UDK 657/685:336 Nakladnik: HZ RIF 10000 Zagreb J. Gotovca 1/II www.rif.hr e-mail: rif@rif.hr Godina LXV RUJAN 2019

RAČUNOVODSTVO i financije®

hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika 1954 ®

9
2019

IZ SADRŽAJA:

- Novi neoporezivi primici od 1. rujna 2019. godine
- Primjeri utvrđivanja prihoda i porezno priznatih troškova kod iznajmljivanja apartmana, kuća za odmor i plovila
- Primjer sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja za 2018. godinu
- Plaća i ostali primici radnika izaslanih na rad u inozemstvo
- Obrt za cestovni prijevoz tereta – vođenje poslovnih knjiga i obračun PDV-a

NAJAVA:

- **22. savjetovanje "Interna revizija i kontrola"**
  Hotel ZORA, Primošten
  3. - 5. listopada 2019. godine
- **54. jesensko savjetovanje**
  Hotel Bluesun Soline, Brela
  24. - 26. listopada 2019. godine
- **55. simpozij HZRIF, Pula**
  Hotel Park Plaza Histria
  4. - 6. lipnja 2020. godine
- **Radionice** www.rif.hr
- **Seminari** www.rif.hr

TISKANICA

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

SYNESIS

poslovni software za male poduzetnike

Slanje i primanje elektroničkih računa iz programa putem servisa eFAKTURA i moj-eRačun

Automatsko knjiženje ulaznih računa primljenih kroz servis eFAKTURA i moj-eRačun.

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

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
GDPR	700
Honorari	500
Inventar	700
INO-DOH	300
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
Neprofit KPI	500
Obrt	700
Odluke i zapisnici	300
Paušal	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

SADRŽAJ

AKTUALNE TEME

- **Novi neoporezivi primici od 1. rujna 2019. godine**
  mr. sc. Kornelija Sirovica 7

RAČUNOVODSTVO

FINANCIJSKO RAČUNOVODSTVO

- **Primjeri utvrđivanja prihoda i porezno priznatih troškova kod iznajmljivanja apartmana, kuća za odmor i plovila**
  Ivica Milčić, univ. spec. oec. 12
- **Primjer sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja za 2018. godinu**
  izv. prof. dr. sc. Hrvoje Perčević 17
- **Računovodstveni tretman goodwilla s osnove stjecanja inozemnog ovisnog društva**
  mr. sc. Silvija Pretnar Abičić 24
- **Likvidacija trgovačkog društva - pravni, računovodstveni i porezni aspekt**
  Domagoj Bakran, mag. oec.
  Luka Orlović, univ. spec. oec.
  Dunja Šarić, dipl. iur. 29
- **Izazovi financijskog izvještavanja pri ulasku u Eurozonu – iskustva Republike Slovenije**
  dr. sc. Marjan Odar 36

REVIZIJA

EKSTERNA REVIZIJA

- **Postupci revizora koji prethode ugovaranju revizijskog angažmana**
  mr. sc. Silvija Pretnar Abičić 43
- **Prijedlozi izmjena standarda vezanih uz reviziju financijskih izvještaja manje složenih subjekata**
  doc. dr. sc. Ana Ježovita 48

INTERNA REVIZIJA

- **Pregled Provedbenih smjernica za etički kodeks i Standarde u internoj reviziji**
  prof. dr. sc. Boris Tušek 53

POREZI

POREZ NA DOHODAK

- **Porezna obilježja stipendija**
  mr. sc. Kornelija Sirovica 61

CARINE

- **Povlačenje Velike Britanije iz članstva EU bez sporazuma i carinsko poslovanje**
  mr. sc. Bosiljko Zlopaša 68

PLAĆE I SOCIJALNO OSIGURANJE

PLAĆE I NAKNADE

- **Plaća i ostali primici radnika izaslanih na rad u inozemstvo**
  dr. sc. Marija Zuber 74

ZDRAVSTVENO OSIGURANJE

- **Prava iz zdravstvenog osiguranja u slučaju prestanka radnog odnosa**
  mr. Renata Turčinov, dipl. iur. 86

GRANSKE SPECIFIČNOSTI

POSLOVANJE OBRTNIKA

- **Obrt za cestovni prijevoz tereta – vođenje poslovnih knjiga i obračun PDV-a**
  mr. sc. Miljenka Cutvarić 88

ZAKONODAVSTVO I PRAVNA PRAKSA

TRGOVAČKO PRAVO

- **Što očekivati od novog Ovršnog zakona?**
  mr. Darko Terek 92
- **Sadržaj politika, kontrola i postupaka za smanjivanje i učinkovito upravljanje rizikom od pranja novca i financiranja terorizma**
  mr. Darko Terek 97

RADNO PRAVO

- **Što kada radnik otkazuje poslodavcu i ne želi odraditi otkazni rok?**
  Dunja Šarić, dipl. iur. 100

MAKROEKONOMSKA KRETANJA

PRAKSA EUROPSKE UNIJE

- **Usluge za mikro, mala i srednja poduzeća putem poduzetničkih potpornih institucija**
  dr. sc. Rahela Jurković 103

NOVI PROPISI 107

OBAVIJESTI 108

VIJESTI IZ HZRIF I UDRUGA 115

HRVATSKA ZAJEDNICA RAČUNOVOĐA I FINANCIJSKIH DJELATNIKA

Vodič za primjenu poreza na dodanu vrijednost

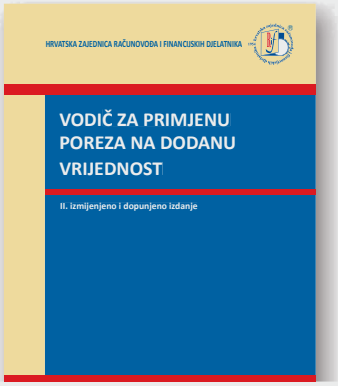
II. izmijenjeno i dopunjeno izdanje

Izdanje:
HZ RIF, Zagreb, 2019.

Redaktorica:
mr.sc. Miljenka Cutvarić

Cijena tiskanog izdanja:
320,00 kuna

Cijena Internet izdanja:
320,00 kuna
(PDV uključen u cijenu)



DETALJNIJE O SEMINARIMA, RADIONICAMA I AKTUALNIM IZDANJIMA PROČITAJTE NA

www.rif.hr

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
9 770350 450008

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

DETALJNIJE O SEMINARIMA, RADIONICAMA I AKTUALNIM IZDANJIMA PROČITAJTE NA

www.rif.hr

Časopis izlazi jedanput mjesečno. Godišnja pretplata za 2019. 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 28. kolovoza 2019.

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)

Cijena:

300,00 kn (PDV uključen u cijenu)

Porez na dobit poduzetnika i neprofitnih organizacija

Autori:
Domagoj Bakran, mag. oec., Ana Botica, dipl. oec., Kristijan Cinnoti, dipl. oec., prof. dr. sc. Danimir Gulin, Ivica Milčić, univ. spec. oec., Luka Orlović, univ. spec. oec, izv. prof. dr. sc. Hrvoje Perčević, Šime Prtain, dipl. oec., Marko Škara, dipl. oec.

Redaktor:
Domagoj Bakran, mag. oec.

Izdanje:
Zagreb, 2018., 393 str.

Priručnik Porez na dobit poduzetnika i neprofitnih organizacija sveobuhvatno je izdanje koje pokriva teme iz područja oporezivanja dobiti trgovačkih društava, neprofitnih organizacija i ostalih obveznika poreza na dobit. U primjerima u priručniku obrađeni su načini utvrđivanja osnovice poreza na dobit, stavke uvećanja/umanjenja dobiti/gubitka, posebnosti kod utvrđivanja porezne osnovice primjenom novčanog načela i sama prijava poreza na dobit.

Program 22. savjetovanja

INTERNA REVIZIJA I KONTROLA

Primošten, Hotel Zora, 3. - 5. listopada 2019.

Temeljem Pravilnika o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenih revizora zatražena je prethodna suglasnost Ministarstva financija za ostvarivanje bodova u dijelu stalnog stručnog usavršavanja ovlaštenih revizora. Broj bodova koji se ostvaruje na savjetovanju biti će objavljen po dobivanju suglasnosti u sljedećim brojevima časopisa i na internetskoj stranici www.rif.hr

3. listopada 2019. (četvrtak)

9,00 - Otvaranje Savjetovanja

9,15 - 10,15 * PLENARNI DIO
moderator: prof. dr. sc. Lajoš Žager

1. Primjena koncepta *Internet stvari* u poslovanju za interne revizore
izv. prof. dr. sc. Božidar Jaković
2. Novine u kodeksu korporativnog upravljanja – fokus interne revizije
Andreja Hašček
3. Interna revizija u farmaceutskom sektoru
Zorica Palac

10,15 - 10,30 * PREZENTACIJA SPONZORA SAVJETOVANJA
10,30 - 11,00 * PROMOCIJA OVLAŠTENIH INTERNIH REVIZORA
11,00 - 11,45 * KOKTEL (STANKA)

11,45 - 13,15 *
PANEL - Uloga državnih tijela u jačanju nadzornih mehanizama
Voditelj: Miodrag Šajatović

1. dr. sc. Zdravko Marić – ministar financija
2. izv. prof. dr. sc. Boris Vujčić – guverner Hrvatske narodne banke
3. dr. sc. Ante Žigman – predsjednik Upravnog vijeća HANFA-e
4. dr. sc. Verica Akrap – pomoćnica glavnoga državnog revizora

15,00 - Izlet u organizaciji HZRiF-a (Visovac i Šibenik)

4. listopada 2019. (petak)

9,00 – 11,00
PANEL – Iskustva u provedbi interne revizije
Voditelj: prof. dr. sc. Lajoš Žager

1. Željka Bajuti – direktorica interne revizije Fortenova grupe
2. Tatjana Sučić – direktorica interne revizije ZABA-e
3. Alma Delić – predsjednica Udruženja internih revizora BIH
4. Berislav Horvat – Country Managing Partner EY d.o.o. Zagreb

11,00 – 11,30 * STANKA
11,30 – 12,30 * RAD PO SEKCIJAMA

Napomena: Sudionici savjetovanja biraju jednu od tri ponuđene sekcije (A, B ili C)

Sekcija A: INTERNA REVIZIJA U BANKAMA I DRUGIM FINANCIJSKIM INSTITUCIJAMA
moderator: prof. dr. sc. Danimir Gulin

1. Ovisnost i suradnja kontrolnih funkcija u bankama
Tatjana Sučić

ILI

Sekcija B: INTERNA REVIZIJA U GOSPODARSTVU
moderator: prof. dr. sc. Boris Tušek

1. Integracija podatkovne analize u procese interne revizije
prof. dr. sc. Lorena Mošnja-Škare
izv. prof. dr. sc. Ksenija Černe
prof. dr. sc. Robert Zenzerović

ILI

Sekcija C: INTERNA REVIZIJA U JAVNOM SEKTORU
moderatorica: prof. dr. sc. Ivana Mamić Sačer

1. Specifičnosti procesa izvještavanja pri obavljanju financijske revizije
izv. prof. dr. sc. Dubravka Mahaček

20,00 - SVEČANA VEČERA

5. listopada 2019. (subota)

10,00 – 11,30 * PLENARNI DIO
moderatorica: izv. prof. dr. sc. Sanja Sever Mališ

1. Poslovne i komunikacijske vještine u kontekstu interne revizije
mr. Stanko Tokić
Petra Čolak
2. Novosti u sustavu oporezivanja dobiti
Marijana Herceg
3. Zaključak savjetovanja

Voditelj savjetovanja: prof. dr. sc. Lajoš Žager

Predavači i moderatori rasprava u sekcijama na savjetovanju su:

- *stručnjaci iz inozemne i domaće prakse (Ernst & Young d.o.o. Zagreb, Lider media d.o.o., Fortenova grupa, ZABA, Udruženje internih revizora BIH, HIIR, HalPet d.o.o., HZRiF)*
- *predstavnici Državnog ureda za reviziju, Hrvatske narodne banke, Ministarstva financija i HANFA-e*
- *profesori Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu i Fakulteta ekonomije i turizma "dr. Mijo Mirković" Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli*

Napomena: Organizator zadržava pravo izmjene programa.

KOTIZACIJA:

- ZA ČLANOVE SIR	1.500,00 kuna
- ZA ČLANOVE HIIR	1.500,00 kuna
- ZA OSTALE	1.700,00 kuna

Mogućnost plaćanja do 4 rate.

Kotizacija uključuje: Zbornik radova, radni pribor, izlet, svečanu večeru i PDV

Uplate:
Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
IBAN: HR1423600001101241118 OIB: 75508100288

Sponzor savjetovanja:

EY
Building a better working world

PRIJAVA SMJEŠTAJA

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

Informacije i prijave: www.rif.hr

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, Jakova Gotovca 1, telefoni: 01/4686-500, 01/4686-505, 01/4686-502
fax.: 01/4686-496; e-mail: pretplata@rif.hr IBAN: HR1423600001101241118 OIB: 75508100288 **www.rif.hr**

SEKCIJA INTERNIH REVIZORA

Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika

najavljuje

22. 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.

21. - 26. listopada 2019. 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

11. - 16. studenoga 2019. 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**
2. **tri godine radnog iskustva** na poslovima računovodstva, financija, revizije, interne revizije, kontrole ili kontrolinga i
3. domovnica.

ISPIT: Certifikat se izdaje nakon položenog pismenog ispita.

OPĆI DIO - 06. prosinca 2019.

POSEBNI DIO - 07. prosinca 2019.

- 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 2019.**

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 4. listopada 2019. u HZRIF, J. Gotovca 1/II.

PRIJAVE: www.rif.hr

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

organiziraju

54. tradicionalno jesensko savjetovanje

RAČUNOVODSTVO, REVIZIJA I POREZI U PRAKSI

24. -26. listopada 2019. u BLUESUN hotelu SOLINE u BRELIMA

Program savjetovanja:

1. **Utjecaj zaduženosti na rentabilnost poslovnog subjekta**
   prof.dr.sc. LAJOŠ ŽAGER
   izv.prof.dr.sc. SANJA SEVER MALIŠ
   dr.sc. MATEJA BROZOVIĆ
2. **Računovodstveni tretman trošarina na dizelsko gorivo u komercijalnom prijevozu robe i putnika**
   prof.dr.sc. BRANKA RAMLJAK
   doc.dr.sc. PETAR PEPUR
3. **Značaj upravljanja novčanim tokom kod mikro i malih poduzetnika**
   prof.dr.sc. DANIMIR GULIN
4. **Poslovne kombinacije društava pod zajedničkom kontrolom**
   doc.dr.sc. IVAN ČEVIZOVIĆ – ovl. porezni savjetnik
5. **Alokacija kupoprodajne cijene pri akviziciji društva**
   KREŠIMIR JURUN, mag.oec.
   mr.sc. STJEPAN LAĆA
6. **Računovodstveni i porezni tretman: Zajednički pothvat**
   SNJEŽANA GALIĆ, dipl.oec. – ovl. porezni savjetnik
7. **Oporezivanje prometa nekretnina PDV-om**
   IVANA ZEC, dipl.oec. – ovl. porezni savjetnik
8. **Zakonska revizija – novosti i aktualnosti**
   ZDENKO BALEN, dipl.oec., Predsjednik Hrvatske revizorske komore
   BRANKA PETRIČEVIĆ, univ.spec.oec.
9. **Prikaz i praktična primjena MRevS-a 315 (izmijenjenog) u reviziji financijskih izvještaja**
   ANDREA OMAŠIĆ, mag.oec.
10. **Primjena Benfordovog zakona u otkrivanju računovodstvenih prijevara**
    izv.prof.dr.sc. TINA VUKO, dr.sc. MARKO ČULAR
11. **Obveze upisa vlasnika trgovačkih društava i ostalih obveznika u registar stvarnih vlasnika**
    IVICA MILIČIĆ, univ.spec.oec.
12. **Novine u pravu društava s ograničenom odgovornošću**
    doc.dr.sc. RATKO BRNABIĆ
13. **Primjena Opće uredbe o zaštiti podataka**
    DUNJA ŠARIĆ, dipl.iur.
14. **Smjernice FASB-a u funkciji kvalitetnijeg financijskog izvještavanja kod neprofitnih organizacija**
    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, poreznim savjetnicima, 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: HR7024070001100578544 4 Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split** ili 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:
Savjetovanje se održava u BLUESUN hotelu *SOLINE****, a smještaj je osiguran u BLUESUN 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 za sudionike:
- Puni pansion u dvokrevetnim sobama: **315,00** kn,
- Puni pansion u jednokrevetnim sobama: **365,00** kn,
- Odbitak za polupansion: **50,00** kn po osobi dnevno,
- Odbitak za noćenje s doručkom: **80,00** kn po osobi dnevno,
- Nadoplata za svečanu večeru: **90,00** kn po osobi.

Pri dolasku treba se prijaviti na recepciji hotela SOLINE u BRELIMA.

Temeljem Pravilnika o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenih revizora zatražena je prethodna suglasnost Ministarstva financija za ostvarivanje bodova u dijelu stalnog stručnog usavršavanja ovlaštenih revizora. Broj bodova koji se ostvaruje na Savjetovanju bit će objavljen po dobivanju suglasnosti u sljedećim brojevima časopisa.

.....
Naziv pravne osobe

U ..... dana ..... 2019. godine

UDRUGA RAČUNOVOĐA I FINANCIJSKIH DJELATNIKA SPLIT

OIB: 27467994485, IBAN: HR7024070001100578544, 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 24. - 26. listopada 2019. godine

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: HR70 2407 0001 1005 7854 4.** Dokaz o uplati donijeti na Savjetovanje. Uplata se može obaviti i prilikom ulaska u dvoranu za Savjetovanje u gotovini.

M.P.

.....
(Potpis ovlaštene osobe)

Mr. sc. KORNELIJA SIROVICA
HZRIF, Zagreb

Novi neoporezivi primici od 1. rujna 2019. godine

U Nar. nov., br. 80/19. objavljen je Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dohodak, kojim su propisani novi neoporezivi primici radnika i uvjeti za njihovu isplatu te povećan neoporeziv iznos dnevnice za službeno putovanje u tuzemstvu i dnevnice za rad na terenu u tuzemstvu.
Odredbe izmijenjenog i dopunjenog Pravilnika o porezu na dohodak primjenjuju se od 1. rujna 2019. godine.

1. UVOD

Vlada Republike Hrvatske je tijekom mjeseca srpnja ove godine predstavila najznačajnije promjene poreznih propisa obuhvaćene četvrtim krugom porezne reforme (koja je započela 1. siječnja 2017. godine). Očekuje se da će ovaj paket promjena poreznih propisa biti upućen u saborsku proceduru u mjesecu listopadu ove godine te nakon usvajanja biti u primjeni od 1. siječnja 2020. godine.

Prema najavama, četvrti krug porezne reforme obuhvatit će izmjene i dopune čak devet poreznih propisa i to:

- Zakona o porezu na dohodak
- Zakona o porezu na dobit
- Zakona o porezu na dodanu vrijednost
- Zakona o administrativnoj suradnji na području poreza
- Općeg poreznog zakona
- Zakona o posebnom porezu na motorna vozila
- Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom
- Zakona o trošarinama
- Zakona o posebnom porezu na kavu i bezalkoholna pića.

Cilj novog kruga porezne reforme jest daljnje porezno rasterećenje poreznih obveznika i poduzetnika, usklađivanje pojedinih propisa s direktivama EU te unapređenje postupaka kojima se sprječava izbjegavanje plaćanja fiskalnih obveza.

Iako se primjena najavljenih izmjena i dopuna navedenih poreznih propisa očekuje od 1. siječnja 2020. godine, dio poreznog rasterećenja poreznih obveznika i poduzetnika **iznimno započinje 1. rujna 2019. godine**, stupanjem na snagu izmijenjenih i dopunjenih odredbi Pravilnika o porezu na dohodak, kojim se propisuju novi neoporezivi primici poreznih obveznika i povećavaju iznosi pojedinih postojećih neoporezivih primitaka.

Pravilnikom o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dohodak[1] povećan je tako neoporezivi iznos dnevnice za službena putovanja u tuzemstvu i dnevnice za rad na terenu u tuzemstvu sa 170,00 kuna na 200,00 kuna te propisani novi neoporezivi primici radnika, koji se, **uz ispunjavanje propisanih uvjeta**, mogu isplatiti ili do utvrđenog godišnjeg iznosa, ili u visini stvarnih izdataka i to:

Opis	Iznos
Naknade za podmirivanje troškova ugostiteljskih, turističkih i drugih usluga namijenjenih odmoru radnika prema propisima ministarstva nadležnog za turizam	do 2.500,00 kuna godišnje
Novčane paušalne naknade za podmirivanje troškova prehrane radnika	do 5.000,00 kuna godišnje
Troškovi prehrane radnika nastali za vrijeme radnog odnosa kod poslodavaca na temelju vjerodostojne dokumentacije	do 12.000,00 kuna godišnje
Troškovi smještaja radnika nastali za vrijeme radnog odnosa kod poslodavaca na temelju vjerodostojne dokumentacije	do visine stvarnih izdataka
Naknade za troškove redovne skrbi djece radnika isplaćene na račun radnika temeljem vjerodostojne dokumentacije ustanova predškolskog odgoja te drugih pravnih ili fizičkih osoba koje temeljem posebnih propisa i odluka nadležnog tijela skrbe o djetetu predškolske dobi	do visine stvarnih izdataka

Navedeni neoporezivi primici mogu se podmiriti:

- osobama u radnom odnosu
- osobama koje obavljaju samostalnu djelatnost, tj. obrtnicima, osobama koje obavljaju djelatnost slobodnih zanimanja i poljoprivrednicima.[2] Naime, ovim se osobama novopropisani neoporezivi iznosi naknada troškova priznaju kao porezno dopustiv izdatak i za njihove radnike i za njih osobno.

Osobama koje se stručno osposobljavaju za rad bez zasnivanja radnog odnosa niti jedan od prethodno navedenih troškova ne može se nadoknaditi neoporezivo.

Izmijenjenim i dopunjenim odredbama Pravilnika o porezu na dohodak propisano je **pravo na neoporezivo nadoknađivanje određenih troškova radnika**. To ne znači da poslodavac ima obvezu novopropisane neoporezive naknade troškova podmiriti odnosno omogućiti radnicima. Naime, ako takvu obvezu nije utvrdio u izvorima radnog prava koji ga obvezuju, poslodavac ih niti ne mora nadoknađivati radnicima.

[1] Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 80/19.

[2] Osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost ostvaruju pravo na neoporezivu isplatu navedenih primitaka temeljem odredbe članka 35. stavka 1. točke 6. Pravilnika o porezu na dohodak.

2. POVEĆANJE NEOPOREZIVOG IZNOSA DNEVNICE ZA SLUŽBENO PUTOVANJE I DNEVNICE ZA RAD NA TERENU

Počevši od 1. rujna 2019. godine, povećani su neoporezivi iznosi dnevnice za službeno putovanje u tuzemstvu[3] i dnevnice za rad na terenu u tuzemstvu te iznose:

Red. br.	Opis	Neoporeziv iznos do 31. kolovoza 2019.	Neoporeziv iznos od 1. rujna 2019.
1.	Dnevnica za službeno putovanje u tuzemstvu koje traje više od 12 sati dnevno	170,00 kuna	**200,00 kuna**
2.	Dnevnica za službeno putovanje u tuzemstvu koje traje više od 8 sati, a manje od 12 sati dnevno	85,00 kuna	**100,00 kuna**
3.	Dnevnica za rad na terenu u tuzemstvu	170,00 kuna	**200,00 kuna**

Povećani neoporezivi iznosi dnevnice za službena putovanja u tuzemstvu mogu se primijeniti **na dane službenog putovanja od 1. rujna 2019. godine**.

Na primjer, ako je službeno putovanje započelo 29. 8. 2019. u 8 sati, a završilo 3. rujna 2019. u 21 sat, radnik ostvaruje pravo na isplatu 6 dnevnica, od čega:

- za razdoblje od 29. 8. – 31. 8. - 3 neoporezive dnevnice po 170,00 kuna
- za razdoblje od 1. 9 . – 3. 9. – 3 neoporezive dnevnice po 200,00 kuna.

Hoće li poslodavac od 1. rujna 2019. godine isplatiti radniku povećani iznos dnevnice, ovisi o izvorima radnog prava koji ga obvezuje.

Na primjer, ako je u kolektivnom ugovoru koji obvezuje poslodavca navedeno da radnik tijekom službenog putovanja ostvaruje pravo na isplatu dnevnice najmanje u visini utvrđenoj poreznim propisima, od 1. rujna 2019. godine ostvaruje pravo na isplatu dnevnice u tuzemstvu u iznosu od 200,00 kuna odnosno pravo na isplatu polovine dnevnice u iznosu od 100,00 kuna. Međutim, ako je u izvoru radnog prava koji obvezuje poslodavca utvrđeno, na primjer, da radnik za službeno putovanje u tuzemstvu ostvaruje pravo na isplatu dnevnice do 170,00 kuna dnevno, poslodavac i nakon 1. rujna 2019. godine radniku obračunava dnevnicu u tom iznosu sve dok se odredbe pojedinog izvora radnog prava ne izmijene.

Ako poslodavac radniku tijekom službenog putovanja **osigurava prehranu na svoj teret** (ručak i/ili večeru), pravo na neoporezivu **dnevnicu za službeno putovanje u tuzemstvu**, neovisno o iznosu plaćenih troškova prehrane, od 1. rujna ove godine utvrđuje na sljedeći način:

Red. br.	Opis	Iznos	
		Puna dnevnica	Pola dnevnice
1.	Neoporeziv iznos dnevnice ako je osiguran ručak ili večera - dnevnica umanjena za 30 %	140,00 kuna	70,00 kuna
2.	Neoporeziv iznos dnevnice ako su osigurana oba obroka (i ručak i večera) - dnevnica umanjena za 60 %	80,00 kuna	40,00 kuna

[3] Neoporeziva dnevnica za službeno putovanje u tuzemstvu iznosila je 170,00 kuna odnosno polovina dnevnice 85,00 kuna od 1. svibnja 1998. godine do 31. kolovoza 2019. godine, tj. nije se mijenjala više od 21 godinu.

U slučaju da poslodavac radniku tijekom rada na terenu osigurava prehranu na svoj teret (ručak i/ili večeru), **neoporeziva dnevnica za rad na terenu u tuzemstvu**, neovisno o iznosu plaćene prehrane, iznosi:

- 140,00 kuna, ako je osiguran samo jedan obrok (ručak ili večera)
- 80,00 kuna, ako su osigurana oba obroka (i ručak i večera).

3. NEOPOREZIVE NAKNADE ZA PODMIRIVANJE TROŠKOVA PREHRANE RADNIKA

Do 31. kolovoza 2019. godine poslodavac je mogao, **do visine stvarno nastalih troškova**, neoporezivo nadoknaditi odnosno osigurati troškove prehrane:

- radnicima zaposlenim na privremenim odnosno povremenim sezonskim poslovima u poljoprivredi
- radnicima koji su s poslodavcem sklopili ugovor o radu na određeno vrijeme za obavljanje sezonskih poslova i to za vrijeme rada u sjedištu poslodavca ili njegove izdvojene poslovne jedinice, a izvan mjesta njihovih prebivališta odnosno uobičajenih boravišta (pri čemu je mjesto rada udaljeno od tih mjesta najmanje 30 kilometara).

Od 1. rujna ove godine poslodavac može, pod istim uvjetima kao i do 31. kolovoza, nastaviti neoporezivo nadoknađivati troškove prehrane radnicima zaposlenim na privremenim odnosno povremenim sezonskim poslovima u poljoprivredi.

Međutim, izmijenjeno je pravo na neoporezivo nadoknađivanje troškova prehrane radnicima koji su s poslodavcem sklopili ugovor o radu na određeno vrijeme za obavljanje sezonskih poslova. **Do 31. kolovoza 2019. godine** navedenim su se radnicima troškovi prehrane mogli neoporezivo nadoknađivati **do iznosa stvarno nastalih troškova**, a **nakon 1. rujna 2019. samo do propisanog godišnjeg iznosa**.

Naime, od 1. rujna 2019. godine poslodavac može, uz ispunjavanje propisanih uvjeta, neoporezivo nadoknaditi troškove prehrane svim radnicima i to **do određenog iznosa**, neovisno o činjenici obavljaju li ili ne obavljaju sezonske poslove odnosno jesu li s poslodavcem zaključili ugovor o radu na neodređeno ili na određeno vrijeme. Prema izmijenjenim i dopunjenim odredbama Pravilnika o porezu na dohodak, poslodavac može radnicima nadoknaditi troškove prehrane na dva načina i to:

- isplatom novčane paušalne naknade ili
- nadoknađivanjem troškova prehrane na temelju vjerodostojne dokumentacije.

3.1. Novčane paušalne naknade za podmirivanje troškova prehrane radnika

Poslodavac može radnicima isplatiti neoporezivu novčanu paušalnu naknadu za podmirivanje troška prehrane do **5.000,00 kuna godišnje**.[4] Pravilnik o porezu na dohodak ne uvjetuje poslodavcu da navedenu naknadu mora isplatiti svim radnicima niti utvrđuje dinamiku isplate naknade pa je poslodavac sam određuje. Na primjer, poslodavac može radniku isplaćivati razmjerni iznos neoporezive godišnje naknade utvrđen za svaki mjesec ili tromjesečje ili je može isplatiti jednom godišnje itd. Pri tome se za takvu isplatu ne mora osigurati vjerodostojna dokumentacija kojom se dokazuje da je isplaćeni iznos stvarno i utrošen za podmirivanje troškova prehrane.

Ako se novčana paušalna naknada za podmirivanje troškova prehrane isplaćuje radniku koji radi istovremeno kod dva ili više poslodavaca u poreznom razdoblju za koje se naknada isplaćuje i/ili je tijekom poreznog razdoblja imao zasnovan radni odnos kod dva ili više poslodavaca, ali ne istovremeno, taj je radnik obvezan prije ispla-

[4] Neoporeziv iznos potpore utvrđen je kao umnožak osnovice osobnog odbitka, koja iznosi 2.500,00 kuna i koeficijenta 2,0.

te novčane paušalne naknade svakom poslodavcu podnijeti pisanu izjavu u kojoj navodi je li kod drugog i/ili bivšeg poslodavca ostvario isplatu tih primitaka za određeno razdoblje i u kojem iznosu. Na primjer, ako je radnik prethodno bio zaposlen kod poslodavca koji mu je isplatio samo dio propisane neoporezive godišnje paušalne naknade, tj. isplatio mu je naknadu u iznosu od 3.000,00 kuna, novi poslodavac mu **u istom poreznom razdoblju**, na temelju podnesene izjave o ostvarenoj novčanoj paušalnoj naknadi kod bivšeg poslodavca, neoporezivo može isplatiti samo razliku do neoporezivog godišnjeg iznosa, tj. može mu neoporezivo isplatiti još 2.000,00 kuna.

Pravo na isplatu novčane paušalne naknade za podmirivanje troškova prehrane na isti način ostvaruju i radnici koji istovremeno rade kod dva ili više poslodavaca.

Iako se pravo na isplatu neoporezive paušalne godišnje naknade za podmirivanje troškova prehrane počinje primjenjivati od 1. rujna 2019. godine, poslodavac može u razdoblju od početka njegove primjene do kraja ove godine isplatiti radniku ukupno propisani godišnji neoporezivi iznos od 5.000,00 kuna, a ne samo njegov razmjerni dio.

Poslodavac ne može paušalnu novčanu naknadu za podmirivanje troškova prehrane isplatiti radniku u gotovu novcu, već je **treba uplatiti na njegov tekući račun**.

3.2. Troškovi prehrane koji se radniku nadoknađuju na temelju vjerodostojne dokumentacije

Poslodavac može radnicima koji su kod njega u radnom odnosu (ali ne nužno svim radnicima), **na temelju vjerodostojne dokumentacije**, neoporezivo nadoknaditi troškove prehrane **do 12.000,00 kuna godišnje**[5], ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- računi o obavljenim uslugama prehrane glase na poslodavca i podmireni su bezgotovinskim putem
- usluga prehrane se konzumira kontinuirano, tijekom radnih dana (ali ne nužno tijekom svih radnih dana u godini)[6]
- usluga prehrane se pruža u ugostiteljskim objektima ili kupnjom prehrambenih proizvoda u trgovinama
- ako uslugu prehrane organizira sam poslodavac (na primjer, ako poslodavac koji obavlja djelatnost socijalne skrbi, zdravstva ili odgoja i obrazovanja, osim korisnicima, uslugu prehrane pruža i svojim radnicima ili ako poslodavac tijekom radnog vremena organizira uslugu „toplog obroka“ za potrebe svojih radnika u svojim poslovnim prostorima itd.) mora osigurati vjerodostojnu dokumentaciju kao dokaz o nastalim troškovima koji se odnose na prehranu radnika
- neoporezivi primitak namijenjen pokriću troškova prehrane do 12.000,00 kuna godišnje na temelju vjerodostojne dokumentacije priznaje se **za mjesec u kojem je usluga prehrane obavljena**.

Na temelju predočene vjerodostojne dokumentacije koja se odnosi na troškove prehrane u razdoblju od 1. rujna do kraja ove godine, poslodavac radniku može nadoknaditi ukupno propisani godišnji neoporezivi iznos do 12.000,00 kuna, a ne samo njegov razmjerni dio.

Ako se naknada za podmirivanje troškova prehrane isplaćuje radniku na temelju vjerodostojne dokumentacije, a radnik u poreznom razdoblju za koje se naknada isplaćuje radi istovremeno kod dva ili više poslodavaca i/ili je tijekom poreznog razdoblja imao zasnovan radni odnos kod dva ili više poslodavaca, ali ne istovremeno, obvezan je prije isplate te naknade svakom poslodavcu podnijeti pisanu izjavu u kojoj navodi je li kod drugog i/ili bivšeg poslodavca ostvario isplatu tih primitaka za određeno razdoblje i u kojem iznosu.

Isplata novčane naknade za podmirivanje troškova prehrane radnika u paušalnom godišnjem iznosu do 5.000,00 kuna i isplata troškova prehrane radnika koji na temelju vjerodostojne dokumentacije ne podliježu oporezivanju do 12.000,00 kuna godišnje **međusobno se isključuju za isto porezno razdoblje**.

4. NEOPOREZIVE NAKNADE ZA PODMIRIVANJE TROŠKOVA SMJEŠTAJA RADNIKA

Izmijenjene i dopunjene odredbe Pravilnika o porezu na dohodak propisuju pravo poslodavcu da od 1. rujna 2019. godine radnicima koji su kod njega u radnom odnosu, uz ispunjavanje propisanih uvjeta, neoporezivo nadoknadi troškove smještaja (tj. troškove najma stambenog prostora) **do visine stvarnih izdataka**.

4.1. Neoporezive naknade za smještaj radnika do 31. kolovoza 2019. godine

Do 31. kolovoza 2019. godine poslodavac je troškove smještaja, do visine stvarno nastalih izdataka, mogao neoporezivo nadoknaditi radnicima koje je zaposlio na privremenim odnosno povremenim sezonskim poslovima u poljoprivredi i radnicima s kojima je sklopio ugovor o radu na određeno vrijeme za obavljanje sezonskih poslova i to za vrijeme rada ili u njegovom sjedištu ili u izdvojenoj poslovnoj jedinici, a izvan mjesta njihovih prebivališta odnosno uobičajenih boravišta (pri čemu je mjesto rada udaljeno od tih mjesta najmanje 30 kilometara).

4.2. Uvjeti za neoporezivo nadoknađivanje troškova smještaja radnika od 1. rujna 2019. godine

Od 1. rujna ove godine poslodavac može troškove smještaja, na temelju vjerodostojne dokumentacije, neoporezivo nadoknađivati svim radnicima s kojima je zasnovao radni odnos (na neodređeno ili na određeno vrijeme), a koji imaju prebivalište odnosno uobičajeno boravište ili u mjestu rada ili u nekom drugom mjestu, neovisno o činjenici koliko je mjesto rada udaljeno od mjesta prebivališta odnosno uobičajenog boravišta radnika.

Uvjet za neoporezivo nadoknađivanje troškova smještaja, do visine stvarno nastalog troška, jest **podmirivanje računa o obavljenim uslugama smještaja bezgotovinskim putem**.

Uslugu smještaja radnika može s najmodavcem ugovarati poslodavac ili sam radnik. Ako je radnik sam sklopio ugovor o najmu s najmodavcem ili našao drugi odgovarajući smještaj, mora kopiju toga ugovora odnosno računa dostaviti poslodavcu kako bi mu poslodavac troškove smještaja mogao nadoknaditi neoporezivo. U tom je slučaju poslodavac obvezan zadržati kopiju ugovora o najmu odnosno kopiju računa u svojoj poslovnoj dokumentaciji te na tekući račun radnika doznačiti iznos kojim mu se nadoknađuje nastali trošak smještaja. Smatra se da je radnik ostvario neoporezivi primitak u trenutku kada mu je poslodavac isplatio naknadu za podmirivanje troška smještaja.

Troškom smještaja smatra se ukupan iznos iskazan na ugovoru ili na računu koji ili poslodavac ili sam radnik plaća iznajmljivaču prostora za stanovanje radnika, uz uvjet da u taj iznos nije uključena naknada za korištenje garaža, posebno plaćeni iznosi za utrošak struje, vode, grijanja, telefona, interneta i slično.

Uslugu smještaja radniku može pružiti i sam poslodavac, u svojim smještajnim objektima. U tom slučaju, kao dokaz, mora osigurati odgovarajuću vjerodostojnu dokumentaciju na temelju koje se može utvrditi nastali izdatak smještaja radnika.

[5] Neoporeziv godišnji iznos troškova prehrane u iznosu od 12.000,00 kuna utvrđen je kao umnožak osnovice osobnog odbitka, koja iznosi 2.500,00 kuna i koeficijenta 4,8.

[6] Na primjer, radniku koji je dio godine bio privremeno spriječen raditi zbog bolesti ili je bio na godišnjem odmoru ili je koristio pravo na rodiljni odnosno roditeljski dopust pa je radio samo dio godine, poslodavac za to porezno razdoblje, na temelju vjerodostojne dokumentacije, može nadoknaditi trošak prehrane do iznosa od 12.000,00 kuna godišnje.

Ako se troškovi smještaja nadoknađuju radniku koji istovremeno radi kod dva ili više poslodavaca, poslodavac prije isplate mora pribaviti izjavu radnika je li mu za isto razdoblje već nadoknađen trošak smještaja i u kojemu iznosu. U slučaju da mu je trošak smještaja nadoknađen samo djelomično, poslodavac mu neoporezivo može isplatiti razliku do visine stvarno nastalog izdatka smještaja.

Za 2019. godinu poslodavac može radniku, na temelju vjerodostojne dokumentacije, neoporezivo nadoknaditi trošak smještaja koji se odnosi za razdoblje rujan – prosinac 2019. godine.

5. POREZNO ODREĐENJE TROŠKOVA PREHRANE I SMJEŠTAJA RADNIKA PREMA PROPISIMA O POREZU NA DODANU VRIJEDNOST

Pružanje usluga smještaja i prehrane radnika ne smatra se uslugama koje su obavljene u svrhu oporezivih transakcija poreznog obveznika **pa porezni obveznik nema pravo na odbitak pretporeza po ulaznim računima za obavljene usluge smještaja i prehrane za te radnike**.

Ako je uslugu smještaja i prehrane radniku pružio sam poslodavac, u okviru svoje djelatnosti, tada se sukladno odredbama članka 8. stavka 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, obavljanje tih usluga smatra obavljanjem usluga uz naknadu pa poslodavac na poreznu osnovicu koju čini ukupni trošak obavljanja tih usluga treba obračunati porez na dodanu vrijednost.[7]

5.1. Naknade za troškove redovne skrbi djece predškolske dobi

Počevši od 1. rujna 2019. godine, poslodavac može, do visine stvarnih izdataka, neoporezivo nadoknaditi troškove redovne skrbi djece radnika koja su predškolske dobi.[8] Redovnom skrbi djece ne smatraju se dodatni programi koji se posebno naplaćuju (na primjer, trošak učenja stranog jezika, plesne radionice i sl.) pa se ti izdaci ne mogu radniku neoporezivo nadoknaditi.

Za neoporezivo nadoknađivanje **redovnih** troškova skrbi djece predškolske dobi, **isplatom na račun radnika**, moraju biti ispunjeni sljedeći uvjeti:

- radnik mora dostaviti poslodavcu **vjerodostojnu dokumentaciju** ustanove predškolskog odgoja ili drugih pravnih ili fizičkih osoba koje na temelju posebnih propisa i odluka nadležnog tijela skrbe o djetetu predškolske dobi iz koje je razvidan iznos nastalog troška (kopiju računa odnosno uplatnice)
- radnik je prije isplate dužan dostaviti poslodavcu izjavu da drugi roditelj već ne koristi pravo na nadoknađivanje ovoga troška
- ako i poslodavac drugog roditelja djeteta snosi dio nastaloga troška, radnik je dužan o tome obavijestiti svoga poslodavca koji mu tada može nadoknaditi samo razliku do iznosa stvarno nastalog troška
- radnik je dužan obavijestiti poslodavca o svim promjenama troška redovne skrbi za dijete predškolske dobi, uključujući i činjenicu da tog troška više nema
- poslodavac je dužan kopiju vjerodostojne dokumentacije zadržati u svojoj poslovnoj dokumentaciji.

Od 1. rujna 2019. godine poslodavac može radniku nadoknaditi troškove redovne skrbi djeteta predškolske dobi do visine stvarnih izdataka koji se odnose za 2019. godinu.

[7] Na navedeni se način izjasnilo i Ministarstvo financija, Središnji ured Porezne uprave, u stajalištu: klasa: 410-19/18-02/82, od 23. 3. 2018.

[8] Djecom se, za navedene potrebe, smatraju djeca koju roditelji, maćehe odnosno očusi, posvojitelji, udomitelji i skrbnici uzdržavaju, a koja su predškolske dobi.

5.2. Naknade za podmirivanje troškova ugostiteljskih, turističkih i drugih usluga namijenjenih odmoru radnika

Nakon što ministarstvo nadležno za turizam donese posebni propis kojim će urediti način uz koji će se moći koristiti ugostiteljske, turističke i druge usluge namijenjene odmoru radnika, poslodavac će moći svojim radnicima za tu svrhu isplatiti neoporezivo do 2.500,00 kuna godišnje.[9]

Odredbe Pravilnika o porezu na dohodak utvrđuju iznos ovoga neoporezivog primitka na godišnjoj razini i to prema primatelju te naknade. Stoga, ako se naknada za podmirivanje troškova ugostiteljskih, turističkih i drugih usluga namijenih odmoru radnika isplaćuje radniku koji radi istovremeno kod dva ili više poslodavaca u poreznom razdoblju za koje se ti primci isplaćuju i/ili je tijekom poreznog razdoblja imao zasnovan radni odnos kod dva ili više poslodavaca, ali ne istovremeno, taj je radnik obvezan prije isplate primitaka svakom poslodavcu podnijeti pisanu izjavu u kojoj će navesti je li kod drugog i/ili bivšeg poslodavca ostvario isplatu tih primitaka za određeno razdoblje i u kojem iznosu.

6. NOVE OZNAKE NEOPOREZIVIH PRIMITAKA U OBRASCU JOPPD

Novi neoporezivi primici iskazuju se u obrascu JOPPD pa je stoga dopunjen njegov Prilog 4. sa šest novih oznaka i to:

Oznaka	Neoporezivi primici/primici koji se ne smatraju dohotkom
65	Novčane paušalne naknade za podmirivanje troškova prehrane radnika do propisanog iznosa
66	Troškovi prehrane radnika nastali za vrijeme rada kod poslodavaca na temelju vjerodostojne dokumentacije do propisanog iznosa
67	Troškovi smještaja radnika nastali za vrijeme rada kod poslodavaca na temelju vjerodostojne dokumentacije koji se podmiruju bezgotovinskim putem
68	Troškovi smještaja radnika nastali za vrijeme rada kod poslodavaca na temelju vjerodostojne dokumentacije koji se pomiruju na račun radnika
69	Naknade za podmirivanje troškova ugostiteljskih, turističkih i drugih usluga namijenjenih odmoru radnika prema propisima ministarstva nadležnog za turizam
70	Naknade za troškove redovne skrbi djece radnika u ustanovama predškolskog odgoja te drugim pravnim ili fizičkim osobama koje temeljem posebnih propisa i odluka nadležnog tijela skrbe o djetetu predškolske dobi

Troškovi prehrane i smještaja osoba koje obavljaju povremene sezonske poslove u poljoprivredi **i nadalje se iskazuju u obrascu JOPPD navođenjem oznake neoporezivog primitka 64** – Troškovi smještaja i prehrane osoba koje obavljaju privremene odnosno povremene sezonske poslove u poljoprivredi iz članka 6. stavka 10. Pravilnika o porezu na dohodak, kako su se iskazivale i do 31. kolovoza ove godine.

Međutim, troškovi prehrane i smještaja sezonskih radnika, koji su **nastali do 31. kolovoza 2019. godine**, u obrascu JOPPD se iskazuju u zbirnom iznosu, navođenjem **oznake neoporezivog primitka 62** - Trošak prehrane i smještaja sezonskih radnika iz članka 7. stavka 35. Pravilnika o porezu na dohodak, a **oni nastali od 1. rujna 2019. godine se razdvajaju, te se u obrascu JOPPD navode sljedeće oznake:**

- **za troškove prehrane:**
- **oznaka 65**, ako poslodavac trošak prehrane nadoknađuje radniku isplatom paušalne godišnje naknade do 5.000,00 kuna

[9] Prema najavama, očekuje se da će navedeni propis biti u primjeni od 1. siječnja 2020. godine.

- **oznaka 66**, ako se troškovi prehrane radniku nadoknađuju na temelju vjerodostojne dokumentacije, do 12.000,00 kuna godišnje
- **za troškove smještaja:**
- **oznaka 67**, ako poslodavac troškove smještaja radnika podmiruje bezgotovinskim putem, doznakom na račun pružatelja usluge smještaja
- **oznaka 68**, ako poslodavac troškove smještaja radnika, na temelju dokumentacije koju mu je radnik dostavio, podmiruje doznakom na račun toga radnika.

Iste oznake neoporezivih primitaka poslodavac unosi u obrazac JOPPD i u slučaju kada nadoknađuje nastale troškove prehrane i/ili smještaja i ostalim radnicima, a ne samo sezoncima.

Neoporezive primike isplaćene radnicima tijekom tekućeg mjeseca, poslodavac iskazuje u obrascu JOPPD najkasnije do 15. u narednom mjesecu.

Odredbama Pravilnika o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dohodak, navedeno je da se:

- za troškove prehrane radnika koji su nastali za vrijeme radnog odnosa, a poslodavac ih neoporezivo nadoknađuje radniku na temelju vjerodostojne dokumentacije, neoporeziv primitak priznaje **za mjesec** u kojemu je usluga prehrane obavljena
- za troškove smještaja radnika koji su nastali za vrijeme radnog odnosa, a poslodavac ih izravno, na temelju vjerodostojne dokumentacije, uplaćuje pružatelju usluge smještaja, neoporeziv primitak se priznaje **za mjesec** u kojemu je radniku pružena usluga smještaja
- za troškove smještaja radnika koji su nastali za vrijeme radnog odnosa, a poslodavac ih, na temelju vjerodostojne dokumentacije uplaćuje na račun radnika, neoporeziv primitak se priznaje **u mjesecu** u kojemu je radniku isplaćena naknada za podmirivanje troškova smještaja.

7. ODNOS NOVIH I VEĆ PRETHODNO PROPISANIH NEOPOREZIVIH PRIMITAKA

Novi neoporezivi primici namijenjeni podmirivanju troškova prehrane i smještaja radnika te već prethodno, odredbama Pravilnika o porezu na dohodak propisani neoporezivi primici, koji su također namijenjeni podmirivanju troškova smještaja i prehrane radnika, **međusobno se ne isključuju**.

Poslodavac, tako, može radnicima koji su upućeni na **terenski rad i/ili na službeno putovanje** neoporezivo nadoknaditi nastale troškove smještaja, **do visine stvarno nastalog troška**. Istovremeno, na temelju vjerodostojne dokumentacije, može im neoporezivo nadoknaditi troškove koje imaju za unajmljeni stan u mjestu prebivališta odnosno uobičajenog boravišta.

Neoporezivi troškovi smještaja nastali tijekom službenog putovanja i/ili rada na terenu te neoporezivi troškovi prehrane koji se za vrijeme rada na terenu ili službenog putovanja podmiruju na teret poslodavca i nadalje se **ne iskazuje u obrascu JOPPD** (u obrascu JOPPD se iskazuje samo dnevnica za službeno putovanje odnosno dnevnica za rad na terenu koja se radniku isplaćuje u novcu).

Za dane službenog putovanja i/ili terenskog rada poslodavac može radnicima isplatiti neoporezivu dnevnicu koja je namijenjena podmirivanju troškova prehrane i drugih troškova (visina neoporezive dnevnice koja se isplaćuje u novcu ovisi o činjenici je li poslodavac radniku u navedenim slučajevima na svoj teret nadoknadio troškove ručka i/ili večere). Međutim, nema zapreke da poslodavac tim radnicima isplati i neoporeziv iznos namijenjen pokriću prehrane tijekom radnog odnosa, bilo u godišnjem paušalnom iznosu do 5.000,00 kuna ili na temelju vjerodostojne dokumentacije do 12.000,00 kuna godišnje.

Na primjer, radnik je četiri mjeseca tijekom godine radio na terenu u tuzemstvu za koje vrijeme mu je poslodavac osiguravao ručak i večeru na svoj teret te mu u novcu isplatio razmjerno umanjeni neoporeziv iznos dnevnice za rad na terenu. Istovremeno, sukladno izvorima radnog prava koji ga obvezuju, poslodavac svim radnicima pa tako i onima koji rade na terenu, isplaćuje novčanu paušalnu naknadu za podmirivanje troškova prehrane, na način da im neoporezivi iznos godišnje paušalne naknade od 5.000,00 kuna isplaćuje u razmjerno utvrđenom mjesečnom iznosu od 416,67 kuna. Za razdoblje rada na terenu radnik tako ostvaruje pravo i na neoporezivu isplatu dnevnice za rad na terenu (što u navedenom primjeru podrazumijeva osigurani ručak i večeru na teret poslodavca i isplatu u novcu pripadajućeg iznosa neoporezive dnevnice) i pravo na isplatu neoporezive novčane paušalne naknade za podmirivanje troškova prehrane radnika.

Nadalje, ne isključuje se niti pravo poslodavca da radniku isplati neoporezivu naknadu za odvojeni život od obitelji u iznosu od 1.750,00 kuna mjesečno uz istovremenu isplatu novopropisanih neoporezivih naknada za podmirivanje troškova prehrane i smještaja nastalih radniku tijekom radnog odnosa kod toga poslodavca.

Poslodavac i nadalje može radnicima tijekom radnog vremena, na svoj teret, osigurati neoporezivu konzumaciju vode te toplih i hladnih napitaka (osim onih koji u sebi sadrže alkohol).

8. UTJECAJ NOVIH NEOPOREZIVIH PRIMITAKA NA UTVRĐIVANJE PLAĆE U NARAVI

Odredbe Zakona i Pravilnika o porezu na dohodak propisuju da se plaćom u naravi, između ostaloga, smatra i korištenje stambenih zgrada i stanova koji poslodavac omogućuje svojim radnicima kao i konzumacija jela tijekom radnog vremena na teret poslodavca.[10]

Budući da se od 1. rujna ove godine, uz ispunjavanje propisanih uvjeta, radnicima mogu neoporezivo nadoknaditi i troškovi smještaja i troškovi prehrane, proizlazi da, ako se ispune propisani uvjeti za neoporezivu isplatu tih primitaka, poslodavac po toj osnovi više neće utvrđivati plaću u naravi.

Na primjer, od 1. rujna ove godine poslodavac može, na temelju vjerodostojne dokumentacije, radnicima neoporezivo nadoknaditi troškove smještaja u visini ukupno nastalog troška. Uz pretpostavku da radnik poslodavcu dostavi vjerodostojnu dokumentaciju (na primjer, kopiju ugovora o najmu stana), poslodavac mu, počevši od 1. rujna ove godine, može neoporezivo namiriti troškove stanarine do visine stvarno nastalog troška.

Na temelju vjerodostojne dokumentacije poslodavac može radniku neoporezivo nadoknaditi i troškove prehrane do 12.000,00 kuna godišnje. Slijedom navedenoga, ako radnik predoči poslodavcu račune o pruženoj usluzi prehrane u ugostiteljskom objektu odnosno račune za kupnju hrane u trgovini, a ti računi glase na poslodavca i podmireni su bezgotovinskim putem, poslodavac ni po toj osnovi od 1. rujna ove godine ne mora utvrđivati plaću u naravi. Ako se ne ispune propisani uvjeti (na primjer, ako računi o obavljenim uslugama prehrane ne glase na poslodavca ili ako nisu plaćeni bezgotovinskim putem), poslodavac će i nadalje po toj osnovi utvrđivati plaću u naravi. Ako su navedeni uvjeti ispunjeni, ali poslodavac radniku nadoknadi nastale troškove prehrane u svoti koja premašuje neoporeziv godišnji iznos od 12.000,00 kuna, na razliku koja premašuje propisani neoporezivi iznos dužan je obračunati i uplati doprinose za obvezna osiguranja, porez na dohodak i mogući prirez.

[10] Prema odredbama članka 21. Pravilnika o porezu na dohodak, plaćom u naravi, ne smatra se, tako, konzumacija jela i pića, ako se na dokumentaciji o tim izdacima navede naziv poduzetnika čiji su predstavnici ugošćeni. Nadalje, plaćom u naravi ne smatra se niti osigurana prehrana na teret poslodavca tijekom službenog putovanja i rada na terenu.

IVICA MILČIĆ, univ. spec. oec.
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Primjeri utvrđivanja prihoda i porezno priznatih troškova kod iznajmljivanja apartmana, kuća za odmor i plovila

Poseban porezni status u porezu na dobit propisan je za plovila, apartmane, kuće za odmor i zrakoplove. Za navedenu vrstu imovine Zakon o porezu na dobit propisuje uvjete za priznavanje troškova amortizacije i ostalih pripadajućih troškova koji nastaju kod društava koja se bave iznajmljivanjem te vrste imovine. Ispunjenje uvjeta povezano je s iznosom ostvarenog prihoda po pojedinom sredstvu dugotrajne imovine ili imovine uzete u najam koja se dalje iznajmljuje. Ostvareni prihod po pojedinom sredstvu stavlja se u omjer s nabavnom vrijednošću pojedinog sredstva dugotrajne imovine ili troškom poslovnog najma pojedinog sredstva. U slučajevima kada se po osnovi korištenja te imovine ne uspiju zadovoljiti zakonom propisani uvjeti, troškovi nastali korištenjem navedene imovine nisu porezno priznati. U daljnjem tekstu autor na primjerima za određena sredstva prikazuje računovodstveni i porezni postupak u slučajevima ispunjenja i neispunjenja uvjeta.

1. ZAKONODAVNI OKVIR KOD IZNAJMLJIVANJA PLOVILA, APARTMANA I KUĆA ZA ODMOR

Poduzetnici koji u svojoj imovini imaju evidentirana plovila, zrakoplove, apartmane i kuće za odmor ili takvu imovinu koriste na temelju ugovora o najmu i dalje je iznajmljuju moraju ispuniti uvjete propisane Zakonom o porezu na dobit. Ako uvjeti propisani Zakonom o porezu na dobit nisu ispunjeni, troškovi amortizacije, zakupa, najma i ostali pripadajući troškovi koji nastaju korištenjem te imovine nisu porezno priznati.

Uvjeti poreznog priznavanja troška amortizacije i ostalih pripadajućih troškova takve imovine propisani su u čl. 12. st. 16. i st. 19. Zakona o porezu na dobit:

„(16) ...Poreznom obvezniku koji u dugotrajnoj imovini ima evidentirana plovila, zrakoplove, apartmane i kuće za odmor priznaje se kao rashod amortizacija takve imovine pod uvjetima:

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

(19) ...Poreznom obvezniku koji koristi imovinu iz stavka 16. na temelju poslovnog najma, priznaju se troškovi najma takve imovine, te troškovi nastali po osnovi korištenja iste imovine u skladu s ovim Zakonom, pod uvjetom da je porezni obveznik u poreznom razdoblju po osnovi korištenja takve imovine ostvario prihod najmanje u visini troškova najma. Ako porezni obveznik ne ispuni u poreznom razdoblju navedeni uvjet, istom se uvećava porezna osnovica za trošak najma takve imovine i pripadajuće troškove nastale po osnovi korištenja takve imovine.„

Slijedom uvođenja novog MSFI-a 16, za obveznike primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja kada je riječ o klasificiranju imovine koja se koristi putem nefinancijskog najma, za razliku od dosadašnjeg troška najma javlja se trošak amortizacije imovine priznate na temelju ugovora o nefinancijskom najmu. Izmjenama Pravilnika o porezu na dobit koji je stupio na snagu 1. 1. 2019. takvi troškovi imaju istu klasifikaciju kao i kod imovine koja je priznata u bilanci na temelju financijskog najma ili vlasništva.

Članak 22. stavak 15. Pravilnika o porezu na dobit navodi: *„Porezni obveznik koji sukladno računovodstvenom standardu iskazuje troškove amortizacije za imovinu koju koristi po osnovi nefinancijskog najma, u porezno priznate rashode poreznog razdoblja uključuje ukupne iznose troškova najma koji su izjednačeni iznosu ugovorenog najma (bez poreza na dodanu vrijednost za obveznika toga poreza) u poreznom razdoblju, a za razliku iskazanih troškova uvećava ili umanjuje osnovicu poreza na dobit.“*

U slučajevima kada porezni obveznik ne bi uspio ispuniti navedene uvjete, dužan je za to porezno razdoblje uvećati poreznu osnovicu za rashod amortizacije takve imovine i za sve pripadajuće troškove koji su nastali u svezi s korištenjem takve imovine.

Da bi to bilo moguće u računovodstvu je potrebno osigurati podatke o trošku za svako pojedino sredstvo. Rješavanje tog pitanja jednostavno je kod društava koja imaju jedno takvo sredstvo. Kod društava koja imaju veći broj sredstava, ovo pitanje rješava se u računovodstvu, dodjeljivanjem mjesta troška ili profitnog centra za svako pojedino sredstvo. Bitno je da od samog početka nastanka pojedinog troška, osobe zadužene za pojedino sredstvo, naznače na ulaznim računima o kojem je sredstvu riječ kako bi se to u računo-

vodstvu moglo evidentirati. Budući da je postavljen uvjet ostvarivanja određene visine prihoda kako bi troškovi amortizacije i ostali pripadajući troškovi bili porezno priznati, porezni obveznik i na prihodovnoj strani mora osigurati informaciju o ostvarenim prihodima po pojedinom sredstvu na isti način kako je to učinio i za troškove.

U smislu utvrđivanja vrste imovine za koju je potrebno pratiti ostvarenje prihoda prema nabavnoj vrijednosti, u članku 12. stavcima 20. i 21. navedeno je da se: (20) *...plovilom smatra brod ili brodica (jahta) i čamac unutarnje plovidbe koje služi razonodi, športu ili rekreaciji te najmu...* (21) *...zrakoplovom se ne smatra zrakoplov koji služi za redoviti zračni i izvanredni zračni prijevoz putnika...*

Detaljnije, plovne objekte definira Pomorski zakonik[1].

Sagledavajući navedene propise, za potrebe Zakona o porezu na dobit, ako porezni obveznik ima u svojoj imovini evidentirano plovilo za gospodarske svrhe iznajmljivanja (najčešći oblik) dužan je voditi računa o visini ostvarenog prihoda. **Vrlo često porezni obveznici koji obavljaju određene djelatnosti u unutarnjim vodama u svojoj imovini imaju evidentirana plovila kojima se koriste za dostavu, osobni prijevoz poslovodnih, rukovodnih i drugih zaposlenih osoba. Takva plovila imaju tretman iz članka 7. Zakona o porezu na dobit pri čemu se ne smatra porezno priznatim rashodom 50 % troškova, osim troškova osiguranja i kamata, ako se na osnovi korištenja sredstava za osobni prijevoz ne utvrđuje plaća.**

Važno je naglasiti i pitanje odbitka pretporeza pri nabavi takve imovine ili korištenju putem poslovnog najma takve imovine. Budući da je takva imovina namijenjena za obavljanje djelatnosti iznajmljivanja ili prijevoza putnika ne postoji ograničenje za odbitak pretporeza prema čl. 61. Zakona o porezu na dodanu vrijednost[2].

Za imovinu koja se koristi za prijevoz poslovodnih, rukovodnih i drugih zaposlenih osoba za službene potrebe poreznog obveznika postoji mogućnost odbitka 50 % iskazanog pretporeza – pojednostavnjeno rečeno, plovila koja se ne koriste za iznajmljivanje drugima već za vlastite potrebe, a nisu gospodarska u smislu odbitka PDV-a izjednačena su s osobnim automobilima.

Uz navedene uvjete koji su propisani Zakonom o porezu na dobit, člankom 12. st. 15. Zakona navedeno je da se ne priznaju rashodi amortizacije za imovinu kojom se ne obavlja djelatnost. Razlika je između neispunjenja uvjeta i imovine s kojom se ne obavlja djelatnost. Imovina kojom se ne obavlja djelatnost ne zadovoljava ni po standardima financijskog izvještavanja uvjete da bi bila priznata u imovini poduzetnika.

2. RAČUNOVODSTVENI TRETMAN PLOVILA, APARTMANA I KUĆA ZA ODMOR

Priznavanje i mjerenje dugotrajne imovine uređeno je Međunarodnim računovodstvenim standardom 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema i Hrvatskim standardom financijskog izvještavanja 6 – Dugotrajna materijalna imovina. Obveznici primjene pojedinog seta standarda uređeni su Zakonom o računovodstvu, a u ovisnosti o veličini samog poduzetnika.

Zahtjev standarda financijskog izvještavanja je da bi se određena imovina priznala i iskazivala u financijskom izvještaju je da:

- je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane s tom imovinom pritjecati poduzetniku i
- da se trošak može pouzdano izmjeriti.

[1] Nar. nov., Pomorski zakonik, Narodne novine d.d., Zagreb, 181/04., 76/07., 146/08., 61/11., 56/13., 26/15., 17/19.

[2] Nar. nov., Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine d.d., Zagreb, 73/13., 99/13., 148/13., 153/13., 143/14., 115/16. i 106/18.

Primjer 1.:

Poduzetnik u imovini ima evidentirane 3 jedrilice. Jedrilice se iznajmljuju po dnevnoj cijeni korištenja 4.000,00 kuna uvećano za PDV. Nabavna vrijednost jedne jedrilice je 750.000,00 kuna. Stopa amortizacije je 10 % i procijenjeni ostatak na kraju vijeka upotrebe je 100.000,00 kuna za svaku jedrilicu. Jedrilice su u upotrebi od svibnja 2016. godine. Na jednoj jedrilici u lipnju 2019. godine popravljeno je manje oštećenje trupa u visini 25.000,00 kuna s uključenim porezom na dodanu vrijednost. Troškovi veza za sve tri jedrilice iznose 112.500,00 kuna s uključenim PDV-om. Jedrilice se iznajmljuju bez članova posade. U sezoni 2019. jedrilica označena slovom A bila je iznajmljena 55 dana, jedrilica označena slovom B bila je iznajmljena 46 dana, a jedrilica označena slovom C, koja je ujedno i pretrpjela oštećenje, bila je iznajmljena 9 dana. Za jedrilicu C ispostavljen je račun za tegljenje do veza u visini 5.000,00 kuna uvećano za PDV. Trošak goriva za jedrilice snose najmoprimci.

Tablica 1.: Stanje u knjigovodstvu nakon provedenih knjiženja (prikazana su salda konta koja su bitna za praćenje poreznog priznavanja nastalih troškova po plovilima)

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
Salda konta imovine na dan 1. 1. 2019.				
1.	Nabavna vrijednost plovila	S^0 2.250.000,00	0227	
2.	Ispravak vrijednosti plovila*	487.500,00		0292
Salda konta troška i prihoda povezanih s plovilima u 2019. godini				
3.	Trošak amortizacije plovila (procijenjeni ostatak vrijednosti uzet u obzir pri obračunu amortizacije)	195.000,00	4303	
4.	Trošak najma veza	90.000,00	4151	
5.	Trošak popravka plovila	20.000,00	4130	
6.	Prihod od iznajmljivanja plovila	440.000,00		757

* Amortizacijska osnovica je: 650.000,00 kuna po jedrilici (zbog procijenjenog ostatka vrijednosti od 100.000,00 kuna). Godišnji iznos amortizacije je za sve tri jedrilice primjenom stope 10 %: 195.000,00. Jedrilice su do 1. 1. 2017. u upotrebi 2,5 godine pa je saldo na kontu ispravka vrijednosti: 487.500,00 kuna na dan 1. 1. 2017.

Tablica 2.: Bruto bilanca po mjestu troška jedrilice A

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
Salda konta imovine na dan 1. 1. 2019. – MT Jedrilica A				
1.	Nabavna vrijednost plovila	750.000,00	0227	
2.	Ispravak vrijednosti plovila	162.500,00		0292
Salda konta troška i prihoda povezanih s plovilima u 2017. godini MT Jedrilica A				
3.	Trošak amortizacije plovila	65.000,00	4303	
4.	Trošak najma veza	30.000,00	4151	
5.	Prihod od iznajmljivanja plovila	220.000,00		757

Tablica 3.: Bruto bilanca po mjestu troška jedrilice B

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
Salda konta imovine na dan 1. 1. 2019. – MT Jedrilica B				
1.	Nabavna vrijednost plovila	750.000,00	0227	
2.	Ispravak vrijednosti plovila	162.500,00		0292
Salda konta troška i prihoda povezanih s plovilima u 2017. godini MT jedrilica B				
3.	Trošak amortizacije plovila	65.000,00	4303	
4.	Trošak najma veza	30.000,00	4151	
5.	Prihod od iznajmljivanja plovila	184.000,00		757

Tablica 4.: Bruto bilanca po mjestu troška jedrilice C

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
Salda konta imovine na dan 1. 1. 2019. – MT Jedrilica C				
1.	Nabavna vrijednost plovila	750.000,00	0227	
2.	Ispravak vrijednosti plovila	162.500,00		0292
Salda konta troška i prihoda povezanih s plovilima u 2017. godini MT jedrilica C				
3.	Trošak amortizacije plovila	65.000,00	4303	
4.	Trošak najma veza	30.000,00	4151	
5.	Trošak popravka plovila	20.000,00	4130	
6.	Prihod od iznajmljivanja plovila	36.000,00		757

Pravilnikom o porezu na dobit[3] poreznim obveznicima koji imaju navedenu imovinu propisana je obveza sastavljanja pregleda podataka za pojedino sredstvo odnosno imovinu koji sadrži:

- vrsta sredstva odnosno imovine
- nabavna vrijednost
- ostvareni prihod po osnovi korištenja sredstva odnosno imovine u poreznom razdoblju
- amortizacija u poreznom razdoblju
- pripadajući troškovi koji su nastali u svezi s korištenjem sredstva odnosno imovine u poreznom razdoblju prema vrsti troška.

Taj pregled podataka o sredstvu odnosno imovini obvezno se prilaže uz prijavu poreza na dobit.

Tablica 5.: Pregled podataka koji se dostavlja uz prijavu poreza na dobit

Pregled podataka o imovini iz čl. 12. st. 16. Zakona o porezu na dobit				
Red. br.	Vrsta sredstva/imovine	Jedrilica A	Jedrilica B	Jedrilica C
1.	Nabavna vrijednost	750.000,00	750.000,00	750.000,00
2.	Ostvareni prihod po pojedinom sredstvu	220.000,00	184.000,00	36.000,00
2.a.	Postotak nabavne vrijednosti – 7 %	52.500,00	52.500,00	52.500,00
2.b.	Zadovoljen uvjet	DA	DA	NE
3.	Godišnja amortizacija[4]	65.000,00	65.000,00	65.000,00
4.	Pripadajući troškovi prema vrsti troška: - trošak najma veza - trošak popravka plovila	30.000,00	30.000,00	30.000,00 20.000,00
5.	Porezno priznati troškovi	95.000,00	95.000,00	-
6.	Porezno nepriznati troškovi - amortizacija - pripadajući troškovi	-	-	65.000,00 50.000,00
7.	Ukupno: - porezno priznati troškovi - porezno nepriznati troškovi	95.000,00 -	95.000,00 -	- 115.000,00

Iznos ukupno porezno nepriznatih troškova, u ovom slučaju za jedrilicu C u prijavi poreza na dobit evidentira se kao povećanje dobiti/smanjenje gubitka u redni broj 5. prijave poreza na dobit. **U rednom broju 5. prijave poreza na dobit uz navedene troškove zbog neispunjenja uvjeta**, iskazani su i porezno nepriznati troškovi amortizacije iznad porezno dopuštenih stopa, amortizacija automobila i drugih sredstava osobnog prijevoza na iznos preko 400.000,00 kuna s uključenim porezom na dodanu vrijednost. Također, u ovaj redni broj upisuju se troškovi najma i pripadajući troškovi navedene imovine ako nisu zadovoljeni uvjeti prihoda u visini najma te imovine.

U primjeru 1. prikazan je slučaj u kojem su u vlasništvu društva koje se bavi charterom evidentirane tri jedrilice. Sve tri jedrilice služe za iznajmljivanje i po toj osnovi ostvaruju prihode. Pregledom ukupnih prihoda i uspoređujući ih s postotkom nabavne vrijednosti imovine utvrđeno je da Jedrilica C ne zadovoljava uvjete priznavanja troška za porezne svrhe. Razlog je popravak jedrilice zbog oštećenja zbog čega je gotovo cijelu sezonu bila van upotrebe. Problem u odredbama Zakona o porezu na dobit je da takav slučaj nije predviđen te zbog toga porezni obveznik plaća veći iznos poreza na dobit za tu godinu. **Pravilnikom o porezu na dobit predviđena je iznimka za prvu i zadnju godinu korištenja sredstva na način da se prihodi po osnovi korištenja te imovine najmanje u visini od 7 % odnosno 5 % nabavne vrijednosti imovine mogu utvrditi razmjerno broju mjeseci korištenja imovine.**

Primjer 2.:

Porezni obveznik temeljem ugovora o operativnom leasingu koristi plovilo tipa Jahta XY za charter usluge.

U svom knjigovodstvu ima iskazane sljedeće stavke:

- Jamčevina 300.000,00 kuna
- Akontacija 250.000,00 kuna (ukupno uplaćeni iznos akontacije je 300.000,00 kuna, ugovor o operativnom najmu sklopljen je na 5 godina i u prethodnoj godini je dio akontacije iznosio 30.000,00 kuna (ugovor je sklopljen za razdoblje od 1. lipnja) i prenesen je na troškove razmjerno mjesecima od početka korištenja sredstva na temelju operativnog najma) – pripadajući dio akontacije za tekuću godinu (cijelu godinu korištenja) iznosi: 60.000,00 kuna
- Ostvareni prihodi od najma jahte – 750.000,00 kuna
- Trošak veza: 120.000,00 kuna
- Trošak čišćenja: 20.000,00 kuna
- Trošak rada posade (skiper): 70.000,00 kuna
- Mjesečna najamnina po ulaznim računima leasinga 40.000,00 kuna s uključenim PDV-om.

Tablica 6.: Bruto bilanca po mjestu troška Jahta XY

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
Salda konta po mjestu troška za Jahtu XY				
1.	Jamčevina za uredno ispunjenje obveza – saldo na dan 1. 1.	300.000,00	0431	
2.	Unaprijed uplaćeni dio ukupne naknade – akontacija – saldo na dan 1. 1.	250.000,00	09	
3.	Ostvareni prihod od iznajmljivanja	750.000,00		757
4.	Trošak najma veza	120.000,00	4151	
5.	Troškovi čišćenja	20.000,00	4292	
6.	Trošak rada	70.000,00	470 i 472	
7.	Trošak leasinga - mjesečna najamnina - pripadajući dio akontacije	 384.000,00 60.000,00	 4152 4152	

[3] Nar. nov., Pravilnik o porezu na dobit, Narodne novine d.d., Zagreb, 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. i 1/19.

[4] Vidjeti bruto bilance po mjestima troška za svako pojedino sredstvo.

Tablica 7.: Pregled podataka koji se dostavlja uz prijavu poreza na dobit

Pregled podataka o imovini iz čl. 12. st. 16. Zakona o porezu na dobit		
Red. br.	**Vrsta sredstva/imovine**	**Jahta XY**
1.	Godišnji trošak najma (leasinga)	444.000,00
2.	Ostvareni prihod po pojedinom sredstvu	750.000,00
3.	Pripadajući troškovi prema vrsti troška: - trošak najma veza - trošak čišćenja - trošak rada	 120.000,00 20.000,00 70.000,00
4.	Porezno priznati troškovi	654.000,00
5.	Porezno nepriznati troškovi - najamnina - pripadajući troškovi	 - -
6.	Ukupno: - porezno priznati troškovi - porezno nepriznati troškovi	 654.000,00 -

Prema primjeru 2. nema obveze uvećanja porezne osnovice pri prijavi poreza na dobit. Porezni obveznik ostvario je ukupne prihode od iznajmljivanja za charter usluge veće od godišnjeg troška najma.

U slučajevima kada porezni obveznik ostvaruje prihode od pružanja turističkih usluga na način da kombinacijom više turističkih usluga zaračunava jednu cjelovitu uslugu, a ne svaku uslugu pojedinačno, za priznavanje troškova amortizacije pojedinog sredstva odnosno pojedine imovine i svih pripadajućih troškova koji su nastali u svezi korištenjem sredstva i imovine treba ispuniti ranije navedene uvjete. Zbog utvrđivanja prihoda koji se mogu pripisati pojedinom sredstvu i imovini porezni obveznik treba osigurati vjerodostojne isprave o pruženoj kombinaciji usluga koja je uključivala korištenje sredstva i imovine odnosno prema kalkulaciji cijene usluge utvrditi visinu prihoda koji se mogu pripisati sredstvu i imovini te vjerodostojne isprave o rashodima koji su nastali temeljem korištenja sredstva i imovine u poslovne svrhe.

Primjer 3.:

U imovini društva porezni obveznik ima evidentiranu zgradu s 12 apartmana, ukupne nabavne vrijednosti 5.000.000,00 kuna od čega je zemljište 1.500.000,00. Zgrada je puštena u upotrebu u svibnju 2007. godine. Također, u dugotrajnoj imovini ima evidentirano plovilo tipa Fisherman 6X, nabavne vrijednosti 230.000,00 kuna. Plovilo je pušteno u upotrebu u svibnju 2012. godine. Uz apartman označen brojem 1 u korištenje je uključeno i plovilo. Cijena najma pojedinog apartmana ovisi o opremljenosti i veličini pa tako apartmani 1 do 4 imaju dnevnu cijenu najma 2.000,00 kuna bez PDV-a, apartmani 5 do 12 imaju dnevnu cijenu najma 1.000,00 kuna bez uključenog PDV-a. Porezni obveznik ostvario je ukupno 725.000,00 kuna prihoda od iznajmljivanja. Troškovi koji su evidentirani u knjigovodstvu poreznog obveznika su:

- trošak najma veza za plovilo: 5.000,00 kuna
- trošak održavanja plovila: 2.500,00 kuna
- trošak čišćenja, peglanja i pranja: 100.000,00
- trošak agencije: 20.000,00 kuna
- trošak održavanja apartmana: 25.000,00 kuna
- troškovi režija: 100.000,00 kuna
- amortizacija objekta: 175.000,00 (5 % na građevinski dio)
- amortizacija plovila: 23.000,00 (10 %)
- Ostali troškovi 5.000,00 kuna.

Za potrebe izračuna udjela prihoda kod kombinacije turističke usluge (iznajmljivanje apartmana s plovilom) uzet je u obzir omjer površine i opremljenosti apartmana, cijene najma apartmana i plovila na toj lokaciji. Apartmani 1 - 4 koji se iznajmljuju po cijeni od 2.000,00 kuna uvećano za PDV dnevno u ponudi imaju:

- apartman 1 – plovilo
- apartman 2 do 4 – bazen i jacuzzi.

Na lokaciji gdje se apartmani nalaze prosječna cijena najma plovila ovog tipa iznosi 1.000,00 kuna uvećano za PDV po danu. Veličinom i opremljenošću apartman pod brojem 1 ne razlikuje se od apartmana 5 do 12. Apartman broj 1 ukupno je bio iznajmljen 45 dana.

Tablica 8.: Pregled podataka koji se dostavlja uz prijavu poreza na dobit

Pregled podataka o imovini iz čl. 12. st. 16. Zakona o porezu na dobit			
Red. br.	**Vrsta sredstva/imovine**	**Apartmani**	**Plovilo Fisherman 6X**
1.	Nabavna vrijednost (uključuje i zemljište)	5.000.000,00	230.000,00
2.	Ostvareni prihod po pojedinom sredstvu	690.000,00	45.000,00
3.	Godišnja amortizacija	175.000,00	23.000,00
4.	Pripadajući troškovi prema vrsti troška: - trošak najma veza za plovilo - trošak održavanja plovila - trošak čišćenja, peglanja i pranja - trošak agencije - trošak održavanja apartmana - troškovi režija - ostali troškovi	 - - 100.000,00 20.000,00 25.000,00 100.000,00 5.000,00	 5.000,00 2.500,00 - - - - -
5.	Porezno priznati troškovi	425.000,00	30.500,00
6.	Porezno nepriznati troškovi - amortizacija - pripadajući troškovi	 - -	 - -

U kombinaciji turističkih usluga koje se zaračunavaju kao jedna cjelovita usluga ponekad može biti vrlo teško utvrditi koji se dio prihoda odnosi na koje sredstvo. U primjeru je prema kalkulaciji utvrđena dnevna cijena najma za plovilo te je po toj osnovi napravljena podjela. Nabavna vrijednost koja se uzima kao polazna osnovica za usporedbu s prihodima u navedenom primjeru je 5.000.000,00 kuna. U taj iznos uključeno je i zemljište na kojem se apartmani nalaze tako da se osnovica za amortizaciju i osnovica za prihodovni cenzus razlikuje. Tablica 8. podnosi se uz prijavu poreza na dobit neovisno o tome što su svi troškovi porezno priznati.

Imovina koja se u tijeku poslovne godine pušta u upotrebu ili se prestaje s upotrebom te imovine, **prihodi po osnovi korištenja te imovine najmanje u visini od 7 % odnosno 5 % nabavne vrijednosti imovine mogu se utvrditi razmjerno broju mjeseci korištenja imovine.** Puštanjem u upotrebu za ove svrhe smatra se završetak gradnje, kupnja ili slični načini stjecanja, a otuđenjem se smatra prestanak priznavanja imovine sukladno standardima financijskog izvještavanja.

Kod slučajeva kada se imovina pušta u upotrebu ili prestaje s upotrebom Zakon navodi da se prihodi ostvareni iznajmljivanjem te imovine uspoređuju s minimalnim postotkom razmjerno broju mjeseci korištenja.

Formula za izračun postotka kod korištenja u dijelu godine:

$$postotak: \frac{prihodi\ nabavna\ vrijednost\ imovine\ x\ 12}{broj\ mjeseci\ korištenja\ x\ 100}$$

Imovina dok je u izgradnji ili u procesu nabave evidentirana je na kontima imovine u pripremi. Njeno puštanje u upotrebu rezultira početkom obračuna amortizacije i početkom računanja broja mjeseci za potrebe izračuna razmjernog dijela. Obzirom da Zakon o porezu na dobit u članku 12. stavku 8. navodi da ...*Trošak 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...“*, tako će se u izračun razmjernog dijela mjeseca upotrebe uzimati broj mjeseci od prvog dana porezno priznate amortizacije. Razmjerni izračun koristi se samo u godini nabave i u godini otuđenja, pri čemu se razdoblje godine smatra porezno razdoblje.

U slučajevima kada se dugotrajna imovina otuđuje odnosno poduzetnik ju je odlučio prodati, tada se do trenutka prodaje takva imovina klasificira kao dugotrajna imovina namijenjena prodaji. Takva klasifikacija u skladu je s Hrvatskim standardom financijskog izvještavanja 8 - Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja, pri čemu u trenutku reklasifikacije prestaje obračun amortizacije. Za obveznike primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja reklasifikacija se provodi u skladu s Međunarodnim standardom financijskog izvještavanja 5 - Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja.

U praksi su česti slučajevi prodaje takve imovine početkom kalendarske godine, stoga bi bilo potrebno kada se donese odluka da se imovina prodaje provesti postupak reklasifikacije kako se ne bi obračunavala amortizacija koja ne bi bila porezno priznata zbog toga što se nisu ostvarili prihodi uopće ili nisu bili dovoljni. Obzirom na specifičnost ove imovine i trajanje turističke sezone u RH, u takvim je slučajevima razmjernog korištenja zbog nabave ili otuđenja ponekad teško zadovoljiti omjer prihoda i nabavne vrijednosti.

Primjer 4.:

Trgovačko društvo od fizičke osobe iznajmi vilu i počne je iznajmljivati za turističke svrhe. Na vili nije bilo potrebno dodatno ulaganje koje bi se klasificiralo kao ulaganje u tuđu imovinu u razdoblju najma. Godišnja najamnina vile iznosi: 250.000,00 kuna. Prihod koji je ostvaren od iznajmljivanja turistima iznosi: 450.000,00 kuna.

Tablica 9.: Bruto bilanca po mjestu troška Vila

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
	Salda konta po mjestu troška za vilu			
1.	Ostvareni prihod od iznajmljivanja	450.000,00		757
2.	Trošak najma vile	250.000,00	4151	
3.	Trošak čišćenja, peglanja i pranja	15.000,00	4294	
	Trošak agencije	22.000,00	419	
	Trošak održavanja apartmana	5.800,00	4130	
	Troškovi režija	12.000,00	418	
	Ostali troškovi	7.200,00	429	

Tablica 10.: Pregled podataka koji se dostavlja uz prijavu poreza na dobit

Pregled podataka o imovini iz čl. 12. st. 16. Zakona o porezu na dobit		
Red. br.	**Vrsta sredstva/imovine**	**Vila**
1.	Godišnji trošak najma	250.000,00
2.	Ostvareni prihod po pojedinom sredstvu	450.000,00
3.	Pripadajući troškovi prema vrsti troška:	
	- trošak čišćenja, peglanja i pranja	15.000,00
	- trošak agencije	22.000,00
	- trošak održavanja apartmana	5.800,00
	- troškovi režija	12.000,00
	- ostali troškovi	7.200,00
4.	Porezno priznati troškovi	312.000,00
5.	Porezno nepriznati troškovi	
	- najamnina	-
	- pripadajući troškovi	-
6.	Ukupno:	
	- porezno priznati troškovi	312.000,00
	- porezno nepriznati troškovi	-

3. ZAKLJUČAK

Često korištenje imovine društva u privatne svrhe, koristeći pritom nastale troškove te imovine kao umanjenje osnovice poreza na dobit u suprotnosti je i sa standardima financijskog izvještavanja, ali i s poreznim propisima. Zakonodavac je zbog takvih slučajeva usvojio rješenje da je nužno ispuniti određeni iznos prihoda i usporediti ga s nabavnom vrijednošću ili troškom najma imovine. Takav način jednostavan je za izračun, ali ne pokriva sve moguće nastale slučajeve zbog čega porezni obveznik, ne svojom krivnjom može biti doveden u nepovoljni položaj. Sagledavajući s gledišta investitora prihodovni cenzus koji je potrebno ostvariti nije visok. Investitor prilikom donošenja odluke o investiranju u određeni poslovni poduhvat analizira stanje na tržištu i izrađuje projekciju prihoda i troškova kroz razdoblje trajanja projekta. U pravilu je ta usporedba s razdobljem kreditiranja za potrebe banke pri čemu se izrađuje investicijski projekt. Rezultat diskontiranja prihoda, primjenom kamatne stope po kojoj se investitor zadužuje u pravilu je znatno veći od ovog prihodovnog cenzusa. Taj prihodovni cenzus s tog stajališta nije toliko velik na godišnjoj razini jer se on uspoređuje s nabavnom vrijednošću imovine, dok primjerice interna stopa profitabilnosti uzima u obzir sve troškove u promatranim godinama i ona u pravilu bude najmanje u tom ili višim iznosima.

Dobro bi rješenje bilo u propis unijeti mogućnost da se za godine kada određena imovina nije u upotrebi, a to nije prva ili zadnja godina, već primjerice godina rekonstrukcije objekta, popravka imovine ili slično, ona može izuzeti od usporedbe s prihodovnim cenzusom.

S druge strane, ova odredba odnosi se samo na porezne obveznike poreza na dobit te prema sadašnjem stanju obveznici poreza na dohodak koji obavljaju samostalnu djelatnost nisu obvezni uspoređivati prihode s nabavnom vrijednošću ili troškovima najma takve imovine.

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

Stručni članak UDK 657.2

Primjer sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja za 2018. godinu

Prema Zakonu o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15., 134./15., 120/16. i 116/18.), matična društva koja su obveznici sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja dužna su u roku devet mjeseci od zadnjeg dana poslovne godine dostaviti Financijskoj agenciji godišnje konsolidirane financijske izvještaje zajedno s pripadajućim revizorskim izvješćem (ako su obveznici revizije) odnosno godišnje konsolidirano izvješće zajedno s pripadajućim revizorskim izvješćem radi njihove javne objave. U prošlom broju (Računovodstvo i financije, br. 8/2019.) pisano je o zakonodavnom i računovodstvenom okviru sastavljanja godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja i godišnjeg konsolidiranog financijskog izvješća za 2018. godinu. U ovom članku navode se primjeri sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja za 2018. godinu prema Hrvatskim i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

1. UVOD

Zakonom o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15., 134/15., 120/16. i 116/18.), definiran je obveznik sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja i konsolidiranog izvješća, navedena su izuzeća od konsolidacije, kao i javna objava godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja i godišnjeg konsolidiranog izvješća. Konsolidirane financijske izvještaje dužno je sastaviti matično društvo, osim ako aktualnim Zakonom o računovodstvu matično društvo nije izuzeto iz obveze sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja odnosno konsolidiranog izvješća. Matična društva koja su obvezna sastaviti konsolidirane financijske izvještaje za 2018. godinu, morala su, sukladno članku 34., stavku. 9. Zakona o računovodstvu, do 30. travnja 2019. godine prijaviti obvezu konsolidacije za 2018. godinu Registru godišnjih financijskih izvještaja. Rok za javnu objavu godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja za 2018. godinu i godišnjeg konsolidiranog izvješća za 2018. godinu je do 30. rujna 2019. godine, stoga do tog datuma matična društva su dužna dostaviti Financijskoj agenciji godišnje konsolidirane financijske izvještaje i godišnje konsolidirano izvješće za 2018. godinu radi njihove javne objave.

Konsolidirani financijski izvještaji obuhvaćaju: (a) konsolidiranu bilancu (konsolidirani izvještaj o financijskom položaju), (b) konsolidirani izvještaj o dobiti (konsolidirani račun dobiti i gubitka), (c) konsolidirani izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, (d) konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima, (e) konsolidirani izvještaj o promjenama kapitala te (d) bilješke uz konsolidirane financijske izvještaje. Struktura i sadržaj godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja određena je Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br. 95/16.). Matična društva sastavljaju konsolidirane financijske izvještaje temeljem onih standarda financijskog izvještavanja koje primjenjuju prilikom sastavljanja svojih nekonsolidiranih (odvojenih) financijskih izvještaja. Dakle, ako je matično društvo koje je obveznik sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja obveznik primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI-a), tada će i konsolidirane financijske izvještaje sastavljati primjenom MSFI-a, a ako je matično društvo obveznik primjene Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (HSFI-a), tada će i konsolidirane financijske izvještaje sastavljati primjenom HSFI-a. Ako unutar grupe pojedina ovisna društva primjenjuju standarde financijskog izvještavanja različite od onih koje primjenjuje matično društvo, tada će takvo ovisno društvo za potrebe konsolidacije financijskih izvještaja morati sastaviti svoje financijske izvještaje primjenom onih standarda financijskog izvještavanja koje primjenjuje matično društvo odnosno temeljem kojih se sastavljaju konsolidirani financijski izvještaji. Zakon o računovodstvu dopušta mogućnost da ovisno društvo koje sastavlja svoje financijske izvještaje primjenom HSFI-a može odlučiti sastaviti svoje financijske izvještaje primjenom MSFI-a, ako je matično društvo obveznik primjene MSFI-a. Matična društva koja su obveznici primjene HSFI-a te koja nisu klasificirana kao mikro i mali poduzetnici sukladno aktualnom Zakonu o računovodstvu nisu obvezna sastaviti izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti pa tako ni konsolidirani izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Također, sukladno aktualnom Zakonu o računovodstvu, male grupe su izuzete iz konsolidacije financijskih izvještaja, osim ako uključuju subjekte od javnog interesa.

2. SASTAVLJANJE KONSOLIDIRANIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA PREMA HSFI-U 2

Kod grupa čiji se konsolidirani financijski izvještaji sastavljaju primjenom HSFI-a, ključan je je Hrvatski standard financijskog izvještavanja 2 *Konsolidirani financijski izvještaji* (HSFI 2). kojim su uređeni svi čimbenici u svezi sa sastavljanjem konsolidiranih financijskih izvještaja. HSFI-em 2 određena je metoda kupnje kao metoda obračuna svih poslovnih spajanja, definirana je kontrola jednog subjekta nad drugim, navedena su načela i postupci sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja, određen je način priznavanja i mjerenja goodwilla i nekontrolirajućeg interesa u konsolidiranim financijskim izvještajima, kao i način priznavanja i mjerenja udjela u ovisnim društvima u odvojenim (nekonsolidiranim) financijskim izvještajima matičnog društva.

U postupku sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja nužno je provesti sljedeće radnje: (a) utvrditi trošak poslovnog spajanja (trošak stjecanja ovisnog društva) te vrijednost nekontrolirajućeg udjela; (b) utvrditi knjigovodstvenu vrijednost neto imovine ovisnog društva; (c) utvrditi fer vrijednost neto imovine ovisnog društva; (d) utvrditi goodwill odnosno negativni goodwill; (e) obračunati amortizaciju goodwilla prema HSFI-u 2; (f) utvrditi učinke svih unutargrupnih transakcija te provesti eliminacijska knjiženja u radnim bilješkama za konsolidaciju i (g) sastaviti konsolidirane financijske izvještaje.

Prema HSFI-u 2 primjenom metode kupnje trošak poslovnog spajanja utvrđuje se kao zbroj: (a) fer vrijednosti dane imovine, nastalih ili preuzetih obveza i vlasničkih instrumenata izdanih od stjecatelja u zamjenu za kontrolu nad stečenikom na datum razmjene i (b) svih troškova koji se mogu direktno povezati s poslovnim spajanjem. Goodwill se, prema HSFI-u 2, utvrđuje usporedbom troška poslovnog spajanja i stjecateljevog udjela u fer vrijednosti neto imovine stečenog društva na datum poslovnog spajanja te priznaje kao dugotrajna nematerijalna imovina i početno mjeri u konsolidiranim financijskim izvještajima u visini viška troška poslovnog spajanja iznad stjecateljevog udjela u fer vrijednosti neto imovine stečenog društva na datum poslovnog spajanja. Nakon početnog priznavanja, goodwill se amortizira u razdoblju od najviše pet godina. Negativni goodwill se mjeri u visini viška stjecateljevog udjela u fer vrijednosti neto imovine stečenog društva iznad troška poslovnog spajanja na datum poslovnog spajanja i uključuje u ostale poslovne prihode u konsolidiranom izvještaju o dobiti odnosno u konsolidiranu neto dobit u konsolidiranoj bilanci (konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju). U postupku sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja, učinci svih unutargrupnih transakcija se u cijelosti eliminiraju (eliminiraju se svi unutargrupni prihodi i rashodi, dobici i gubici, potraživanja i obveze te sva unutargrupna ulaganja). Eliminacija unutargupnih dobitaka i gubitaka podrazumijeva i eliminaciju nerealiziranih dobitaka i gubitaka u zalihama i dugotrajnoj imovini koja je bila predmetom untargrupne kupoprodaje. Kada je riječ o unutargrupnim ulaganjima, HSFI 2 zahtijeva da se ulaganja matičnog društva u vlasničke udjele ovisnog društva mjere u odvojenim financijskim izvještajima matičnog društva po trošku stjecanja.

Primjer 1. Sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja prema HSFI-u 2

Društvo „Alfa“ d.d. steklo je 1. 1. 2018. godine 80 % redovnih dionica s pravom glasa društva „Beta“ d.d. Procijenjena fer vrijednost neto imovine društva „Beta“ d.d. na datum stjecanja iznosila je 800.000 kn. Na kraju 2018. godine izvještaji o financijskom položaju te izvještaji o dobiti ovih društava su bili sljedeći:

Stavke	„Alfa“ d.d.	„Beta“ d.d.
Zemljište	1.000.000	
Građevinski objekti	600.000	700.000
Oprema	1.800.000	900.000
Ispravak vrijednosti	(800.000)	(200.000)
Ulaganje u „Beta“ d.d.	600.000	-
Odobreni kredit	40.000	-
Zalihe	400.000	200.000
Novac na žiroračunu	40.000	400.000
UKUPNA IMOVINA	**3.680.000**	**2.000.0000**
Dionice po nominalnoj vrijednosti	1.400.000	600.000
Rezerve kapitala	40.000	200.000
Zadržana dobit	560.000	-
Dobit tekuće godine	92.000	64.000
Obveze za izdane obveznice	760.000	800.000
Obveze za kredite	-	240.000
Obveze za poreze	28.000	16.000
Obveze prema dobavljačima	800.000	80.000
UKUPNO OBVEZE I KAPITAL	**3.680.000**	**2.000.000**

Stavke	„Alfa“ d.d.	„Beta“ d.d.
Prihodi		
Prihodi od prodaje	1.575.000	1.440.000
Ostali prihodi	20.000	-
Prihodi od kamata	5.000	-
UKUPNI PRIHODI	1.600.000	1.440.000
Rashodi		
Troškovi prodane robe	1.000.000	1.000.000
Trošak amortizacije	100.000	40.000
Troškovi plaća	240.000	180.000
Ostali rashodi	140.000	135.000
Rashodi od kamata	-	5.000
UKUPNI RASHODI	1.480.000	1.360.000
Dobit prije poreza	120.000	80.000
Porez na dobit	28.000	16.000
Neto dobit	92.000	64.000

Društvo „Alfa“ d.d. (matica) je obveznik primjene HSFI-a. Imovina i obveze obaju društava su iskazane po fer vrijednosti, a konsolidacija se provodi u skladu s HSFI-em 2.

Unutargrupne transakcije provedene u 2018. godini između ovih društava su sljedeće:

1. Društvo „Alfa“ d.d. je 1. 1. 2018. steklo 80 % redovnih dionica s pravom glasa društva „Beta“ d.d. za 600.000 kn. Procijenjena fer vrijednost neto imovine društva „Beta“ d.d. na datum stjecanja iznosila je 800.000 kn.
2. Društvo „Alfa“ d.d. odobrila je društvu „Beta“ d.d. dugoročni kredit u iznosu od 60.000 kn, od čega je tijekom godine vraćeno 20.000 kn.
3. Društvo „Alfa“ d.d. je temeljem odobrenog kredita obračunalo kamate društvu „Beta“ d.d. u iznosu od 5.000 kn.
4. Društvo „Alfa“ d.d. prodalo je društvu „Beta“ d.d. 100 kom robe za 100.000 kn (troškovi prodane iznose 80.000 kn). Društvo „Beta“ d.d. prodalo je trećim subjektima izvan grupe 70 % robe za 120.000 kn.
5. Društvo „Alfa“ d.d. prodalo je društvu „Beta“ d.d. opremu za 20.000 kn (trošak nabave opreme je 50.000 kn, a ispravak vrijednosti 40.000 kn). Društvo „Beta“ d.d. koristilo je linearnu metodu amortizacije uz godišnji amortizacijsku stopu od 10 %. Društvo „Beta“ d.d. primjenjuje također linearnu metodu amortizacije uz godišnju amortizacijsku stopu od 20 %.
6. Utvrđuje se utjecaj eliminacije unutargrupnih prihoda i rashode te dobitaka i gubitaka na odgođene poreze.
7. Utvrđuje se udio nekontrolirajućeg interesa u ostvarenoj dobiti tekuće godine ovisnog društva „Beta“ d.d.

Eliminacijska knjiženja:

1. Unutargrupna ulaganja

Stavke	Duguje	Potražuje
Ulaganja u „Beta“ d.d.		600.000
Dionice po nominalnoj vrijednosti „Beta“ d.d.	600.000	
Kapitalne rezerve „Beta“ d.d.	200.000	
Prihod od negativnog goodwilla (dobit od povoljne kupnje)		40.000
Nekontrolirajući interes		160.000

Trošak ulaganja u „Beta“ d.d.	600.000 kn
Nekontrolirajući interes u fer vrijednosti neto imovine (800.000 kn x 20 %)	160.000 kn
Ukupno trošak stjecanja i nekontrolirajući interes	760.000 kn
Fer vrijednost neto imovine „Beta“ d.d.	(800.000 kn)
Dobit od povoljne kupnje (negativni goodwill)	(40.000 kn)

2. Unutargrupna potraživanja i obveze (kredit)

Stavke	Duguje	Potražuje
Odobreni krediti		40.000
Obveze za kredite	40.000	

3. Unutargrupni prihodi i rashodi od kamata

Stavke	Duguje	Potražuje
Prihodi od kamata	5.000	
Rashodi od kamata		5.000

4. Unutargrupna prodaja zaliha

Stavke	Duguje	Potražuje
Prihodi od prodaje robe	100.000	
Rashodi od prodaje robe	6.000	100.000
Zalihe robe (nerealizirana dobit)		6.000

Nerealizirana dobit = 20.000 kn x 30 % = 6.000 kn
Interna dobit od prodaja zaliha = 100.000 kn – 80.000 kn = 20.000 kn.

5. Unutargrupna prodaja opreme

Stavke	Duguje	Potražuje
Dobici od prodaje opreme (ostali poslovni prihodi)	10.000	
Oprema		10.000
Trošak amortizacije	1.000	
Ispravak vrijednosti opreme		1.000

Dobitak od prodaje opreme = Prihodi od prodaje opreme
– rashodi od prodaje opreme
= 20.000 kn – 10.000 kn
= 10.000 kn

Rashod od prodaje opreme = Trošak nabave – Ispravak vrijednosti
= 50.000 kn – 40.000 kn
= 10.000 kn

Trošak amortizacije kod „Alfa“ d.d. = 50.000 kn x 10 % = 5.000 kn
Trošak amortizacije kod „Beta“ d.d. = 20.000 kn x 20 % = 4.000 kn
Razlika u iznosu amortizacije = 1.000 kn

6. Odgođena porezna imovina na razini grupe

Stavke	Duguje	Potražuje
Odgođena porezna imovina	3.060	
Dobit tekućeg razdoblja		3.060

Umanjenje konsolidirane dobiti:

	Dobitak od prodaje opreme	10.000 kn
	Amortizacija opreme	1.000 kn
	Nerealizirana dobit u zalihama	6.000 kn
Ukupno smanjenje konsolidirane dobiti		17.000 kn
(x)	Porezna stopa	18 %
	Odgođena porezna imovina	3.060 kn

7. Udio nekontrolirajućeg interesa u dobiti ovisnog društva „Beta“ d.d.

Stavke	Duguje	Potražuje
Dobit tekuće godine	12.800	
Nekontrolirajući interes		12.800

Dobit tekuće godine = 64.000 kn
Udio nekontrolirajućeg interesa u dobiti ovisnog društva = 64.000 kn x 20 % = 12.800 kn.

Radne bilješke za konsolidaciju:

Stavke	„Alfa“ d.d.	„Beta“ d.d.	Eliminacije		Konsolidirano
			Duguje	Potražuje	
Zemljište	1.000.000	-			1.000.000
Građevinski objekti	600.000	700.000	-	-	1.300.000
Oprema	1.800.000	900.000		10.000 5)	2.690.000
Ispravak vrijednosti građ. objekata i opreme	(800.000)	(200.000)		1.000 5)	(1.001.000)
Ulaganje u „Beta“ d.d.	600.000	-		600.000 1)	-
Odobreni kredit	40.000	-		40.000 2)	-
Odgođena porezna imovina			6) 3.060		3.060
Zalihe	400.000	200.000		4) 6.000	594.000
Novac na žiroračunu	40.000	400.000	-	-	440.000
UKUPNA IMOVINA	**3.680.000**	**2.000.0000**			**5.026.060**
Dionice po nominalnoj vrijednosti	1.400.000	600.000	1) 600.000		1.400.000
Rezerve kapitala	40.000	200.000	1) 200.000		40.000
Zadržana dobit	560.000	-			560.000
Dobit (gubitak) tekuće godine	92.000	64.000	4) 6.000 5) 10.000 5) 1.000 7) 12.800	40.000 1) 3.060 6)	169.260
Nekontrolirajući interes	-	-	-	160.000 1) 12.800 7)	172.800
Obveze za izdane obveznice	760.000	800.000	-	-	1.560.000
Obveze za kredite	-	240.000	2) 40.000	-	200.000
Obveze za poreze	28.000	16.000	-	-	44.000
Obveze prema dobavljačima	800.000	80.000	-	-	880.000
UKUPNO OBVEZE I KAPITAL	**3.680.000**	**2.000.000**			**5.026.060**

Stavke	„Alfa“ d.d.	„Beta“ d.d.	Eliminacije		Konsolidirano
			Duguje	Potražuje	
Prihodi					
Prihodi od prodaje	1.575.000	1.440.000	4) 100.000		2.915.000
Ostali prihodi	20.000	-	5) 10.000		10.000
Prihodi od kamata	5.000	-	3) 5.000		-
Prihodi od negativnog goodwilla	-	-	-	40.000 1)	40.000
UKUPNI PRIHODI	1.600.000	1.440.000			2.965.000
Rashodi					
Troškovi prodane robe	1.000.000	1.000.000	4) 6.000	100.000 4)	1.906.000
Trošak amortizacije	100.000	40.000	5) 1.000		141.000
Troškovi plaća	240.000	180.000			420.000
Ostali rashodi	140.000	135.000			275.000
Rashodi od kamata	-	5.000		2.500 3)	-
UKUPNI RASHODI	1.480.000	1.360.000			2.742.000
Dobit (gubitak) prije poreza	120.000	80.000			223.000
Porez na dobit	28.000	16.000			44.000
Odgođena porezna imovina				3.400 7)	3.400
Neto dobit (gubitak)	92.000	64.000			182.400
Pripisana:					
Matici					169.600
Nekontrolirajućem interesu					12.800

Sastavljanje konsolidirane bilance i konsolidiranog izvještaja o dobiti:

Stavke	Konsolidirana bilanca 31. 12. 2018.	Konsolidirana bilanca 1. 1. 2018.
Zemljište	1.000.000	1.000.000
Građevinski objekti	1.300.000	1.300.000
Oprema	2.690.000	2.640.000
Ispravak vrijednosti građ. objekata i opreme	(1.001.000)	(860.000)
Ulaganje u „Beta" d.d.	-	
Odobreni kredit	-	
Odgođena porezna imovina	3.060	
Zalihe	594.000	480.000
Novac na žiroračunu	440.000	460.000
UKUPNA IMOVINA	**5.026.060**	**5.020.000**
Dionice po nominalnoj vrijednosti	1.400.000	1.400.000
Rezerve kapitala	40.000	40.000
Zadržana dobit	560.000	440.000
Dobit (gubitak) tekuće godine	169.260	120.000
Nekontrolirajući interes	172.800	160.000
Obveze za izdane obveznice	1.560.000	1.620.000
Obveze za kredite	200.000	300.000
Obveze za poreze	44.000	40.000
Obveze prema dobavljačima	880.000	900.000
UKUPNO OBVEZE I KAPITAL	**5.026.060**	**5.020.000**

Stavke	Konsolidirani izvještaj o dobiti 1. 1. 2018. -31. 12. 2018.
Prihodi	
Prihodi od prodaje	2.915.000
Ostali prihodi	10.000
Prihodi od kamata	-
Prihod od negativnog goodwilla	40.000
UKUPNI PRIHODI	**2.965.000**
Rashodi	
Troškovi prodane robe	1.906.000
Trošak amortizacije	141.000
Troškovi plaća	420.000
Ostali rashodi	275.000
Rashodi od kamata	-
UKUPNI RASHODI	**2.742.000**
Dobit (gubitak) prije poreza	**223.000**
Porez na dobit	44.000
Odgođena porezna imovina	3.400
Neto dobit (gubitak)	**182.400**
Pripisana:	
Matici	**169.600**
Nekontrolirajućem interesu	**12.800**

Sastavljanje konsolidiranog izvještaja o novčanim tokovima:

Stavke	Konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima 1. 1. 2018. - 31. 12. 2018.
Novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti	
Dobit prije oporezivanja	223.000
Amortizacija	141.000
Dobit/gubitak prije promjene radnog kapitala	*364.000*
Povećanje zaliha	(114.000)
Smanjenje obveza dobavljačima	(20.000)
Novac ostvaren poslovanjem	*230.000*
Plaćen porez na dobit	(40.000)
Neto novčani tok iz poslovnih aktivnosti	**190.000**
Novčani tokovi iz investicijskih aktivnosti	
Kupnja opreme	(50.000)
Neto novčani tok iz investicijskih aktivnosti	**(50.000)**
Novčani tokovi iz financijskih aktivnosti	
Otplata obveznica	(60.000)
Otplata kredita	(100.000)
Neto novčani tok iz financijskih aktivnosti	**(160.000)**
Neto novčani tok	**(20.000)**
Novac na početku razdoblja	**460.000**
Novac na kraju razdoblja	**440.000**

Sastavljanje konsolidiranog izvještaja o promjenama kapitala za razdoblje 1. 1. 2018. do 31. 12. 2018.:

Stavke	Upisani kapital	Kapitalne rezerve	Zadržana dobit (preneseni gubitak)	Pripisano vlasnicima matice	Pripisano nekontrolirajućem interesu	Ukupno
Stanje na datum 1. 1. 2018.	1.400.000	40.000	560.000	2.000.000	160.000	2.160.000
Dobit tekućeg razdoblja			169.600	169.600	12.800	182.400
Stanje na dan 31. 12. 2018.	1.400.000	40.000	729.600	2.169.600	172.800	2.342.400

U ovom primjeru sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja prema HSFI-u 2, realizacijom poslovnog spajanja (stjecanja ovisnog društva) utvrđen je negativni goodwill koji se sukladno HSFI-u 2 uključuje u prihode u konsolidiranom izvještaju o dobiti odnosno u konsolidiranu dobit u konsolidiranoj bilanci.

3. SASTAVLJANJE KONSOLIDIRANIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA PREMA MSFI-IMA

Kod grupa kod kojih se sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja temelji na MSFI-ima, postupak sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja temelji se na zahtjevima Međunarodnog standarda financijskog izvještavanja 3 *Poslovna spajanja* (MSFI 3), Međunarodnog standarda financijskog izvještavanja 10 *Konsolidirani financijski izvještaji* (MSFI 10) te Međunarodnog računovodstvenog standarda 21 *Učinci promjene tečaja stranih valuta* (MRS 21).

MSFI-em 3 metoda stjecanja je postavljena kao relevantna metoda za obračun svih poslovnih spajanja koja rezultiraju stjecanjem novog vlasništva, određen je način priznavanja i mjerenja goodwilla odnosno dobiti od povoljne kupnje, kao i način priznavanja i mjerenja nekontrolirajućeg interesa u konsolidiranim financijskim izvještajima. Sukladno MSFI-u 3, naknada za stjecanje se utvrđuje u visini zbroja fer vrijednosti imovine koju je stjecatelj prenio, obveza koje je stjecatelj stvorio te vlasničkih udjela koje je izdao u zamjenu za kontrolu nad stečenim društvom[1], a transakcijski troškovi povezani s poslovnim spajanjem se ne uključuju se u naknadu za stjecanje, već se priznaju kao rashod u trenutku nastanka. Goodwill se utvrđuje kao razlika između: (a) zbroja naknade za stjecanje, nekontrolirajućeg interesa te prethodno stečenih vlasničkih udjela mjerenih po fer vrijednosti na datum stjecanja i (b) fer vrijednosti neto imovine stečenog subjekta. Ako je razlika između ove dvije veličine pozitivna, transakcijom poslovnog spajanja je nastao goodwill koji se u konsolidiranim financijskim izvještajima priznaje kao dugotrajna nematerijalna imovina. Goodwill nastao iz transakcije poslovnog spajanja se testira na umanjenje sukladno zahtjevima Međunarodnog računovodstvenog standarda 36 *Umanjenje imovine* (MRS 36) najmanje jednom godišnje, ali uvijek u isto vrijeme. U slučaju kada je razlika između prethodno navedenih veličina negativna, transakcijom poslovnog spajanja je ostvarena dobit od povoljne kupnje koja se uključuje u konsolidiranu dobit. MSFI 3 omogućava da se nekontrolirajući interes mjeri ili po fer vrijednosti na datum poslovnog spajanja ili udjelom u fer vrijednosti neto imovine stečenog subjekta na datum poslovnog spajanja. Ako se nekontrolirajući interes mjeri

[1] MSFI 3, točka 37.

po fer vrijednosti na datum poslovnog spajanja, tada se goodwill nekontrolirajućeg interesa priznaje u konsolidiranim financijskim izvještajima, a ako se mjeri udjelom u fer vrijednosti neto imovine stečenog subjekta, tada goodwill nekontrolirajućeg interesa nije priznat u konsolidiranim financijskim izvještajima.

MSFI-em 10 definiran je pojam kontrole i načini utvrđivanja postojanja kontrole jednog subjekta nad drugim, kao i računovodstveni zahtjevi i postupci sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja. Prilikom sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja, istovrsne stavke financijskih izvještaja matičnog društva i svih njegovih ovisnih društava se zbrajaju, a učinci svih unutargrupnih transakcija eliminiraju (eliminiraju se sva unutargrupna ulaganja, prihodi i rashodi, dobici i gubici te potraživanja i obveze).

MRS-om 21 određen je način prevođenja financijskih izvještaja inozemnog ovisnog društva u izvještajnu valutu u kojoj se prezentiraju konsolidirani financijski izvještaji. Prema MRS-u 21, kada funkcijska valuta u kojoj su prezentirani financijski izvještaji inozemnog ovisnog društva nije valuta hiperinflacijskog gospodarstva, imovina i obveze prezentirane u izvještaju o financijskom položaju pretvaraju se u valutu izvještavanja grupe po zaključnom tečaju na datum tog izvještaja o financijskom položaju; prihodi i rashodi u svakom se izvještaju o dobiti i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti te novčani tokovi prezentirani u izvještaju o novčanim tokovima preračunavaju prema tečajevima na datum transakcije ili primjenom prosječnog tečaja za razdoblje ukoliko se tečajevi u razdoblju značajno ne mijenjaju, a sve nastale tečajne razlike priznaju se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti. Ako je funkcijska valuta inozemnog ovisnog društva valuta hiperinflacijskog gospodarstva, tada se sve stavke (imovina, obveza, kapital, prihodi i rashodi uključujući i usporedne podatke) pretvaraju u valutu izvještavanja grupe po zaključnom tečaju na datum posljednjeg izvještaja o financijskom položaju.

Pored prethodno navedenih MSFI/MRS-a, za postupak sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja potrebno je još spomenuti i Međunarodni računovodstveni standard 27 *Nekonsolidirani financijski izvještaji* koji navodi da se udjeli u ovisnim i pridruženim društvima te zajedničkim pothvatima u nekonsolidiranim financijskim izvještajima matičnog društva mogu mjeriti ili po trošku ili po fer vrijednosti u skladu s Međunarodnim standardom financijskog izvještavanja 9 *Financijski instrumenti* ili obračunavati primjenom metode udjela te Međunarodni standard financijskog izvještavanja 12 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima* koji navodi informacije koje matično društvo mora objaviti o svojim udjelima u ovisnim i pridruženim društvima te zajedničkim pothvatima.

Primjer 2. Sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja prema MSFI-ima

Dioničko društvo «R» d.d. drži 90 % dionica «T» d.d. koje je kupilo 1. 1. 2018. za 800.000 kn. Društvo «T» d.d. ukupno je emitiralo 1.000 dionica nominalne vrijednosti 700 kn po dionici. Društvo „R" d.d. obveznik je primjene MSFI/MRS. U 2018. godini provedene su sljedeće transakcije između ovih društava:

1) Društvo «R» d.d. odobrilo je društvu «T» d.d. dugoročni kredit u iznosu od 20.000 kn koji nije vraćen
2) Društvo «R» d.d. prodalo je društvu „T" d.d. 100 kom robe za 50.000 kn (troškovi prodane robe iznose 40.000 kn). Društvo «T» d.d. prodalo je trećim subjektima izvan grupe 60 % robe za 60.000 kn.

Izvještaji o financijskom položaju društava (po fer vrijednosti) na dan 31. 12. 2017. bili su sljedeći:

Stavke	«R» d.d.	«T» d.d.
Građevinski objekti	300.000	350.000
Oprema	900.000	450.000
Ispravak vrijednosti	(300.000)	(60.000)
Zalihe	700.000	640.000
Novac na žiroračunu	840.000	60.000
UKUPNA IMOVINA	**2.440.000**	**1.440.0000**
Dionice po nominalnoj vrijednosti	700.000	700.000
Rezerve kapitala	20.000	80.000
Zadržana dobit	230.000	-
Dobit tekuće godine	150.000	20.000
Obveze za izdane obveznice	792.000	220.000
Obveze prema dobavljačima	548.000	420.000
UKUPNO OBVEZE I KAPITAL	**2.440.000**	**1.440.000**

Izvještaji o financijskom položaju društava na dan 31. 12. 2018. te izvještaji o dobiti «R» d.d. i «T» d.d. za 2018. godinu su sljedeći:

Stavke	«R» d.d.	«T» d.d.
Građevinski objekti	300.000	350.000
Oprema	900.000	450.000
Ispravak vrijednosti	(400.000)	(100.000)
Ulaganje u «T» d.d.	800.000	-
Zalihe	300.000	100.000
Odobreni kredit društvu «T» d.d.	20.000	-
Novac na žiroračunu	20.000	200.000
UKUPNA IMOVINA	**1.940.000**	**1.000.0000**
Dionice po nominalnoj vrijednosti	700.000	700.000
Rezerve kapitala	20.000	80.000
Zadržana dobit	280.000	20.000
Dobit tekuće godine	46.000	32.000
Obveze za izdane obveznice	380.000	100.000
Obveze za kredite društvu «R» d.d.	-	20.000
Obveze za poreze	14.000	8.000
Obveze prema dobavljačima	500.000	40.000
UKUPNO OBVEZE I KAPITAL	**1.940.000**	**1.000.000**

Stavke	„R" d.d.	„D" d.d.
Prihodi		
Prihodi od prodaje	790.000	720.000
Ostali prihodi	10.000	-
UKUPNI PRIHODI	800.000	720.000
Rashodi		
Troškovi prodane robe	500.000	540.000
Trošak amortizacije	100.000	40.000
Troškovi plaća	120.000	90.000
Ostali rashodi	200.000	10.000
UKUPNI RASHODI	740.000	680.000
Dobit prije poreza	60.000	40.000
Porez na dobit	14.000	8.000
Neto dobit	46.000	32.000

Nekontrolirajući interes se mjeri po fer vrijednosti na datum poslovnog spajanja.

Eliminacijska knjiženja

1. Unutargrupna ulaganja

Stavke	Duguje	Potražuje
Ulaganja u „T" d.d.		800.000
Dionice po nominalnoj vrijednosti „T" d.d.	700.000	
Kapitalne rezerve „T" d.d.	80.000	
Zadržana dobit „T" d.d.	20.000	
Goodwill	88.888	
Nekontrolirajući interes		88.888

Naknada za stjecanje	800.000
Fer vrijednost nekontrolirajućeg interesa (800.000 / 0,9) x 0,1	88.888
Ukupan zbroj	888.888
Fer vrijednost neto imovine	
Fer vrijednost imovine	1.440.000
Fer vrijednost obveza	640.000
Ukupno	(800.000)
Razlika – goodwill	88.888

2. Unutargrupna potraživanja i obveze (kredit)

Stavke	Duguje	Potražuje
Odobreni krediti		20.000
Obveze za kredite	20.000	

3. Unutargrupna prodaja zaliha

Stavke	Duguje	Potražuje
Prihodi od prodaje robe	50.000	
Rashodi od prodaje robe		50.000

4. Eliminacija nerealizirane dobiti iz zaliha

Stavke	Duguje	Potražuje
Rashodi od prodaje robe	4.000	
Zalihe robe (nerealizirana dobit)		4.000

Nerealizirana dobit = 10.000 kn x 40 % = 4.000 kn
Interna dobit od prodaja zaliha = 50.000 kn – 40.000 kn = 10.000 kn.

5. Utvrđivanje odgođene porezne imovine na razini grupe:

Stavke	Duguje	Potražuje
Odgođena porezna imovina	720	
Dobit tekućeg razdoblja		720

Umanjenje konsolidirane dobiti	
Nerealizirana dobit u zalihama	4.000
(x) Porezna stopa 18 %	
Odgođena porezna imovina	720

6. Test umanjenja goodwilla

Za potrebe testiranja umanjenja goodwilla, goodwill je raspoređen na jedinicu stvaranja novca koju čini imovina ovisnog društva. Nadoknadivi iznos jedinice stvaranja novca temeljen je na fer vrijednosti jedinice stvaranja novca i iznosi 730.000 kn. Provođenje testa umanjenja jedinice stvaranja novca s uključenim goodwillom prikazano je u sljedećoj tablici:

Stavke	Goodwill	Ostala imovina jedinice stvaranja novca	Ukupno
Knjigovodstvena vrijednost	88.888	700.000	788.888
Nadoknadivi iznos			730.000
Gubitak od umanjenja			58.888

Raspored gubitka od umanjenja jedinice stvaranja novca prikazan je u sljedećoj tablici:

Pozicija	Goodwill	Imovina jedinice koja stvara novac	Ukupno
Knjigovodstvena vrijednost	88.888	700.000	788.888
Gubitak od umanjenja	(58.888)	-	(58.888)
Knjigovodstvena vrijednost nakon umanjenja	30.000	700.000	730.000

Stavke	Duguje	Potražuje
Vrijednosno usklađenje goodwilla	58.888	
Ispravak vrijednosti goodwilla		58.888
Dobit ili gubitak tekuće godine		5.888
Nekontrolirajući interes	5.888	

Vrijednosno usklađenje goodwilla nekotrolirajućeg interesa 58.888 x 10 % = 5.888.

7. Udio nekontrolirajućeg interesa u dobiti ovisnog društva:

Stavke	Duguje	Potražuje
Dobit tekuće godine	3.200	
Nekontrolirajući interes		3.200

Dobit tekuće godine = 32.000 kn
Udio nekontrolirajućeg interesa u dobiti ovisnog društva = 32.000 kn x 10 % = 3.200 kn.

Radne bilješke za konsolidaciju

Stavke	«R» d.d.	«T» d.d.	Eliminacije		Konsolidirano
			Duguje	Potražuje	
Goodwill	-	-	1) 88.888	58.888 6)	30.000
Građevinski objekti	300.000	350.000	-	-	650.000
Oprema	900.000	450.000	-	-	1.350.000
Ispravak vrijednosti	(400.000)	(100.000)	-	-	(500.000)
Ulaganje u «T» d.d.	800.000	-	-	1) 800.000	-
Odgođena porezna imovina	-	-	5) 720		720
Zalihe	300.000	100.000	-	4) 4.000	396.000
Odobreni kredit društvu «T» d.d.	20.000	-	-	2) 20.000	-
Novac na žiroračunu	20.000	200.000	-	-	220.000
UKUPNA IMOVINA	*1.940.000*	*1.000.0000*	*89.608*	*882.888*	*2.146.720*
Dionice po nominalnoj vrijednosti	700.000	700.000	1) 700.000	-	700.000
Rezerve kapitala	20.000	80.000	1) 80.000	-	20.000
Zadržana dobit	280.000	20.000	1) 20.000	-	280.000
Dobit tekuće godine	46.000	32.000	4) 4.000 6) 58.888 7) 3.200	5) 720 6) 5.888	18.520
Nekontrolirajući interes	-	-	6) 5.888	1) 88.888 7) 3.200	86.200
Obveze za izdane obveznice	380.000	100.000	-	-	480.000
Obveze za kredite društvu «R» d.d.	-	20.000	2) 20.000	-	-
Obveze za poreze	14.000	8.000	-	-	22.000
Obveze prema dobavljačima	500.000	40.000	-	-	540.000
UKUPNO OBVEZE I KAPITAL	*1.940.000*	*1.000.000*	*891.976*	*98.696*	*2.146.720*

Stavke	«R» d.d.	«T» d.d.	Eliminacije		Konsolidirano
			Duguje	Potražuje	
Prihodi					
Prihodi od prodaje	790.000	720.000	3) 50.000	-	1.460.000
Ostali prihodi	10.000		-	-	10.000
UKUPNI PRIHODI	*800.000*	*720.000*			*1.470.000*
Rashodi					
Troškovi prodane robe	500.000	540.000	4) 4.000	3) 50.000	994.000
Trošak amortizacije	100.000	40.000	-	-	140.000
Troškovi plaća	120.000	90.000	-	-	210.000
Vrijednosno usklađenje goodwilla			6) 58.888		58.888
Ostali rashodi	20.000	10.000	-	-	30.000
UKUPNI RASHODI	*740.000*	*680.000*			*1.432.888*
Dobit prije poreza	60.000	40.000	-		37.112
Porez na dobit	14.000	8.000			(22.000)
Odgođena porezna imovina				5) 720	720
Neto dobit	46.000	32.000			15.832
Pripisana:					
a) matici				6) 5.888	18.520
b) nekontrolirajućem interesu			6) 5.888	7) 3.200	(2.688)

Sastavljanje konsolidiranog izvještaja o financijskom položaju i konsolidiranog izvještaja o dobiti:

Stavke	Konsolidirana bilanca 31. 12. 2018.	Konsolidirana bilanca 1. 1. 2018.
Goodwill	30.000	88.888
Građevinski objekti	650.000	650.000
Oprema	1.350.000	1.350.000
Ispravak vrijednosti građ. objekata i opreme	(500.000)	(360.000)
Ulaganje u „T“ d.d.	-	
Odobreni kredit	-	
Odgođena porezna imovina	720	
Zalihe	396.000	1.340.000
Novac na žiro-računu	220.000	100.000
UKUPNA IMOVINA	**2.146.720**	**3.168.888**
Dionice po nominalnoj vrijednosti	700.000	700.000
Rezerve kapitala	20.000	20.000
Zadržana dobit	280.000	230.000
Dobit (gubitak) tekuće godine	18.520	150.000
Nekontrolirajući interes	86.200	88.888
Obveze za izdane obveznice	480.000	1.012.000
Obveze za kredite	-	-
Obveze za poreze	22.000	-
Obveze prema dobavljačima	540.000	968.000
UKUPNO OBVEZE I KAPITAL	**2.146.720**	**3.168.888**

Stavke	Konsolidirani izvještaj o dobiti 1. 1. 2018. - 31. 12. 2018.
Prihodi	
Prihodi od prodaje	1.460.000
Ostali prihodi	10.000
Prihodi od kamata	-
UKUPNI PRIHODI	**1.470.000**
Rashodi	
Troškovi prodane robe	994.000
Trošak amortizacije	140.000
Troškovi plaća	210.000
Vrijednosno usklađenje	58.888
Ostali rashodi	30.000
Rashodi od kamata	-
UKUPNI RASHODI	**1.432.888**
Dobit (gubitak) prije poreza	**37.112**
Porez na dobit	22.000
Odgođena porezna imovina	720
Neto dobit (gubitak)	**15.832**
Pripisana:	
Matici	**18.520**
Nekontrolirajućem interesu	**(2.688)**

Sastavljanje konsolidiranog izvještaja o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti za razdoblje od 1. 1. 2018. do 31. 12. 2018.

Stavke	Iznos
Dobit ili gubitak razdoblja	**15.832**
Ostala sveobuhvatna dobit	**-**
Porez na ostalu sveobuhvatnu dobit	**-**
Neto ostala sveobuhvatna dobit	**-**
Sveobuhvatna dobit ili gubitak razdoblja	**15.832**
Pripisana imateljima matice	18.520
Pripisana nekontrolirajućem interesu	(2.688)

DETALJNIJE O SEMINARIMA, RADIONICAMA I AKTUALNIM IZDANJIMA PROČITAJTE NA

www.rif.hr

Sastavljanje konsolidiranog izvještaja o novčanim tokovima za razdoblje od 1. 1. 2018. do 31. 12. 2018.:

Stavke	Konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima 1. 1. 2018. - 31. 12. 2018.
Novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti	
Dobit prije oporezivanja	37.112
Amortizacija	140.000
Vrijednosno usklađenje goodwilla	58.888
Dobit/gubitak prije promjene radnog kapitala	*236.000*
Smanjenje zaliha	944.000
Smanjenje obveza dobavljačima	(428.000)
Novac ostvaren poslovanjem	*752.000*
Plaćen porez na dobit	-
Neto novčani tok iz poslovnih aktivnosti	**752.000**
Novčani tokovi iz investicijskih aktivnosti	
Neto novčani tok iz investicijskih aktivnosti	**-**
Novčani tokovi iz financijskih aktivnosti	
Otplata obveznica	(532.000)
Isplata dividendi	(100.000)
Neto novčani tok iz financijskih aktivnosti	**(632.000)**
Neto novčani tok	**120.000**
Novac na početku razdoblja	**100.000**
Novac na kraju razdoblja	**220.000**

Sastavljanje konsolidiranog izvještaja o promjenama kapitala za razdoblje od 1. 1. 2018. do 31. 12. 2018.:

Stavke	Upisani kapital	Kapitalne rezerve	Zadržana dobit (preneseni gubitak)	Pripisano vlasnicima matice	Pripisano nekontrolirajućem interesu	Ukupno
Stanje na datum 1. 1. 2018.	700.000	20.000	380.000	1.100.000	88.888	1.188.888
Isplata dividendi			(100.000)	(100.000)		(100.000)
Dobit tekućeg razdoblja			18.520	18.520	(2.688)	15.832
Stanje na dan 31. 12. 2018.	700.000	20.000	298.520	1.018.520	86.200	1.104.720

U ovom primjeru sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja prema MSFI, transakcijom poslovnog spajanja nastao je goodwill koji se u konsolidiranim financijskim izvještajima priznaje kao dugotrajna nematerijalna imovina. Goodwill se nakon početnog priznavanja testira na umanjenje sukladno MRS-u 36, a rashod od vrijednosnog usklađenja goodwilla raspoređuje se na kontrolirajući i nekontrolirajući interes.

Literatura:

1. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja, Nar. nov., br. 86/2015.
2. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, dostupno na: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008R1126&rid=9.
3. MSFI i HSFI, HZRiF, Zagreb, 2016.
4. Perčević H., Javna objava i primjer sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja za 2016. godinu, Računovodstvo i financije 9/2017., HZRiF, Zagreb.
5. Perčević, H., Zakonodavni okvir i priprema za sastavljanje godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja i godišnjeg konsolidiranog izvješća za 2017. godinu, Računovodstvo i financije 8/2018., HZRiF, Zagreb.
6. Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja, Nar. nov., br. 95/2016.
7. Zakon o računovodstvu, Nar. nov., br. 78/2015., 134/2015. i 120/16
8. Zakon o trgovačkim društvima, Nar. nov., br. 11/93. – 110/15.

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

Stručni članak UDK 657.2

Računovodstveni tretman goodwilla s osnove stjecanja inozemnog ovisnog društva

Inozemno poslovanje odnosi se, između ostaloga, na ovisno društvo, čije je poslovanje utemeljeno ili se njime upravlja u zemlji ili valuti koja nije zemlja ili valuta izvještajnog subjekta. Kako bi se inozemno ovisno društvo moglo uključiti u konsolidirane financijske izvještaje, potrebno je na datum stjecanja, primjenom metode kupnje, utvrditi goodwill ili dobit od povoljne kupnje (negativni goodwill) odnosno potrebno je rezultat i financijsku poziciju inozemnog društva svesti u valutu objavljivanja. Prilikom naknadnog vrednovanja i izrade konsolidiranih financijskih izvještaja, nastale tečajne razlike potrebno je u pojedinačnim i konsolidiranim financijskim izvještajima primjereno računovodstveno evidentirati ili kroz račun dobiti ili gubitka ili kroz ostalu sveobuhvatnu dobit. U članku autorica prikazuje utvrđivanje i obračun goodwilla na datum stjecanja te računovodstveni tretman tečajnih razlika prilikom uključivanja inozemnog ovisnog društva u konsolidirane financijske izvještaje.

1. UVOD

Sva poslovna spajanja odnosno poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik kontrolira drugog poduzetnika, moraju se obračunavati primjenom metode kupnje. Pri tome, društvo stjecatelj preuzima neto imovinu stečenog društva po fer vrijednosti te mora na datum stjecanja utvrditi i priznati goodwill (negativni goodwill) koji nastaje iz transakcije stjecanja te ga obračunati u skladu s odredbama MSFI-a 3 – *Poslovna spajanja* te HSFI-a 2 – *Konsolidirani financijski izvještaji*. Na datum stjecanja stjecatelj će priznati goodwill stečen u poslovnom spajanju kao nematerijalnu imovinu te početno vrednovati taj goodwill po trošku stjecanja, kao višak troška u odnosu na stjecateljev udio u neto fer vrijednosti odredive imovine, obveza i nepredviđenih obveza.

Ako se radi o stečenom inozemnom ovisnom društvu, za potrebe izrade konsolidiranih financijskih izvještaja, financijske izvještaje ovisnog društva i goodwill nastao u postupku konsolidacije potrebno je odgovarajuće obračunati i uključiti u financijske izvještaje društva (matice). Stoga, pri svođenju inozemnog poslovanja u valutu objavljivanja, potrebno je primijeniti odgovarajući tečaj strane valute te ispravno evidentirati učinke promjene tečaja stranih valuta u financijskim izvještajima. Za svođenje rezultata i financijskog položaja inozemnog poslovanja koji su uključeni u financijske izvještaje subjekta konsolidacijom, obveznici primjene MSFI-a trebaju primijeniti odredbe MRS-a 21 - *Učinci promjena tečaja stranih valuta*, dok će obveznici primjene HSFI-a postupati u skladu s HSFI-om 11 – *Potraživanja*, HSFI-om 12 – *Kapital,* HSFI-om 15 – *Prihodi* i HSFI-om 16 – *Rashodi*, koji su usklađeni s MRS-om 21.

Vezano uz obračun tečajnih razlika, u nastavku se navode definicije ključnih pojmova sukladno MRS-u 21:

- *funkcionalna valuta* – valuta primarnog ekonomskog okruženja u kojem subjekt posluje
- *strana valuta* – valuta koja nije funkcionalna valuta subjekta
- *valuta objavljivanja* – valuta u kojoj su prezentirani financijski izvještaji
- *zaključni tečaj* – spot tečaj na datum izvještaja o financijskom položaju (bilance)
- *tečaj svođenja* – odnos razmjene dviju valuta.

2. UKRATKO O POSTUPKU UTVRĐIVANJA GOODWILLA

Priznavanje i mjerenje goodwilla u konsolidiranim financijskim izvještajima ovisi o tome je li matica obveznik primjene MSFI-a ili HSFI-a.

2.1. Obveznici MSFI-a

Prema odredbama MSFI-a 3 stjecatelj je dužan utvrditi i priznati goodwill na datum stjecanja kao razliku između:

1. *ukupnog iznosa koji se sastoji od:*
   a) prenesene naknade za stjecanje mjerene po fer vrijednosti na datum stjecanja tj. (trošku stjecanja), pri čemu se troškovi koji stjecatelju nastaju radi provedbe poslovnog spajanja ne uključuju u trošak stjecanja, već se moraju priznati kao rashod razdoblja u kojem su nastali
   b) mogućeg nekontrolirajućeg interesa u stečeniku mjerenog ili po fer vrijednosti ili u visini udjela u neto imovini stečenika
   c) fer vrijednosti na datum stjecanja vlasničkog udjela koji je stjecatelj prethodno imao u stečeniku (uzima se u obzir kod poslovnog spajanja u fazama)
2. *neto iznosa na datum stjecanja utvrdive stečene imovine i utvrdivih preuzetih obveza mjerenih po fer vrijednosti.*

⇨ *Naknada za stjecanje* odnosno trošak stjecanja neto imovine društva, jednaka je zbroju fer vrijednosti prenesene imovine, preuzetih obveza ili izdanih vlasničkih udjela na datum stjecanja u zamjenu za kontrolu nad subjektom koji se stječe. Međutim, stjecatelj ponekad stječe kontrolu nad stečenikom bez prijenosa naknade za stjecanje. S obzirom da stjecatelj mora fer vrijednost na datum stjecanja svog udjela u stečeniku zamijeniti fer vrijed-

nošću prenesene naknade kako bi izmjerio goodwill ili dobit od povoljne kupnje, fer vrijednost na datum stjecanja svog udjela trebao bi odrediti primjenom odgovarajuće metode vrednovanja.

- *Troškovi povezani sa stjecanjem* uključuju naknade savjetnicima, pravnicima, računovođama, procjeniteljima vrijednosti i druge profesionalne i konzultantske naknade, opće administrativne troškove, uključujući troškove vođenja internog odjela za spajanja i pripajanja, kao i troškove upisivanja te izdavanja dužničkih i vlasničkih vrijednosnica.
- *Manjinski (nekontrolirajući) interes* je onaj dio dobiti ili gubitka i neto imovine ovisnog društva koji se može pripisati kapitalu koji nije vlasništvo matičnog društva, izravno ili neizravno kroz ovisna društva. Dakle, odnosi se na vlasnički udjel u ovisnom društvu koji ne pripada matici, već manjinskim dioničarima te se iskazuje u kapitalu, ali odvojeno od vlasničkog kapitala matice. Za svako poslovno spajanje, sukladno MSFI-u 3, stjecatelj je dužan *nekontrolirajući interes* u stečeniku mjeriti:
  a) po fer vrijednosti ili
  b) u visini udjela u utvrdivoj neto imovini stečenika razmjerno svom nekontrolirajućem interesu.

Prema tome, obveznici primjene MSFI-a imaju pravo odabira hoće li nekontrolirajući interes u stečeniku mjeriti po fer vrijednosti ili u visini udjela u neto imovini stečenika.[1]

Uzimajući u obzir prethodno navedeno, u slučaju da je naknada za stjecanje (uvećana za možebitni nekontrolirajući iznos) veća od fer vrijednosti neto imovine stečenog društva, nastaje goodwill koji se priznaje kao nematerijalna imovina. Goodwill se nakon početnog priznavanja ne amortizira, već se jednom godišnje testira na umanjenje u skladu s MRS-om 36 – *Umanjenje imovine,* tj. iskazuje se po trošku umanjenom za gubitke od umanjenja vrijednosti. Stoga, u skladu s odredbama MSFI-a 3 goodwill se utvrđuje kako slijedi:

1.	Naknada za stjecanje mjerena po fer vrijednosti
2.	Nekontrolirajući (manjinski) interes mjeren po fer vrijednosti ili u visini udjela u neto imovini stečenika
3.	Prethodno stečeni udjeli po fer vrijednosti
4.	Fer vrijednost neto imovine stečenika (razlika fer vrijednosti preuzete stečenikove imovine i obveza)
	Goodwill = (1 + 2 + 3 - 4)

Međutim, u obrnutom slučaju, ako je naknada za stjecanje (uvećana za možebitni nekontrolirajući iznos) manja od fer vrijednosti neto imovine stečenog društva, nastaje dobit od povoljne kupnje (odnosno negativni goodwill) koji je potrebno priznati u računu dobiti i gubitka.

Prema odredbama MRS-a 36 goodwill se obvezno testira na umanjenje vrijednosti jednom godišnje, bez obzira postoji li bilo koji indikator umanjenja. Međutim, ako okolnosti upućuju na mogući gubitak vrijednosti, goodwill je potrebno testirati na umanjenje i češće. Prethodno priznati gubitak od umanjenja goodwilla ne smije se ukinuti u budućim razdobljima, tj. naknadno povećanje nadoknadivog iznosa iznad knjigovodstvene vrijednosti neće rezultirati ukidanjem prethodno priznatog gubitka od umanjenja vrijednosti goodwilla.[2]

[1] Detaljnije vidjeti u Perčević, H.: Utvrđivanje i iskazivanje nekontrolirajućeg udjela u konsolidiranim financijskim izvještajima, RIF, br. 7/15.

[2] Više o umanjenju vrijednosti goodwilla vidjeti u: Pretnar Abičić, S.: Naknadno mjerenje goodwilla prema MRS-u 36, RIF, br. 7/17.

2.2. Obveznici HSFI-a

Prema HSFI-u 2 goodwill se utvrđuje kao razlika između troška poslovnog spajanja i stjecateljevog udjela u fer vrijednosti neto imovine stečenika. Trošak poslovnog spajanja utvrđuje se kao zbroj:

a) fer vrijednosti na datum razmjene, dane imovine, nastalih ili preuzetih obveza i vlasničkih instrumenata izdanih od stjecatelja u zamjenu za kontrolu nad stečenikom i
b) svih troškova koji se mogu direktno povezati s poslovnim spajanjem.

Prema tome, za razliku od MSFI-a 3, HSFI 2 troškove koji se mogu direktno povezati s poslovnim spajanjem tretira kao sastavni dio troška stjecanja (npr. profesionalne naknade plaćene računovođama, pravnim savjetnicima, procjeniteljima i ostalim konzultantima), dok opće administrativne troškove i troškove koji se direktno ne mogu povezati s poslovnim spajanjem priznaje kao rashod razdoblja.

Nadalje, HSFI 2 dopušta samo jednu metodu mjerenja nekontrolirajućeg interesa, tako da se sukladno HSFI-u 2 nekontrolirajući interes mjeri *u visini stjecateljevog udjela* u fer vrijednosti neto imovine stečenika.

I za obveznike HSFI-a, goodwill se iskazuje kao nematerijalna imovina. Naknadno vrednovanje goodwilla je po trošku, umanjenom za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti i akumuliranu amortizaciju, s time da se goodwill može amortizirati u korisnom vijeku trajanja od najviše 5 godina. Ako je udio stjecatelja u neto fer vrijednosti veći od troška poslovnog spajanja, stjecatelj ga mora odmah priznati u prihode ili rashode kao negativni goodwill.

3. SVOĐENJE INOZEMNOG OVISNOG DRUŠTVA U POSTUPKU KONSOLIDACIJE

Kada se valuta objavljivanja razlikuje od funkcionalne valute, potrebno je rezultat i financijsku poziciju svesti u valutu objavljivanja. Dakle, ako postoji grupa koja se konsolidira, a subjekti unutar grupe koriste različite funkcionalne valute, za potrebe prezentiranja konsolidiranih financijskih izvještaja rezultat i financijska pozicija svakog subjekta moraju se prikazati u istoj zajedničkoj valuti. Dakle, inozemni ovisni subjekti koji svoje aktivnosti i izvještaje vode u stranoj valuti, moraju dostaviti svoje financijske izvještaje ili bruto bilance u kojima su konta svedena na valutu objavljivanja izvještajnog subjekta.

Stoga, prilikom svođenja rezultata i financijske pozicije inozemnog poslovanja u valutu objavljivanja, kako bi se inozemno poslovanje moglo uključiti u izvještaje izvještajnog subjekta konsolidacijom, potrebno je postupiti u skladu s toč. 39. MRS-a 21, prema kojoj se **prevođenje rezultata i financijske pozicije u valutu objavljivanja,** za subjekte čija funkcionalna valuta nije valuta hiperinflacijske privrede, **vrši primjenom sljedećih tečajeva**:

1) za svaki prezentirani izvještaj o financijskom položaju (bilancu), uključujući usporedne podatke, imovina i obveze trebaju se iskazati **po zaključnom tečaju** na datum toga izvještaja
2) za svaki izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti (račun dobiti ili gubitka) ili odvojeno prezentirani dobit ili gubitak (tj. uključujući usporedne podatke) prihodi i rashodi trebaju se iskazati **po tečajevima na datum transakcija** (međutim, toč. 40. MRS-a 21 dopušta da je zbog praktičnih razloga moguća i primjena **prosječnog tečaja za razdoblje**, ako se tečajevi stranih valuta značajno ne mijenjaju) i
3) **sve rezultirajuće tečajne razlike** trebaju se priznati u sklopu **ostale sveobuhvatne dobiti**. Prema toč. 41. MRS-a 21, ovakav računovodstveni tretman proizlazi iz:

a) svođenja prihoda i rashoda po tečajevima na datum transakcija i imovine i obveza po zaključnom tečaju. Takve tečajne razlike proizlaze iz stavki prihoda i rashoda priznatih u dobit ili gubitak i iz stavki priznatih direktno u kapital
b) svođenja početne neto imovine po zaključnom tečaju koji se razlikuje od prethodnog zaključnog tečaja. S obzirom da promjene tečaja imaju vrlo mali ili uopće nemaju direktan utjecaj na sadašnje i buduće novčane tokove iz poslovanja, ove tečajne razlike se ne priznaju u dobit ili gubitak, već se kumulativni iznos tečajnih razlika iskazuje u kapitalu do trenutka prodaje inozemnog poslovanja. Ako se tečajne razlike odnose na inozemno poslovanje koje se konsolidira, ali nije u potpunom vlasništvu matice, kumulativne tečajne razlike povezane s manjinskim interesom se pripisuju manjinskom interesu u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju odnosno bilanci.

Prema tome, ako inozemno poslovanje ima pravni subjektivitet (npr. ovisno društvo), u skladu s toč. 32. MRS-a 21 u financijskim izvještajima koji uključuju inozemno poslovanje i izvještajni subjekt (primjerice, u konsolidiranim izvještajima kada se inozemno poslovanje odnosi na ovisno društvo), tečajne razlike će se inicijalno priznati u ostalu sveobuhvatnu dobit (rezerve), dok će se tek u trenutku otuđenja priznati u račun dobiti i gubitka (u skladu s toč. 48. MRS-a 21). Potrebno je obratiti pozornost i na sljedeće:

- Uključivanje financijskih izvještaja inozemnog subjekta u izvještaje izvještajnog subjekta zahtijeva uobičajene postupke konsolidiranja, kao što je eliminacija međusobnih stanja unutar grupe i međusobnih transakcija društava (MSFI 10 – *Konsolidirani financijski izvještaji*, MRS 28 – *Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima*). Međutim, unutargrupna monetarna imovina (ili obveza), bilo da je kratkoročna ili dugoročna, ne može se eliminirati odgovarajućom unutargrupnom obvezom (ili imovinom) bez iskazivanja učinaka tečajnih razlika u konsolidiranim financijskim izvještajima. To je zbog toga što monetarna stavka predstavlja obvezu konvertiranja jedne valute u drugu i izlaže izvještajni subjekt dobiti ili gubitku od promjene tečaja. Sukladno tome, u konsolidiranim financijskim izvještajima izvještajnog subjekta takva tečajna razlika nastavlja se priznavati u računu dobiti i gubitka ili, ako proizlazi iz okolnosti opisanih u toč. 32. MRS-a 21, ista se klasificira u kapital i rezerve do trenutka prodaje inozemnog poslovanja.
- Ako financijski izvještaji izvještajnog subjekta i inozemnog poslovanja nisu sastavljeni na isti izvještajni datum, potrebno je da inozemni subjekt sastavi dodatne izvještaje na isti datum na koji su sastavljeni izvještaji izvještajnog subjekta. Međutim, kada to nije učinjeno moguća je primjena različitog datuma izvještavanja, ali samo ako razlika između tih datuma nije veća od tri mjeseca i uz uvjet da je društvo provelo usklađenja za sve učinke značajnih transakcija ili drugih događaja nastalih između različitih datuma. U takvim uvjetima, imovina i obveze inozemnog subjekta iskazuju se po tečaju važećem na datum izvještaja o financijskom položaju inozemnog subjekta, dok se usklađenja provode za značajne promjene tečaja do datuma izvještaja o financijskom položaju izvještajnog subjekta.
- Goodwill i usklađivanje fer vrijednosti imovine i obveza koji nastaju prilikom stjecanja inozemnog poslovanja tretiraju se kao dio imovine i obveza stečenog inozemnog subjekta, iskazuju se u funkcionalnoj valuti inozemnog subjekta te se prevode po zaključnom tečaju, sukladno toč. 39. i 42. MRS-a 21.

Primjer: Svođenje inozemnog ovisnog društva u postupku konsolidacije

Društvo „X“ steklo je 1. 1. 2018. godine 100 % dionica društva „A“ sa sjedištem u Austriji za 300.000 EUR. Funkcionalna valuta društva „X“ je kuna. Srednji tečaj HNB-a na datum stjecanja iznosi 1 EUR = 7,63 kn. Ovisno društvo „A“ priprema financijske izvještaje u svojoj funkcionalnoj valuti (EUR). Društva koriste isti okvir financijskog izvještavanja (MSFI). Na 31. 12. 2018. godine srednji tečaj HNB-a iznosi 1 EUR = 7,68 kn, a prosječni tečaj za 2018. godinu iznosi 1 EUR = 7,65 kn.

U pojedinačnim (nekonsolidiranim) financijskim izvještajima ulaganje u ovisno društvo „A“ naknadno se vrednuje po trošku. Tečajne razlike iz svođenja ulaganja u inozemno ovisno društvo u valutu izvještavanja matice će se priznati u računu dobiti i gubitka u nekonsolidiranim izvještajima, dok će se u konsolidiranim izvještajima iskazati unutar ostale sveobuhvatne dobiti (rezerve s osnove tečajnih razlika od prevođenja inozemnog poslovanja).

Međutim, ako bi društvo u nekonsolidiranim izvještajima za naknadno vrednovanje ulaganja primijenilo MSFI 9, ulaganje bi moglo klasificirati kao:

a) financijsku imovinu po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka – razlika između fer i knjigovodstvene vrijednosti ulaganja priznaje se u račun dobiti i gubitka
b) financijsku imovinu po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit - razlika između fer i knjigovodstvene vrijednosti ulaganja priznaje se u rezervu fer vrijednosti (ostala sveobuhvatna dobit).

Radi jednostavnosti primjera nisu pretpostavljene nikakve međusobne transakcije između društva „X“ i društva „A“ tijekom 2018. godine (međutim, rezultirajuće tečajne razlike prilikom eliminacije međusobnih stavaka iskazale bi se unutar ostale sveobuhvatne dobiti).

Potrebno je utvrditi:

a) vrijednost ulaganja u pojedinačnim i konsolidiranim financijskim izvještajima na datum stjecanja
b) vrijednost ulaganja u pojedinačnim i konsolidiranim financijskim izvještajima na datum bilance 31. 12. 2018. godine.

⇨ **Vrednovanje i konsolidacija na datum stjecanja**

Bilance društva „X“ i „A“ na datum stjecanja:

Opis	Društvo „X“ matica	Društvo „A“ ovisno društvo	Društvo „A“ ovisno društvo (1 EUR = 7,63 kn)
AKTIVA	HRK	EUR	HRK
Dugotrajna materijalna imovina	1.200.000	60.000	457.800
Dugotrajna nematerijalna imovina	1.000.000	140.000	1.068.200
Zalihe	600.000	80.000	610.400
Potraživanja	800.000	70.000	534.100
Novac i novčani ekvivalenti	2.400.000	6.000	45.780
Ukupno aktiva	**6.000.000**	**356.000**	**2.716.280**
Temeljni kapital	1.400.000	100.000	763.000
Zadržana dobit	1.100.000	126.000	961.380
Obveze po dugoročnim kreditima	2.600.000	80.000	610.400
Obveze prema dobavljačima	500.000	50.000	381.500
Ostale obveze	400.000	-	-
Ukupno kapital i obveze	**6.000.000**	**356.000**	**2.716.280**

Vrednovanje u pojedinačnim financijskim izvještajima matice na datum stjecanja:

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
	Stjecanje društva „A“			
1.	Dionice povezanih ovisnih društava u inozemstvu	2.289.000,00	040	
	Žiroračun	2.289.000,00		100

Goodwill utvrđen na datum stjecanja:

Opis	Iznos u EUR 1. 1. 2018.	Iznos u HRK Tečaj 7,63 1. 1. 2018.
1. Trošak stjecanja	300.000	2.289.000
2. Fer vrijednost neto imovine*	226.000	1.724.380
3. Goodwill (1 - 2)	74.000	564.620

** Fer vrijednost neto imovine = imovina – obveze = 356.000 – 130.000 = 226.000 EUR.*

⇨ Provođenje eliminacijskih knjiženja na datum stjecanja (izrada konsolidirane bilance):

Opis	Društvo „X“ matica (nakon stjecanja)	Društvo „A“ ovisno društvo	Društvo „A“ ovisno društvo	Eliminacija duguje	Eliminacija potražuje	Konsolidirano
	HRK	EUR	HRK	HRK	HRK	HRK
Dugotrajna materijalna imovina	1.200.000	60.000	457.800			1.657.800
Dugotrajna nem. imovina	1.000.000	140.000	1.068.200			2.068.200
Goodwill	-	-	-	564.620		564.620
Ulaganje u ovisna društva	2.289.000	-	-		2.289.000	-
Zalihe	600.000	80.000	610.400			1.210.400
Potraživanja	800.000	70.000	534.100			1.334.100
Novac i novčani ekvivalenti	111.000	6.000	45.780			156.780
Ukupno aktiva	**6.000.000**	**356.000**	**2.716.280**			**6.991.900**
Temeljni kapital	1.400.000	100.000	763.000	763.000		1.400.000
Zadržana dobit	800.000	126.000	961.380	961.380		800.000
Obveze po dug. kreditima	2.600.000	80.000	610.400			3.210.400
Obveze prema dobavljačima	500.000	50.000	381.500			881.500
Ostale obveze	400.000	-	-			400.000
Ukupno kapital i obveze	**6.000.000**	**356.000**	**2.716.280**			**6.991.900**
UKUPNO				**2.289.000**	**2.289.000**	

⇨ **Vrednovanje i konsolidacija na datum bilance (31. 12. 2018. godine)**

Vrednovanje u pojedinačnim financijskim izvještajima matice na datum bilance:

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
	Stjecanje društva „A“			
1.	Dionice povezanih ovisnih društava u inozemstvu	2.289.000,00	040	
	Svođenje ulaganja na datum bilance – ispravak vrijednosti	15.000,00	049	
	Pozitivne tečajne razlike	15.000,00		775

Ukupna vrijednost ulaganja u dionice povezanih društava na 31. 12. 2018. godine = 300.000 EUR x 7,68 = 2.304.000 kn. U nekonsolidiranim financijskim izvještajima tečajne razlike evidentiraju se unutar računa dobiti i gubitka.

⇨ Prevođenje bilance društva "A" u valutu objavljivanja i eliminacijska knjiženja na 31. 12. 2018. (izrada konsolidirane bilance)

Opis	Društvo „X“ matica	Društvo „A“ ovisno društvo	Društvo „A“ ovisno društvo	Eliminacija duguje	Eliminacija potražuje	Konsolidirano
	HRK	EUR	HRK	HRK	HRK	HRK
Dugotrajna materijalna imovina	1.100.000	50.000	384.000			1.484.000
Dugotrajna nematerijalna imovina	900.000	130.000	998.400			1.898.400
Goodwill	-	-	-	(2) 568.320		568.320
Ulaganje u ovisna društva	2.304.000	-	-		2.304.000 (2)	-
Zalihe	440.000	70.000	537.600			977.600
Potraživanja	580.000	100.000	768.000			1.348.000
Novac i novčani ekvivalenti	560.000	20.000	153.600			713.600
Ukupno aktiva	**5.884.000**	**370.000**	**2.841.600**			**6.989.920**
Temeljni kapital	1.400.000	100.000	768.000	(2) 768.000		1.400.000
Zadržana dobit	1.100.000	126.000	967.680	(2) 967.680		1.100.000
Neto dobit	365.000	64.000	489.600	(1) 15.000		839.600
Tečajne razlike od prevođenja inozemnog poslovanja	-	-	1.920*		15.000 (1)	16.920
Obveze po dugoročnim kreditima	2.059.000	64.000	491.520			2.550.520
Obveze prema dobavljačima	360.000	16.000	122.880			482.880
Ostale obveze	600.000	-	-			600.000
Ukupno kapital i obveze	**5.884.000**	**370.000**	**2.841.600**			**6.989.920**
UKUPNO				**2.319.000**	**2.319.000**	

** S obzirom da se stavke računa dobiti i gubitka inozemnog ovisnog društva preračunavaju po prosječnom tečaju, a bilanca po zaključnom tečaju, razlika između neto dobiti po zaključnom tečaju i prosječnom tečaju se priznaje u tečajnim razlikama unutar kapitala, a izračun je kako slijedi:*

Opis	Tečaj 31. 12. 2018.	Iznos u HRK (64.000 EUR)
1. Neto dobit po zaključnom tečaju	7,68	491.520
2. Neto dobit po prosječnom tečaju	7,65	489.600
3. Tečajna razlika (1 - 2)	-	1.920

Objašnjenje eliminacijskih knjiženja:

1.) Svođenje ulaganja u ovisno inozemno društvo (utvrđivanje tečajnih razlika od prevođenja inozemnog poslovanja na datum bilance)

Opis	Iznos u EUR 31. 12. 2018.	Iznos u HRK Tečaj 7,63 1. 1. 2018.	Iznos u HRK Tečaj 7,68 31. 12. 2018.	Tečajna razlika HRK
	1	2	3	4=(3-2)
1. Trošak stjecanja	300.000	2.289.00	2.304.000	**15.000**
2. Fer vrijednost neto imovine	226.000	1.724.380	1.735.680	11.300
3. Goodwill (1 - 2)	74.000	564.620	568.320	3.700

Tečajne razlike koje proizlaze iz svođenja ulaganja u inozemno društvo se u konsolidiranim financijskim izvještajima iskazuju unutar kapitala (15.000 HRK), a u pojedinačnim financijskim izvještajima matice tečajne razlike od svođenja ulaganja priznate su u računu dobiti i gubitka.

2.) Eliminacijska knjiženja stjecanja (goodwill, ulaganja, neto imovina) – obračunata po tečaju na 31. 12. 2018.

➔ Prevođenje izvještaja o dobiti društva "A" u valutu objavljivanja i eliminacijska knjiženja na 31. 12. 2018. (izrada konsolidiranog izvještaja o dobiti)

Opis	Društvo „X" matica	Društvo „A" ovisno društvo	Društvo „A" ovisno društvo	Eliminacija duguje	Eliminacija potražuje	Konsolidirano
	HRK	EUR	HRK	HRK	HRK	HRK
Prihodi od prodaje	1.750.000	118.000	902.700			2.652.700
Ostali prihodi	46.000	19.400	148.410	15.000		179.410
Ukupno prihodi	**1.796.000**	**137.400**	**1.051.110**	**15.000***		**2.832.110**
Troškovi prodane robe	(1.136.000)	(52.000)	(397.800)			(1.533.800)
Trošak amortizacije	(200.000)	(20.000)	(153.000)			(353.000)
Ostali troškovi	(95.000)	(1.400)	(10.710)			(105.710)
Ukupno troškovi	**(1.431.000)**	**(73.400)**	**(561.510)**			**(1.992.510)**
Dobit prije poreza	**365.000**	**64.000**	**489.600**	**15.000***	**-**	**839.600**

** Odnosi se na tečajne razlike od svođenja inozemnog poslovanja u pojedinačnim financijskim izvještajima matice. Suprotna strana eliminacije je stavka Tečajne razlike od prevođenja inozemnog poslovanja u bilanci.*

4. ZAKLJUČAK

Subjekt može imati ulaganje u inozemno poslovanje (ovisno društvo). S obzirom da se valuta objavljivanja subjekta razlikuje od funkcionalne valute inozemnog poslovanja, potrebno je rezultat i financijsku poziciju inozemnog poslovanja svesti u valutu objavljivanja. Dakle, ako postoji grupa koja se konsolidira, a subjekti unutar grupe koriste različite funkcionalne valute, za potrebe prezentiranja konsolidiranih financijskih izvještaja rezultat i financijska pozicija svakog subjekta moraju se prikazati u istoj zajedničkoj valuti.

Stoga, prilikom svođenja rezultata i financijske pozicije inozemnog poslovanja u valutu objavljivanja, kako bi se inozemno poslovanje moglo uključiti u izvještaje izvještajnog subjekta konsolidacijom, potrebno je stavke bilance prevesti po zaključnom tečaju na datum bilance, a stavke računa dobiti i gubitka po prosječnom tečaju. Rezultirajuće tečajne razlike priznaju se u konsolidiranim financijskim izvještajima unutar ostale sveobuhvatne dobiti, a u račun dobiti i gubitka priznaju se u trenutku otuđenja inozemnog poslovanja, tj. kao reklasifikacijska usklada.

POZIVOM NA BROJ

060 680 680

informirajte se o:

Aktualnim pitanjima s područja poreza, računovodstva i financija trgovačkih društava, proračunskih korisnika i neprofitnih organizacija

Radno vrijeme usluge:
radnim danom od 13:00 do 15:00 sati

Prema rasporedu rada po danima pokrivamo slijedeća područja:

Ponedjeljak: računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika i neprofitnih organizacija, javna nabava

Utorak: plaće i porez na dohodak

Srijeda: računovodstvo trgovačkih društava, porez na dobit i PDV

Četvrtak: plaće i porez na dohodak

Petak: računovodstvo trgovačkih društava, porez na dobit i PDV

Cijena poziva za 060 brojeve: s fiksne mreže 6,99 kn, s mobilna mreže 8,41 kn (u cijenu je uključen PDV).
Operator usluge s posebnom tarifom: Hrvatski telekom

www.rif.hr
mailing lista

DOMAGOJ BAKRAN, mag. oec.
LUKA ORLOVIĆ, univ. spec. oec.
DUNJA ŠARIĆ, dipl. iur.
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Likvidacija trgovačkog društva - pravni, računovodstveni i porezni aspekt

Likvidacija je posljednje razdoblje postojanja društva. Likvidacija društva se provodi ako je imovina društva dostatna kako bi se namirili svi vjerovnici s kamatama, u protivnom se ima provesti stečajni postupak.
Kako bi se likvidacija trgovačkog društva provela u cijelosti, od likvidatora društva traži se poznavanje računovodstvenih i poreznih propisa, kao i poznavanje odredbi Zakona o trgovačkim društvima. Iz tog razloga u nastavku članka bit će obrađene posebnosti koje se pojavljuju u procesu likvidacije, kao i obveze koje je potrebno provesti u samom računovodstvu.

1. UVOD

Likvidacija je posljednje razdoblje postojanja društva, a ne kako se uvriježeno smatra, postupak koji dovodi do prestanka društva. Pravno gledano, do prestanka društva dovode razlozi za prestanak koji su propisani Zakonom o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 111/93., 34/99., 121/99., 52/00., 118/03., 107/07., 146/08., 137/09., 125/11., 152/11., 111/12., 68/13., 110/15. i 40/19.). Naše ćemo razmatranje suziti na društva kapitala[1], dionička društva i društva s ograničenom odgovornošću, kao i jednostavna društva s ograničenom odgovornošću, budući da ista prevladavaju u našem pravnom prometu. Na prestanak i likvidaciju jednostavnog društva s ograničenom odgovornošću na odgovarajući se način primjenjuju odredbe koje propisuju prestanak i likvidaciju društva s ograničenom odgovornošću, posebnosti naravno izdvajamo u tekstu.

Jedno od temeljnih obilježja društva kapitala jest da kao pravna zajednica nastaje voljom svojih članova (pravnim poslom). Sukladno tome i prestanak društva vezuje se uz tu volju, ali je moguć i bez nje, kad se za to ispune zakonom ili statutom propisane pretpostavke. Kako pravna osoba ostvaruje svoj cilj, poslovanjem stječe imovinu, ulazi u pravne odnose s drugima i samim time utječe na druge, svojim će prestankom zadirati u interese drugih osoba koje zaslužuju da im se pruži pravna zaštita.[2] Upravo je to razlog cijelog niza pravnih radnji, a samim time i računovodstvenih, koje se moraju poduzeti kako bi društvo prestalo postojati.

Upis i brisanje u sudski registar konstitutivne su naravi, kako propisuje članak 59. Zakona o trgovačkim društvima, u sudski registar upisuju se trgovci i svi podaci određeni zakonom te promjene tih podataka. Razlog je upravo pravni interes trećih koji se štiti transparentnošću upisa. Stoga se, do brisanja iz sudskog registra, moraju raščistiti pravni odnosi u kojima su izraženi interesi trećih.

[1] Postoje i društva osoba, javno trgovačko društvo, komanditno društvo i gospodarsko interesno udruženje, no kako im je broj u Republici Hrvatskoj neznatan, nećemo se baviti istima u ovom članku.

[2] Preuzeto iz knjige Barbić, J.: Pravo društava, Društva kapitala, Organizator d.o.o., 2012., str. 1575. i 1576.

2. PRESTANAK DRUŠTVA

Kao što smo u uvodu spomenuli, do prestanka društva dovode razlozi za prestanak koji su propisani Zakonom o trgovačkim društvima.

Razlozi za prestanak dioničkog društva su:

- istek vremena određenog u statutu, ako je društvo bilo osnovano na određeno vrijeme
- odluka glavne skupštine koja se mora donijeti s glasovima koji predstavljaju najmanje tri četvrtine temeljnog kapitala zastupljenog na glavnoj skupštini društva pri donošenju odluke, ako se statutom za to ne traži veća većina ili ispunjenje dodatnih pretpostavki
- pravomoćna odluka registarskog suda kojom se određuje brisanje društva po službenoj dužnosti
- pripajanje društva drugome društvu, spajanje s drugim društvom i podjela društva razdvajanjem
- otvaranje stečajnog postupka
- ništetnost društva i
- ukidanje društva.

Statutom se mogu odrediti i drugi slučajevi prestanka društva.[3]

Razlozi za prestanak društva s ograničenom odgovornošću su:

- istek vremena određenog u društvenom ugovoru
- odluka članova (ako društvenim ugovorom nije drugačije određeno, donosi se u obliku javnobilježničke isprave s većinom od najmanje tri četvrtine danih glasova)[4]
- pripajanje društva drugome društvu, spajanje s drugim društvom i podjela društva razdvajanjem
- otvaranje stečajnog postupka
- pravomoćna odluka registarskog suda kojom se određuje brisanje društva po službenoj dužnosti

[3] Članak 367. Zakona o trgovačkim društvima.

[4] Javnobilježnička izjava može sadržavati izjave likvidatora o nepostojanju okolnosti koje bi po zakonu stajale na putu njihovu imenovanju te da su upoznati s time da o svemu moraju uredno izvještavati sud i potpise likvidatora koji se pohranjuju u sudski registar ako to već nisu učinili kao članovi uprave.

- odluka registarskog suda
- ništetnost društva
- ukidanje društva
- pravomoćna presuda suda.

Društvenim ugovorom mogu se predvidjeti i drugi razlozi za prestanak društva.[5]

Članak 75. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 40/19.), u travnju ove godine uvodi u naš pravni sustav još jedan način prestanka društva, prestanak društva po skraćenom postupku. Radi se o još jednom koraku olakšavanja administrativnih prepreka ulaska odnosno izlaska iz poduzetničkog pothvata o kojim mogućnostima ćemo pisati u sljedećim brojevima časopisa Računovodstvo i financije.

Društva[6] koja nemaju imovine mogu prestati tako da ih registarski sud briše iz sudskog registra na prijedlog nadležnog organa Porezne uprave ili po službenoj dužnosti. Posljednjih godina su na ovaj način prestala poslovati brojna trgovačka društva. Što se zapravo dogodilo? Registarski sud je po službenoj dužnosti proveo postupak brisanja, budući da su se ispunili zakonom propisani uvjeti. Zakon propisuje da će registarski sud brisati društvo iz sudskog registra po službenoj dužnosti ako ono tri godine za redom ne postupi po zakonskoj obvezi da objavi svoja godišnja financijska izvješća s propisanom dokumentacijom kad je zakonom propisana obveza objavljivanja tih izvješća, niti ih dostavi sudu u roku šest mjeseci nakon što mu sud priopći nakanu da će ga brisati iz registra, a društvo u tom roku ne učini vjerojatnim da ima imovinu.[7] U ovoj situaciji neće se provoditi likvidacija, društvo prestaje brisanjem iz sudskog registra. Pokaže li se nakon brisanja društva iz sudskog registra da ono ima imovinu koju bi trebalo podijeliti, provodi se likvidacija društva. Zakon o sudskom registru (Nar. nov., br. 1/95., 57/96., 1/98., 30/99., 45/99., 54/05., 40/07., 91/10., 90/11., 148/13., 93/14., 110/15., 40/19.) i sam Zakon o trgovačkim društvima omogućuje podnošenje prigovora od strane subjekta upisa nad kojim je pokrenut postupak brisanja odnosno od strane svake osobe koja ima opravdani interes da se subjekt upisa ne briše. Rješenje o brisanju subjekta upisa javno se objavljuje na mrežnoj stranici registra i ta objava ima učinak dostave rješenja subjektu upisa i njegovim zakonskim zastupnicima. U praksi to može značiti da društvo dozna da je brisano iz sudskog registra tek kad mu budu zatvoreni računi u poslovnoj banci. Problem se javlja ako društvo ima imovinu, najčešće nekretnine. Članovima društva odnosno upravi, tada ne preostaje drugo već predložiti pokretanje likvidacije. To će učiniti prijedlogom za imenovanje likvidatora mjesno nadležnom sudu. Likvidatore na prijedlog zainteresiranih osoba imenuje sud.

2.1. Upis u sudski registar

Ako se radi o prestanku dioničkog društva donošenjem odluke o prestanku dioničkog društva istu donosi glavna skupština, tada se ta odluka mora prijaviti sudu radi upisa u sudski registar. Ako pak odluku o tome donese sud, odluka će se upisati u taj registar po službenoj dužnosti.[8]

Prilikom prestanka društva s ograničenom odgovornošću prestanak društva zbog proteka vremena ili odluke članova društva mora se bez odgađanja prijaviti sudu radi upisa u sudski registar. Presuda suda o prestanku društva te odluka suda o otvaranju stečajnog postupka dostavljaju se registarskom sudu po službenoj dužnosti, tada se i upis provodi po službenoj dužnosti.[9]

Bilo da se radi o prestanku dioničkog društva ili društva s ograničenom odgovornošću, odluka o prestanku društva objavljuje se na internetskoj stranici na kojoj se nalazi sudski registar.

3. LIKVIDACIJA DRUŠTVA

U razdoblju od nastanka razloga za prestanak društva do njegova prestanka provode se procesi likvidacije ili stečaja ili radnje potrebne za nastupanje sveopćeg sljedništva ili poseban postupak brisanja, ovisno o razlogu koji je doveo do prestanka.[10]

Likvidacija je posljednje razdoblje postojanja društva koje traje do njegova brisanja iz sudskog registra i u kojem valja naplatiti tražbine, unovčiti imovinu, podmiriti vjerovnike. Društvo ne prestaje u trenutku nastanka nekog od razloga za prestanak, nego traje i dalje utoliko što treba razriješiti pravne odnose koji su nastali za vrijeme njegova postojanja.[11] Likvidacija se provodi ako je imovina dostatna kako bi se namirili svi vjerovnici s kamatama. Ako tome nije tako, provest će se stečajni postupak.

Za vrijeme likvidacije pravno se ništa bitno ne mijenja. Provodi je društvo, likvidatori, najčešće iste one osobe koje su ovlaštene za vođenje i zastupanje društva, osim ako nisu druge osobe imenovane na njihovo mjesto. Imaju iste organe kao i prije, a društvo djeluje kao i prije. Likvidacija se ne otvara nekom posebnom odlukom, dostatna je odluka o imenovanju likvidatora. Zakon o trgovačkim društvima izrijekom propisuje da, ako nije drugačije određeno ili ako drugačije ne proizlazi iz svrhe likvidacije, na društvo se do zaključenja likvidacije primjenjuju propisi koji vrijede za društvo nad kojim se ne provodi likvidacija. Posebnost je primjerice, naznaka tvrtke koja dobiva „u likvidaciji“ nakon što se odluka o otvaranju likvidacije društva upiše u sudski registar, iz razloga zaštite trećih kako bi imali saznanje o tome da se promijenio cilj društva. O novom nazivu valja izvijestiti poslovne banke i izmijeniti potpisni karton te izvijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave.

4. LIKVIDATORI

Likvidatori vode poslove društva u likvidaciji.

Likvidaciju dioničkog društva provode članovi uprave, izvršni direktori. Statutom ili odlukom glavne skupštine za likvidatore se mogu imenovati druge osobe.[12] Na zahtjev nadzornog odnosno upravnog odbora ili dioničara koji imaju udjele što zajedno čine najmanje dvadeseti dio temeljnoga kapitala društva, ili najmanje 4.000.000,00 kuna, sud će, ako za to postoji važan razlog, imenovati ili opozvati likvidatore. Dioničari koji to traže moraju učiniti vjerojatnim da su najmanje tri mjeseca imatelji dionica u društvu. Likvidatori koje imenuje sud imaju pravo da im se primjereno nadoknade troškovi koje imaju kao likvidatori i isplati nagrada za njihov rad. Ako se sudski imenovani likvidatori i društvo ne suglase o naknadi troškova i o nagradi, o tome odlučuje sud. Glavna skupština može u svako doba opozvati likvidatore koje ne imenuje sud. Ako odlukom o prestanku društva nije drugačije određeno, na likvidatore se na

[5] Članak 466. Zakona o trgovačkim društvima.

[6] Misli se d.d., d.o.o. i j.d.o.o.

[7] Zakon ovdje govori o sudu, no od 2003. godine se godišnji financijski izvještaji predaju Financijskoj agenciji, što uređuje Zakon o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15., 134/15., 120/16. i 116/18.).

[8] Članak 368. Zakona o trgovačkim društvima.

[9] Članak 470. Zakona o trgovačkim društvima.

[10] Preuzeto iz knjige Barbić, J.: Pravo društava, Društva kapitala, Organizator d.o.o., 2012., str. 1577.

[11] Preuzeto iz Eraković, A.: Komentar Zakona o trgovačkim društvima, Zagreb, 2008., str. 444.

[12] Fizičke ili pravne i imenuju se običnom većinom.

odgovarajući način primjenjuju odredbe ovoga Zakona i statuta o upravi društva.[13]

Likvidaciju društva s ograničenom odgovornošću provode članovi uprave ako se društvenim ugovorom ili odlukom članova društva likvidatorima ne imenuju jedna ili više osoba. Odluka članova donosi se običnom većinom danih glasova ako društvenim ugovorom nije propisana većina ni ispunjenje dodatnih pretpostavki. Članovi društva koji imaju poslovne udjele na koje se zajedno odnosi najmanje desetina temeljnog kapitala društva ili nadzorni odbor ako ga društvo ima, mogu zatražiti od suda da, pored tih likvidatora, imenuju i druge ili da opozove imenovane i imenuje druge. U prijedlogu je dobro navesti koga traže da se imenuju, a ako se ne navede, sud će pozvati da to učine. Ovo je naravno moguće ako postoji valjan razlog. Likvidatore koje nije imenovao sud mogu u svako doba opozvati i članovi društva svojom odlukom. Zabrana konkurencije koja vrijedi za članove uprave ne odnosi se na likvidatore. Likvidatori koje imenuje sud imaju pravo da im se primjereno nadoknade troškovi koje imaju kao likvidatori i isplati nagrada za njihov rad. Ako se sudski imenovani likvidatori i društvo ne suglase o naknadi troškova i o nagradi, o tome odlučuje sud. Na likvidatore se primjenjuju propisi i odredbe društvenoga ugovora koje se odnose na članove uprave društva.[14]

U nastavku slijedi ***primjer odluke o imenovanju likvidatora***:

Član trgovačkog društva XY d.o.o. za trgovinu i usluge, sa sjedištem u Zagrebu, Jakova Gotovca 1, koje je upisano u sudski registar Trgovačkog suda u Zagrebu s matičnim brojem subjekta (MBS) 123456789, koje zastupa gospodin Marko Marić iz Zagreba, Ilica 100

1. kolovoza 2019. godine donosi sljedeću:

ODLUKU O IMENOVANJU LIKVIDATORA

I.

Član trgovačkog društva XY d.o.o., gospodin Marko Marić iz Zagreba, Ilica 100 ovom odlukom imenuje dosadašnjeg člana uprave društva gospodina:

Ivu Ivića, OIB: 12345678911, iz Zagreba, Martićeva 3 – likvidatorom društva.

II.

Ova odluka stupa na snagu danom njezine provedbe pri odjelu sudskog registra Trgovačkog suda u Zagrebu.

Za društvo XY d.o.o.:

Marko Marić, član društva

Prijavu za upis likvidatora u sudski registar moraju izvršiti likvidatori dioničkog društva i društva s ograničenom odgovornošću. Ovaj je upis samo deklaratorne naravi i isti mogu odmah po imenovanju otpočeti s obveznim aktivnostima. Registarskome sudu mora se podnijeti prijavu za upis imenovanih prvih likvidatora i njihovih ovlaštenja za zastupanje u sudski registar. Za svaku izmjenu likvidatora ili izmjenu njihovih ovlaštenja za zastupanje likvidatori moraju podnijeti sudu prijavu da se upišu u sudski registar. Prijavi treba priložiti isprave o imenovanju ili opozivu likvidatora i o njihovim ovlaštenjima za zastupanje u izvorniku ili u javno ovjerenome prijepisu. Likvidatori moraju dati izjavu da ne postoje okolnosti koje bi po zakonu stajale na putu njihovu imenovanju te da su upoznati s time da o svemu moraju uredno izvještavati sud. Imenovanje i opoziv likvidatora od strane suda upisuje se u sudski registar po službenoj dužnosti. Likvidatori su morali svoje potpise položiti kod suda samo ako to već nisu učinili kao članovi uprave, no posljednjom izmjenom Zakona o trgovačkim društvima ta obveza otpada.[15]

4.1. Dužnosti i ovlasti likvidatora jednake su za likvidatore dioničkih društava i društava s ograničenom odgovornošću

U skladu s promijenjenim ciljem društva likvidatori su dužni okončati poslove koji su u tijeku, naplatiti tražbine, unovčiti imovinu društva i podmiriti vjerovnike. U mjeri u kojoj to zahtijeva provođenje likvidacije, oni mogu ulaziti i u nove poslove. U poslu koji obavljaju, likvidatori imaju položaj uprave odnosno izvršnih direktora i podliježu nadzoru nadzornog odnosno upravnog odbora, a samim time su dužni primijeniti pažnju koja se zahtijeva od članova uprave odnosno izvršnih direktora i štititi interese društva jer se inače izlažu riziku odgovornosti za štetu koja bi njihovim radnjama bila počinjena društvu.[16] Od uprave se razlikuju utoliko što se na njih ne odnosi zabrana konkurencije koja važi za članove uprave odnosno izvršne direktore društva. Poslove obavljaju samostalno i na vlastitu odgovornost.[17]

Na poslovnim papirima društva koji se šalju određenim primateljima moraju se navesti oblik i sjedište društva, okolnost da je društvo u likvidaciji[18], sud kod kojega je društvo upisano u registar, broj pod kojim je to učinjeno te imena i prezimena likvidatora i predsjednika nadzornog odnosno upravnog odbora. Ako se navode podaci o kapitalu društva, mora se navesti temeljni kapital, a ako za dionice nisu uplaćeni iznosi za koje su izdane, treba navesti i iznose koji se još moraju uplatiti.

Glavna i neodgodiva zadaća likvidatora jest pozivanje vjerovnika društva da prijave svoje tražbine uz upućivanje na prestanak društva. Poziv se mora objaviti u glasilu društva i na internetskoj stranici na kojoj se nalazi sudski registar, s naznakom da vjerovnici prijave društvu svoje tražbine u roku šest mjeseci od dana objave poziva.[19] Poznate vjerovnike valja posebno obavijestiti. Na ovakav se način vjerovnicima daje dovoljno vremena da prijave svoje tražbine, a ujedno se time otklanja odgovornost za štetu prema onim vjerovnicima koji nisu prijavili svoje tražbine. Također, odmah nakon stupanja na dužnost likvidatori su dužni izraditi početna likvidacijska financijska izvješća i izvješće o stanju društva, no o tome će još biti riječi.[20]

Likvidatori zastupaju društvo. Ako je imenovano više likvidatora, a statutom ili odlukom suda, ako ih je on imenovao, nije drugačije određeno, svi likvidatori skupno zastupaju društvo. Ako se volja očituje prema društvu, dovoljno je da je očitovana samo prema jednome od njih. Statutom ili odlukom suda, ako je sud imenovao likvidatore, može se odrediti da su pojedini likvidatori ovlašteni zastupati društvo sami ili skupno s prokuristom društva. Isto može odrediti

[13] Članak 371. Zakona o trgovačkim društvima.

[14] Članak 471. Zakona o trgovačkim društvima.

[15] Članak 372. Zakona o trgovačkim društvima.

[16] Preuzeto iz knjige Barbić, J.: Pravo društava, Društva kapitala, Organizator d.o.o., 2012., str. 1611.

[17] Preuzeto iz knjige Barbić, J.: Pravo društava, Društva kapitala, Organizator d.o.o., 2012., str. 1607.

[18] Članak 370. Zakona o trgovačkim društvima.

[19] Vjerovnici jednostavnog društva s ograničenom odgovornošću imaju kraći rok, svega dva mjeseca u skladu s člankom 472., stavak 2. Zakona o trgovačkim društvima.

[20] Članak 376. Zakona o trgovačkim društvima.

i nadzorni odnosno upravni odbor ako je na to ovlašten statutom ili odlukom glavne skupštine.

Likvidatori koji su ovlašteni da skupno zastupaju društvo mogu pojedine od njih ovlastiti za poduzimanje određenih poslova ili određenih vrsta poslova. To vrijedi i u slučaju kada je pojedini likvidator ovlašten da skupno s prokuristom zastupa društvo. Ovlaštenje likvidatora za zastupanje ne može se ograničiti. Prilikom potpisivanja likvidatori se potpisuju za društvo navodeći tvrtku društva i naznaku da se društvo nalazi u likvidaciji.

4.2. Naknade i nagrada likvidatorima

Već smo spominjali naknade i nagrade u situaciji likvidatora koje postavlja sud, no i ostali likvidatori imaju pravo na isto. Likvidatori imaju pravo na primjerenu naknadu troškova i na nagradu za rad. Naknadu troškova i nagradu za rad plaća društvo. Njihovu visinu određuje glavna skupština društva, a u slučaju spora određuje je sud.

S time da se plaćanja obavljaju tek nakon podmirenja tražbine vjerovnika, a prije nego što se imovina društva podijeli dioničarima. Na račun naknade troškova i nagrade za rad likvidatorima mogu se obaviti plaćanja i za vrijeme trajanja likvidacije, čak i prije nego što se podmire tražbine vjerovnika, ako je očito da to neće utjecati na podmirenje obveza prema vjerovnicima.

5. ODGOVORNOST LIKVIDATORA ZA ŠTETU

Nakon što je društvo brisano iz sudskog registra ne mogu se pobijati radnje likvidatora, ali vjerovnici društva mogu od njega tražiti da im nadoknadi štetu koju im je tim radnjama prouzročio. Likvidator odgovara za štetu prouzročenu provođenjem likvidacije do visine peterostrukog iznosa nagrade koju je primio za svoj rad. Ako to ne bi bilo dovoljno za podmirenje štete, za nju solidarno odgovaraju svi dioničari do visine imovine društva koja im je isplaćena. Ne smatra se štetom ako vjerovnik pravodobno ne prijavi svoju tražbinu za koju likvidator nije znao niti je mogao znati. Valja napomenuti da se ovakva odgovornost neće primjenjivati na odgovornost likvidatora prema dioničarima. Za tu štetu likvidator odgovara po općim pravilima o odgovornosti za štetu uređenu Zakonom o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05., 41/08., 125/11., 78/15. i 29/18.). Zahtjev s naslova odgovornosti za štetu ulazi u zastaru prema likvidatoru u roku godine dana od brisanja društva iz sudskog registra. Ako za štetu odgovara više likvidatora, njihova je odgovornost solidarna.[21]

6. PROVOĐENJE LIKVIDACIJE DRUŠTVA

Kako bi društvo provelo postupak likvidacije, potrebno je voditi se Zakonom o trgovačkim društvima u kojem je propisan postupak, ali i zadaci i odgovornosti samog likvidatora. Navedeni postupak likvidacije određen je člancima 373. – 383. ZTD-a te se primjenjuje na dionička društva, dok je člankom 472. određeno da se na dogovarajući način likvidacija društva primjenjuje i na društva s ograničenom odgovornošću te jednostavna društva s ograničenom odgovornošću.

Samo provođenje likvidacije najjednostavnije je podijeliti u četiri cjeline. Prva cjelina čini sastavljanje početnih likvidacijskih financijskih izvještaja. Naime, člankom 376. ZTD-a likvidatori su dužni odmah po stupanju na dužnost izraditi početna likvidacijska izvješća. Unatoč tome, glavna skupština odlučit će o utvrđenju likvidacijskih financijskih izvješća i davanju razrješnice likvidatorima i članovima nadzornog odbora odnosno upravnog odbora. Dok se u početnom likvidacijskom izvještaju iskazuju vrijednosti imovine, obveza i kapitala društva.

Nakon izrade izvještaja slijedi pozivanje vjerovnika i prijava tražbina. Naime, likvidatori društva dužni su uz upućivanje na prestanak društva pozvati i vjerovnike društva da prijave svoje tražbine. Poziv se mora objaviti u glasilu društva[22] i na internetskoj stranici na kojoj se nalazi sudski registar, s naznakom da vjerovnici prijave društvu svoje tražbine u roku šest mjeseci od dana objave poziva. Ako se radi o likvidaciji jednostavnog društva s ograničenom odgovornošću, vjerovnici se pozivaju da svoje tražbine prijave u roku dva mjeseca.[23] Napominjemo da vjerovnici trebaju pratiti stranicu sudskog registra kako im ne bi prošao rok za prijavu tražbina. Poznate vjerovnike treba posebno obavijestiti, a primjer poziva vjerovnicima dan je u nastavku.

XY d.o.o. u likvidaciji, sa sjedištem u Zagrebu, Jakova Gotovca 1, OIB: 12345678912, po likvidatoru Ivi Iviću, na temelju članka 373. ZTD-a i rješenja Trgovačkog suda u Zagrebu Tt-15/3322-4 od 14. rujna 2019. godine, upućuje

POZIV VJEROVNICIMA

da prijave svoje tražbine na navedenu adresu po objavi ovog oglasa, a najkasnije u roku 6 mjeseci od dana objavljivanja poziva.

XY d.o.o. u likvidaciji

Likvidator:

Ivo Ivić

Nakon što se provede postupak prijave tražbina likvidator na temelju navedenih iznosa utvrđuje je li imovina društva dovoljna za to da se podmire sve tražbine vjerovnika s kamatama. Ukoliko tražbine prelaze iznos ukupne imovine društva, likvidatori odmah moraju obustaviti likvidaciju i predložiti provođenje stečajnog postupka kako propisuje članak 377. ZTD-a. Kako bi se zaštitili vjerovnici, zakonodavac je člankom 379. ZTD-a propisao da u slučaju da neki vjerovnik ne prijavi svoje tražbine, dugovani iznos treba za njega položiti u sud kod kojeg je društvo upisano u sudski registar, a stvari pohraniti u javno skladište na rok od četiri mjeseci. Ako se tražbina ne može bez krivnje podmiriti vjerovniku ni u tom roku, novac odnosno iznos postignut javnom prodajom stvari umanjen za troškove čuvanja i prodaje, predat će se općini na čijem području je sjedište društva, ako odlukom o podjeli imovine nije drugačije određeno. Ako postoje sporne tražbine u društvu, imovina društva se može dijeliti dioničarima samo ako je vjerovniku za sporne tražbine dano osiguranje da ću mu one, ako se kasnije utvrdi, biti podmirene. Tražbine koje nisu bile poznate društvu, a nisu ih vjerovnici pravodobno prijavili, mogu biti podmirene samo iz imovine koja još nije podijeljena dioničarima. Međutim, valja spomenuti kako imovina društva dioničarima može biti podijeljena tek po proteku godine dana od dana objave poziva vjerovnicima da prijave svoje tražbine. [24]

Treća cjelina provođenja likvidacije odnosi se na samo izvješće o provedenoj likvidaciji i prijedlog o podjeli imovine društva. Naime, u skladu s člankom 378. ZTD-a, nakon što se podmire svi dugovi druš-

[21] Članak 383. Zakona o trgovačkim društvima.

[22] Ako ga društvo ima.

[23] U skladu s člankom 472. Zakona o trgovačkim društvima.

[24] Odnosno u skladu s člankom 472. Zakona o trgovačkim društvima u roku šest mjeseci od objave poziva vjerovnicima da prijave svoje tražbine ako se radi o jednostavnom društvu s ograničenom odgovornošću.

tva, likvidatori su dužni izraditi izvješće o povedenoj likvidaciji i prijedlog o podjeli imovine društva, ako u odluci o prestanku društva nije drugačije određeno. Izvješće i prijedlog o podjeli imovine društva prihvaća organ koji je donio odluku o prestanku društva, ako u toj odluci nije drugačije određeno. Ako je za prihvaćanje izvješća i prijedloga nadležna glavna skupština, a ona se ne sastane nakon što dva puta bude uredno sazvana ili se sastane, ali ne bude podobna za odlučivanje, smatra se da su izvješće i prijedlog prihvaćeni onako kako su predloženi. Uz to u skladu s člankom 380. ZTD-a, na temelju donesene odluke o podjeli imovine likvidatori su dužni podijeliti dioničarima imovinu društva u roku 30 dana od dana kada je odluka donesena, na način kako je to određeno statutom. S time da ako ne postoje dionice koje daju različita prava pri podjeli imovine društva, imovina se dijeli razmjerno sudjelovanju dionica u temeljnom kapitalu društva.

Radi zaštite vjerovnika kako smo već spomenuli, imovina društva može se podijeliti dioničarima odnosno članovima društva tek po proteku godinu dana od dana objave poziva vjerovnicima da prijave svoje tražbine.[25] Preostala imovina jednostavnog društva s ograničenom odgovornošću može se podijeliti članovima po isteku roka od šest mjeseci od objave poziva vjerovnicima.[26]

Na kraju zadnja cjelina su zaključni likvidacijski financijski izvještaji i izvješće o provedenoj likvidaciji. U okončanju likvidacije kako i stoji u članku 382. ZTD-a, nakon podjele imovine dioničarima likvidatori podnose glavnoj skupštini zaključna likvidacijska financijska izvješća i izvješće o provedenoj likvidaciji. Ako je za prihvaćanje izvješća i prijedloga nadležna glavna skupština pa se ona ne sastane nakon što dva puta bude uredno sazvana ili se sastane, ali ne bude podobna za odlučivanje, smatra se da su izvješće i prijedlog prihvaćeni onako kako su predloženi temeljem članka 378. ZTD-a. Prateći postupak likvidacije, likvidatori podnose sudu prijavu za upis brisanja društva iz sudskog registra i prilažu joj odluku glavne skupštine i prijepis zapisnika iz kojega je vidljivo da je glavna skupština prihvatila zaključna likvidacijska financijska izvješća i izvješća likvidatora te likvidatorima dala razrješnicu. Temeljem navedenih dokumenata, sud briše društvo iz registra te na taj način društvo prestaje postojati. Nakon toga društvo je predavalo svoje poslovne knjige i dokumentaciju na čuvanje sudu na čijem području se nalazi sjedište društva, no posljednjom izmjenom Zakona o trgovačkim društvima odredba je bitno drugačija. Poslovne knjige i dokumentaciju društva likvidatori će predati na čuvanje Hrvatskoj gospodarskoj komori. Hrvatska gospodarska komora dužna je zaprimljene isprave čuvati i postupati s njima u skladu s pravilima kojima se uređuje postupanje s arhivskim gradivom i arhivama. Naknada za pohranu i čuvanje poslovnih knjiga i dokumentacije društva podmiruje se na teret društva prije njegova brisanja, u iznosu koji pravilnikom odredi ministar nadležan za poslove pravosuđa. Naravno, Hrvatska gospodarska komora će, kao što je imao i sud, imati pravo dioničarima i vjerovnicima društva, ali i drugim osobama koje učine vjerojatnim da za to imaju opravdani interes, odobriti uvid u poslovne knjige i dokumentaciju. A pokaže li se kasnije da je potrebno provesti daljnje mjere u likvidaciji društva, sud će na prijedlog osobe koja na tome ima pravni interes ponovno imenovati ranije ili nove likvidatore.

[25] Članak 379. Zakona o trgovačkim društvima.

[26] Članak 472. Zakona o trgovačkim društvima.

7. RAČUNOVODSTVENI POSTUPCI U LIKVIDACIJI

7.1. Početni likvidacijski izvještaji

Kako smo u prethodnoj točki ovoga članka i objasnili, prva zadaća likvidatora je izraditi početne likvidacijske financijske izvještaje i izvješće o stanju društva. Da bi pristupili izradi spomenutih izvješća, likvidator je dužan pridržavati se sljedećih pretpostavki:

- zaključiti poslovne knjige s danom koji prethodi danu upisa likvidacije u sudski registar
- izraditi financijske izvještaje (izvještaj o financijskom položaju (bilancu), račun dobiti i gubitka, izvještaj o novčanom toku, izvještaj o promjenama kapitala i bilješke uz financijske izvještaje, a sve za potrebe javne objave)
- poštovati i provoditi izradu izvještaja u skladu s računovodstvenim i poreznim propisima.

Naime, Zakonom o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15. – 116/18., u daljnjem tekstu ZoR), člankom 19. stavkom 9., propisano je da je poduzetnik dužan sastaviti godišnje financijske izvještaje i u slučajevima promjene poslovne godine, statusnih promjena, otvaranja stečajnog postupka ili **pokretanja postupka likvidacije** nad poduzetnikom i to sa stanjem **na dan koji prethodi** početku promijenjene poslovne godine, danu upisa statusne promjene, **danu** otvaranja stečajnog postupka ili **pokretanja postupka likvidacije**. Naravno, godišnji financijski izvještaji moraju biti sastavljeni i prezentirani primjenom Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja[27] ili Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja[28] sukladno odredbama članka 17. ZoR-a, dok su struktura i sadržaj financijskih izvještaja određeni Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br. 95/16.). Kako stoji u članku 13. stavku 7. ZoR-a, poslovne knjige zaključuju se s danom koji neposredno prethodi početku postupka likvidacije ili stečaja. To znači da je do tog dana u računovodstvu potrebno provesti sve radnje koje bi se provele i kod uobičajenog kraja poslovne godine. Uz to se ne smije zaboraviti i odredba članka 15. stavka 4. ZoR-a, koja nalaže da se mora **popisati imovina i obveze u slučajevima** statusnih promjena, otvaranju stečajnog postupka ili **pokretanju postupka likvidacije**. Ti iznosi iskazani u bilanci na dan koji prethodi danu pokretanja postupka likvidacije također predstavljaju početnu likvidacijsku bilancu u kojoj je iskazana imovina, obveze i kapital društva na dan otvaranja postupka likvidacije. Za vrijeme trajanja postupka likvidacije, društvo je obveznik javne objave. U skladu s člankom 30. stavkom 6. ZoR-a, društvo koje je dužno sastaviti godišnje financijske izvještaje na dan koji prethodi danu pokretanja postupka likvidacije također je dužno tako sastavljene godišnje financijske izvještaje dostaviti **u roku devedeset dana od dana pokretanja postupka likvidacije** Financijskoj agenciji **radi javne objave** u Registar godišnjih financijskih izvještaja. Ista odredba spomenuta je i u članku 12. stavku 2. Pravilnika o načinu vođenja Registra godišnjih financijskih izvještaja te načinu primanja i postupku provjere potpunosti i točnosti godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća (Nar. nov., br. 1/16. i 93/17.). Oznaka vrste izvještaja je 31, što označava da se radi o izvještajima za razdoblje od početka godine do dana koji prethodi danu otvaranja likvidacijskog postupka. Podaci za navedeno razdoblje od početka godine do dana koji prethodi danu otvaranja likvidacijskog postupka upisuju se u stupac tekućeg razdoblja, dok se podaci iz prethodnog obračunskog razdoblja (cijela godina) upisuju u stupac namijenjen za prethodnu poslovnu godinu.

[27] Nar. nov., br. 86/15.

[28] Službeno glasilo Europske unije.

Posljednja radnja koju je potrebno obaviti kod izrade početnih likvidacijskih izvještaja je primijeniti odredbe Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. – 106/18.). Člankom 29. Zakona o porezu na dobit određeno je da se u slučaju pokretanja likvidacije trgovačkog društva porez na dobit utvrđuje za razdoblje koje se nastavlja na posljednju poslovnu godinu do otvaranja likvidacije. Iz toga proizlazi da je društvo u obvezi izraditi **PD obrazac** za razdoblje od početka poslovne godine do dana koji prethodi danu pokretanja postupka likvidacije i predati ga Poreznoj upravi sa svim prilozima te platiti porez na dobit (ako postoji obveza plaćanja) **najkasnije u roku četiri mjeseca**, kako je propisano člankom 35. istog Zakona.

7.2. Izvještavanje tijekom postupka likvidacije

Za vrijeme postupka likvidacije u poslovnim knjigama društva evidentiraju se sve poslovne promjene koje nastaju dovršavanjem poslova društva, prodajom i naplatom imovine te zatvaranjem potraživanja i obveza. Nakon stupanja na snagu trenutno važećeg Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15. – 116/18.), značajno je promijenjeno financijsko izvještavanje tijekom postupka likvidacije. Stari Zakon o računovodstvu (Nar. nov., br. 109/07. i 54/13.) zahtijevao je da u slučajevima kada likvidacijski postupak traje više godina trgovačka društva sastavljaju izvještaje za svaku godinu zasebno, dok novi Zakon o računovodstvu to ne predviđa. Prema novom Zakonu, razdoblje likvidacijskog postupka predstavlja jedno razdoblje financijskog izvještavanja.

Prethodno navedeno proizlazi iz članka 7. stavka 15. Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15. -116/18.), gdje je definirano da se poslovnom godinom smatraju i izvještajna razdoblja od početka do kraja likvidacije koja mogu biti duža od dvanaest uzastopnih mjeseci. Navedena definicija potrebna je zbog članka 19. stavka 10. Zakona koji propisuje da se godišnji financijski izvještaji sastavljaju za razdoblje od dana pokretanja postupka likvidacije do datuma završetka postupka likvidacije.

Iz navedenoga proizlazi da svi poduzetnici koji su započeli s postupkom likvidacije s 1. 1. 2016. godine i nadalje nemaju obvezu podnošenja financijskih izvještaja za potrebe javne objave za svaku poslovnu godinu, za razliku od onih koji su započeli postupak likvidacije prije 1. 1. 2016. godine.

Obveza podnošenja financijskih izvještaja za statističke i druge potrebe odnosi se na sve poduzetnike u likvidaciji, bez obzira na to kada je postupak likvidacije započet. Trgovačka društva u likvidaciji dužna su predati financijske izvještaje za statističke i druge potrebe Financijskoj agenciji do 30. 4. tekuće godine za prethodnu kalendarsku godinu. Za statističke i druge potrebe dostavljaju se bilanca, račun dobiti i gubitka i dodatni podaci.

Financijski izvještaji koji se predaju Financijskoj agenciji (za javnu objavu i za statističke potrebe) označavaju se vrstom izvještaja 30 (Izvještaj kojeg ispunjava obveznik u likvidaciji).

Za razliku od financijskog izvještavanja, **obračun poreza na dobit** kroz cijelo razdoblje trajanja postupka likvidacije je **jedno porezno razdoblje**, za koje se sastavlja i podnosi jedna prijava poreza na dobit, bez obzira po kojem Zakonu o računovodstvu se sastavljaju financijski izvještaji. Iz navedenoga proizlazi da u slučajevima likvidacije koja traje više godina, porezna prijava poreza na dobit odnosi se na više kalendarskih godina. Ona trgovačka društva koja su u sustavu poreza na dodanu vrijednost i nadalje podnose mjesečne ili tromjesečne prijave PDV-a.

7.3. Zaključni likvidacijski izvještaji

U trenutku kada se provede likvidacijski postupak i podijeli imovina dioničarima, tj. članovima društva, potrebno je izraditi zaključne likvidacijske financijske izvještaje. Gledajući odredbe zakona i segmente koje je potrebno provesti u likvidacijskom postupku, dolazi se do zaključka kako u izvještajima društva nema imovine u zaključnoj likvidacijskoj bilanci, jer je već podijeljena. Jedino što bi zaključna bilanca trebala sadržavati je novčana imovina koja je preostala nakon što je sva imovina unovčena i nakon što su podmirene sve obveze društva. To ujedno znači da je iznos dobiven unovčenjem cjelokupne imovine bio veći od svih obveza društva, jer bi u protivnom društvo bilo primorano otvoriti stečajni postupak. Usporedno s izradom zaključnih financijskih izvještaja sastavlja se porezna prijava poreza na dobit (PD obrazac) i predaje se prijava poreza na dodanu vrijednost za zadnje razdoblje prije zatvaranja društva. To je, dakako, još jedan od razloga zašto je potrebno unovčiti svu imovinu, jer pri podjeli novčane imovine dioničarima (članovima društva) nema dodatnih poreznih obveza za porez na dobit i porez na dodanu vrijednost. Uz sve nabrojano, društvo mora dobiti i potvrdu Porezne uprave da su podmirene sve porezne obveze, kako bi se u potpunosti proveo završetak postupka likvidacije. Izvješće o provedenoj likvidaciji koje se podnosi glavnoj skupštini društva na usvajanje treba sadržavati zaključne financijske izvještaje. To bi trebali biti isti financijski izvještaji koji se podnose i Poreznoj upravi s konačnim obračunom poreza na dobit i PDV-a. Kako je u članku već i napomenuto, PD obrazac potrebno je predati najkasnije u roku četiri mjeseca nakon završetka likvidacijskog poreznog razdoblja, a PDV obrazac se prema članku 85. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 106/18.), predaje za zadnje razdoblje prije nego li je uslijedilo brisanje društva do 20-og dana u mjesecu koji slijedi po završetku razdoblja oporezivanja. Stoga zaključna likvidacijska bilanca može sadržavati i porezne obveze te se prilikom podnošenja skupštini na usvajanje uz nju prilažu dokazi da su porezne obveze plaćene. Naravno, zaključni likvidacijski financijski izvještaji također se predaju i u Registar godišnjih financijskih izvještaja. Kao što je prethodno već istaknuto, zaključni likvidacijski izvještaji označavaju se vrstom izvještaja 30, a predaju se Financijskoj agenciji najkasnije u roku šest mjeseci od dana završetka postupka likvidacije.

S obzirom na to da se sastavlja godišnji obračun, uz financijske izvještaje predaju se i izvještaji o javnim davanjima koji ovise o ostvarenom prometu.

U nastavku su u tablici prikazane obveze poduzetnika kod predaje zaključnih likvidacijskih izvještaja:

Razdoblje predaje	Vrsta izvještaja	Rok predaje
Od datuma otvaranja do datuma zatvaranja postupka likvidacije	Financijski izvještaji (oznaka 30)	6 mjeseci od datuma završetka postupka
	Obrazac PD, OKFŠ, TZ (za obveznika), SR (za obveznike)	4 mjeseca od datuma završetka postupka

8. POREZNI ASPEKT DRUŠTAVA U LIKVIDACIJI

8.1. Porez na dodanu vrijednost (PDV)

Premda je nad društvom u određenom trenutku pokrenut postupak likvidacije i posljedično postupni prestanak društva kao pravne osobe, člankom 20. stavkom 1. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13. – 1/19.), isporuke u postupku likvidacije i dalje podliježu oporezivanju. To bi u praksi značilo da će

kroz cijeli postupak likvidacije društvo koje je u sustavu PDV-a i dalje zaračunavati PDV na svoje oporezive isporuke, ali isto tako imati i pravo na odbitak pretporeza po ulaznim računima. Stavak 2. članka 20. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost također određuje da isporuke dobara članovima ili osnivačima društva po završetku likvidacije podliježu oporezivanju. S obzirom na to da društvo mora podmiriti sve porezne obveze prije završetka postupka likvidacije, potrebno je na izuzimanja materijalne imovine, koja nije prodana i unovčena, pri izuzimanju obračunati PDV, ako propis to zahtijeva.

Kako je već i spomenuto, PDV obrazac za zadnje razdoblje oporezivanja predaje se do 20-og u mjesecu koji slijedi po završetku razdoblja oporezivanja.

8.2. Porez na dobit

Sukladno članku 39. stavku 1. Zakona o porezu na dobit, trgovačko društvo koje je pokrenulo postupak likvidacije obvezno je o tome **pisano izvijestiti Poreznu upravu** i to **u roku osam dana od dana nastanka promjene**. Kao što je u članku ranije i spomenuto, cijelo razdoblje trajanja postupka likvidacije je jedno porezno razdoblje za koje se sastavlja i podnosi jedna prijava poreza na dobit. Naravno, ako likvidacija društva potraje više godina, tako se i prijava poreza na dobit (PD obrazac) može odnositi na više kalendarskih godina društva. Ne smije se zaboraviti niti odredba s kojom se dobit ili gubitak trgovačkih društava u likvidaciji utvrđuju u razdoblju likvidacije koja se nastavlja na posljednje porezno razdoblje. Pod posljednjim poreznim razdobljem ovdje se smatra razdoblje koje se nastavlja na posljednju poslovnu godinu prije pokretanja likvidacije pa do dana otvaranja postupka likvidacije. Zakonodavac je također propisao da u slučaju kad je početna bilanca za razdoblje likvidacije istovjetna bilanci na kraju prethodnog poreznog razdoblja ili da takva konačna bilanca ne postoji, vrijednost imovine i obveza utvrđuje se procjenom. Dok završna bilanca razdoblja likvidacije pokazuje imovinu koja će se raspodijeliti, na likvidacijsku dobit ili likvidacijski gubitak. Takvu imovinu na kraju razdoblja likvidacije potrebno je procijeniti po tržišnoj vrijednosti.

Također, bitno je spomenuti da propisi o porezu na dobit ne oslobađaju trgovačka društva u likvidaciji obveze plaćanja predujmova poreza na dobit. Međutim, u praksi, nadležne ispostave Porezne uprave (prema internoj uputi) u razdoblju postupka likvidacije ne zadužuju trgovačka društva u likvidaciji za predujmove poreza na dobit.

U slučaju da je poduzetnik prije pokretanja postupka likvidacije ostvarivao gubitke, pravo na prijenos poreznih gubitaka ostvaruje i nakon otvaranja postupka. Člankom 17. stavkom 2. Zakona o porezu na dobit propisano je da se porezni gubitak prenosi i nadoknađuje umanjivanjem porezne osnovice u sljedećih pet godina. S obzirom na to da se pravo na prijenos poreznih gubitaka odnosi na sljedećih pet godina, a ne na pet poreznih razdoblja, kod računanja prava na prijenos poreznih gubitaka u postupku likvidacije treba razlikovati razdoblje u kojem se ostvaruje pravo na prijenos poreznih gubitaka od razdoblja u kojem se provodi postupak likvidacije. Postupak likvidacije može trajati duže od 12 mjeseci uzastopno i to razdoblje se smatra jednim obračunskim razdobljem, no za potrebe računanja prava na prijenos poreznog gubitka, ako postupak likvidacije traje duže od godinu dana gleda se svaka godina zasebno, bez obzira što se likvidacija smatra jednim poreznim razdobljem. Navedeno je potvrđeno i mišljenjem Središnjeg ureda Porezne uprave, klasa: 410-01/17-01/2599, urudžbeni broj: 513-07-21-01/18-2, od 16. 1. 2018. godine.

8.3. Naknade i članarine

S obzirom na to da se godišnji financijski izvještaji sastavljaju i na dan koji prethodi danu pokretanja postupka likvidacije i na dan završetka postupka likvidacije, na te datume se sastavljaju godišnji obračuni pa je uz sve prethodno navedeno potrebno utvrditi i obvezu plaćanja članarine turističkim zajednicama (obrazac TZ), naknade za korištenje općekorisnih funkcija šume (obrazac OKFŠ), spomeničke rente (obrazac SR) te članarine HGK.

Do dana koji prethodi danu pokretanja postupka likvidacije, obveznici plaćanja prethodno navedenih naknada i članarina dužni su predati obrasce i podmiriti obvezu u rokovima koji su propisani za svaku pojedinu naknadu.

Za razdoblje provedeno u likvidaciji, sva trgovačka društva dužna su predati obrazac OKFŠ, a obveznici plaćanja članarine turističkim zajednicama i spomeničke rente dužni su predati i obrasce TZ i SR.

Društva u likvidaciji, sukladno Odluci o financiranju Hrvatske gospodarske komore (Nar. nov., br. 3/19.), nisu obvezna u razdoblju postupka likvidacije plaćati članarinu HGK-u, ako Komori dostave Rješenje o upisu Odluke o likvidaciji u sudski registar nadležnog trgovačkog suda, potpisanoga od osobe ovlaštene za zastupanje (likvidatora).

9. ZAKLJUČAK

Brojni su razlozi zbog kojih članovi društva donose odluku o prestanku poslovanja trgovačkog društva. Međutim, takva odluka sama po sebi nije dovoljna kako bi društvo u određenom trenutku prestalo postojati, već je potrebno pokrenuti postupak likvidacije društva. Spomenuta procedura u kojoj se provodi i briše društvo, tj. provodi likvidacija društva, uređena je ZTD-om. Koristeći se ZTD-om, članovi društva, likvidator i odjel računovodstva moraju biti upoznati i s poreznim i računovodstvenim propisima kako bi postupak likvidacije proveli u cijelosti. Uzimajući u obzir navedene propise, financijske izvještaje i rokove u kojima se isti moraju predati, u ovom članku nastojali smo obuhvatiti cjelokupni proces provođenja likvidacije koji će na kraju dovesti do prestanka poslovanja trgovačkog društva i brisanja iz sudskog registra.

Dr. sc. MARJAN ODAR
Slovenski institut za reviziju

Stručni članak UDK 657.2

Izazovi financijskog izvještavanja pri ulasku u Eurozonu – iskustva Republike Slovenije

U ovom članku autor bi želio na osnovi iskustava iz Slovenije predstaviti neka pitanja i moguća rješenja pri uvođenju eura kao nacionalne valute. Iako Hrvatska ima svoju nacionalnu monetarnu politiku, koja se iskazuje u nacionalnoj valuti kuni, kao članica EU-a u skoroj budućnosti odreći će se nezavisne nacionalne novčane politike u zamjenu za članstvo u Europskoj monetarnoj uniji. To će stanovništvu i društvima te drugim organizacijama i njihovim poslovnim partnerima dugoročno zasigurno donijeti velike gospodarske koristi i još veću uključenost u međunarodni financijski okvir. Uvođenje eura je, zbog vrlo razvijenog hrvatskog turizma, nužan uvjet za daljnji gospodarski i društveni prosperitet te osiguranje položaja Hrvatske u tradicionalnoj Europi, kamo ona u svakom slučaju pripada

1. HRVATSKI DINAR I KUNA KAO NACIONALNE VALUTE U HRVATSKOJ

Nakon donošenja Odluke o suverenosti i samostalnosti Republike Hrvatske Hrvatskog državnog sabora 25. lipnja 1991., Vlada Republike Hrvatske pokušala se odlukama iz srpnja 1991. zaštititi od negativnih posljedica Odluke Savjeta guvernera Narodne banke Jugoslavije od 27. lipnja 1991., kojom su banke iz Hrvatske i Slovenije i njihove narodne banke isključene iz primarne emisije Narodne banke Jugoslavije. Radilo se o tome da je pod pritiskom Slobodana Miloševića i tadašnjeg rukovodstva SR Srbije, Narodna banka Jugoslavije tiskala veliku količinu novca - bez pokrića u robi. Mada su se guverneri narodnih banaka Slovenije i Hrvatske tome žestoko protivili, na kraju su ih jednostavno ignorirali i izveli svoj naum.

Prvi hrvatski predsjednik dr. Franjo Tuđman je 16. kolovoza 1991. godine osnovao komisiju koja je, uz suglasnost tadašnjega premijera Franje Gregurića, već istog mjeseca donijela odluku da se trajni hrvatski novac zove hrvatska kruna, a njegov stoti dio banica. To je pretočeno u Zakon o Narodnoj banci Hrvatske, prema kojem je sve do ljeta 1993. službena moneta bila hrvatska kruna.

Međutim, kako je hrvatski novac valjalo izraditi što prije, a da se velikom devalvacijom u tegobnim vremenima ne bi kompromitirala kruna, komisija je, na čelu s Marijanom Hanžekovićem, dotadašnjim ministrom financija, na radnom sastanku 29. kolovoza 1991. godine odlučila da se iz praktičnih razloga ide na izdavanje privremenog novca pod nazivom hrvatski dinar.

Hrvatski dinar je kao sredstvo plaćanja na teritoriju Republike Hrvatske pušten u optjecaj 23. prosinca 1991. Tog dana je na snagu stupila Uredba o Narodnoj banci Hrvatske, koju je donijela Vlada Republike Hrvatske. Hrvatski dinar se zapravo koristio sve do uvođenja kune[1].

Na Dan državnosti, 30. svibnja 1994. godine, uvedena je kuna[2] kao novčana jedinica Republike Hrvatske, s podjelom na 100 lipa, zamjenom za hrvatski dinar u odnosu 1 : 1000. Kovanice je dizajnirao hrvatski umjetnik Kuzma Kovačić, a novčanice Miroslav Šutej i dr. Vilko Žiljak.

2. UVOĐENJE EURA U SLOVENIJI

Slovenija je nakon odcjepljenja od Jugoslavije i proglašenja samostalnosti uvela nacionalnu valutu tolar. Vjerojatno se neki od vas još sjećaju jugoslavenskih dinara, zatim razdoblja bonova i konačno uvođenja tolara. Prebirući po sjećanjima, vjerojatno će se neki sjetiti i lipe, kao usporednog sredstva plaćanja u nekim trgovinama i restoranima, prije svega u Ljubljani. Bilo je to zaista dosta promjena valute za mladu državu. Usprkos čestim promjenama valute, Slovenija se konačno ulaskom u Europsku uniju (EU) kao i pristupom Europskoj monetarnoj uniji (EMU) odlučila oprostiti od nacionalne valute i stupiti u europsko monetarno područje, koje je jedan od temeljnih stupova i ciljeva djelovanja EU-a. Tako se odustalo od novčane neovisnosti odnosno zamijenjena je za očekivanu veću stabilnost i suovisnost o zajedničkim ciljevima EU-a. Preuzmanje eura kao nacionalne valute je, s jedne strane, odustajanje od financijske samostalnosti i žrtvovanje nacionalne valute za prednosti upotrebe i iskorištenje prilika koje nudi euro. Sigurno je da je uvođenje eura gospodarska nužnost i prednost jer u prvom redu male države, sa svojim realno i relativno malim udjelom u gospodarstvu EU-a, mogu samo profitirati i na taj način izbjeći moguće slabosti i osjetljivost međunarodnih novčanih odnosa i tokova, na koje praktično same ne bi mogle utjecati. U svakom slučaju, uvođenje eura jedno je od ključnih političkih i posljedično ekonomskih pitanja.

[1] Vidi više na: https://sh.wikipedia.org/wiki/Hrvatski_dinar.

[2] Naziv kuna za trajnu hrvatsku valutu odabran je zbog značajne uloge kunina krzna u hrvatskoj monetarnoj i fiskalnoj povijesti. Povijest naziva novčane jedinice Republike Hrvatske počinje s krznom kune kao sredstvom plaćanja u naturi, zatim kuna postaje obračunska novčana jedinica i napokon novac u modernom smislu. Kunino krzno služilo je kao sredstvo plaćanja poreza zvanog kunovina ili marturina u srednjovjekovnoj Slavoniji, Primorju i Dalmaciji; lik kune nalazio se od prve polovine 13. stoljeća pa gotovo do kraja 14. stoljeća na hrvatskom kovanom novcu zvanom banovac; kuna je bila potencijalni novac Banovine Hrvatske.

Prvi spomen plaćanja u naturi u kuninim kožicama nalazimo prilikom plaćanja poreza (danka) u iznosu od 40 kuninih kožica (Osor na Cresu) odnosno 50 kuninih kožica (Beli, isto na Cresu). Danak je ubrao venecijanski dužd Oton Orseolo 1018. godine u Osoru.

Vidi više na: https://hr.wikipedia.org/wiki/Hrvatska_kuna.

Euro je postao slovenska nacionalna valuta u više koraka. Prvi korak predstavljao je ulazak Slovenije u EU i ubrzo nakon toga u sustav mehanizma deviznih tečajeva ERM II (28. lipnja 2004.). Europska komisija, nakon što je procijenila da vrijednost tolara u usporedbi s eurom u dvije godine nije oscilirala više od 0,1 posto nagore ili nadolje – usprkos dopuštenom 15-postotnom odstupanju u oba smjera, predložila je 28. lipnja 2006. da konačni tečaj koji neopozivo određuje odnose zamjene između slovenskog tolara i eura iznosi 239.640 tolara za euro, što je jednako centralnom tečaju zamjene s kojim je Slovenija prije točno dvije godine stupila u europski mehanizam mjenjačkih tečajeva ERM II. Financijski ministri država članica EU-a s euro područja na zasjedanju 11. srpnja 2006., donijeli su odluku kojom su potvrdili konačni tečaj koji neopozivo određuje mjenjačke odnose između slovenskog tolara i eura.

Postupke u svezi s uvođenjem eura u Sloveniji vodile su Banka Slovenije i Ministarstvo za financije. Naravno, u projekt uvođenja eura bilo je uključeno više institucija, uz ostale i Slovenski institut za reviziju.

Drugi korak započeo je informativnim dvojnim označavanjem cijena 1. ožujka 2006. i završio 11. srpnja 2006. godine, kada je ustanovljeno da Slovenija ispunjava uvjete za uvođenje eura. Tada je također određen i tečaj zamjene između nacionalne valute (tolara) i eura.

Već sljedećeg dana nakon određivanja neopozivog zamjenskog tečaja, nastupilo je obvezno dvojno označavanje cijena prema tom tečaju, koje je trajalo do 1. srpnja 2007. Treći korak je pak predstavljalo stvarno uvođenje eura 1. siječnja 2007., kada je euro postao slovenski novac. Tada je započeo i dvojni optjecaj tolara i eura, koji je zaključen 14. ožujka 2007. godine. Od 1. siječnja 2007. započeo je teći i rok za zamjenu tolara u eure: do 1. ožujka 2007. mogle su se mijenjati kovanice i banknote besplatno u poslovnim bankama i štedionicama, a nakon toga datuma moglo se samo u Banci Slovenije još uvijek besplatno mijenjati banknote (bez vremenskog ograničenja), dok su se kovanice trebale zamijeniti do 2016. godine.

3. EURO JE JEDINSTVENA VALUTA EUROPSKE UNIJE

U skladu sa scenarijem uvođenja nove zajedničke valute - eura, koji je potvrđen na zasjedanju Europskog vijeća u Madridu, u prosincu 1995., uvođenje eura odvijalo se u sljedećim fazama:[3]

1. 1. 1999.	Euro postaje nova zajednička valuta 11 država članica EU-a i zamjenjuje valute tih država (Austrija, Belgija, Finska, Francuska, Irska, Italija, Luksemburg, Njemačka, Nizozemska, Portugal, Španjolska). Te države čine tzv. europodručje. Tečajevi zamjene između tih valuta i eura neopozivo su određeni. Valute tih država ostaju kao denominacije eura. Euro, uveden kao knjižni novac (eurobanknote i kovanice još ne postoje). Eurosistem (Europska centralna banka (ECB) i nacionalne centralne banke država, koje su uvele euro), preuzima određivanje i provođenje jedinstvene novčane politike za europodručje.
1. 1. 1999. do 31. 12. 2001.	Prethodno razdoblje: postupan prijelaz na euro za ukupno gospodarstvo u državama europodručja.
1. 1. 2001.	Grčka uvela euro.
1. 1. 2002.	»Stare« nacionalne valute država europodručja ne postoje više u obliku knjižnoga novca. Sve bezgotovinske transakcije moraju glasiti na euro, a ne više na »stare« nacionalne valute država europodručja. Ako se u zakonskim odredbama, ugovorima, platnim instrumentima (osim banknota i kovanica) i drugim aktima s pravnim učinkom, koji su vrijedili na dan 31. 12. 2001. poziva na jedinice nacionalne valute, smatra se to pozivanjem na euro u skladu sa zamjenskim tečajem. U dvanaest država članica EU-a (Austrija, Belgija, Finska, Francuska, Grčka, Irska, Italija, Luksemburg, Njemačka, Nizozemska, Portugal, Španjolska), koje čine europodručje, u optjecaj su dane eurobanknote i kovanice. Početak razdoblja tzv. »dvojnoga optjecaja« (u optjecaju je nova eurogotovina kao domaća gotovina tih država; objema se može i plaćati) i uklanjanje domaćih banknota i kovanica u tim državama iz optjecaja.
28. 2. 2002. (najkasnije)	Banknote i kovanice 12 država članica EU-a (Austrija, Belgija, Finska, Francuska, Grčka, Irska, Italija, Luksemburg, Njemačka, Nizozemska, Portugal, Španjolska - te države predstavljaju tzv. europodručje) konačno su maknute iz optjecaja – kraj razdoblja tzv. »dvojnoga optjecaja«.
1. 1. 2007.	Slovenija uvela euro.
1. 1. 2008.	Cipar i Malta uveli euro.
1. 1. 2009.	Slovačka uvela euro.
1. 1. 2011.	Estonija uvela euro.
1. 1. 2014.	Latvija uvela euro.
1. 1. 2015.	Litva uvela euro.

Bez obzira na činjenicu da euro nije službena valuta, može se njome, osim u državama europodručja, plaćati još i:

- u Monaku, Vatikanu i San Marinu, koji su s Europskom unijom zaključili posebne sporazume o korištenju eura
- u francuskim prekomorskim zemljama, koje formalno nisu dio Europske unije, ali su prije uvođenja eura koristile francuski franak
- u državama odnosno dijelovima država u kojima se euro upotrebljava kao sljednik starih valuta; npr. Andora koja nikada nije imala svoju valutu i koristila je španjolske pezete i francuski franak te Crna Gora i Kosovo, gdje se euro koristi kao sljednik njemačke marke.

Euro je i u pravnom sustavu EU-a neka vrste vodeće nacionalne valute.[4]

[3] Više o tome vidi: https://www.bsi.si/bankovci-in-kovanci/uvedba-evra-v--sloveniji/zgodovina-uvedbe-evra.

[4] Vidi: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/HTML/?uri=CELEX:31998R0974&from=SL.

4. PITANJA POVEZANA S RAČUNOVODSTVOM UVOĐENJA EURA

S više motrišta najracionalnije je, najlakše i najpovoljnije uvođenje eura 1. siječnja. Takvu odluku potvrdila je praksa ne samo slovenskoga, nego i svih daljnjih slučajeva uvođenja eura.

Strukovna pitanja u svezi s računovodstvom i uvođenjem eura u Sloveniji vodio je Slovenski institut za reviziju te je posebnim Objašnjenjima uz Slovenske računovodstvene standarde propisao pravila[5] koja su trebala poštivati:

- sva trgovačka društva organizirana po odredbama Zakona o gospodarskim društvima (društva osoba kao što su društva s neograničenom odgovornošću, komanditna društva; društva kapitala, kao što su društva s ograničenom odgovornošću, dionička društva, komanditna dionička društva, europska dionička društva), uključujući banke i osiguravajuća društva
- samostalni poduzetnici pojedinci
- zadruge
- društva i invalidske organizacije
- javna poduzeća i zavodi
- pravne osobe posebnog prava
- uzajamni fondovi.

Objašnjenje se nije odnosilo na pravne osobe, u prvom redu pravne osobe javnog prava, koje vode poslovne knjige prema Zakonu o računovodstvu i sastavljaju financijske izvještaje na osnovi priznavanja prihoda i rashoda po načelu novčanog toka.[6]

4.1. Vođenje poslovnih knjiga u nacionalnoj valuti

Pretpostavimo da država članica EU-a preuzme euro 1. siječnja 20x1. Mnogo je razloga koji govore u prilog činjenici da je preuzimanje eura 1. siječnja najbolje rješenje.

Sve daljnje analize temelje se na toj pretpostavci.

Do zaključno 31. prosinca 20x0. službena je valuta nacionalna valuta (u Sloveniji je to bio tolar, a u Hrvatskoj će biti kuna); od 1. siječnja 20x1. službena će valuta biti euro.

Komentar

U Sloveniji je do 31. prosinca 2006. (godina 20x0.) na osnovi Zakona o novčanoj jedinici Republike Slovenije (Ur. list RS, br. 17/91. i 33/92.), službena novčana jedinica bila tolar. To je značilo da su sve slovenske pravne osobe u razdoblju valjanosti spomenutog zakona morale upotrebljavati u svim poslovnim događajima tolar kao domaću valutu, računi su morali biti ispostavljeni u tolarima, poslovne knjige vodile su se u tolarima, godišnji financijski izvještaji sastavljali su se u tolarima ili, ukratko, ukupno poslovanje odvijalo se u tolarima. Druge valute, dakle i euro, u tom razdoblju tretirale su se kao strane valute.

Od 1. siječnja 2007. (godina 20x1.) službeno je počeo vrijediti euro kao domaća valuta, što je značilo da se platni promet u Sloveniji odvijao u eurima, da je račune za poslovne događaje od 1. siječnja 2007. trebalo ispostavljati u eurima, da su se za razdoblja od 1. siječnja 2007. godišnji i drugi financijski izvještaji sastavljali u eurima itd. Ukratko, od 1. siječnja 2007. je euro, koji je zamijenio tolar, postao domaća valuta.

Predviđamo da će se nešto slično dogoditi i u Hrvatskoj.

4.2. Godišnje izvješće i financijski izvještaji za 20x0. godinu

Financijske izvještaje za 20x0. godinu, tj. za godinu prije uvođenja eura (u Sloveniji za 2006.), slovenske su organizacije sastavile u tolarima; hrvatske organizacije će ih sastaviti u kunama. To znači da su morale odnosno da će organizacije koje su imale ili će imati poslovnu godinu jednaku kalendarskoj godini, za 20x0. godinu morati obaviti sva knjiženja te sastaviti zaključnu bilancu stanja i druge financijske izvještaje za tu godinu, kao i godišnje izvješće za 20x0. u nacionalnoj valuti (tolarima odnosno kunama).

Komentar

Sve organizacije koje sastavljaju godišnje izvješće na osnovi računovodstvenih standarda (SRS, HRS, MRS odnosno MSFI) te uvažavaju pretpostavku nastanka poslovnog događaja i imaju poslovnu godinu jednaku kalendarskoj godini, sastavile su ili će sastaviti godišnje izvješće i financijske izvještaje za godinu 20x0. u nacionalnoj valuti (tolarima odnosno kunama). Stoga svi poslovni događaji za godinu 20x0. moraju biti iskazani u nacionalnoj valuti (tolari odnosno kune), što naravno znači da treba za sve poslovne događaje koji se odnose na godinu 20x0. ispostaviti sve dokumente u nacionalnoj valuti. To također vrijedi i u svim onim slučajevima, kada će organizacije u 20x1. godini izdavati račune za poslovne događaje koji su se dogodili do 31. prosinca 20x0. u nacionalnim valutama (tolarima odnosno kunama), iako će računi biti ispostavljeni (fizički) u godini 20x1. Isto tako, nije bitno ako ti računi budu u pravilu plaćeni u eurima. Na osnovi knjiženja svih poslovnih događaja za 20x0. godinu organizacije će izraditi bruto bilancu i obaviti zaključna knjiženja za 20x0. godinu te izraditi financijske izvještaje i godišnje izvješće za 20x0. u nacionanoj valuti (tolarima odnosno kunama).

Dokumentacija, isprave i svi dokumenti za to razdoblje čuvaju se u izvorniku, tj. u nacionalnim valutama (tolarima odnosno kunama).

4.3. Objavljivanje za statističke i druge poslovne potrebe

Organizacije će za poslovne svrhe, kao i za statističke potrebe za godinu 20x0. izvještavati u nacionalnoj valuti (tolar odnosno kuna).

Komentar

Budući da je tolar odnosno da će kuna biti nacionalna službena novčana jedinica do 31. prosinca 20x0., organizacije koje sastavljaju poslovna izvješća za godinu 20x0. morat će sva izvješća koja se odnose na razdoblje koje završava 31. prosinca 20x0. izraditi u nacionalnoj valuti. To također znači da će organizacije za godinu 20x0. za statističke i druge poslovne potrebe izvještavati u nacionalnoj valuti (u SLO su bili tolari, u CRO kune).

4.4. Sastavljanje knjigovodstvenih isprava za godinu 20x0.

Za sve poslovne događaje koji se odnose na razdoblje do 31. prosinca 20x0. potrebno je sastaviti odgovarajuće knjigovodstvene isprave u nacionalnoj valuti (tolarima odnosno kunama) i uključiti ih u godišnje izvješće za 20x0. godinu.

Komentar

Kako valja dosljedno poštivati pretpostavku nastanka poslovnog događaja, logično je da sve knjigovodstvene isprave koje se odnose

[5] Vidi: http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=DRUG2582.

[6] Više o tome vidi: Odar. M., *Računovodstvena pitanja vezana za uvođenje eura*.

na poslovne događaje 20x0. godine budu sastavljene u nacionalnoj valuti i naravno uključene u godišnje izvješće za 20x0. godinu.

4.5. Ispostavljanje računa za godinu 20x0.

Organizacije će za sve poslovne događaje u 20x0. godini izdati račune i druge isprave u nacionalnoj valuti. To vrijedi i u slučaju ako se račun ili druga isprava izdana u 20x1. bude odnosila na poslovne događaje koji su se dogodili do 31. prosinca 20x0. Naravno, ti će računi biti plaćeni u eurima (iznimka su gotovinska plaćanja, koja se mogu u prijelaznom razdoblju platiti u eurima ili u nacionalnoj valuti). Svi poslovni događaji i sve radnje za razdoblje do 31. prosinca 20x0. (dakle i inventura), moraju biti obračunati u nacionalnoj valuti.

Komentar

Računi se u pravilu izdaju uz ili nakon nastanka poslovnog događaja. Za poslovne događaje, koji će se dogoditi u zadnjem mjesecu ili zadnjim mjesecima poslovne godine bit će u nekim slučajevima računi ispostavljeni tek u 20x1. godini. Budući da se ti poslovni događaji odnose na 20x0. godinu, računi i druge isprave (npr. dostavnice, otpremnice, primke i druge isprave povezane s nastankom poslovnog događaja) moraju također biti ispostavljeni u nacionalnoj valuti (kunama).

Bezgotovinski platni promet će od 1. siječnja 20x1. biti u eurima pa će većina tako ispostavljenih računa biti plaćena u 20x1. godini, dakle u eurima.

Gotovinsko plaćanje u prijelaznom razdoblju moći će se, doduše, obaviti i u eurima i u kunama, što znači da je moguće da će neki ispostavljeni računi, koji se odnose na poslovne događaje iz 20x0. godine, biti podmireni u prijelaznom razdoblju u nacionalnoj valuti i/ili u eurima, a po isteku prijelaznog razdoblja samo u eurima.

Popis (inventura) namijenjen je utvrđivanju stvarnog stanja sredstava i obveza. Organizacije su dužne popis sredstava i obveza napraviti najmanje jednom godišnje (odredbe članka 54. ZGD-1 odnosno članka 15. Zakona o računovodstvu[7]). Dakle, zakonom nije propisano da popis mora biti obavljen na zadnji dan poslovne godine, već u bilo kojem trenutku tijekom godine. Zbog uvođenja eura neka će društva i druge organizacije obaviti popis sredstava i obveza u 20x0. godini već na početku odnosno potkraj prosinca 20x0. godine.

4.6. Obračun i isplata plaća i povrat troškova za 20x0. godinu

Obračun plaća i povrat troškova za prosinac 20x0. bit će sastavljeni u nacionalnoj valuti i uključeni u godišnje izvješće za 20x0. godinu. Ako plaće i povrat troškova za prosinac 20x0. budu isplaćeni u 20x1. godini, bit će isplaćeni u eurima.

Komentar

Kao što vrijedi za sve poslovne događaje koji se odnose na 20x0. godinu, tako će i sve obračune plaća za 20x0. godinu, dakle i za prosinac, koje se u pravilu isplaćuju u siječnju sljedeće godine, trebati sastaviti u nacionalnoj valuti. Ako plaće budu isplaćene nakon 1. siječnja 20x1., tada će biti isplaćene u eurima. To znači da će u eurima biti podmireni i svi doprinosi i porezi iz i na plaće, kao i neto iznos plaće, koji će primiti zaposlenik. Jednako vrijedi i za sve obračune plaća koji se odnose na 20x0. godinu, neovisno o tome kada će biti isplaćene.

Na isti način organizacije će postupiti i kod obračuna i isplate svih povrata troškova za 20x0. godinu.

Savjet: neke organizacije razmišljaju da plaće za prosinac i sve povrate troškova za godinu 20x0. iznimno, radi prelaska na euro, isplate već u prosincu 20x0. U tom bi slučaju, naravno, obračuni plaća i povrati, kao i isplate, bile u nacionalnoj valuti. Naravno da će banke stanja na svim bankovnim računima 31. prosinca 20x0. preračunati iz nacionalne valute u eure.

4.7. Preračunavanje početne bilance stanja iz nacionalne valute (kune) u eure

Organizacije će početno stanje za 20x1. godinu prema stanju na dan 1. siječnja 20x1. preračunati iz nacionalne valute u euro, prema službeno objavljenom tečaju. Preračunavanje će organizacije obaviti po pojedinim stavkama analitičkih evidencija (kupci, dobavljači, osnovna sredstva i druge analitičke evidencije). Razlike svih preračunavanja organizacije će knjižiti na poseban konto. Nakon svih preračunavanja za saldo tog računa priznat će druge rashode (preporuča se konto 739 – Ostali rashodi) ili druge prihode (preporuča se konto 789 – Ostali poslovni prihodi).[8]

Komentar

Nakon svih obavljenih knjiženja i zatvaranja konta u poslovnim knjigama za 20x0., društva i druge organizacije izradit će početnu bilancu stanja na dan 1. siječnja 20x1. i podatke u nacionalnoj valuti (kune) preračunati u euro prema službeno objavljenom paritetnom tečaju.

U preračunavanju kuna u eure treba polaziti od proknjiženih stavaka u analitičkim knjigovodstvima na najnižoj razini (npr. potraživanja od pojedinog kupca, obveze prema pojedinom dobavljaču, osnovno sredstvo i slično). Razlike od preračunavanja organizacije bi trebale objediniti na posebnom kontu preračunavanja. U Sloveniji nije određeno koji bi to konto bio pa su ga organizacije mogle same odrediti i izabrati. Za Hrvatsku bi bio primjeren npr. novi konto 108 - Preračun u euro ili korištenje razreda 5 – Interni obračuni – primjerice konto 580 - Preračun u euro ili neki drugi konto. Na odabranom kontu organizacije bi knjižile sve razlike od preračunavanja na teret ili u korist. Nakon obavljenih svih preračunavanja, saldo tog računa mogao bi se priznati Ostalim rashodima (prijedlog - preporuka je konto 739) ili drugim prihodima (preporučen konto 789 – Ostali poslovni prihodi).

Prema slovenskom zakonodavstvu tako priznati prihodi i rashodi bili su izuzeti od utvrđivanja porezne osnovice za obračun poreza na dohodak za 20x0. godinu.

Kako će preračunavanje biti provedeno na analitičkim kontima, organizacije će na osnovi tako utvrđenih stanja analitičkih evidencija izraditi sintetičke evidencije sa zbrojem stavaka analitičkih konta.

U skladu s člankom 5. Uredbe Vijeća (ES) br. 1103/97[9] *o nekim odredbama u svezi s uvođenjem eura te objašnjenjima Europske komisije glede pravila o zaokruživanju kod preračunavanja jedinice eura i nacionalnih novčanih jedinica, vrijedi sljedeće:*

---

[7] Zakon o računovodstvu, https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu.

[8] Prema Kontnom planu poduzetnika prilagođenom novom Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br. 95/16.), https://www.google.com/search?source=hp&ei=I7fOXO6ANYPLrgS4v7v YAQ&q=kontni+plan+hrvatska&oq=kontni+&gs_l=psy-ab.1.1.0j0i67j0l8.5980880.5982451..5985325...2.0..0.126.684.6j1.....0....1..gws-wiz.....6..35i39j0i131.cUZ017Gq0Ag.

[9] Vidi: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?uri=CELEX%3A31997R1103.

- *novčane iznose koji su preračunati iz nacionalnih novčanih jedinica u jedinicu eura i koje treba platiti, valja zaokružiti na najbliži cent (dvije decimale)*
- *novčani iznosi koje treba uknjižiti mogu imati više od dvije decimale; za takve iznose zaokruživanje do najbližeg centa najveća je preciznost zaokruživanja koju dopušta pravni okvir.*

Pri zaokruživanju novčani se iznosi zaokružuju odozgo prema dolje i to na najbliži cent. Ako je brojka trećeg decimalnog mjesta manja od pet, iznos u eurima zaokružuje se na niže (npr. 9,674 EUR postane 9,67 EUR), a ako je brojka trećeg decimalnog mjesta pet ili više, iznos u eurima zaokružuje se na više (npr. 9,675 EUR postaje 9,68 EUR).

U svezi s preračunavanjem i zaokruživanjem, još samo jedan komentar. Naime, u nekim slučajevima, kada su iznosi u kunama vrlo mali (npr. 2 kune za komad), preračunavanje iz kuna u eure može dovesti do iznosa koji je manji od 0,1 euro. U takvim slučajevima predlažemo da organizacija razmisli bi li bilo smisleno odrediti veću jedinicu obračuna (npr. u našem primjeru za 10 komada).

4.8. Zabrana promjene vrijednosti imovine i obveza radi preračunavanja iz nacionalne valute u eure

Radi uvođenja eura organizacije ne smiju ponovno vrednovati imovinu, obveze i kapital, nego ih samo preračunati iz tolara u eure po službenom tečaju.

Komentar

Prelazak iz nacionalne valute u eure organizacije će obaviti tako da početnu bilancu stanja preračunaju na način opisan u prethodnoj točki. To pak znači da organizacije ne smiju u okviru postupka preračunavanja iz nacionalne valute (kune) u eure drukčije vrednovati (npr. osnažiti ili oslabiti) imovinu, obveze i kapital, niti smiju te kategorije drukčije mjeriti ili napraviti bilo kakvu drugu radnju u svezi s iskazivanjem imovine, obveza i kapitala.

4.9. Preračunavanje osnovnoga kapitala, dionica i udjela u eure

Društva će morati osnovni kapital, dionice i udjele koji su izraženi u nacionalnoj valuti, preračunati u eure. U Sloveniji je to uređeno izmjenama članaka 693. - 698. Zakona o gospodarskim društvima (Uradni list RS, br. 42/06.).

Komentar

Ministarstvo za gospodarstvo objavilo je informaciju i preporuke u svezi s prelaskom na euro za društva kapitala na internetskoj stranici[10], http://www.mgrt.gov.si/si/medijsko_sredisce/novica/4154/.

Zakonom o gospodarskim društvima (ZGD-1) bila je određena metoda za preračunavanje nominalnih iznosa dionica i osnovnog kapitala dioničkih društava (članak 693. ZGD-1), *kojim je određeno:*

»Danom uvođenja eura nominalni se iznosi dionica preračunavaju iz tolara u eure na osnovi najmanjeg nominalnog iznosa dionice primjenom tečaja zamjene, kako je uređeno propisom Europske zajednice, a koji će donijeti Vijeće EU-a u skladu sa stavkom 5. članka 123. Sporazuma o osnivanju Europske zajednice (u daljnjem tekstu: tečaj zamjene). Dobiveni iznos se, sukladno zakonu koji uređuje uvođenje eura, zaokružuje na dva decimalna mjesta. Od tako preračunatog nominalnog iznosa dionica, veći nominalni iznosi dionica izračunavaju se kao višekratnici tog iznosa. Osnovni kapital je svota tako izračunatih nominalnih iznosa dionica. Međusobni odnosi prava povezanih s dionicama i odnosi njihovih nominalnih iznosa prema osnovnom kapitalu te odnosi glasačkih prava u dioničkom društvu se zbog preračunavanja tolara u eure ne mijenjaju. Razlike u iznosima, koje proizlaze od preračunavanja, raspoređuju se u kapitalne rezerve ili se pokrivaju unaprijed iz nevezanih rezervi iz dobiti, zatim iz zakonskih rezervi i drugih vezanih rezervi iz dobiti te na kraju iz kapitalnih rezervi, a eventualni preostali manjak iskazuje se kao preneseni gubitak. Na dan uvođenja eura osnovni kapital pojedinog dioničkog društva preračunava se primjenom tečaja zamjene.”

Trebalo je napraviti preračunavanje nominalnih iznosa dionica iz osnovnog kapitala dioničkih društava. To je bilo određeno u članku 694. ZGD-1. Isto tako, zakonom je bio određen postupak prelaska na euro dioničkih društava (članak 695. ZGD-1). Slično je vrijedilo i za društva s ograničenom odgovornošću. Metoda preračunavanja osnovnih uloga i osnovnog kapitala društava s ograničenom odgovornošću bila je također uređena zakonom (članak 696. ZGD-1).

Pored toga, zakonski je bilo uređeno i kako obavljati druga usklađivanja (članak 699. ZGD-1).

U nastavku je sažet prikaz i preporuka svim društvima kapitala za uporabu.

4.10. Sastavljanje financijskih izvještaja za 20x1. godinu

Financijski izvještaji za 20x1. godinu bit će sastavljeni u eurima, jer će u 2007. euro biti nacionalna valuta. Usporedne podatke za 20x0. godinu (za cijelu godinu ili za pojedina razdoblja, npr. za prvo, drugo ili treće tromjesečje 2006. godine) trebat će preračunati iz tolara u eure. Za preračunavanje svih stavaka u svim izvještajima za usporedna razdoblja 20x0. godine treba koristiti službeni tečaj nacionalne banke na zadnji dan usporednog razdoblja 20x0. godine.

Komentar

Kako će od 1. siječnja 20x1. euro biti također nacionalna valuta, logično je da će godišnje izvješće o financijskim izvještajima za 20x1. godinu biti sastavljeno u eurima. Budući da se uvijek treba izvještavati i za prethodno razdoblje, znači da usporedne podatke valja prikazati u eurima. Za preračunavanje usporednih podataka godine ili pojedinih razdoblja 20x0. godine koristi se službeni tečaj nacionalne banke na zadnji dan usporednog razdoblja za preračunavanje svih financijskih izvještaja.

Dakle, za preračunavanje iz nacionalne valute u eure usporedivih podataka 20x0. godine ne upotrebljavamo prosječne ili ponderirane prosječne ili bilo koje druge tečajeve. Razlog je taj što će službeni tečaj nacionalne banke 20x0. godine praktički ostati jednak odnosno nepromijenjen.

4.11. Preračunavanje financijskih izvještaja za razdoblje do 20x0. godine

Preračunavanje financijskih izvještaja za prethodne godine (dakle do godine 20x0.) službeno nije potrebno izraditi. Naravno da se takvo preračunavanje može izraditi za vlastite potrebe i pritom uporabiti odgovarajući tečajevi za pojedine godine.

Komentar

Preračune financijskih izvještaja za prethodna razdoblja (do godine 20x0.) organizacije mogu izraditi za vlastite potrebe primjenom

[10] Više o tome vidi na: http://www.mgrt.gov.si/si/medijsko_sredisce/novica/4154/.

tečaja koji same odrede. To može biti srednji tečaj nacionalne banke ili pak tečaj poduzeća ili neki drugi tečaj. Za preračunavanje podataka bilance stanje preporuča se koristiti tečaj koji je organizacija koristila u izradi financijskih izvještaja za pojedinu poslovnu godinu (tečaj nacionalne banke, tečaj tvrtke), a u preračunavanju izvještaja o poslovnim rezultatima organizacije mogu koristiti, npr. i prosječni godišnji tečaj nacionalne banke ili prosječni tečaj tvrtke, ili će se odlučiti za preračunavanje prihoda i rashoda mjesečno upotrebom mjesečnih tečajeva. Neovisno o tome koji će tečaj biti korišten za ta preračunavanja, preporuča se da organizacija jasno i nedvosmisleno objavi koji je tečaj koristila za preračunavanje.

4.12. Preračunavanje analitičkih evidencija za prethodne godine

Svi podatci u svim analitičkim i drugim evidencijama za razdoblja do 31. prosinca 20x0. su u nacionalnoj valuti (kuna). Za njih nije potrebno napraviti nikakvo preračunavanje.

Komentar

Prema objašnjenju, analitičke i druge pomoćne evidencije nije trebalo preračunavati za prethodne godine iz tolara u eure. Naravno da takvi preračuni nisu zabranjeni, ali je pitanje čemu bi takvi podatci služili.

4.13. Ispravljanje pogrešaka

Ako bi organizacije nakon uvođenja eura i zaključenja poslovnih knjiga za 20x0. godinu utvrdile pogreške, tada ih valja ispraviti na način određen u standardima (npr. MRS 8 - Računovodstvene smjernice, promjene računovodstvenih procjena i pogreške).

Komentar

Pogreške su propuštene stavke i pogrešni navodi u financijskim izvještajima za prethodna razdoblja, koje proizlaze iz nepoštivanja ili pogrešne upotrebe pouzdanih informacija, koje su bile na raspolaganju u trenutku kada su financijski izvještaji bili odobreni za objavu i za koje se opravdano smatralo da će biti pribavljene i poštovane pri sastavljanju financijskih izvještaja.

Organizacija će ispraviti bitne pogreške iz prethodnih razdoblja unazad i to u prvim financijskim izvještajima, odobrenim za objavljivanje, nakon otkrivanja pogreške. Pogreške će ispraviti preračunavanjem uspoređenih iznosa sredstava, obveza i svih uključenih sastavnih dijelova kapitala prezentiranog proteklog razdoblja. Pogreške iz proteklog razdoblja ispravljaju se preračunavanjem unazad (kao da do njih u prošlom razdoblju uopće nije došlo), osim ako je to neizvedivo; u tom slučaju ta se činjenica mora objaviti. Učinak ispravaka pogrešaka iz prethodnih razdoblja ne uključuje se u poslovni rezultat razdoblja u kojem je došlo do otkrića pogreške.

Organizacije će sve pogreške koje se otkriju nakon zaključka poslovnih knjiga za 2006. godinu ispraviti na opisani način.

4.14. Čuvanje dokumentacije

Podatci za razdoblje do 31. prosinca 20x0. izrađuju se i čuvaju u službenoj valuti za to razdoblje.

Komentar

Budući da je do 31. prosinca 20x0. u Sloveniji bila službena valuta tolar, trebalo je sve dokumente na osnovi kojih su obavljena knjiženja i koji dokumentiraju poslovne događaje za to razdoblje čuvati u službenoj valuti, tj. u tolarima.

4.15. Društva koja imaju poslovnu godinu različitu od kalendarske

Organizacije koje imaju poslovnu godinu različitu od kalendarske godine, morat će godišnje izvješće za razdoblje koje završava nakon 1. siječnja 20x1. izraditi u eurima. To znači da će trebati također i usporedive podatke za prethodno razdoblje iskazati u eurima (preračunato prema službenom tečaju nacionalne banke na dan izvještavanja).

Komentar

Organizacije koje imaju drukčiju poslovnu godinu od kalendarske, jednako kao i ostale, knjižit će i poslovne događaje do 31. prosinca 20x0. u nacionalnoj valuti, zaključiti ih i nakon toga napraviti preračunavanje iz nacionalne valute u eure na isti način kao organizacije čija je poslovna godina jednaka kalendarskoj (vidi točku 3.7. ovoga rada) te sve poslovne događaje koji se odnose na godinu 20x1. knjižiti u eurima. Godišnje izvješće za razdoblje koje će završiti nakon 1. siječnja 20x1. mora biti sastavljeno u eurima.

5. NEKA RJEŠENJA POREZNIH PITANJA U SVEZI S PRELASKOM NA EURO U SLOVENIJI

U svezi s poreznim pitanjima Porezna uprava Slovenije (Davčna uprava Republike Slovenije) izdala je sljedeća opća pravila izvještavanja:

- za transakcije i događaje nakon 31. 12. 20x0. obračuni i prognoze iskazuju se u eurima
- za obračunska razdoblja i izvještavanje koje završava nakon 31. 12. 20x0. obračuni se iskazuju u eurima
- za obračunska razdoblja koja završavaju do 31. 12. 20x0., a datum izvještavanja je u 20x1. godini, neki se obračuni (DDV, VIES, porezi na dohodak, obračuni na dohotke pravnih osoba, obračun akontacije poreza na dohodak ostvarenog obavljanjem djelatnosti) ispunjavaju u nacionalnoj valuti (tolarima), a obračuni poreznih olakšica (REK) ispunjavaju se u eurima; kod obračuna u nacionalnoj valuti obveznik mora iznos obveze preračunati u eure po tečaju zamjene jer su plaćanja u 20x1. moguća samo u eurima.

U skladu s ovim pravilima isplatitelji će morati sastaviti obračune i isplatiti u valuti na dan isplate primitaka. Tako svi obračuni za plaće i druge primitke za mjesec prosinac 20x0. (ili ranije mjesece) koji su isplaćeni nakon 31. 12. 20x0. moraju biti u eurima. Sva plaćanja u 20x1. mogu biti samo u eurima. Naravno da je moguće u razdoblju dvojnog optjecaja plaćati u bankama također i banknotama i kovanicama u nacionalnoj valuti, ali će platni promet teći isključivo u eurima, što znači da će Porezna uprava i u tim slučajevima dobiti podatke o plaćanjima u eurima.

Prijava poreza na dohodak za 20x0. godinu i kontrolni podatci ispunjavaju se u nacionalnoj valuti. Iznos nadoplate ili povrata u rješenju o razrezu poreza na dohodak, koji će izdati Porezna uprava, bit će pak u eurima.

Prijava za razrez poreza na promet nekretnina, ako je porezna obveza nastala u 20x0. godini, a prijava je podnesena u 20X1., ispunjava se u nacionalnoj valuti. Iznos poreza Porezna će uprava odrediti u eurima.

Prijavu za razrez poreza na dohodak od dobitka iz kapitala kod otuđenja nekretnine porezni obveznik mora predati u roku 15 dana od otuđenja nekretnine. Ako je porezna obveza nastala u 20x0. godini, a prijava je podnesena u 20x1., onda se prijava ispunjava u nacionalnoj valuti. Iznos poreza Porezna uprava će odrediti u eurima.

Obračun poreza na dodanu vrijednost za prosinac 20x0. (također i tromjesečni ili polugodišnji obračuni koji završavaju s prosincem 20x0.), a rok za predaju je 31. 1. 20x1., ispunjavaju se u nacionalnoj valuti na osnovi Knjige primljenih i izdanih računa, koja je u tolarima. Konačnu obvezu ili preplatu obveznik preračunava u eure prema tečaju zamjene i informativno upisuje na prazno mjesto pod iznosom u tolarima. Plaćanje odnosno povrat, obavlja se u eurima.

Ako je plaćanje izvršeno prije nego je roba nabavljena ili prije nego su obavljene usluge, nastat će obveza obračuna DDV-a (u nastavku PDV, op. prev.) na dan primitka plaćanja i od primljenog iznosa plaćanja. To znači da će nastati obveza obračuna PDV-a u prosincu u nacionalnoj valuti, ako je avans primljen u prosincu 20x0. Ako je avans primljen u siječnju 20x1., tada će nastati obveza obračuna u tom mjesecu i obračunat će se u eurima. Na osnovi izdanih računa u 20x1. godini PDV se obračunava u eurima usprkos tome što je na primljeni avans u 20x0. već obračunat PDV u tolarima. PDV se obračunava u eurima, a već plaćeni PDV na avans i avans preračunavaju se u eure po jedinstvenom tečaju zamjene.

6. ZAKLJUČAK

U pogledu vođenja računovodstva i izrade financijskih izvještaja te godišnjeg izvješća, uvođenje eura kao nacionalne valute ne predstavlja veliki strukovni izazov. Naravno da će i u financijskom i u troškovnom računovodstvu prijelaz iz nacionalne valute na euro uzrokovati neke poteškoće i dodatni posao, ali ipak sam uvjeren da će ih računovodstveni stručnjaci u Hrvatskoj vrlo uspješno i odgovarajuće riješiti. Iskustva Slovenije, naime, pokazuju da su računovođe u ovom dijelu Europe odgovarajuće osposobljeni i imaju dovoljno znanja i vještina da strukovne izazove povezane s uvođenjem eura kao nacionalne valute uspješno i učinkovito strukovno svladaju i riješe.

Naravno da će nakon uvođenja eura kao nacionalne valute otpasti niz problema i teškoća u računovodstvu i da će se stoga posljedično rad u financijskom, troškovnom i upravljačkom računovodstvu pojednostaviti. Mnogo jednostavnija i učinkovitija bit će i financijska analiza, tako da će računovođe kao korisnici financijskih izvještaja i godišnjih izvješća na osnovi podataka u eurima moći lakše i bolje odlučivati odnosno donositi poslovne odluke.

Literatura i izvori

1. Banka Slovenije: Povijest uvođenja eura; pročitano 2. svibnja 2019. na: https://www.bsi.si/bankovci-in-kovanci/uvedba-evra-v-sloveniji/zgodovina-uvedbe-evra.
2. Hrvatski dinar; počitano 3. svibnja 2019. na: https://sh.wikipedia.org/wiki/Hrvatski_dinar.
3. Hrvatska kuna; pročitano 3. svibnja 2019. na: https://hr.wikipedia.org/wiki/Hrvatska_kuna.
4. Kontni plan poduzetnika prilagođen novom Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br. 95/16.); pročitano 3. svibnja 2019. na: https://www.google.com/search?source=hp&ei=I7fOXO6ANYPLrgS4v7vYAQ&q=kontni+plan+hrvatska&oq=kontni+&gs_l=psy-ab.1.1.0j0i67j0l8.5980880.5982451..5985325...2.0..0.126.684.6j1.....0....1..gws-wiz.....6..35i39j0i131.cUZ017Gq0Ag.
5. Uredba Komisije (ES) br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. o donošenju nekih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (ES) br. 1606/2002 Europskoga parlamenta i Vijeća. Međunarodni računovodstveni standardi; pročitano 3. svibnja 2019. na: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1408602215971&uri=CELEX:02008R1126-20190101.
6. Preporuke u svezi s prelaskom na euro za društva kapitala; pročitano 4. svibnja 2019. na: http://www.mgrt.gov.si/si/medijsko_sredisce/novica/4154/.
7. Odar M.: Računovodstvena pitanja povezana s uvođenjem eura, IKS, br. 8/2006., Revija za računovodstvo i financije. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 2006.
8. Slovenski inštitut za revizijo. Objašnjenje 1. k Uvodu v slovenske računovodstvene standarde (2006.) – izmjena prezentirane valute (Uradni list RS, br. 70/06.).
9. Uredba Vijeća (ES) br. 974/98 od 3. svibnja 1998. o uvođenju eura; pročitano 2. svibnja 2019 na: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/HTML/?uri=CELEX:31998 R0974&from=SL.
10. Uredba Vijeća (ES) br. t. 1103/97 od 17. lipnja 1997. o nekim odredbama u svezi s uvođenjem eura; pročitano 3. svibnja 2019. na: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?uri=CELEX%3A31997R1103.
11. Zakon o novčanoj jedinici Republike Slovenije (ZDE) (Uradni list RS, br. 17/91., 33/92. i 114/06.).
12. Zakon o gospodarskim društvima (Uradni list RS, br. 65/09. – službeno pročišćeni tekst, 33/11., 91/11., 32/12., 57/12., 44/13 . – odl. US, 82/13., 55/15., 15/17. i 22/19. ZPosS).
13. Zakon o računovodstvu. Službeno pročišćeni tekst zakona (Nar. nov. RH, br. 78/15., 134/15., 120/16. i 116/18.; pročitano 3. svibnja 2019. na: https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu.

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

Stručni članak UDK 657.6

Postupci revizora koji prethode ugovaranju revizijskog angažmana

Zakon o reviziji uređuje pitanja vezana za obavljanje revizije, izbor revizora, ugovor o reviziji, naknadu za poslove revizije, ograničenja obavljanja poslova revizije i sl. Ujedno, postupci dogovaranja uvjeta revizijskih angažmana uređeni su i Međunarodnim revizijskim standardima. Prije ugovaranja revizijskog angažmana obveza je revizora provesti određene preliminarne aktivnosti, utvrditi postoje li preduvjeti za obavljanje revizije te prepoznati i procijeniti relevantne čimbenike rizika radi donošenja odluke o prihvaćanju ili odbijanju revizijskog angažmana. Zakon o reviziji posebno ističe potrebu zadovoljavanja zahtjeva vezanih uz neovisnost. Detaljnije o izboru revizora, ograničenjima vezanim uz obavljanje revizije, zahtjevima neovisnosti te postupcima revizora koji prethode prihvaćanju i ugovaranju revizijskog angažmana, autorica navodi u nastavku.

1. UVOD

Obveznici revizije godišnjih odvojenih i konsolidiranih financijskih izvještaja propisani su **čl. 20.** Zakona **o računovodstvu**[1]. Sam postupak izbora revizora te ugovoranje postupka revizije uređeni su Zakonom o reviziji[2] **i Međunarodnim revizijskim standardima.** Revizorova odgovornost za dogovaranje uvjeta revizijskog angažmana definirana je odredbama MRevS-a 210 - *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*. Međutim, prije ugovaranja revizijskog angažmana revizor mora razmotriti i odredbe Međunarodnog standarda kontrole kvalitete 1 (nadalje MSKK 1) i MRevS-a 220 – *Kontrola kvalitete za reviziju financijskih izvještaja*, kao i provesti određene postupke kako bi odlučio hoće li prihvatiti ili zadržati odnos s klijentom i prihvatiti revizijski angažman.

2. OPĆENITO O IZBORU REVIZORA I UGOVARANJU REVIZIJE

Revizorske usluge u Republici Hrvatskoj može obavljati revizorsko društvo, uključujući i društvo iz druge države članice, pod uvjetom da ima odobrenje za rad izdano od Ministarstva financija odnosno da je registrirano pri Ministarstvu financija (čl. 5. ZoREV-a). Revizorske usluge mogu obavljati ovlašteni revizori koji su zaposleni samo u jednom revizorskom društvu, što znači da ovlašteni revizor ne može sklopiti ugovor o radu niti smije za svoj ili tuđi račun na bilo koji drugi način obavljati revizorske usluge s drugim revizorskim društvom. Međutim, u obavljanju pojedinih revizorskih usluga u revizorskom društvu mogu sudjelovati i osobe koje nisu ovlašteni revizori, uz uvjet da njihov rad planira i nadzire glavni revizijski partner. Nadalje, u revizorskom društvu mora biti zaposlen najmanje jedan ovlašteni revizor, s time da je za obavljanje zakonske revizije subjekata od javnog interesa uvjet da društvo ima zaposleno najmanje 3 ovlaštena revizora u punom radnom vremenu (čl. 63. ZoREV-a).[3]

Obveznici zakonske revizije moraju imenovati revizora za zakonsku reviziju **najkasnije tri mjeseca prije završetka izvještajnog razdoblja** na koje se zakonska revizija odnosi (čl. 41. ZoREV-a). Sam izbor revizora ne smije biti ničim uvjetovan te je zabranjena svaka ugovorna odredba kojom se obvezniku zakonske revizije ograničava pravo na slobodan izbor revizorskog društva, tj. sve takve odredbe ugovora su ništetne. Prilikom imenovanja revizorskog društva u slučaju zakonske revizije subjekata od javnog interesa potrebno je postupiti i u skladu s čl. 16. Uredbe (EU) br. 537/2014[4].

Međusobna prava i obveze revizora i revidiranog subjekta uređuju se **ugovorom o reviziji (**čl. 40. ZoREV-a), koji nakon imenovanja revizora mora obvezno biti sklopljen u pisanom obliku[5], a ugovorene revizorske usluge ne smije se ustupati drugim revizorskim društvima. U slučaju prvog sklapanja ugovora o reviziji sa subjektom od javnog interesa u tekućoj poslovnoj godini, revizorsko društvo je o istom dužno obavijestiti Ministarstvo financija.

Ugovor o reviziji mora sadržavati **iznos naknade** za obavljanje zakonske revizije, koji ne smije biti podložan nikakvom obliku uvjetovanja te ne smije ovisiti niti biti povezan s pružanjem dodatnih usluga revidiranom subjektu. Naknada za zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa, u skladu s čl. 62. st. 2. ZoREV-a mora biti u skladu s odredbama čl. 3. Uredbe. Međutim, Ministarstvo financija može na zahtjev revizorskog društva iznimno dopustiti da revizorsko društvo koje obavlja zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa bude izuzeto od zahtjeva iz čl. 4. st. 2. podst. 1. Uredbe s obzirom na revidirani subjekt na razdoblje koje ne prelazi dvije poslovne godine.

[1] Zakon o računovodstvu, Nar. nov., br. 78/15.-116/18.; nadalje ZOR.

[2] Zakon o reviziji; Nar. nov., br. 127/17.; nadalje ZoREV.

[3] Detaljnije o ostalim uvjetima vezanim uz obavljanje revizije subjekata od javnog interesa vidjeti u: Pretnar Abičić, S.: Obilježja revizije subjekata od javnog interesa, RIF, br. 7/19.

[4] Uredba (EU) br. 537/2014; nadalje Uredba; dostupno na: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX:32014R0537; 19. 8. 2019.

[5] Detaljnije smjernice o sastavnim dijelovima pisma o revizijskom angažmanu vidjeti u MRevS-u 210.

Dodatno, u čl. 54. ZoREV-a navodi se da je revizorsko društvo dužno voditi evidenciju klijenata koja mora za svakog klijenta sadržavati sljedeće podatke:

1. tvrtku i sjedište ili ime i prezime i adresu
2. ime i prezime glavnog revizijskog partnera
3. naknade zaračunane za usluge zakonske revizije, ostale revizorske usluge te naknade zaračunane za druge usluge u bilo kojoj poslovnoj godini.

Nadalje, ugovor o reviziji može se **raskinuti** u skladu sa zakonom kojim se uređuju obvezni odnosi. Međutim, razlike u mišljenjima, koje se odnose na područja računovodstva i revizije, predstavnika revidiranog subjekta i revizorskog društva ne mogu biti opravdana osnova za raskid ugovora! U slučaju raskida ugovora, revizorsko društvo ima obvezu obavijestiti Ministarstvo financija u roku 15 dana od datuma raskida, uz detaljno obrazloženje razloga koji su doveli do raskida ugovora, a temeljem primljene obavijesti Ministarstvo financija može odlučiti o provedbi postupka nadzora nad revizorskim društvom (čl. 40. st. 6. ZoREV-a). Kada se radi o zakonskoj reviziji subjekata od javnog interesa, postupak razrješenja revizorskog društva definiran je u čl. 42. ZoREV-a.

Za cijelo vrijeme trajanja revizorskog angažmana, prema čl. 60. ZoREV-a, revizorsko društvo mora s osiguratelјem **sklopiti i obnavljati ugovor o osiguranju** od odgovornosti za štetu koju bi trećim osobama moglo počiniti obavljanjem revizorskih usluga, pri čemu najmanja svota pokrića po štetnom događaju iznosi 300.000,00 kuna odnosno za reviziju subjekata od javnog interesa iznosi 3.000.000,00 kuna. Preslika police osiguranja dostavlja se Ministarstvu financija.

Nadalje, čl. 45. ZoREV-a propisane su i **obveze revidiranog subjekta prema revizorskom društvu.** Naime, revidirani subjekt revizorskom društvu mora staviti na raspolaganje cjelokupnu potrebnu dokumentaciju, isprave i izvješća te omogućiti pristup računalnim programima i elektroničkim zapisima, pružiti sve informacije potrebne za obavljanje revizije, kao i osigurati neometani pristup i korištenje poslovnih prostorija bez prisutnosti drugih osoba te staviti na raspolaganje odgovarajuću opremu i radnike. Ako mu to nije omogućeno, ovlašteni revizor tu činjenicu treba navesti u revizorskom izvješću i o tome obavijestiti Ministarstvo financija.

3. NEREVIZORSKE USLUGE I OGRANIČENJA ZA OBAVLJANJE REVIZIJSKOG ANGAŽMANA

Osim revizorskih usluga, revizorsko društvo može obavljati i određene nerevizorske usluge i to (čl. 44. ZoREV-a):

1. financija i računovodstva
2. financijskih analiza i kontrola, uključujući i dubinska snimanja
3. usluge davanja poreznih savjeta na način kako je uređeno posebnim propisima
4. ostalog poslovnog savjetovanja
5. procjenjivanja vrijednosti društava, imovine i obveza
6. sudskog vještačenja
7. izrade i ekonomske ocjene investicijskih projekata
8. održavanja stručnih seminara i edukacije
9. izdavanja stručnih radova.

Međutim, ako se vrše usluge iz područja financija i računovodstva, davanja poreznih savjeta, ostaloga poslovnog savjetovanja, procjenjivanja vrijednosti društva, imovine i obveza, sudskog vještačenja i usluga iz područja odgovornosti poslovodstva, **isključena je mogućnost obavljanja zakonske revizije u istoj pravnoj osobi za istu poslovnu godinu**, kao i u svim povezanim društvima revidiranoga subjekta. Odredba se također odnosi na revizorsko društvo, kao i na sva povezana društva revizorskog društva. Ipak, prema čl. 44. st. 3. ZoREV-a, u slučaju da je revizorsko društvo poduzelo sve mjere osiguranja kako obavljanje prethodno navedenih usluga ne bi imalo utjecaja na neovisnost obavljanja zakonske revizije, zabrana obavljanja zakonske revizije ne odnosi se na povezana društva revidiranog subjekta, kao i na povezana društva revizorskog društva.

Nadalje, zabrana obavljanja zakonske revizije **ne odnosi se na** obavljanje sljedećih nerevizorskih usluga, ako te usluge nemaju izravan ili imaju beznačajan utjecaj, odvojeno ili u ukupnom iznosu, na financijske izvještaje koji su predmet revizije i ako ovlašteni revizor ili revizorsko društvo poštuju načela neovisnosti:

1. porezne usluge povezane s pripremom poreznih obrazaca
2. porezne usluge povezane s pronalaženjem javnih subvencija i poreznih olakšica, osim ako je glede takvih usluga zakonom propisana pomoć ovlaštenog revizora ili revizorskog društva
3. porezne usluge povezane s pomoći u vezi s poreznim inspekcijama poreznih tijela, osim ako je glede takvih inspekcija zakonom propisana pomoć ovlaštenog revizora ili revizorskog društva
4. porezne usluge povezane s izračunom izravnog i neizravnog poreza te odgođenog poreza
5. porezne usluge povezane s poreznim savjetovanjem.

Revizorsko društvo koje obavlja zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa i svi članovi mreže kojoj revizorsko društvo pripada ne smiju pružati izravno ili neizravno revidiranom subjektu, njegovu matičnom društvu ili društvima pod njegovom kontrolom u državi članici nerevizorske usluge u skladu s čl. 5. st. 1. Uredbe, a zabrana obavljanja nerevizorskih usluga odnosi se na:

1. razdoblje između početka razdoblja koje je predmet revizije i izdavanja revizorskog izvješća i
2. poslovnu godinu koja prethodi razdoblju za koje se obavlja revizija.

Nadalje, revizorsko društvo i svaki član mreže kojoj revizorsko društvo pripada, a koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata za čiji je nadzor poslovanja ovlaštena Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga, smiju pružati nerevizorske usluge na način kako je propisano zakonom kojim se propisuje poslovanje tih subjekata.

Revizorsko društvo obvezno u radnoj dokumentaciji mora navesti sve informacije koje bi mogle utjecati na neovisnost obavljanja revizorskih usluga za koje Međunarodni revizijski standardi zahtijevaju neovisnost, kao i navesti mjere osiguranja koje su poduzete za ublažavanje utjecaja na neovisnost obavljanja revizorskih usluga. Nadalje, podatke o uslugama koje se obavljaju uz zakonsku reviziju, kao i utjecaj na neovisnost i poduzete mjere osiguranja, revizorska društva dužna su **iskazati u izjavi koja se odnosi na neovisnost rada revizorskog društva**, a u slučaju revizorskog društva koje obavlja zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa ta izjava je dio izvješća o transparentnosti.

Dodatno, prema čl. 64. ZoREV-a, isto revizorsko društvo može obavljati zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa najviše sedam uzastopnih godina, uključujući razdoblje početnog angažmana od najmanje godinu dana u skladu s čl. 17. st. 1. Uredbe.

4. OBVEZE REVIZORA PRIJE DOGOVARANJA UVJETA REVIZIJSKOG ANGAŽMANA

Revizorsko društvo i ovlašteni revizor moraju djelovati u skladu s temeljnim načelima profesionalne etike o integritetu, objektivnosti, profesionalnoj kompetentnosti i dužnoj pažnji te su tijekom obavljanja revizorskih usluga dužni zadržati profesionalnu skeptičnost.

Stoga, prije donošenja odluke o prihvaćanju revizijskog angažmana i dogovaranja uvjeta, potrebno je provesti i odgovarajuće dokumentirati određene postupke vezane uz prepoznavanje i procjenjivanje relevantnih čimbenika rizika, a postupci obuhvaćaju:

1.) provođenje preliminarnih aktivnosti i razmatranje čimbenika koji su *unutar kontrole revizora*, primjerice zadovoljavanje etičkih zahtjeva, neovisnost i profesionalna stručnost te
2.) razmatranje preduvjeta za reviziju koji su *pod kontrolom poslovnog subjekta*, kao što su okvir financijskog izvještavanja, prihvaćanje i potvrđivanje odgovornosti menadžmenta, o čemu je nužno da se revizor i menadžment dogovore.

4.1. Provođenje preliminarnih aktivnosti

Preliminarne aktivnosti odnose se na ocjenu je li društvo sposobno obaviti neki angažman te procjenu rizika koje taj angažman uključuje. Odgovornost za cjelokupnu kvalitetu revizijskog angažmana je na partneru kojemu je taj angažman dodijeljen. Stoga, prema čl. 54. ZoREV-a revizorsko društvo obvezno je za obavljanje revizorskih usluga odrediti najmanje jednog glavnog revizijskog partnera, koji na raspolaganju ima dostatne resurse i radnike koji posjeduju potrebnu stručnost i vještine za obavljanje svojih zadataka. Pri tome su osiguranje kvalitete revizorske usluge, neovisnost i stručnost glavni kriteriji revizorskog društva prilikom izbora glavnog revizijskog partnera.

Prema tome, angažirani partner mora aktivno sudjelovati u obavljanju revizorskih usluga, uvjeriti se da su provedeni svi potrebni postupci vezani uz prihvaćanje i zadržavanje revizijskog angažmana te da su temeljem obavljenih postupaka stvoreni primjereni zaključci. Stoga, u skladu sa zahtjevima toč. 26. MSKK 1, društvo mora imati propisane politike i postupke vezane uz prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom, koje moraju biti oblikovane na način da mogu pružiti razumno jamstvo da će se **prihvatiti ili zadržati angažman samo u onim slučajevima kada su zadovoljeni određeni uvjeti** i to:

a) kompetentnost angažiranog tima za obavljanje revizijskog angažmana, raspoloživost odgovarajućih resursa i vremena za obavljanje angažmana
b) postupanje revizorskog društva i tima u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima i
c) razmatranje čestitosti klijenta te nepostojanje informacija koje bi dovele do zaključka da klijent nije čestit.

Također i ZoREV (toč. 52.) zahtijeva da prije prihvaćanja ili nastavljanja obavljanja revizorske usluge revizorsko društvo i ovlašteni revizor obvezno procijene i dokumentiraju sljedeće:

1. ispunjavaju li zahtjeve vezane uz neovisnost iz čl. 48. i 49. ZoREV-a
2. postoje li prijetnje njihovoj neovisnosti i zaštitne mjere koje su primijenjene kako bi se ublažile te prijetnje
3. ima li, u slučaju revizorskog društva, stručne radnike, vrijeme i resurse potrebne za obavljanje revizorske usluge na primjeren način
4. ima li, u slučaju revizorskog društva, glavni revizijski partner odobrenje za rad za obavljanje zakonske revizije u državi članici u kojoj se obavlja zakonska revizija.

Nadalje, prema toč. 27. MSKK 1, politike i postupci zahtijevaju da društvo:

1.) prikupi informacije za koje smatra da se nužne u danim okolnostima prije prihvaćanja angažmana s novim klijentom, kada odlučuje o tome hoće li obnoviti postojeći angažman i kada razmatra prihvaćanje novog angažmana s postojećim klijentom
2.) utvrdi je li primjereno prihvatiti neki angažman ako je uočen potencijalni sukob interesa u vezi s prihvaćanjem tog angažmana s novim ili postojećim klijentom
3.) dokumentira, u slučaju da su bili uočeni problemi, a društvo je odlučilo prihvatiti ili zadržati odnos s klijentom, kako su ti problemi riješeni.Također, potrebno je oblikovati politike i postupke vezane uz zadržavanje angažmana u slučaju kada revizor dobije informacije, koje bi uzrokovale odustajanje od angažmana da su mu bile raznije poznate. U skladu s toč. 28. MSKK 1, te politike i postupci odnose se na razmatranje:

1.) profesionalnih i zakonskih odgovornosti koje su primjenljive u takvim okolnostima, uključujući razmatranje o tome postoji li zahtjev da revizor izvijesti osobu ili osobe koje su ju imenovale ili, u nekim slučajevima, regulativna tijela i
2.) mogućnosti povlačenja iz angažmana i iz odnosa s klijentom.

Uzimajući u obzir navedeno, u provođenju svojih preliminarnih postupaka revizorsko društvo može razmotriti sljedeća pitanja:

Područje razmatranja	Pitanja
Kompetencije, sposobnosti i resursi	Potrebno je sagledati posebne zahtjeve angažmana i postojećeg partnera te profil osoblja na svim relevantnim razinama, uključujući i pitanja: • ima li revizorsko društvo znanje za relevantnu djelatnost ili područje rada • ima li osoblje iskustva s relevantnim zahtjevima regulative ili izvješćivanja ili mogućnost da uspješno stekne potrebne vještine i znanje • ima li revizorsko društvo dovoljno osoblja s potrebnim sposobnostima i kompetencijama • jesu li na raspolaganju eksperti, ako budu potrebni • jesu li na raspolaganju osobe koje ispunjavaju kriterije i zahtjeve prikladnosti za obavljanje pregleda kontrole kvalitete angažmana, gdje je primjenljivo i • je li društvo u stanju dovršiti angažman u zadanom roku izvješćivanja.
Etički zahtjevi	Pitanja koja se razmatraju u vezi s etičkim zahtjevima revizorskog društva, primjerice: • mogu li revizorsko društvo i angažirani tim ispuniti etičke zahtjeve i zahtjeve neovisnosti • ako su prepoznati sukobi interesa, manjak neovisnosti ili neke druge prijetnje, jesu li poduzeti odgovarajući postupci s ciljem uklanjanja ili ublažavanja takvih prijetnji na prihvatljivu razinu primjenom odgovarajućih mjera zaštite ili su poduzeti koraci za povlačenje iz angažmana i sl.
Čestitost klijenta	Pitanja koja se razmatraju u vezi s poštenjem klijenta uključuju, primjerice: • identitet i poslovni ugled klijentovih glavnih vlasnika, ključnog menadžmenta, povezanih stranaka i onih koji su zaduženi za upravljanje klijentom • vrstu klijentovog poslovanja, uključujući njegove poslovne postupke • informacije o stavovima klijentovih glavnih vlasnika, ključnog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje o pitanjima kao što je agresivno interpretiranje računovodstvenih standarda i okruženja internih kontrola • nastoji li klijent agresivno zadržati naknadu tvrtke na što je moguće nižoj razini • pokazatelje neprimjerenog ograničavanja djelokruga rada • indikacije da klijent može biti uključen u pranje novca ili druge kriminalne aktivnosti • razloge za predloženo imenovanje revizora i neimenovanje revizora koji je prije pružao usluge klijentu i • identitet i poslovni ugled povezanih stranaka.
Procjena rizičnosti angažmana i prihvatljivost rizika	Potrebno je izvršiti procjenu rizika angažmana, tj. utvrditi jesu li rizici povezani s potencijalnim klijentom i njegovom djelatnošću prihvatljivi, primjerice: • visoka rizičnost same djelatnosti subjekta • trendovi u industriji • nepoštivanje propisa i regulative koje može rezultirati značajnim kaznama • problemi likvidnosti i solventnosti • slabi računovodstveni sustav i nekvalitetne evidencije • slabe interne kontrole • složene poslovne operacije • sposobnost klijenta da plati naknadu za rad i sl.

Nadalje, kao dio preliminarnih aktivnosti koje revizor treba provesti u sklopu svojih propisanih postupaka, ističemo i odgovornosti revizora koje proizlaze iz odredbi Zakona o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma[6].

4.2. Razmatranje zahtjeva neovisnosti

Zahtjevi neovisnosti detaljnije su uređeni Kodeksom etike za profesionalne računovođe[7]. Međutim, i sam ZoREV razmatra pitanje neovisnosti prilikom obavljanja revizije te se u čl. 48. ZoREV-a zahtijeva da revizorsko društvo, ovlašteni revizor, glavni revizijski partner i svaka osoba koja ima mogućnosti izravnog ili neizravnog utjecaja na rezultat revizorskih usluga moraju tijekom razdoblja koje obuhvaćaju financijski izvještaji koji su predmet zakonske revizije i za vrijeme obavljanja revizorskih usluga biti neovisni u odnosu na revidirani subjekt te im nije dopušteno sudjelovati u donošenju odluka revidiranog subjekta. Također, revizorsko društvo i ovlašteni revizor moraju poduzimati sve potrebne mjere kako bi osigurali da pri obavljanju revizorskih usluga na njihovu neovisnost ne utječe:

a) nijedan postojeći ili mogući sukob interesa, ili
b) poslovni odnos, ili
c) drugi izravni ili neizravni odnosi u koje su uključeni revizorsko društvo i ovlašteni revizor koji obavljaju revizorske usluge te, kao i bilo koja osoba izravno ili neizravno povezana s revizorskim društvom i ovlaštenim revizorom.

Revizorsko društvo i ovlašteni revizor **ne mogu obaviti revizorsku uslugu ako postoji prijetnja**:

1. **samopregleda**
2. **koristoljublja**
3. **zagovaranja**
4. **rodbinske povezanosti ili**
5. **zastrašivanja,**

koja proizlazi iz financijskih, osobnih, poslovnih odnosa, odnosa u vezi sa zaposlenjem ili drugih odnosa između revizorskog društva i ovlaštenog revizora te revidiranog subjekta, ako objektivna, razumna i informirana treća strana, uzimajući u obzir zaštitne mehanizme, može zaključiti da je neovisnost revizorskog društva ili ovlaštenog revizora ugrožena (čl. 48. st. 3. ZoREV-a). Sve značajne prijetnje neovisnosti ovlaštenog revizora ili revizorskog društva, kao i zaštitni mehanizmi koji su korišteni za ublažavanje tih prijetnji, moraju se odgovarajuće dokumentirati u radnoj dokumentaciji.

Kako bi se osigurala neovisnost, revizorsko društvo, ovlašteni revizor, glavni revizijski partneri, drugi radnici revizorskog društva i bilo koja druga fizička osoba čije su usluge stavljene na raspolaganje ili koju nadzire to revizorsko društvo, a koja je izravno uključena u obavljanje revizorske usluge, te osobe koje su usko povezane s njima u skladu s propisom o zlouporabi tržišta, **ne smiju** (čl. 49. ZoREV-a):

1. ostvarivati i imati materijalne i izravne koristi, niti smiju biti uključeni u transakciju u vezi s bilo kojim financijskim instrumentom koji je izdao, za koji jamči ili koji na drugi način podržava bilo koji revidirani subjekt, u okviru njihova opsega obavljanja revizorske usluge, osim interesa koje neizravno ostvaruju putem diversificiranih subjekata za zajednička ulaganja, uključujući upravljane fondove poput mirovinskih fondova ili životno osiguranje.
2. sudjelovati u obavljanju ili na neki drugi način utjecati na rezultate revizorske usluge bilo kojeg revidiranog subjekta ako:
   a) imaju financijske instrumente revidiranog subjekta, osim interesa koji se neizravno ostvaruju putem diversificiranih subjekata za zajednička ulaganja
   b) imaju financijske instrumente bilo kojeg subjekta povezanog s revidiranim subjektom, što može uzrokovati ili se može općenito smatrati uzrokom sukoba interesa, osim interesa koji se neizravno ostvaruju putem diversificiranih subjekata za zajednička ulaganja
   c) su bile zaposlene u revidiranom subjektu ili su imale poslovne ili druge odnose s revidiranim subjektom tijekom razdoblja iz članka 48. stavka 1. ovoga Zakona koji mogu prouzročiti ili se za njih općenito može smatrati uzrokom sukoba interesa.
3. tražiti ili primati novčane i nenovčane darove ili usluge od revidiranog subjekta ili bilo kojeg subjekta koji je povezan s revidiranim subjektom osim ako bi objektivna, razumna i informirana treća strana zaključila da je njihova vrijednost zanemariva ili beznačajna.

Nadalje, revizorsko društvo mora uspostaviti primjerene politike i postupke kako bi osiguralo da članovi odnosno dioničari revizorskog društva, kao i članovi uprave, upravnih odbora i nadzornih odbora tog revizorskog društva ili povezanog društva ne utječu na obavljanje zakonske revizije i izdavanje revizorskog izvješća na bilo koji način kojim bi se ugrozila neovisnost i objektivnost ovlaštenog revizora koji obavlja zakonsku reviziju u ime revizorskog društva.

Također, potrebno je voditi računa i o **zabrani zapošljavanja kod revidiranog subjekta** (čl. 50. ZoREV-a) i to kako slijedi:

1. *ovlašteni revizor i glavni revizijski partner* koji obavljaju zakonsku reviziju u ime revizorskog društva, prije isteka razdoblja od najmanje jedne godine ili, u slučaju zakonske revizije subjekata od javnog interesa, isteka razdoblja od najmanje dvije godine nakon što su prestali obavljati dužnost ovlaštenog revizora ili glavnog revizijskog partnera u vezi sa zakonskom revizijom te
2. *radnici i partneri, osim glavnih revizijskih partnera*, prije isteka razdoblja od najmanje jedne godine nakon isteka razdoblja u kojem su bili izravno uključeni u obavljanje zakonske revizije **ne smiju:**
   a) prihvatiti položaj člana uprave, nadzornog odbora ili upravnog odbora u revidiranom subjektu
   b) prihvatiti položaj voditelja računovodstvenog i/ili financijskog područja u revidiranom subjektu
   c) ako je to primjenljivo, postati članom revizijskog odbora revidiranog subjekta ili, ako takav revizijski odbor ne postoji, članom organa koji obavlja funkciju jednakovrijednu onoj revizijskog odbora.

U slučaju nastupanja takvih okolnosti dužni su bez odgode obavijestiti revizorsko društvo u kojem su bili zaposleni.

Prema tome, revizorsko društvo dužno je uspostaviti odgovarajuće i djelotvorne organizacijske i administrativne mehanizme za sprječavanje, utvrđivanje, uklanjanje ili upravljanje prijetnjama njihovoj neovisnosti.

4.3. Preduvjeti za obavljanje revizije

Nakon izvršenja preliminarnih aktivnosti koje su unutar kontrole revizora te nakon što su razmotreni zahtjevi neovisnosti, revizor mora razmotriti pitanja (ili preduvjete) koji su unutar kontrole poslovnog subjekta i o kojima je nužno da se dogovore revizor i menadžment subjekta. U tom smislu, ciljevi revizora prema toč. 3. MRevS-a 210 su prihvatiti ili zadržati revizijski angažman samo ako je dogovorena osnova po kojoj treba biti obavljen, kroz:

[6] Zakon o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma; Nar. nov., br. 108/17.-39/19.

[7] Detaljnije vidjeti u Priručnik s Kodeksom etike za profesionalne računovođe, IFAC izdanje 2016., prijevod s engleskoga, Hrvatska revizorska komora, Zagreb, listopad 2018.

a) utvrđivanje postoje li određeni preduvjeti za reviziju i
b) potvrđivanje da revizor i menadžment (i oni koji su zaduženi za upravljanje, ako je primjenljivo) imaju ista shvaćanja uvjeta revizijskog angažmana.

Preduvjeti za reviziju mogu se definirati kao menadžmentova primjena prihvatljivog okvira financijskog izvještavanja pri sastavljanju financijskih izvještaja i sporazum s menadžmentom i, gdje je prikladno, s onima koji su zaduženi za upravljanje, o pretpostavkama uz koje se obavlja revizija. **Kako bi utvrdio postoje li preduvjeti za reviziju, odgovornost revizora je** (toč. 6. MRevS-a 210):

1. odrediti je li okvir financijskog izvještavanja koji će se primijeniti u sastavljanju financijskih izvještaja prihvatljiv i
2. pribaviti suglasnost menadžmenta da potvrđuje i shvaća svoje odgovornosti:
   a) za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenljivim okvirom financijskog izvještavanja i za njihovu fer prezentaciju, gdje je relevantno
   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 revizoru:
      i. pristup svim informacijama za koje menadžment zna da su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja, kao što su evidencije, dokumentacija i ostala pitanja
      ii. dodatne informacije koje revizor može zahtijevati od menadžmenta u svrhu revizije i
      iii. neograničen pristup osobama unutar poslovnog subjekta za koje revizor odredi da je to nužno za pribavljanje revizijskih dokaza.

Kada ne postoje preduvjeti za reviziju, revizor će to pitanje raspraviti s menadžmentom. Međutim, u slučaju da menadžment ne pristane potvrditi prihvaćanje svojih odgovornosti ili okvir za financijsko izvještavanje nije prihvatljiv, u skladu s toč. 8. MRevS-a 210, **revizor će odbiti revizijski angažman**, osim ako ga u skladu sa zakonskim odredbama ili regulativom mora prihvatiti. Nadalje, **revizor neće prihvatiti** niti onaj revizijski angažman (osim ako ga u skladu sa zakonskim odredbama ili regulativom mora prihvatiti) u kojem menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje nametnu ograničenje djelokruga rada revizora, temeljem čega revizor vjeruje da će ograničenje imati za posljedicu suzdržavanje od mišljenja o financijskim izvještajima.

Prema tome, prilikom razmatranja postoje li preduvjeti za prihvaćanje revizije, revizor može sagledati sljedeće čimbenike:

Preduvjet	Čimbenici
Prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja	- razmotriti omogućuje li okvir koji će se koristiti za financijsko izvještavanje (primjerice, HSFI, MSFI) razumno dosljedno ocjenjivanje ili mjerenje te prezentaciju i objavljivanje informacija u financijskim izvještajima - na utvrđivanje prihvatljivosti okvira utječu: • vrsta subjekta (iz privrednog ili javnog sektora ili neprofitna organizacija) • svrha financijskih izvještaja (za opću namjenu ili posebne korisnike) • vrsta financijskih izvještaja (cjeloviti skup ili pojedinačni financijski izvještaji) • propisuje li zakon ili regulativa primjenljivi okvir financijskog izvještavanja.
Odgovornost menadžmenta	- ključno je da menadžment shvati i potvrdi svoju odgovornost za: • sastavljanje financijskih izvještaja i fer prezentaciju primjenom odgovarajućeg okvira financijskog izvještavanja • implementaciju, održavanje i učinkovitost primjerenih internih kontrola nužnih za sastavljanje financijskih izvještaja te • da revizoru pruži nužne informacije i pristup potrebnim podacima- davanje pisanih izjava koje se od njega zahtijevaju (MRevS 580 – *Pisane izjave*).
Ograničenje djelokruga revizije	- ograničenje djelokruga revizije, primjerice zbog nerealnih rokova, onemogućavanje revizoru da pristupi prostorijama, dokumentaciji, ključnom osoblju i sl.

5. ZAKLJUČAK

Obveznici revizije moraju izabrati revizora najkasnije tri mjeseca prije završetka izvještajnog razdoblja na koje se zakonska revizija odnosi. Izbor revizora te naknada za reviziju ne smiju biti ničim uvjetovane. Prilikom razmatranja i donošenja odluke o prihvaćanju revizijskog angažmana i sklapanja ugovora o reviziji revizor mora provjeriti postoje li kakva ograničenja s obzirom na pružene nerevizorske usluge, provesti preliminarne aktivnosti, utvrditi postoje li prijetnje neovisnosti, utvrditi prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja te pribaviti suglasnost menadžmenta da potvrđuje i shvaća svoje odgovornosti vezano uz pripremu financijskih izvještaja u skladu s primjenljivim okvirom financijskog izvještavanja, za interne kontrole i osiguranje pristupa revizoru svim relevantnim informacijama i osobama. Ako su preduvjeti za reviziju ispunjeni, revizor će pristupiti dogovaranju uvjeta revizijskog angažmana u pisanom obliku.

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:
350,00 kn
(PDV uključen u cijenu)

Doc. dr. sc. ANA JEŽOVITA
Ekonomski fakultet, Zagreb

Stručni članak UDK 657.6

Prijedlozi izmjena standarda vezanih uz reviziju financijskih izvještaja manje složenih subjekata

Posljednjih godina IAASB se bavi unapređenjem postojećih i razvojem novih Međunarodnih revizijskih standarda s ciljem smanjenja jaza očekivanja. Kao posljedica tog procesa neizbježna je činjenica da je s godinama povećan njihov obujam, kompleksnost u snalaženju i određivanju potrebnih revizijskih postupaka, a što je posebno naglašeno u slučaju revizija financijskih izvještaja manje složenih subjekata. Povezano s tim pitanjem, u IAASB-u ističu važnost revizija manjih subjekata te su u tu svrhu pripremili materijal za raspravu pod naslovom **Revizije manje složenih subjekata: Istraživanje mogućih opcija za nadilaženje izazova primjene MRevS-ova** ***koji je rezultat dosadašnjih uloženih napora u sagledavanju izazova i opcija u pojednostavljenju revizijskih postupaka manje složenih subjekata. Komentari na istaknute izazove i prijedloge sintetizirane u materijalu moguće je poslati*** **do 12. rujna 2019.** ***godine. Prikupljeni prijedlozi i komentari predstavljaju polazište za konkretne aktivnosti po tome pitanju u idućim fazama projekta.***

1. UVOD

Prošlo je više od 40 godina od kada je, tadašnji Odbor za međunarodnu revizijsku praksu (engl. *International Auditing Practices Committee - IAPC*), današnji Međunarodni odbor za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (engl. *International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB*), kao pododbor Međunarodne federacije računovođa (engl. *International Federation of Accountants – IFAC*) u travnju 1978. godine održao prvi sastanak u New Yorku na kojem je usvojeno da će izdavati revizijske smjernice s fokusom na tri područja: objekt i djelokrug revizije financijskih izvještaja, pisma o obavljanju revizije i opće revizijske smjernice. Od 1979. godine Odbor sukcesivno izdaje smjernice za obavljanje revizije financijskih izvještaja, do kraja 80-ih godina 20. stoljeća izdano ih je ukupno 26, a koje su 1991. godine rekodificirane kao Međunarodni revizijski standardi (engl. *International Standards on Auditing - ISAs*). Jedna od temeljnih premisa Odbora je poboljšati kvalitetu, transparentnost i povjerenje u reviziju financijskih izvještaja kao i harmonizirati revizijski proces na globalnoj razini u današnjim nestabilnim, kompleksnim i kaotičnim uvjetima poslovanja. U svrhu ostvarivanja temeljnih postavki Odbor izdaje jedinstveni i unificirani set Standarda primjenljiv za provođenje revizije financijskih izvještaja svih tipova subjekata, neovisno o djelatnosti i veličini.

Procesi globalizacije, razvoja gospodarstva, kao i krizna razdoblja, rezultiraju „novootkrivenim“ obilježjima poslovanja u pozitivnom ili negativnom kontekstu, povećanju složenosti poslovnih procesa te sve većoj ovisnosti i praćenju trendova sve naprednije informacijske tehnologije. Kao posljedica toga, može se istaknuti da regulatorni okvir, poslovni procesi, upravljanje poslovanjem, računovodstveni i revizijski standardi moraju moći pratiti taj tempo ubrzanog razvoja i napretka poslovanja. U tome kontekstu, Međunarodni revizijski standardi konstantno se razvijaju i unapređuju kako bi učinkovito pratili promjene u poslovnim sustavima i bili adekvatna podloga za reviziju financijskih izvještaja u suvremenim uvjetima poslovanja. Takvi procesi kontinuiranog unapređenja, izmjena i usvajanja novih Standarda nepobitno vode povećanju njihove kompleksnosti u razumijevanju, implementaciji promjena i lakoći primjene. „IAASB prepoznaje činjenicu da Standardi trebaju biti razumljivi, jasni i omogućavati dosljednu primjenu. Navedeni aspekti jasnoće služe poboljšanju kvalitete i jednoobraznosti globalne revizijske prakse.“[1] U tome smislu, 2004. godine pokrenut je sveobuhvatni program Projekt jasnoće (engl. *the Clarity Project*) s ciljem povećanja razine jasnoće implementacijom novih konvencija u sve Standarde bilo njihovom značajnom ili ograničenom revizijom, a koji je završen 2009. godine stupanjem na snagu tako poboljšanih, ažuriranih i pojašnjenih 36 revizijskih Standarda i jednog standarda za kontrolu kvalitete.

Unatoč polaznoj ideji povećanja jasnoće cjelokupnog seta Standarda, rezultat je povećanje njihova obujma i kompleksnosti u snalaženju te određivanju potrebnih aktivnosti i postupaka od strane revizora u danim okolnostima i revizijskim procesima. Dodatna kritika usmjerena je činjenici da se aktualnim setom Standarda i recentnim promjenama smanjuje ‘sloboda’ revizora u primjeni kao smjernica i korištenja koncepta profesionalne prosudbe, a propisuju se postupci koje revizori u određenim specijalnim okolnostima trebaju poduzeti. Pored toga, kompleksnost u snalaženju kao i u razumijevanju zahtjeva često rezultiraju s poduzimanjem previše revizijskih postupaka i arhiviranju nepotrebne dokumentacije, dok u drugim slučajevima rezultiraju s nepoduzimanjem neophodnih postupaka.

[1] https://www.iaasb.org/clarity-center [datum pristupanja: 7. 8. 2019.].

2. REVIZIJA MANJE SLOŽENIH SUBJEKATA

Koliko je s jedne strane opravdana potreba za kontinuiranim razvojem, detaljiziranjem i unapređenjem postojećeg seta revizijskih Standarda s ciljem poboljšanja kvalitete, transparentnosti i dosljednosti revizijske prakse te smanjenja jaza očekivanja, toliko s druge strane te promjene rezultiraju konfuznošću revizijske profesije u njihovoj primjeni. Višedimenzionalnost i slojevitost Standarda preciznije usmjerava revizore u reviziji financijskih izvještaja velikih, dinamičkih i kompleksnih sustava, ali istovremeno s druge strane stvara dodatne troškove suvišnim korištenjem vremenskih, financijskih i ljudskih resursa u revizijama manjih jednostavnijih subjekata provođenjem nepotrebnih revizijskih postupaka, prikupljanjem previše dokumentacije i trošenja vremena na određivanje onoga što je potrebno napraviti i kako je potrebno postupiti u reviziji financijskih izvještaja takvih subjekata.

Uvažavajući činjenicu da primjena cjelovitog kompleksnog seta revizijskih Standarda nepotrebno usporava revizijski proces i podiže cijenu obavljene usluge za jednostavnije i manje subjekte, pojedine zemlje započele su aktivnosti u pogledu pojednostavljenja standarda upravo za takve subjekte, a neke od njih kao što su nordijske zemlje (Norveška, Švedska, Finska, Island i Danska) su već 2015. godine pripremile nacrt regionalnih standarda, Šri Lanka je za razvoj nacionalnih standarda objavljenih 2018. godine koristila upravo njihovu podlogu kao nacrt, ili Belgija koja u ožujku 2019. godine objavljuje obvezne standarde za reviziju mikro, malih i srednje velikih poduzeća kao i malih neprofitnih subjekata. U Odboru su također svjesni problematike te još 2004. godine, prije stupanja na snagu pojašnjenih revizijskih standarda 2009. godine, izdaju Izjavu o međunarodnoj revizijskoj praksi IAPS 1005 (engl. *International Auditing Practice Statement*) o posebnim razmatranjima za reviziju manjih subjekata koja je povučena nakon što su pojašnjenja za bolje razumijevanje MRevS-ova 2009. godine stupila na snagu.

Kao što je naglasio predsjednik IAASB-a, prof. Arnold Schilder, manji subjekti značajno doprinose svjetskoj ekonomiji, a kvantitativno, većina revizija na globalnoj razini, su revizije manjih subjekata.[2] Početkom 2017. godine IAASB organizira konferenciju u Parizu s glavnim ciljem proširivanja spoznaja o stanju i perspektivama primjene postojećih Međunarodnih revizijskih standarda za sve subjekte neovisno o njihovoj kompleksnosti s posebnim naglaskom na one jednostavnije i manje subjekte. Najvažniji zaključci koji su usvojeni na konferenciji uključuju važnost usmjeravanja značajne pozornosti reviziji financijskih izvještaja malih i srednje velikih poduzeća. Odbor je naglasio važnost pronalaženja **glavnih uzroka (engl. *root causes*) identificiranih problema revizije manje složenih subjekata** dok su podijeljena mišljenja oko potrebe razvoja novih standarda za takve subjekte. Percepcija je da povećavajući obujam i kompleksnost Standarda rezultira skupljim revizijama sektora manjih subjekata. Glavni zaključak održane konferencije je da **ne mora postojati jedinstveni set standarda za sve vrste subjekta** (engl. ***one-size-fits-all solution***) kao što je dotada bila politika Odbora te da je potrebno početi provoditi aktivnosti usmjerene pojednostavljenju revizijskih procesa za manje složene subjekte.

[2] IAASB (2019) Discussion Paper, Audits of Less Complex Entities Exploring Possible Options to Address the Challenges in Applying the ISAs, dostupno na: https://www.ifac.org/publications-resources/discussion-paper-audits-less-complex-entities [datum pristupanja: 1. 8. 2019.].

3. SAŽETAK MATERIJALA ZA RASPRAVU O REVIZIJAMA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA MANJE SLOŽENIH SUBJEKATA

U IAASB-u su svjesni izazova koji su stavljeni pred revizore u reviziji jednostavnijih i manjih subjekata te im je temeljni cilj detektirati glavne uzroke tih izazova kako bi učinkovito mogli pristupiti rješavanju problema. U svrhu toga, u **travnju 2019. godine** pripremljen je **materijal za raspravu** (engl. *Discussion Paper*) pod nazivom **Revizije manje složenih subjekata: Istraživanje mogućih opcija za nadilaženje izazova primjene MRevS-ova** (engl. *Audits of Less Complex Entities: Exploring Possible Options to Address the Challenges in Applying the ISAs*), koji predstavlja polazište za konkretne aktivnosti Odbora po tome pitanju. Komentare na istaknute izazove i prijedloge sintetizirane u materijalu moguće je poslati **do 12. rujna 2019.** godine. Sve interesno-utjecajne skupine pozvane su da svojim komentarima i razmišljanjima usmjere i daju svoj doprinos daljnjim aktivnostima i smjeru djelovanja IAASB-a po pitanju revizije financijskih izvještaja manje složenih subjekata. Izvorni materijal je moguće pronaći na sljedećoj poveznici: https://www.ifac.org/publications-resources/discussion-paper-audits-less-complex-entities. Na istoj poveznici nalazi se poveznica za predavanje komentara za koje je potrebno registrirati se na internetske stranice IFAC-a, a registracija je besplatna.

Osnovne spoznaje i početne sugestije IAASB-a navedene u materijalu za raspravu dane su u nastavku teksta.

Početno pitanje koje je potrebno razjasniti i definirati je koji su to jednostavniji i manji subjekti na koje će se primjenjivati novousvojena pojednostavljenja. U tome kontekstu, Odbor radije koristi termin **'manje složeni subjekti**' (engl. ***less complex entities***) od uobičajene i poznate klasifikacije poduzeća prema veličini gdje je u Republici Hrvatskoj ta klasifikacija usklađena s europskom direktivom na mikro, male, srednje velike i velike poduzetnike, a uređena je Zakonom o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/2015., 134/2015., 120/2016., 116/2018., članak 5.). Prema mišljenju Odbora „prikladnije je usmjeriti se na kompleksnost subjekta umjesto na njegovu veličinu. Razlog tome je što u današnjem okruženju nije sve u veličini – mnogo je subjekata koji su manji i mogu se smatrati kompleksnima, također mogu postojati drugi subjekti koji se ne smatraju malima, ali je njihovo poslovanje manje kompleksno."[3] Prema tome, cilj je Odbora detektirati karakteristike takvih manje složenih subjekata kojima bi usmjerili napore za pojednostavljenje revizijske prakse. Pri tome vodili su se definicijom 'manjeg subjekta' (engl. *smaller entity*) preuzetom iz vlastitog pojmovnika[4] gdje se navode kvalitativne karakteristike takvih subjekata kao što su:

1. koncentracija vlasništva i upravljanja na manji broj individualaca
2. jedno ili više od navedenog:
   a. izravne ili jednostavne transakcije
   b. jednostavno evidentiranje poslovnih događaja
   c. nekoliko linija poslovanja ili nekoliko proizvoda u linijama poslovanja
   d. manji broj internih kontrola
   e. manje razina upravljanja

[3] IAASB (2019) Discussion Paper, Audits of Less Complex Entities Exploring Possible Options to Address the Challenges in Applying the ISAs, dostupno na: https://www.ifac.org/publications-resources/discussion-paper-audits-less-complex-entities [datum pristupanja: 1. 8. 2019.].

[4] IAASB's Glossary of Terms (February 2009) str. 31: https://www.ifac.org/system/files/downloads/a005-2010-iaasb-handbook-handbook-glossary.pdf.

f. manji broj zaposlenih, mnogi od njih zaduženi i odgovorni za veći broj aktivnosti.

Osim jasnog određivanja subjekata koji su predmetom razmatranja, Odbor se susreće s brojnim izazovima koje je potrebno uzeti u obzir u procesu pojednostavljenja revizijskih Standarda za manje složene subjekte. U tom kontekstu, prepoznate izazove Odbor dijeli na one koji su izvan njihove kontrole i nisu u domeni aktivnosti vezanih za pojednostavljenje revizija manje složenih subjekata kao i one kojima se namjeravaju baviti u tome procesu. Izazovi koji nisu u njihovoj domeni vezani su uz zakonske i druge zahtjeve revizije, tržišna razmatranja kao što su naknade za obavljenu reviziju, tehnologija i metodologija kao i edukacija i ljudski resursi. Također, taj proces ne uključuje pitanja vezana uz druge revizijske angažmane, dostupnost Standarda te vrijednost i očekivanja od revizije. Radi se o važnim pitanjima u reviziji financijskih izvještaja, ali se radi o područjima koja se ne mogu poboljšati u kontekstu pojednostavljenja revizijskih Standarda za manje složene subjekte. S druge strane, temeljem dosada prikupljenih povratnih informacija od strane interesnih skupina Odbor navodi izazove koje će nastojati riješiti i kojima će se baviti u pojednostavljenju revizijskih Standarda za manje složene subjekte.

Tablica 1: Izazovi kojima će se baviti IAASB u okviru pojednostavljenja revizija manje složenih subjekata

Jezik i temeljni pristup Standardima	S vremenom i razvojem Standarda narušeno je načelo 'jasnoće' sve kompleksnijim jezikom koji rezultira njihovim sve težim razumijevanjem. Standardi su sve manje općeniti, tj. od početnog okvira za provođenje revizije, uključuju sve specifičnije zahtjeve za pojedine revizije što rezultira pristupom 'veće usklađenosti sa standardima' (engl. *'compliance with the standards' approach*) radije nego pristupa u kojem revizor primjenjuje profesionalnu prosudbu u određivanju odgovarajućih revizijskih procedura u specifičnim okolnostima. Kompleksnost snalaženja kroz Standarde prekidom kontinuiteta revizijskog procesa diskrecijskim elementima, tj. Standardi su pisani linearnim pristupom dok je revizija financijskih izvještaja iterativni pristup.
Dužina i opseg Standarda	Međunarodni revizijski standardi su opsežni što otežava njihovo čitanje i primjenu.
Dokumentacija	Zahtjevi za dokumentiranjem su opsežni, a revizijama Standarda postaju još opsežniji. U određenim okolnostima postoje nejasnoće u razumijevanju što treba biti dokumentirano. Ponekad nedostatak jasnoće rezultira različitim interpretacijama ili arhiviranju previše dokumentacije.
Nedostatak jasnoće što i zašto treba napraviti u revizijskom procesu	Revizori ponekad provode nepotrebne postupke jer u određenim specifičnim okolnostima Standardi nisu jasni o prirodi i obuhvatu potrebnih aktivnosti. S druge strane, određeni potrebni postupci nisu provedeni uslijed nedostatka jasnoće.
Nedovoljno smjernica vezanih uz Međunarodne revizijske standarde	Odlomci koji su usmjereni posebnim razmatranjima za revizije jednostavnijih subjekata nisu od pomoći u smislu proširivosti i proporcionalnosti zahtjeva.
Dodatni izazovi	**Identifikacija i procjena rizika** **Revizorova razmatranja u vezi s prijevarom** **Revizija računovodstvenih procjena**

Važno je istaknuti da IAASB potiče interesne skupine da u svojim komentarima sugeriraju i druge izazove koji do ove faze i pripreme materijala nisu obuhvaćeni ili prepoznati.

U objavljenom pozivu na komentare IAASB navodi tri moguća smjera budućeg razvoja i pojednostavljenja revizija financijskih izvještaja manje složenih subjekata. U materijalu je naglašeno kako se interesne skupine ne trebaju ograničavati i komentirati isključivo predložene smjerove, već su sve dodatne ideje i varijante dobro došle. Neovisno o konačno izabranom pristupu, Odboru je jasno da nema jednostavnog rješenja te će konačna promjena, revizija i implementacija trajati dulje vremensko razdoblje. Kao prvi korak, ideja Odbora je prikupiti sve moguće smjernice, ideje, sugestije, istaknute ključne probleme u provedbi revizijskog procesa kod manje složenih subjekata te u tome smislu pozivaju sve interesne skupine da priložе svoj komentar na obrazlaganu temu.

Pomoću dosad prikupljenih informacija Odbor je dao prijedlog tri moguće identificirane akcije:

1. revizija postojećih Međunarodnih revizijskih standarda
2. razvijanje odvojenih revizijskih standarda za manje složene subjekte
3. razvijanje smjernica za revizore manje složenih subjekata u sklopu postojećih Međunarodnih revizijskih standarda.

PRIJEDLOG 1: REVIZIJA POSTOJEĆIH MEĐUNARODNIH REVIZIJSKIH STANDARDA

Ideja revizije postojećih MRevS-ova polazi od toga da se Standardi učine razumljivijim revizoru, gdje bi posebnu korist imali revizori pri reviziji manje složenih subjekata. U tome smislu, Odbor od interesnih skupina želi prikupiti podatke o tome što je moguće napraviti po tome pitanju uz zadržavanje robusnosti i kvalitete postojećih Standarda. Odbor je dosada istaknuo nekoliko mogućih pristupa reviziji postojećih Standarda, a koji uključuju:

– revizija svih MRevS-ova kao dio jednog velikog projekta
– revizija MRevS-ova u fazama po skupinama Standarda
– provođenje ciljanih promjena kada se revidira pojedini MRevS.

Osnovna ideja revizije MRevS-ova je postići veći fokus na to što revizor treba napraviti u pojedinoj reviziji, tj. usmjeriti se na zahtjeve koji trebaju biti artikulirani jasnim i razumljivim jezikom, uz postojanje materijala za primjenu koji će osigurati njihovu učinkovitu i djelotvornu implementaciju. U tome smislu, zadržala bi se jednoobraznost Standarda za sve subjekte postavljanjem temeljnih zahtjeva, a dodatna proširenja bila bi, prema potrebi, usmjerena kompleksnijim okolnostima (engl. *building-block approach*). U slučaju odabira te opcije bit će potrebno voditi računa o proširivosti i proporcionalnosti zahtjeva uključivanjem primjera primjene za jednostavne i složene subjekte radi isticanja međusobnih razlika. U ovoj opciji važno je pitanje načina naglašavanja specifičnosti za primjenu u slučaju manje složenih subjekata. Uz unificiranost strukture svaki standard bi u zasebnom odjeljku trebao imati istaknute smjernice za primjenu u reviziji manje složenih subjekata.

PRIJEDLOG 2: RAZVIJANJE ODVOJENIH REVIZIJSKIH STANDARDA ZA MANJE SLOŽENE SUBJEKTE

Razvoj zasebnog seta revizijskih standarda za manje složene subjekte posljednjih se nekoliko godina razmatra u mnogim nacionalnim ekonomijama, a recentno su predmet rasprave na međunarodnoj razini. Odbor razvoj novih standarda vidi tek kao jednu od alternativa kojima je moguće pojednostaviti revizijski proces manje složenih subjekata. Iako se po mnogo čemu to čini kao logična opcija, na konferenciji održanoj u Parizu 2017. godine takva alternativa naišla je na zabrinutost pojedinih interesnih skupina. Ono što je bitno naglasiti u slučaju da ta alternativa prevlada te da bude izabrana kao najpovoljnija opcija je da novi set standarda mora pružati jednaku razinu uvjerenja za davanje revizorova mišljenja kao i postojeći set Standarda, tj. mora pružati razumno uvjerenje (engl. *reasonable assurance*) te da svaki novorazvijeni standard mora zadržati robusnost postojećih Standarda. Takvi standardi bi trebali uključivati opis tipova subjekata kojima su namijenjeni.

U slučaju izbora alternative razvoja novih standarda postoje dvije mogućnosti:

A. razvoj novih standarda na temelju postojećih Međunarodnih revizijskih standarda (u tome slučaju novi standardi i MRevS bi imali isti cilj i značajne zahtjeve uključujući usklađenost s ISQC 1)
B. razvoj novih standarda na temelju drugog okvira (radilo bi se o samostalnim standardima s drugačijim pristupom procjene rizika, razvojem podržavajućeg okvira uključujući relevantne kriterije, s ciljevima angažmana koji bi rezultirali istom razinom uvjerenja za revizorovo mišljenje).

PRIJEDLOG 3: RAZVIJANJE SMJERNICA ZA REVIZORE MANJE SLOŽENIH SUBJEKATA U SKLOPU POSTOJEĆIH MEĐUNARODNIH REVIZIJSKIH STANDARDA

Postoji jednoglasna potreba razvoja dodatnih smjernica za revizije manje složenih subjekata, a posebice praktičnih 'kako' vodiča (engl. *'how to' guides*). Priroda takvih materijala ne bi bila obvezujuća. Odabirom ove alternative moguć je izbor više različitih pristupa:

- priprema sveobuhvatnog vodiča o tome kako primijeniti MRevS-ove u okolnostima gdje su priroda i okolnosti revidiranog subjekta manje složene. U tome smislu, IFAC je pripremio vodič za revizije malih i srednje velikih poduzeća koji je preveden na više od 20 jezika, a sastoji se od dva sveska gdje prvi pokriva temeljne koncepte i pristup procjene rizika, a drugi praktične primjere, uključujući ilustracije slučajeva. U slučaju prihvaćanja te opcije, ideja Odbora je kolaborirati s IFAC-om i proširiti i poboljšati postojeći Vodič.
- priprema novog vodiča s bilješkama revizijske prakse koje bi olakšale revizijski proces manje složenih subjekata (engl. *International Auditing Practice Note – IAPN*). Takav vodič ne bi nametao dodatne zahtjeve revizorima, već bi im pružilo praktičnu pomoć te bi vrlo vjerojatno obuhvaćao samo specifična područja primjene.
- Vodič za primjenu specifičnih područja u sklopu MRevS-ova usmjeren izazovima povezanim s revizijom manje složenih subjekata. Radi se o parcijalnom vodiču koji bi bilo usmjeren identifikaciji i procjeni rizika.
- Fokusirani 'implementacijski paketi' (engl. *'implementation packs'*) za nove i revidirane MRevS-ove specijalno za revizije manje složenih subjekata koji bi uključivali prezentacije, *webinare*, fokusirane smjernice kako primijeniti novi ili revidirani Standard, kao i edukacije i pomoć pri implementaciji.

Kao i u drugim aktivnostima i procesima, tako i u slučaju pokretanja određenih promjena sve polazi od inicijative koja je realizirana te kvalitete podloge za promjenu. U tome kontekstu, važno je mišljenje svekolike javnosti, stručnjaka, udruženja, revizijskih društava radi stvaranja i pripreme kvalitetnog polazišta za nadolazeće promjene koje će rezultirati pojednostavljenjem i poboljšanjem jasnoće revizijskog procesa manje složenih subjekata uz zadržavanje dosljednosti i iste razine razumnog uvjerenja, ali povećanja kvalitete i transparentnosti uz smanjenje jaza očekivanja. Radi mogućnosti ujednačavanja i preglednosti pristiglih komentara i sugestija IAASB je pripremio set pitanja namijenjenih komentatorima, uz naglasak da ne moraju odgovarati na sva pitanja te da se ne moraju ograničavati u svojim komentarima isključivo na postavljena pitanja koja su prikazana u nastavku teksta.

PITANJA IAASB-a ZA KOMENTATORE:

1. Zanimaju nas stajališta o kriterijima za određivanje pojma i koji su to manje složeni subjekti. Odgovor bi trebao obuhvaćati odgovarajući opis vrste subjekata koje će biti u fokusu aktivnosti Odbora vezano uz revizije manje složenih subjekata. Poželjno je navesti karakteristike koje bi takvi subjekti trebali imati.
2. Drugi dio materijala opisuje izazove povezane s revizijama manje složenih subjekata uključujući izazove koji su u okviru aktivnosti Odbora povezano s revizijama manje složenih subjekata. Povezano s tim izazovima potrebno je mišljenje o:
   a. Navedite određene aspekte MRevS-a koji su teški za primjenu? Poželjno je da odgovor uključuje reference na specifične MRevS-ove i određene zahtjeve u sklopu MRevS-ova koji su najproblematičniji u provedbi revizija manje složenih subjekata.
   b. Povezano s prethodnim (2.a) što je, prema Vašem mišljenju, temeljni uzrok(ci) tih izazova i kako ste u dosadašnjim revizijama upravljali i rješavali te izazove? Postoji li neka druga skupina izazova koja nije identificirana, a koja se treba uzeti u razmatranje u sklopu projekta i aktivnosti vezanih uz reviziju manje složenih subjekata?
3. S obzirom na izazove koji nisu pod našom kontrolom ili su izostavljeni iz naših istraživačkih aktivnosti prikupljanja informacija (kao što je navedeno u drugom dijelu materijala), ako smatrate da je uloga IAASB-a da se treba fokusirati na poticanje drugih na aktivnosti, gdje taj fokus treba biti i zašto?

4. Kako bi odabrali adekvatnu alternativu, važno je da razumijemo stajališta interesnih skupina o svakoj mogućoj aktivnosti. Povezano sa svakom navedenom potencijalnom mogućom alternativom važno je mišljenje o sljedećem:
   a. za svaku od mogućih alternativa (ili zasebno ili u kombinaciji):
      i. Hoće li moguća opcija odgovarajuće ispuniti identificirane izazove?
      ii. Koje mogu biti implikacije ili posljedice tako odabrane opcije(a)? Ovdje možete navesti i svoje stajalište o tome zašto pojedina predložena opcija nije odgovarajuća i zašto.
   b. Postoje li druge moguće opcije koje nisu identificirane u materijalu, a koje trebamo uzeti u obzir u idućim fazama projekta o pojednostavljenju revizija manje složenih subjekata?
   c. Prema Vašem mišljenju, koje aktivnosti trebamo smatrati prioritetnima i zašto? To može uključivati jednu ili više mogućih opcija, ili aspekata tih opcija, navedenih u trećem dijelu materijala ili u odgovoru na pitanje 4.b.
5. Postoje li neka druga pitanja koja moramo uvažiti u promišljanju smjerova razvoja revizija manje složenih subjekata?

Literatura:

1. IAASB (2019) Discussion Paper, Audits of Less Complex Entities Exploring Possible Options to Address the Challenges in Applying the ISAs, dostupno na: https://www.ifac.org/publications-resources/discussion-paper-audits-less-complex-entities [datum pristupanja: 1. 8. 2019.].
2. Sever Mališ, S.; Tušek, B.; Žager, L. (2012). *Revizija – načela, standardi, postupci*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
3. Boyton, K. (1992). *Modern Auditing*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
4. IAASB's Glossary of Terms (February 2009) str. 31: https://www.ifac.org/system/files/downloads/a005-2010-iaasb-handbook-handbook-glossary.pdf.
5. IAASB, https://www.iaasb.org [datum pristupanja: 7. 8. 2019.].
6. IAASB (2007) International Auditing and Assurance Standards Board: A Brief History of its Development and Progress, dostupno na: https://www.ifac.org/system/files/downloads/IAASB_Brief_History.pdf [datum pristupanja: 1. 8. 2019.].
7. Zakon o računovodstvu, Nar. nov., br. 78/2015., 134/2015., 120/2016., 116/2018.

Prof. dr. sc. BORIS TUŠEK
Ekonomski fakultet, Zagreb

Stručni članak UDK 657.6

Pregled Provedbenih smjernica za etički kodeks i Standarde u internoj reviziji

U ovom članku dan je pregled Provedbenih smjernica koje čine dio preporučenih smjernica Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja. U veljači 2019. godine Provedbene smjernice za Standarde nadopunjene su Provedbenim smjernicama za Etički kodeks. Provedbene smjernice pružaju moguće ili prihvatljive pristupe u postizanju usklađenosti funkcije interne revizije i internih revizora sa zahtjevima Etičkog kodeksa i Standarda.

1. UVOD

Svako područje profesionalnog djelovanja pa tako i interna revizija, ne može egzistirati bez vlastitih „pravila igre“ kao bitne pretpostavke profesionalnog obavljanja revizijskog posla. U tom smislu uloženi su napori u oblikovanje i razradu cjelokupnog Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja (engl. *International Professional Practices Framework*), kojeg je objavio Institut internih revizora (engl. *The IIA Global*). Okvir sistematizira obvezujuće i preporučene smjernice profesionalnog djelovanja internih revizora. Svrha oblikovanja i objavljivanja Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja je da se internim revizorima diljem svijeta sistematiziraju obvezujuće i preporučene smjernice za uspostavljanje i djelovanje aktivnosti interne revizije, i to tako da iste pomognu internim revizorima da na odgovarajući način reagiraju u obavljanju sve složenijih aktivnosti interne revizije te osiguravaju kvalitetu profesionalne usluge svojim korisnicima i organizaciji u cjelini.

Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja uključuje sljedeće sadržajne elemente:

- Misija interne revizije (engl. *Mission of Internal Audit*)
- Obvezujuće smjernice (engl. *Mandatory Guidance*) koje se sastoje od:
  - o Temeljnih načela za profesionalno obavljanje interne revizije (engl. *Core Principles for the Professional Practice of Internal Auditing*)
  - o Definicije interne revizije (engl. *Definition of Internal Auditing*)
  - o Etičkog kodeksa (engl. *Code of Ethics*)o 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:
  - o Provedbenih smjernica (engl. *Implementation Guidance*)
  - o Dodatnih smjernica (engl. *Supplemental Guidance*).Od 1. siječnja 2017. godine primjenjuju se revidirani Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije (Standardi).[1] Standardi čine najznačajniji dio cjelokupnog Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja.

2. PROVDBENE SMJERNICE KAO DIO MEĐUNARODNOG OKVIRA PROFESIONALNOG DJELOVANJA

Provedbene smjernice (engl. *Implementation Guidance*) su smjernice koje pomažu internim revizorima **u primjeni Etičkog kodeksa i Standarda**. Provedbene smjernice pružaju moguće ili prihvatljive pristupe u postizanju usklađenosti sa zahtjevima Etičkog kodeksa i Standarda. Provedbene smjernice ne smiju sadržavati detaljne opise procesa i procedura u internoj reviziji, kao što su to primjerice konkretni radni programi, tehnike, alati ili modeli. Takvu razinu detaljnosti i primjenjivosti treba očekivati na razini dodatnih smjernica (engl. *Supplemental Guidance*). Namjera objave Provedbenih smjernica je da primjena svih etičkih načela i pravila koja su zapisana u Etičkom kodeksu te svaki pojedini Standard budu podržani odgovarajućom provedbenom smjernicom. Pri tome, svaka pojedina Provedbena smjernica koja tumači primjenu svakog pojedinog povezujućeg Standarda i načela Etičkog kodeksa sadrži jednake sadržajne elemente. Svaka provedbena smjernica započinje s navodom konkretnog Standarda i Tumačenja standarda na kojeg se odnosi odnosno navodom načela i pravila Etičkog kodeksa kojeg pojašnjava. Nakon toga, navodi se uvodni dio (ili početak rada, početak korištenja - engl. *Getting Started*), a potom i dio koji se odnosi na razmatranja za provedbu (engl. *Considerations for Implementation*). Taj dio provedbenih smjernica nudi konkretnija rješenja i mogućnosti primjene etičkog načela i pravila iz Etičkog kodeksa odnosno samog Standarda na kojeg se odnosi. Posljednji sadržajni element provedbene smjernice uključuje razmatranja za dokazivanje sukladnosti sa zahtjevima Etičkog kodeksa i Standarda te povezujuće Provedbene smjernice (engl. *Considerations for Demonstrating Conformance*).

Uz **Provedbene smjernice za Standarde** koje su objavljene tijekom 2016. godine, **u veljači 2019. godine** globalni Institut internih revizora objavio je **Provedbene smjernice za Etički kodeks** (engl. *The IIA's Code of Ethics Implementation Guides*), čime su Provedbene s**mjernice, u odnosu na dosadašnje, ažurirane odnosno nado-**

[1] Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije (Standardi) dio su obvezujućih, smjernica Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja (MOPD–a) kojeg objavljuje Institut internih revizora (The IIA Global). Sastoje se od Standarda obilježja interne revizije i Standarda izvođenja interne revizije. Više o tome, Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD), prijevod s engleskog jezika, The Institute of Internal Auditors Global, Hrvatski institut internih revizora, Zagreb, *Autorska prava © 2017 The Institute of Internal Auditors, Inc. Sva prava pridržana.*

punjene. Provedbenim smjernicama za primjenu Etičkog kodeksa pojašnjava se primjena etičkih načela i pravila iz Etičkog kodeksa koji je obvezujući element cjelokupnog Okvira. Riječ je o načelima integriteta (poštenja), objektivnosti, povjerljivosti i stručnosti.

U tablici 1.[2] dan je pregled važećih Provedbenih smjernica za Etički kodeks i Standarde po kriterijima oznake, naziva te kratkog pregleda sadržaja svake pojedine Provedbene smjernice.

Tablica 1. Pregled Provedbenih smjernica za Etički kodeks i Standarde u internoj reviziji

Oznaka	Naziv Provedbene smjernice	Sadržaj Provedbene smjernice
IG Etički kodeks	**Načelo 1. Integritet (poštenje)**	Sadrži smjernice za primjenu načela integriteta (poštenja) i to za glavnog internog revizora i za interne revizore kao pojedince. Kao lider aktivnosti interne revizije glavni interni revizor treba uvažavati kulturu integriteta, djelujući pošteno i pridržavajući se Etičkog kodeksa. Glavni interni revizor mora uspostaviti politike i procedure kojima se usmjerava djelovanje funkcije interne revizije i kada je to implementirano funkcija interne revizije pokazuje marljivost i odgovornost. Glavni interni revizor može zahtijevati od internih revizora u pisanom obliku da su upoznati i razumiju takva pravila i procedure. Uz to glavni interni revizor može tražiti potpisivanje izjave od svih internih revizora da primjenjuju Etički kodeks i da nisu u sukobu interesa. Glavni interni revizor može organizirati i odgovarajuće edukacije o primjeni načela integriteta i ostalih etičkih načela u praksi, primjerice, putem rasprava o situacijama koje zahtijevaju rješavanje etičkih dilema i donošenja ispravnih odluka u etičkom smislu. Glavni interni revizor provodi nadzor nad svakim angažmanom te periodična vrednovanja, što su također prilike za rasprave kako primijeniti načelo integriteta u svakodnevnom obavljanju revizorskog posla. U ovoj Provedbenoj smjernici navedena su ponašanja internih revizora kao pojedinaca koja nisu nezakonita, ali su diskreditirajuća i nisu u skladu s načelom integriteta, kao što su neprihvaćanje odgovornosti za pogreške, laganje, izdavanje lažnih izvješća, iznošenje tvrdnji o nečijoj kompetentnosti na način koji je lažan, nasilje, uznemiravanje i slično. Interni revizori se trebaju pridržavati etičkih pravila, kodeksa ponašanja, izjave o vrijednostima te ostale politike i postupke koje su uspostavljene unutar organizacije i same funkcije interne revizije. Uz to, navodi se da se interni revizori moraju pridržavati zakona i propisa industrije u kojoj subjekt djeluje. Interni revizori trebaju uvažavati i dati doprinos ostvarivanju legitimnih i etičkih ciljeva organizacije. Uz to, moraju sudjelovati u programima kontinuiranog profesionalnog razvoja usmjerenog temama koje uključuju etička pitanja.
IG Etički kodeks	**Načelo 2. Objektivnost**	Obrazlaže se važnost načela objektivnosti u profesiji interne revizije koje je sadržano u Misiji interne revizije te svim obvezujućim smjernicama IPPF-a. Glavni interni revizor mora oblikovati relevantne politike i procedure na razini funkcije interne revizije, među kojima je i politika o postupanju u slučaju kada interni revizori primaju poklone i nagrade. Uz to, navodi se da glavni interni revizor mora zahtijevati od internih revizora ispunjavanje izjava o stvarnom ili mogućem sukobu interesa i okolnostima koje umanjuju njihovu objektivnost te ih uzeti u obzir prilikom raspoređivanja pojedinaca na angažmane. Glavni interni revizor treba oprezno razmotriti kako mjere izvršenja i sustav kompenzacija može utjecati na objektivnost internih revizora u utvrđivanju revizijskih nalaza i zaključaka. Ako je bilo koja vrsta angažmana funkcije interne revizije ili dio posla eksternaliziran, glavni interni revizor je i dalje odgovoran za primjenu obvezujućih smjernica IPPF-a, uključujući obvezu revizora i suradnika da osiguraju objektivnost i objave bilo koju okolnost koja narušava njhovu objektivnost. Provedbena smjernica sadrži detaljnija pojašnjenja o tome da interni revizori prilikom obavljanja angažmana moraju djelovati na način da rezultati budu uravnotežena procjena svih relevantnih okolnosti koje su utvrdili, pozvajući se pri tome na relevantne Standarde. U kontekstu objektivnosti pojašnjava se i kako interni revizori ne bi smjeli biti pod utjecajem drugih te podređivati svoje prosudbe o revizijskim pitanjima drugima. Također, pojašnjava se detaljnije sukob interesa te moguće okolnosti koje umanjuju objektivnost internog revizora s pripadajućim mjerama zaštite.
IG Etički kodeks	**Načelo 3. Povjerljivost**	U obavljanju poslova interne revizije, interni revizori prikupljaju različite vrste inforamcije o poslovanju poduzeća. Informacije uključuju informacije u fizičkom obliku, kao što su tiskani dokumenti, zatim u elektroničkom obliku, kao što su audio, video i kodirani podaci. Povjerljivost podrazumijeva zaštitu informacija od otkrivanja neovlaštenim pojedincima i subjektima, unutar i izvan organizacije. Interni revizori trebaju razumjeti zakone i propise koji se odnose na povjerljivost i sigurnost informacija za nadležnosti u kojima djeluje njihova organizacija, kao i poznavati politike specifične za njihovu organizaciju i aktivnosti interne revizije. Povezano s tim potrebno je na razini funkcije interne revizije i subjekta oblikovati odgovarajuće politike i procedure kojima je potrebno identificirati vrstu informacija koje se mogu objaviti, stranke koje moraju odobriti otkrivanje i postupke koje treba slijediti. Povezano s tim dane su detaljnije smjernice koje su u području odgovornosti za oblikovanje politika i procedura glavnog internog revizora, zatim obveze glavnog internog revizora koje se odnose na aktivnosti treninga u primjeni načela povjerljivosti te posebno smjernice za internog revizora kao pojedinca.
IG Etički kodeks	**Načelo 4. Stručnost**	Radi postizanja prihvatljive razine stručnosti, prema ovoj Provedbenoj smjernici, glavni interni revizor treba razviti strategiju zapošljavanja koja uključuje alate i procese za redovito ocjenjivanje kompetencija pojedinih internih revizora, aktivnosti interne revizije u cjelini i svih pružatelja usluga uvjerenja i savjetovanja na koje se oslanja aktivnost interne revizije. Uz to, prema Smjernici, glavni interni revizor treba popisati znanja, vještine, kompetencije i iskustvo pojedinih revizora, uskladiti ih s onima potrebnim za ispunjavanje planova interne revizije i utvrditi sve neusklađenosti u obuhvatu. Neusklađenosti može rješavati osiguravanjem odgovarajućih edukacija i treninga osoblja funkcije interne revizije te mentorskim radom, kao i rotacijom osoblja interne revizije, angažiranjem eksperata te vanjskih pružatelja usluga. U kontekstu kontinuiranog poboljšanja stručnosti glavni interni revizor, prema ovoj Provedbenoj smjernici, treba razviti politike i procedure koje uključuju redovito pregledavanje individualnih učinaka (godišnje ili polugodišnje), usporedbu s najboljim praksama i/ili pregledavanje ključnih indikatora izvršenja. Glavni interni revizor treba podržavati sudjelovanje osoblja interne revizije različitim oblicima kontinuiranog profesonalnog razvoja (konferencija, seminara, edukacija za stjecanje profesionalnih certifikata). U kontekstu stručnosti i akcijskih planova za postizanje i održavanje stručnosti glavni interni revizor mora oblikovati i implementirati program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja. Smjernica sadrži detaljnija pojašnjenja koja se odnose na stručnost internih revizora kao osoba, kako bi mogli obavljati isključivo poslove za koje su stručno osposobljeni i za koje imaju dovoljno znanja, vještina i kompetencija.

[2] Pregled sadržaja Provedbenih smjernica sastavljen je na temelju, Implementation Guides for The IIA's Code of Ethics and the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, International Professional Practices Framework, The Institute of Internal Auditors Global, *Copyright ® 2019 The Institute of Internal Auditors, Inc. All rights reserved.*

Oznaka	Naziv Provedbene smjernice	Sadržaj Provedbene smjernice
IG1000	**Svrha, ovlasti i odgovornost**	Navode se i pojašnjavaju bitni sadržajni elementi povelje interne revizije te procedure odobrenja i ažuriranja povelje interne revizije.
IG1010	**Priznavanje obvezujućih smjernica u povelji interne revizije**	Sadrži smjernice kako glavni interni revizor mora prilikom izrade i ažuriranja povelje interne revizije te u raspravama s menadžmentom i revizijskim odborom prepoznati i promovirati obvezujuće smjernice Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja te iste ugraditi u povelju interne revizije.
IG1100	**Neovisnost i objektivnost**	Pojašnjava pretpostavke organizacijske neovisnosti funkcije interne revizije i individualne objektivnosti internog revizora te kako ih ugraditi u odgovarajuće interne akte funkcije interne revizije, konkretnije revizijski priručnik i ostale dokumente. Uz to navode se i neke konkretne okolnosti narušavanja neovisnosti i objektivnosti.
IG1110	**Organizacijska neovisnost**	Sadrži smjernice kako postići funkcionalnu odgovornost interne revizije revizijskom odboru te administrativnu odgovornost interne revizije upravi. Navode se i pojašnjavaju primjeri funkcionalne odgovornosti i funkcionalnog izvještavanja interne revizije prema revizijskom odboru.
IG1111	**Izravna interakcija s odborom**	Pojašnjava se detaljnije nužnost uspostave direktne funkcionalne odgovornosti i izvještavanja interne revizije prema revizijskom odboru. To omogućava ne samo ostvarivanje svrhe interne revizije, nego istodobno ostvarivanje uloga i odgovornosti revizijskog odbora. Interakcija podrazumijeva dvosmjerni proces.
IG1112	**Uloge glavnog internog revizora izvan funkcije interne revizije**	Navode se i pojašnjavaju situacije i okolnosti u kojima se najčešće očekuju aktivnosti glavnog internog revizora izvan funkcije interne revizije te nužnost razumijevanja glavnog internog revizora načela i pravila Etičkog kodeksa i odgovarajućih Temeljnih načela za profesionalno obavljanje interne revizije kada prihvaća takve aktivnosti. Riječ je najčešće o aktivnostima u području upravljanja rizicima, usklađenosti, dizajna internih kontrola.
IG1120	**Individualna objektivnost**	Sadrži smjernice kako glavni interni revizor mora upravljati s individualnom objektivnosti internih revizora te kako razviti interne politike i procedure unutar odjela interne revizije kojima će se jasno definirati očekivanja prema internim revizorima radi postizanja njihove individualne objektivnosti.
IG1130	**Narušavanje neovisnosti ili objektivnosti**	Navode se konkretne okolnosti koje narušavaju neovisnost ili objektivnost (osobni interesi, samoprovjera, obiteljska povezanost, zastrašivanje, pritisci i slično) te daju smjernice internim revizorima kako postupati u slučaju narušavanja neovisnosti ili objektivnosti u njihovom profesionalnom djelovanju.
IG1200	**Stručnost i dužna profesionalna pažnja**	Ukazuje na važnost posjedovanja znanja, vještina i ostalih kompetencija potrebnih za ispunjavanje pojedinačnih odgovornosti internih revizora. Stručnost se ostvaruje obrazovanjem, iskustvom, mogućnostima kontinuiranog profesionalnog razvoja te stjecanjem certifikata IIA Global. Dužna profesionalna pažnja podrazumijeva dosljednu primjenu Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja i dodatne interne metodološke odrednice razvijene na razini funkcije interne revizije.
IG1210	**Stručnost**	Pojašnjava obveze glavnog internog revizora u kontekstu razvoja odgovarajućih alata za procjenu kompetentnosti internih revizora i procjenu njihovih vještina te uključivanje temeljnih kriterija kompetentnosti internih revizora u sistematizaciju revizijskih radnih mjesta u odjelu interne revizije te njihovo korištenje u postupcima zapošljavanja internih revizora. Glavni interni revizor ima obvezu osigurati kolektivnu kompetentnost na razini odjela interne revizije te primjenu Okvira IIA Global za razvijanje kompetentnosti interne revizije.
IG1220	**Dužna profesionalna pažnja**	Pojašnjava se primjena dužne profesionalne pažnje na razini pojedinačnog revizijskog angažmana što uključuje razumijevanje ciljeva i djelokruga angažmana, kao i kompetencija koje se zahtijevaju za obavljanje revizijskog posla i bilo koje politike i postupaka specifičnih za funkciju interne revizije i organizaciju. Aktivnosti upravljanja funkcijom interne revizije i primjena programa osiguranja kvalitete i poboljšanja koje provodi glavni interni revizor podrazumijevaju njegovu odgovornost za osiguravanje primjene dužne profesionalne pažnje.
IG1230	**Kontinuirani profesionalni razvoj**	Sadrži smjernice koje se odnose na utvrđivanje plana kontinuiranog profesionalnog razvoja internih revizora unutar odjela interne revizije. Plan može obuhvatiti treninge, mentorstva, volontiranje te stjecanje profesionalnih certifikata. Plan kontinuiranog profesionalnog razvoja treba diskutirati s glavnim internim revizorom, a isti se može koristiti kao polazna osnova za utvrđivanje mjera za ocjenu izvršenja internih revizora koji mogu biti uključeni u nadzorne aktivnosti i godišnje preglede izvršenja. Mogućnosti kontinuiranog profesionalnog razvoja uključuju sudjelovanje na konferencijama, seminarima, treninzima, online tečajevima i webinarima, tečajevima; provođenje istraživačkih projekata; volontiranje u profesionalnim organizacijama; stjecanje profesionalnih certifikata.
IG1300	**Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja**	Pojašnjava se na koji način glavni interni revizor može razviti cjelokupni program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja te obrazlaže njegov obuhvat odnosno ključne komponente i to interno vrednovanje, eksterno vrednovanje, izvještavanje o rezultatima programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja, korištenje izjave o usklađenosti te objave neusklađenosti.
IG1310	**Zahtjevi programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja**	Utvrđuje odgovornosti glavnog internog revizora i zahtjeve koji se odnose na oblikovanje programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja koji sadržava sve aspekte aktivnosti interne revizije, posebice postupke internog i eksternog vrednovanja interne revizije te odgovarajuće mjere izvršenja koje se odnose na ostvarenje plana interne revizije, ciklusa revizije, prihvaćanja preporuka i zadovoljstva korisnika.
IG1311	**Interno vrednovanje**	Detaljnije pojašnjava dva ključna načina internog vrednovanja aktivnosti interne revizije i to kontinuirano (stalno) praćenje te povremene samoprocjene ili vrednovanja koje obavljaju druge osobe unutar organizacije s dostatnim stupnjem znanja o praksama interne revizije, što osigurava učinkovitu strukturu za aktivnost interne revizije da kontinuirano procjenjuje svoju usklađenost sa zahtjevima Standarda te primjenjuju li interni revizori Etički kodeks. Interno vrednovanje aktivnosti interne revizije treba omogućiti identifikaciju mogućnosti za unaprjeđenja.
IG1312	**Eksterno vrednovanje**	Ukazuje na obvezu glavnog internog revizora da razumije i osigurava primjenu različitih oblika eksternog vrednovanja aktivnosti interne revizije i različite izvore koje su mu pri pružanju te usluge na raspolaganju. Uz to, smjernica pomaže u definiranju oblika i učestalosti eksternog vrednovanja te utvrđivanja kvalifikacija i neovisnosti eksternog procjenitelja ili procjeniteljskog tima, o čemu glavni interni revizor mora raspravljati s odborom. Detaljno su opisana dva glavna pristupa eksternom vrednovanju i to potpuno eksterno vrednovanje i samoprocjena s neovisnom eksternom potvrdom.

Oznaka	Naziv Provedbene smjernice	Sadržaj Provedbene smjernice
IG 1320	**Izvještavanje o programu osiguranja kvalitete i unaprjeđenja**	Detaljnije pojašnjava sadržajne elemente o kojima glavni interni revizor mora komunicirati s odborom u vezi rezultata programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja. Naime, izvještavanje glavnog internog revizora prema odboru treba uključiti: djelokrug i učestalost internih i eksternih procjena, kvalifikacije i neovisnost procjenitelja ili procjeniteljskog tima, uključujući potencijalne sukobe interesa, zaključke procjenitelja, planove korektivnih akcija. Smjernica daje upute za svaki navedeni sadržajni element.
IG1321	**Navođenje „u skladu s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije"**	Detaljnije pojašnjava moguće scenarije u kojima se ispravno može navoditi da je funkcija interne revizije "u skladu s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije" ovisno o rezultatima internog i eksternog vrednovanja. Jednom kada eksterna procjena potvrdi usklađenost sa Standardima, aktivnost interne revizije može nastaviti koristiti izraz "u skladu s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije" tako dugo dok interne procjene i dalje podržavaju takve izjave, a do sljedećeg eksternog vrednovanja.
IG 1322	**Objava neusklađenosti**	Sadrži smjernice za procjenu utjecaja neusklađenosti na djelokrug ili funkcioniranje interne revizije kao i primjere neusklađenosti sa Standardima ili Etičkim kodeksom (narušavanje neovisnosti i objektivnosti, ograničenja u djelokrugu rada, ograničenja revizijskih resursa i slično) o kojima glavi interni revizor mora u okviru redovnih sastanaka obavijestiti menadžment i odbor.
IG2000	**Upravljanje funkcijom interne revizije**	Detaljnije pojašnjava zahtjeve koje glavni interni revizor mora ispuniti kako bi osigurao učinkovito upravljanje funkcijom interne revizije, što je pretpostavka za njezin doprinos stvaranju dodane vrijednosti za organizaciju. Ukazuje na potrebu formuliranja odgovarajuće strategije funkcije interne revizije koja mora biti usklađena sa strategijom, strukturom, ciljevima i rizicima organizacije. To je pretpostavka za odgovarajuće planiranje interne revizije na temelju rizika te oblikovanje politika i procedura kojima će funkcija interne revizije osigurati objektivno uvjerenje.
IG2010	**Planiranje**	Sadrži detaljnije metodološke smjernice za planiranje interne revizije na temelju prethodne procjene rizika kako bi se odredili prioriteti funkcije interne revizije koji su dosljedni ciljevima organizacije. Ukazuje na potrebu prikupljanja informacija iz različitih izvora uključujući informacije o procjeni rizika od strane menadžmenta radi ažuriranja popisa svih potencijalnih revizijskih angažmana. Uz to, navode se konkretni sadržajni elementi plana interne revizije utemeljenog na procjeni rizika te procedure komunikacije glavnog internog revizora s menadžmentom i odborom pri planiranju interne revizije.
IG2020	**Priopćavanje i odobrenje**	Detaljnije pojašnjava pitanja koja glavni interni revizor mora komunicirati s menadžmentom i odborom u pribavljanju odobrenja planova interne revizije, posebice o potrebnim resursima (ljudskim, materijalnim, financijskim) za ostvarenje na riziku utemeljenih i predloženih planova interne revizije. Procjene o potrebnim resursima glavni interni revizor može utemeljiti na prethodnom iskustvu u sličnim revizijskim angažmanima te na prethodnoj komunikaciji s menadžmentom na nižim razinama. U postupcima priopćavanja i odobrenja na planove interne revizije od strane odbora, glavni interni revizor mora ukazivati na utjecaj ograničenja revizijskih resursa na pokrivenost rizika u predloženim planovima te razmotriti eventualne preporuke dobivene od odbora.
IG2030	**Upravljanje resursima**	Sadrži pojašnjenja u vezi s alokacijom revizijskih resursa na pojedinačne angažmane interne revizije utvrđene planom interne revizije. Glavni interni revizor mora utvrditi odgovarajući terminski plan vodeći računa o raspoloživim produktivnim satima rada te pojedinačnim angažmanima dodijeliti revizijsko osoblje odgovarajuće razine znanja, vještina i kompetencija. U slučaju nedostatne razine znanja, vještina i kompetencija postojećeg revizijskog osoblja glavni interni revizor ima na raspolaganju dodatne mogućnosti kao što su trening postojećeg osoblja, angažiranje dodatnih internih i eksternih članova revizijskog tima i slično.
IG2040	**Politike i procedure**	Detaljnije pojašnjava čimbenike koje glavni interni revizor mora uzeti u obzir prilikom utvrđivanja politika i procedura kojima se usmjerava djelovanje funkcije interne revizije. Uz to, Smjernica navodi konkretne sadržajne elemente (naslove) koji se mogu uključiti u revizijski priručnik funkcije interne revizije te konkretne dokumente koji mogu činiti ukupnost internih politika i procedura kojima se regulira djelovanje funkcije interne revizije
IG2050	**Koordinacija i oslanjanje**	Detaljnije pojašnjava obvezu glavnog internog revizora da se upozna s mogućim internim i eksternim pružateljima angažmana s izražavanjem uvjerenja i savjetodavnih angažmana koje može angažirati i koristiti organizacija te razmotri obuhvat i vrste informacija koje funkcija interne revizije može dijeliti s njima, vodeći računa o zahtjevima povjerljivosti. Ističe se važnost koordinacije, tj. dijeljenja informacija te usklađivanje aktivnosti kako bi se osigurala primjerena pokrivenost rizika te ponavljanje svelo na najmanju moguću mjeru. U tom kontekstu ukazuje se na ulogu i važnost sastavljanja mape uvjerenja. Uz to, navode se konkretni primjeri koordinacije koja može biti u većoj ili manjoj mjeri formalizirana. Također, obveza je glavnog internog revizora da oblikuje konzistentan proces i utvrdi kriterije prema kojima će se određivati eventualno oslanjanje funkcije interne revizije na rad drugih pružatelja angažmana s izražavanjem uvjerenja i savjetodavnih angažmana.
IG2060	**Izvještavanje višeg menadžmenta i odbora**	Sadrži detaljnija objašnjenja u vezi obveze glavnog internog revizora da Izvještava i komunicira s višim menadžmentom i odborom o povelji o internoj reviziji, neovisnosti aktivnosti interne revizije, revizijskim planovima i ostvarenju u odnosu na planirano, zahtjevima za resursima, rezultatima aktivnosti interne revizije, usklađenosti s Etičkim kodeksom i Standardima te akcijskim planovima za rješavanje potencijalnih problema oko neusklađenosti, odgovoru menadžmenta u vezi rizika, koji prema procjeni glavnog internog revizora, može biti neprihvatljiv za organizaciju. Predlaže se glavnom internom revizoru da uspostavi kontrolnu listu s odgovarajućim vremenskim rasporedom izvještavanja o navedenim pitanjima.
IG2070	**Eksterni pružatelj usluga i organizacijska neovisnost za internu reviziju**	Odnosi se na situaciju kada je kao aktivnost interne revizije angažiran eksterni pružatelj usluga i u tom slučaju odgovornost za održavanje učinkovite interne revizije snosi također organizacija. Dakle, i u tom slučaju je neophodno osigurati odgovornost organizacije za uspostavljanje i održavanje programa osiguranja kvalitete i poboljšanja koji uključuje sve aspekte interne revizije te interno i eksterno vrednovanje.
IG2100	**Priroda posla**	Ukazuje na potrebu da glavni interni revizor razumije uloge i odgovornosti interesno-utjecajnih skupina u tri procesa i to upravljanje rizicima, kontrole i korporativno upravljanje. Uz to, glavni interni revizor mora razumjeti poslovanje poduzeća, ciljeve, rizike i strategije kako bi mogao identificirati nedostatke te definirati preporuke za poboljšanje. Smjernica upućuje glavne interne revizore na upoznavanje i primjenu relevantnih metodoloških okvira za procjenjivanje adekvatnosti upravljanja rizicima, kontrola i korporativnog upravljanja.

Oznaka	Naziv Provedbene smjernice	Sadržaj Provedbene smjernice
IG2110	**Korporativno upravljanje**	Ukazuje na potrebu da glavni interni revizor i interni revizori potpuno razumiju koncept korporativnog upravljanja. Okviri korporativnog upravljanja, sustavi korporativnog upravljanja i povezani zahtjevi mogu biti različiti za različite vrste organizacija i u različitim regulatornim uvjetima. Načini na koje organizacije primjenjuju načela korporativnog upravljanja ovise o veličini i složenosti organizacije, životnom ciklusu organizacije, pravnom okviru i slično. Uz to, procesi upravljanja rizicima, kontrola i korporativnog upravljanja međusobno su povezani. Smjernica pruža detaljnije pojašnjenje o odgovornostima interne revizije za procjenu i donošenje odgovarajućih preporuka za poboljšanje procesa korporativnog upravljanja organizacije u području donošenja strateških i operativnih odluka, nadgledanja upravljanja rizicima i kontrole, promoviranja odgovarajućih etičkih i drugih vrijednosti u organizaciji, osiguravanja učinkovitog upravljanja organizacijskim performansama i odgovornosti za upravljanje, komuniciranja informacija o rizicima i kontrolama odgovarajućim dijelovima organizacije, koordiniranja aktivnostima i komuniciranje informacija između odbora, eksternih i internih revizora, ostalih pružatelja uvjerenja i menadžmenta.
IG2120	**Upravljanje rizicima**	Detaljnije pojašnjava i pruža internim revizorima konkretne upute kako procijeniti ključne elemente procesa upravljanja rizicima te na temelju komunikacije s interesno-utjecajnim skupinama i vlastitih procjena adekvatnosti upravljanja rizicima dati preporuke za poboljšanja.
IG2130	**Kontrola**	Funkcija interne revizije usmjerena je ispitivanju postojanja i operativne učinkovitosti kontrola za što je potrebno prikupiti dovoljno odgovarajućih dokaza. Kontrole se oblikuju od strane menadžmenta radi ublažavanja rizika na razini organizacije, funkcija i transakcija. Smjernica sadrži konkretne upute koje funkcija interne revizije može poduzeti radi kontinuiranog poboljšanja i održavanja učinkovitosti kontrola.
IG2200	**Planiranje angažmana**	Daje detaljnije smjernice u vezi aktivnosti planiranja na razini pojedinačnog angažmana, posebice za utvrđivanje ciljeva angažmana, opsega angažmana, vremenskog rasporeda unutar angažmana te raspodjelu resursa. U definiranju navedenih elemenata glavni interni revizor mora obuhvatiti strategije, ciljeve i rizike koji su relevantni za određeni angažman. Također, ukazuje se na povezanost između planova pojedinačnih angažmana i godišnjeg plana interne revizije, kao i prethodnog izvješća interne revizije u području angažmana. Uz to, prema Smjernici potrebno je uspostaviti odgovarajuću komunikaciju s menadžerom revidiranog područja te provesti sve aktivnosti i oblikovati planske dokumente predviđene revizijskim priručnikom. Razina planiranja pojedinačnih angažmana treba završiti pripremom odgovarajućih radnih programa za pojedinačne angažmane.
IG2201	**Uvjeti planiranja**	Sadrži smjernice za razumijevanje misije, vizije, ciljeva, rizika kontrolnog okruženja, korporativnog upravljanja i upravljanja rizicima na razini revidiranog područja ili procesa koji je obuhvaćen angažmanom. Predlaže se izrada ili ažuriranje matrice rizika i kontrola na razini revidiranog područja, prikupljanje relevantnih informacija, akata i dokumenata unutar područja ili procesa koji su obuhvaćeni angažmanom, zatim rezultata rada drugih internih i eksternih pružatelja angažmana s izražavanjem uvjerenja te rezultata prethodnih angažmana koje je ranije obavljala interna revizija, a sve radi definiranja ciljeva, vrste, opsega i vremenskog rasporeda aktivnosti na razini pojedinačnih angažmana. Uz to, važno je utvrditi povećavaju li novi procesi i procedure izloženost novim rizicima.
IG2210	**Ciljevi angažmana**	Sistematizira aktivnosti koje interni revizor mora obaviti radi utvrđivanja ciljeva svakog angažmana. Interni revizori mogu formulirati preliminarne ciljeve angažmana kroz pregled godišnjeg plana interne revizije i prethodnih rezultata angažmana, razgovorima s interesno-utjecajnim skupinama te razmatranjem misije, vizije i ciljeva unutar revidiranog područja. Preliminarni ciljevi angažmana mogu se dodatno unaprijediti kroz aktivnosti procjene rizika koji se odnose na upravljanje rizicima, kontrole i korporativnog upravljanja u revidiranom području. Ciljevi angažmana artikuliraju ono što se angažmanom posebno pokušava ostvariti i određuju opseg angažmana. Uz to, ističe se da ciljevi angažmana pomažu internim revizorima u određivanju revizijskih postupaka koje je potrebno obaviti u okviru angažmana. Tijekom planiranja angažmana, korisno je za internog revizora da sastavi odgovarajuću bilješku, gdje se mogu dokumentirati ciljevi, opseg, procjena rizika i prioritetna područja za testiranje.
IG2220	**Opseg angažmana**	Pruža smjernice kako utvrditi opseg angažmana koji mora biti dovoljan da bi se ispunili ciljevi angažmana. U tom kontekstu, aktivnosti internog revizora moraju započeti razmatranjem uvjeta planiranja i ciljeva angažmana radi razumijevanja rizika identificiranih tijekom faze planiranja. Zahtijeva se pažljiv pristup pri utvrđivanju granica angažmana odnosno utvrđivanja opsega koji mora biti dovoljno širok za ostvarivanje ciljeva angažmana. Da bi se osigurala dovoljnost opsega angažmana za postizanje ciljeva angažmana i usklađenost s godišnjim planom interne revizije, interni revizori moraju koristiti kvalitetne profesionalne prosudbe na temelju relevantnog iskustva i/ili podrškom nadzornih aktivnosti. Pri određivanju opsega angažmana, korisno je za interne revizore pregledati ciljeve angažmana kako bi se osiguralo da se svaki cilj može postići pod utvrđenim kriterijima. Interni revizori će razmotriti i dokumentirati bilo koje ograničenje opsega angažmana, kao i sve zahtjeve od klijenta ili interesno-utjecajnih skupina za stavke treba uključiti ili isključiti iz opsega angažmana. Ako se interni revizori suoče s ograničenjem opsega angažmana te mora biti prijavljen u završnoj angažman komunikaciji.
IG2230	**Raspoređivanje resursa za angažman**	Sadrži detaljnije smjernice za raspoređivanje resursa za angažman. Interni revizor obično vrednuje program rada angažmana i koristiti svoje najbolje profesionalne prosudbe u određivanju vrste i količine resursa koje treba rasporediti za angažman radi najboljeg načina ostvarivanja ciljeva angažmana. Prema smjernici, važno je odrediti odgovarajuće osoblje za angažman na temelju njihove dostupnosti, znanja, vještina i iskustava. Ako specijalistička znanja i vještine raspoloživih internih revizora nisu dovoljne za obavljanje angažmana, interni revizori obično razmatraju je li dodatna obuka opcija ili da li bi nadzorne aktivnosti bile primjerenije. U situacijama u kojima postojećem osoblju interne revizije nedostaje znanje ili iskustvo za obavljanje angažmana, interni revizori mogu razmatrati mogućnosti dopune postojećih resursa, kao što je korištenje gosta revizora, zapošljavanja stručnjaka za određeno područje ili cosourcing.
IG2240	**Program rada angažmana**	Detaljnije pojašnjava aktivnosti i čimbenike koje interni revizor mora uzeti u obzir prilikom razvijanja programa rada angažmana. Pri izradi programa rada, interni revizori obično uzimaju u obzir rizike u revidiranom području ili procesu kojeg pregledavaju. Program rada temelji se na ciljevima angažmana i opsegu angažmana. Obično uključuje planove implementacije resursa i opisuje tehnike ili metodologije koje će se koristiti za obavljanje angažmana (na primjer, metoda uzorka). Važno je da interni revizori utvrde revizijski testovi i korake koji su neophodni za procjenu rizika u revidiranom području ili procesu koji se pregledava i testove za postojeće kontrole. Osim toga, interni revizori trebaju osigurati da su testovi dovoljno specifični da se izbjegne opseg puzanja. Za oblikovanje učinkovitog programa rada, interni revizori uzimaju u obzir prirodu, opseg i vremenski raspored revizijskih testova potrebnih za postizanje ciljeva angažmana. Svaki postupak unutar angažmana u programu rada treba biti oblikovan za testiranje određene kontrole koja se odnosi na neki rizik. Također je važno da se program rada oblikuje i dokumentira na način koji osigurava da svi članovi angažiranog tima razumiju ono što je potrebno učiniti i koje zadatke treba obaviti. Oblici programa rada mogu biti različiti u različitim angažmanima i organizacijama. Najčešće korišteni oblici uključuju standardizirane predloške, bilješke, tablice, mape rizika i kontrola i dr. Dobro dokumentirani programi rada mogu pomoći u komuniciranju uloga, odgovornosti i zadataka među članovima angažiranog tima. Mogu sadržavati imena internih revizora koji su kompletirali posao, datum završetka posla te potpis kojim se ovjerava završetak posla.

Oznaka	Naziv Provedbene smjernice	Sadržaj Provedbene smjernice
IG2300	**Obavljanje angažmana**	Detaljnije pojašnjava način na koji interni revizor moraju utvrditi, analizirati, procijeniti i dokumentirati dovoljno informacija za postizanje ciljeva angažmana. Vrsta potrebnih informacija i analiza koje će provesti interni revizor mogu ovisiti o tome je li angažman oblikovan radi osiguravanja uvjerenja u obliku zaključaka i/ili mišljenja odnosno savjeta. U svakoj pojedinoj fazi angažmana interni revizor primjenjuje profesionalni skepticizam u procjeni o tome jesu li prikupljene informacije dovoljne i primjerene te osiguravaju li razumnu osnovu za formuliranje zaključaka i/ili preporuka, ili je neophodno prikupljanje dodatnih informacija. Interni revizor mora prikupiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o postojanju, adekvatnosti i operativnoj učinkovitosti kontrola kao instrumenta upravljanja rizicima. Pristup internih revizora obavljanju angažmana najčešće uključuje ručne i računalima potpomognute alate i tehnike.
IG2310	**Utvrđivanje informacija**	Detaljnije se obrazlaže zahtjev prema kojem interni revizori moraju u okviru angažmana utvrditi informacije koje su dostatne, pouzdane, relevantne i korisne u svrhu postizanja ciljeva angažmana. Radi pribavljanja informacija navedenih kvalitativnih obilježja neophodna je otvorena komunikacija između internih revizora i članova organizacije. Prikupljanje informacija započinje već u fazi planiranja angažmana. Utvrđeni ciljevi angažmana i programi rada koji se odnose na pojedini angažman pomažu internom revizoru u utvrđivanju informacija koje su dostatne, pouzdane, relevantne i korisne. Prije prikupljanja informacija sugerira se internim revizorima provjera relevantnog normativnog okvira koji se odnosi na zaštitu podataka. Smjernica sistematizira temeljne revizijske postupke prikupljanja podatka i to inspekciju, ispitivanje dokumentacije, intervju, testiranje unaprijed i unatrag, istraživanje podataka i slično. Smjernica pojašnjava čimbenike koji utječu na dostatnost i pouzdanost informacija.
IG2320	**Analiza i procjena**	Smjernica pojašnjava da razlikovanje faze planiranja angažmana i faze provođenja angažmana nije uvijek jednostavno budući da obje faze uključuju određeni stupanj analize i procjene informacija. Interni revizori često prilikom planiranja angažmana identificiraju kontrole i procjenjuju adekvatnost oblikovanosti kontrola jer im to pomaže u identifikaciji ključnih kontrola čiju učinkovitost i funkcioniranje testiraju u idućoj fazi. Interni revizori moraju svoje zaključke i rezultate angažmana temeljiti na odgovarajućim analizama i procjenama, što podrazumijeva primjenu odgovarajućih jednostavnijih i složenijih analitičkih i dijagnostičkih postupaka, instrumenata i alata koji su detaljnije opisani u ovoj smjernici.
IG2330	**Dokumentiranje informacija**	Detaljnije se obrazlažu zahtjevi koji se odnose na sastavljanje radnih papira kojim interni revizor dokumentira dostatne, pouzdane, relevantne i korisne informacije kao podlogu rezultatima angažmana i zaključcima. Radni papiri angažmana koriste se kako bi se dokumentirale informacije prikupljene tijekom cjelokupnog revizijskog procesa, uključujući planiranje, testiranje, analiziranje i procjenjivanje podataka te formuliranje rezultata i zaključaka angažmana. Radni papiri se mogu oblikovati u papirnatom i/ili elektroničkom obliku. Uz to, u praksi se u formiranju radnih papira najčešće koristi odgovarajući revizijski softver. Oblik, sadržaj i organizacija radnih papira mogu se razlikovati u pojedinim organizacijama, ovisno o prirodi angažmana. Smjernica utvrđuje i pojašnjava bitne sadržajne elemente svakog radnog papira.
IG2340	**Nadzor angažmana**	Sadrži pojašnjenja u vezi odgovornosti glavnog internog revizora za nadzor angažmana kako bi se osiguralo postizanje ciljeva angažmana, osigurala kvaliteta i razvoj osoblja. Nadzor angažmana je proces koji započinje u fazi planiranja angažmana i koji se odvija dalje tijekom idućih faza angažmana. U fazi planiranja, nadzornik angažmana je odgovoran za odobrenje programa rada angažmana i za ostale aspekte planiranja. Promjene i prilagodbe programa rada angažmana moraju biti odobrene od strane nadzornika angažmana. Nadzor angažmana također uključuje osiguranje da je program rada za angažman kompletiran i da su sve promjene programa rada odobrene. Smjernica pojašnjava da se između nadzornika angažmana i članova revizorskog tima te menadžmenta revidiranog područja uspostavlja kontinuirana suradnja tijekom angažmana. Uz to, nadzornik angažmana pregledava radne papire koje sastavljaju članovi revizorskog tima, prikupljene informacije, zapažanja i preliminarne zaključke koji se donose tijekom angažmana. Pri tome, nadzornik angažmana može od internog revizora zatražiti prikupljanje dodatnih informacija i obrazloženja. Glavni interni revizor najčešće razvija politike i procedure funkcije interne revizije u obliku odgovarajućeg revizijskog priručnika pri čemu utvrđuje kako se angažman planira i provodi, ali i nadzire.
IG2400	**Priopćavanje rezultata**	Pomaže internim revizorima u razumijevanju zahtjeva koji se odnose na obvezu priopćavanja rezultata angažmana. To podrazumijeva i razumijevanje očekivanja interesno-utjecajnih skupina u pogledu priopćavanja rezultata. U metodološkom smislu priopćavanje rezultata najčešće se utvrđuje i detaljizira revizijskim priručnikom na razini funkcije interne revizije. Uz to, sugerira se utvrđivanje plana priopćavanja rezultata angažmana kojim treba dati detaljnije upute kako će interni revizori priopćiti zapažanja tijekom samog angažmana, a kako konačne rezultate angažmana. Prilikom priopćavanja rezultata interni revizori moraju razmotriti plan priopćavanja, uključujući kriterije priopćavanja, kvalitetu priopćavanja i distribuciju rezultata. Nakon utvrđivanja da su ispunjeni ovi standardi priopćavanja, interni revizor potvrđuje kako će biti priopćeni rezultati angažmana. Radni papiri će pokazati koji rezultati će biti priopćeni usmeno, a koji će biti priopćeni u pisanom obliku.
IG2410	**Kriteriji priopćavanja**	Sadrži detaljnija pojašnjenja koja se odnose na strukturu i sadržajne elemente priopćenja te na važnost utvrđivanja i razmatranja plana priopćavanja rezultata. Oblik i sadržaj priopćavanja najčešće se razlikuju ovisno o organizaciji i vrsti angažmana. Nadalje, ciljevi angažmana i djelokrug angažmana priopćavaju se tijekom planiranja angažmana, tijekom angažmana, u slučaju odstupanja od planiranih ciljeva i opsega angažmana te na kraju angažmana. Smjernicom se sugerira da se plan priopćavanja rezultata uzme u obzir već na samom početku angažmana s obzirom na to da se tim planom utvrđuje zašto, što, kome i kako priopćiti rezultate. Osim toga, planom može biti predviđen i posebni oblik priopćavanja. Plan priopćavanja rezultata interni revizor mora raspraviti s menadžmentom, odborom i revidiranim područjem a isti se mora periodički ažurirati ako to zahtijeva promjena okolnosti. Posebnu pozornost, prema ovoj Smjernici, interni revizor mora posvetiti planiranju priopćavanja konačnih rezultata uvažavajući sve prethodne i privremene komunikacije i priopćavanja odgovornim osobama u revidiranom području tijekom angažmana. U tom kontekstu neophodno je pažljivo pregledati radnu dokumentaciju formiranu tijekom angažmana te razmotriti nekoliko dodatnih čimbenika i to očekivanja interesno-utjecajnih skupina, ciljeve angažmana strateške ciljeve koji se odnose na revidirano područje, opseg angažmana i bilo koja ograničenja opsega angažmana te rezultate angažmana. Završno priopćenje mora uključiti primjenjive zaključke, kao i primjenjive preporuke i/ili akcijske planove. Mišljenja na razini angažmana mogu uključiti ocjene, zaključke ili druge opise rezultata.

Oznaka	Naziv Provedbene smjernice	Sadržaj Provedbene smjernice
IG2420	**Kvaliteta priopćavanja**	Sadrži detaljnija pojašnjenja koja se odnose na kvalitativna obilježja priopćavanja. Naime, ističe se da priopćavanja moraju biti točna, objektivna, jasna, sažeta, konstruktivna, potpuna i pravodobna. Navedena obilježja detaljnije su pojašnjena u ovoj Smjernici. Uz to, naglašava se da je komunikacija internih revizora s menadžmentom revidiranog područja i interesno-utjecajnim skupinama kontinuirani proces, od planiranja interne revizije do praćenja rezultata i donošenja odluke o prihvaćanju rizika. Povezano s tim, interni revizori moraju značajnu pažnju posvetiti svim relevantnim pitanjima te komunikacije, a naročito kvaliteti komunikacije. U tom kontekstu neophodno je razumijevanje očekivanja interesno-utjecajnih skupina, ne samo u pogledu kvalitete priopćavanja, nego i vremenskih rokova. Internim revizorima mogu u značajnoj mjeri prilikom te komunikacije pomoći odgovarajući predlošci utvrđeni revizijskim priručnikom na razini funkcije interne revizije. Također, najčešće na razini funkcije interne revizije postoje konkretne upute za sastavljanje priopćavanja u svim fazama angažmana koje se odnose na stil pisanja prihvatljiv članovima organizacije. Sve to može pridonijeti kvaliteti nacrta priopćenja, a nakon toga i završnog priopćenja.
IG2421	**Pogreške i propusti**	Pruža upute o tome kako glavni interni revizor može procijeniti pogreške i propuste koji se u skladu s očekivanjima menadžmenta i odbora smatraju značajnim. Naime, glavni interni revizor mora dostaviti ispravljene informacije svim stranama koje su dobile prvotno priopćenje u slučaju ako završno priopćenje sadrži značajnu pogrešku ili propust. Smjernica sadrži okvir za procjenu značajnosti odnosno glavni interni revizor u procjeni značajnosti mora razmotriti sljedeća pitanja: bi li pogreška ili propust promijenili nečije mišljenje o težini nalaza, bi li pogreška ili propust promijenili zaključak, bi li pogreška ili propust promijenili mišljenje odnosno bi li pogreška ili propust utjecali na promjenu preporuka. U slučaju pozitivnog odgovora na bilo koje od navedenih pitanja, prema ovoj Smjernici, glavni interni revizor može zaključiti da se radi o značajnoj pogrešci ili propustu. Naravno, u takvom slučaju glavni interni revizor mora istražiti uzroke pogrešaka i propusta kako bi se u idućim angažmanima takve situacije izbjegle odnosno procijeniti je li potrebno uz dostavu ispravljenih informacija istodobno priopćiti utvrđene uzroke nastanka pogrešaka i propusta u završnom priopćenju.
IG2430	**Navođenje „provedeno u skladu s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije“**	Detaljnije pojašnjava da glavni interni revizor mora razumjeti zahtjeve koji se odnose na oblikovanje i održavanje programa osiguranja kvalitete i poboljšanja te da mora biti upoznat s rezultatima internog i eksternog vrednovanja funkcije interne revizije. Uz to, mora razmotriti očekivanja interesno-utjecajnih skupina u pogledu navođenja „provedeno u skladu s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije“. Sukladno Smjernici, kada funkcija interne revizije priopćava rezultate angažmana, ne postoje zahtjevi prema kojima je potrebno naznačiti je li angažman proveden u skladu sa Standardima. Međutim, korištenjem izraza „provedeno u skladu s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije“ izgrađuje se kredibilitet funkcije interne revizije. Zabranjeno je korištenje ove izjave ako rezultati programa osiguranja kvalitete i poboljšanja, uključujući rezultati internog i eksternog vrednovanja ne potvrđuju ovu izjavu. Kada aktivnost interne revizije nije u skladu sa Standardima, aktivnost interne revizije može izabrati hoće li navoditi da angažman nije proveden u skladu sa Standardima. Međutim, takva izjava se ne zahtijeva. Izjava o usklađenosti sa Standardima može se uključiti u završno priopćavanje angažmana, uz uvjet da usklađenost bude dokumentirana. Opsežan pregled takvih dokumenata će pokazati koristi li se izjava na odgovarajući način. Suprotno tome, može se donijeti odluka da se izjava o usklađenosti ne uključuje u bilo koje završno priopćenje.
IG2431	**Objava neusklađenosti angažmana**	Sadrži detaljnija pojašnjenja o postupanju u slučaju kada neusklađenost s Etičkim kodeksom ili Standardima utječe na određeni angažman. Naime, u tom slučaju, postoji obveza objavljivanja neusklađenosti u priopćenju o rezultatima. U Smjernici se navodi da s vremena na vrijeme, određene okolnosti mogu spriječiti interne revizore da djeluju u skladu s Etičkim kodeksom ili Standardima za vrijeme obavljanja angažmana. To su, najčešće, okolnosti u kojima je narušena neovisnost i/ili objektivnost internog revizora ili interni revizor naiđe na nepouzdane podatke, nedostatak informacija, ograničenje opsega angažmana ili druga ograničenja. U takvim slučajevima, interni revizor treba utvrditi sva načela, pravila ponašanja ili norme s kojima nije postignuta potpuna sukladnosti i utvrditi utječu li neusklađenosti na rezultate angažmana. Ako neusklađenosti utječu na rezultate angažmana, prema ovoj Smjernici, priopćenja rezultata moraju sadržavati objašnjenje zašto se neusklađenost dogodila. Smjernica pojašnjava nekoliko scenarija koje se u primjeni povezujućeg Standarda mogu dogoditi te daje upute za postupanje. Neusklađenosti je potrebno dokumentirati u radnoj dokumentaciji angažmana. Uz to, neusklađenosti je potrebno raspraviti i komunicirati o njima s višim menadžmentom i odborom.
IG2440	**Distribucija rezultata**	Sadrži preporuke koje se odnose na odgovornost glavnog internog revizora da pregleda, odobri te priopći konačne rezultate angažmana odgovarajućim stranama. Pretpostavke za ostvarivanje navedene dužnosti glavnog internog revizora, prema ovoj Smjernici, uključuju razumijevanje organizacijske strukture poduzeća te protokola odnosno procedura te linija izvještavanja i komunikacije unutar organizacije. Uz to, potrebno je razmotriti očekivanja višeg menadžmenta i odbora koja se odnose na priopćenja rezultata angažmana. Revizijski priručnik i odgovarajući pisani protokoli mogu pomoći u tome glavnom internom revizoru, kao i u odluci o distribuciji rezultata angažmana stranama izvan organizacije. Smjernica sadrži pojašnjenja o tome kako glavni interni revizor na temelju rasprava s odborom i pregledom prethodno navedenih dokumenata odlučuje o tome tko treba primiti završno priopćenje angažmana te u kojem obliku. Da bi se osigurala konzistentnost, aktivnost interne revizije može, prema ovoj Smjernici, razviti standardni popis primatelja priopćenja, kao i razine upravljanja koje bi trebale biti uključene na popis distribucije rezultata angažmana vodeći računa, prije svega, o području njihovih odgovornosti. U određenim okolnostima ta standardna lista primatelja priopćenja može se nadopunjavati. Osim toga, rezultati se mogu distribuirati u pisanom obliku ili usmeno, što ovisi o primatelju. Glavni interni revizor donosi odluku o tome ovisno o potrebama korisnika. Nekim primateljima se upućuje sažetak, nekima cjelovito priopćenje. Može se predvidjeti usmena prezentacija rezultata angažmana. Smjernica sadrži upute u vezi procedure odobravanja i potpisivanja završnog priopćenja te načina dostave (u papirnatom ili elektroničkom obliku) rezultata angažmana odgovarajućim stranama. Sva navedena pitanja potrebno je utvrditi već u fazi planiranja angažmana.
IG2450	**Sveobuhvatno mišljenje**	Sadrži smjernice koje se odnose na formuliranje sveobuhvatnog mišljenja. Prema ovoj Smjernici sveobuhvatno mišljenje je ocjena, zaključak i/ili drugi opis rezultata koje glavni interni revizor najčešće upućuje najvišoj razini u strukturi korporativnog upravljanja, a koje se formulira na temelju rezultata brojnih pojedinačnih revizijskih angažmana i drugih sličnih aktivnosti tijekom određenog vremenskog razdoblja, uključujući i preglede ostalih internih i eksternih pružatelja angažmana s izražavanjem uvjerenja i savjetodavnih angažmana. Najčešće se radi o mišljenjima o adekvatnosti upravljanja rizicima, kontrola i korporativnog upravljanja na razini organizacije u cjelini. Sveobuhvatno mišljenje može se temeljiti na sažimanju rezultata angažmana koji su provedeni na lokalnoj, regionalnoj i nacionalnoj organizacijskoj razini. Ključno obilježje sveobuhvatnih mišljenja je da se oni izvode iz više, a ne samo jednog revizijskog angažmana funkcije interne revizije i drugih. Dok je pojedinačno mišljenje sastavni dio priopćavanja rezultata unutar svakog angažmana, sveobuhvatno mišljenje se izdaje odvojeno od priopćavanja rezultata angažmana. Ova smjernica daje detaljnije upute o tome kako glavni interni revizor mora pristupiti planiranju izdavanja sveobuhvatnog mišljenja te njegovom formuliranju i distribuciji korisnicima.

Oznaka	Naziv Provedbene smjernice	Sadržaj Provedbene smjernice
IG2500	**Praćenje postupanja s rezultatima**	Sadrži detaljnije upute o tome kako glavni interni revizor mora uspostaviti i održavati sustav za praćenje postupanja s rezultatima angažmana koji su priopćeni menadžmetnu. Povezano s tim, glavni interni revizor započinje sa stjecanjem jasnog razumijevanja o vrstama informacija i potrebnim razinama detaljizacije koju očekuju odbor i viši menadžment povezano s aktivnostima interne revizije u okviru procesa praćenja rezultata angažmana. Zbog potrebe održavanja periodičnih interakcija s menadžmentom odgovornim za poduzimanje korektivnih radnji, poželjno je tražiti savjet od menadžmenta o mogućim načinima izrade učinkovitog i efikasnog procesa praćenja. Prema ovoj Smjernici procesi praćenja mogu biti složeniji ili jednostavniji, ovisno o brojnim čimbenicima, uključujući veličinu i složenost organizacije funkcije interne revizije te raspoloživosti specijaliziranih programa za nadzor odnosno praćenje. Bilo da je proces sofisticiran ili jednostavan, važno je da glavni interni revizor razvije proces praćenja koji identificira važna zapažanja, odabrane korektivne radnje i trenutni status. Za neuobičajena, izvanredna zapažanja, informacije koje su identificirane i evidentirane uključuju: zapažanja priopćena menadžmentu i povezane razine rizika, prirodu dogovorenih korektivnih radnji, vremenski raspored, rokove, starost korektivnih radnji i promjene odabranih datuma odnosno termina, odgovornost menadžmenta, vlasnika procesa, za svaku korektivnu radnju, trenutni status korektivne radnje, i je li funkcija interne revizije potvrdila taj status. Uz to, prema ovoj Smjernici često će glavni interni revizor razviti ili kupiti alat, mehanizam ili sustav za praćenje, nadzor i izvještavanje o takvim informacijama. Temeljeno na informacijama koje su dostavljene funkciji interne revizije od strane odgovornog menadžmenta, vlasnika procesa, status korektivnih radnji se ažurira u sustavu periodično i često izravno od strane menadžmenta koristeći zajednički specijalizirani program za nadzor odnosno praćenje. Učestalost i pristup praćenja poboljšanja (opseg rada osoblja funkcije interne revizije koji se odnosi na provjeravanje poduzimanja korektivne radnje) je određen na temelju profesionalne prosudbe glavnog internog revizora, kao i na očekivanjima postavljenima od strane odbora i višeg menadžmenta.
IG2600	**Priopćavanje odluke o prihvaćanju rizika**	Sadrži detaljnije pojašnjenje o tome kako glavni interni revizor mora procijeniti stupanj rizika kojeg je menadžment prihvatio, a koji može biti neprihvatljiv za organizaciju te u slučaju da, nakon razgovora s menadžmentom, problem neprihvatljivosti nije riješen, kako o tome glavni interni revizor mora obavijestiti odbor. To znači da glavni interni revizor, prije svega, mora razumjeti rizike s kojima se suočava organizacija i za pojedine vrste rizika stupanj koje je organizacija spremna prihvatiti i tolerirati. Postoji više čimbenika koji utječu na definiranje razine prihvatljivosti pojedinih rizika u nekoj organizaciji. Smjernica upućuje interne revizore na upoznavanje i razumijevanje pisane politike upravljanja rizicima koja postoji u mnogim organizacijama, a kojom se utvrđuje pravodobnost izvještavanja o rizicima, hijerarhija izvještavanja i druga relevantna pitanja. U procesu praćenja poboljšanja glavni interni revizor može identificirati one nalaze i zapažanja koja nose visoki rizik, a za koje preporuke nisu implementirane na vrijeme, kao i nalaze odnosno zapažanja koja su u vezi s rizicima koji nisu u normalnim okolnostima unutar granica prihvatljivosti. U oba slučaja riječ je o neprihvatljivim rizicima za organizaciju. Osim toga, glavni interni revizor uspostavlja komunikaciju s funkcijom upravljanja rizicima ako postoji unutar organizacije što mu pruža mogućnost prikupljanja dodatnih informacija o neprihvatljivom riziku. Prema ovoj Smjernici, ako glavni interni revizor prepozna rizik koji je na tako visokoj razini da ga organizacija uobičajeno ne prihvaća i ako glavni interni revizor vjeruje da rizik nije ublažen na prihvatljivu razinu koja se može tolerirati potrebno je komunicirati s višim menadžmentom. Ako problem neprihvatljivosti rizika ostaje neriješen glavni interni revizor mora komunicirati s odborom. Nakon toga, odluka je isključivo odbora o tome kako razriješiti to pitanje s menadžmentom.

3. ZAKLJUČAK

U kontekstu potrebe internih revizora za kontinuiranim praćenjem novih i ažuriranih objava obvezujućih i preporučenih elemenata Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja u ovom radu dan je pregled nekih najznačajnijih zahtjeva svih Provedbenih smjernica za Etički kodeks i Međunarodne standarde za profesionalno obavljanje interne revizije.

Svaka promjena strukture i sadržaja Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja od iznimne je važnosti za interne revizore u Republici Hrvatskoj s obzirom na činjenicu da se, s motrišta svakodnevnog i praktičnog djelovanja internih revizora, radi o najznačajnijem i temeljnom dokumentu u kojem su sistematizirane obvezujuće i preporučene smjernice za uspostavljanje i djelovanje učinkovite interne revizije u praksi. Osim toga, ne treba zaboraviti da se postojeći normativni okvir u Republici Hrvatskoj, kojim se uređuje područje interne revizije, posebice u javnom sektoru, kreditnim institucijama i nebankarskom financijskom sektoru, potpuno opravdano eksplicitno poziva na obvezu primjene Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, izravno i u cijelosti.

Provedbene smjernice kao preporučeni dio Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja do veljače 2019. godine sadržavale su isključivo Provedbene smjernice za Standarde objavljene tijekom 2016. godine. Međutim, u veljači 2019. godine Provedbene smjernice su nadopunjene Provedbenim smjernicama za Etički kodeks pružajući detaljnije smjernice glavnim internim revizorima i internim revizorima za primjenu načela i pravila Etičkog kodeksa u praksi.

Literatura:

1. Implementation Guides for The IIA's Code of Ethics and the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, International Professional Practices Framework, The Institute of Internal Auditors Global, *Copyright ® 2019 The Institute of Internal Auditors, Inc. All rights reserved.*
2. Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD), prijevod s engleskog jezika, The Institute of Internal Auditors Global, Hrvatski institut internih revizora, Zagreb, *Autorska prava © 2017 The Institute of Internal Auditors, Inc. Sva prava pridržana.*
3. Tušek, B., Aktualne promjene Međunarodnih standarda za profesionalno obavljanje interne revizije, 19. savjetovanje Interna revizija i kontrola, HZRFD, Sekcija internih revizora, Zagreb-Lovran, 29. 9. - 1. 10. 2016.
4. Tušek, B., Interna revizija – organizacijski i metodološki aspekti, TEB Poslovno savjetovanje, Zagreb, 2017.

Mr. sc. KORNELIJA SIROVICA
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 336.2

Porezna obilježja stipendija

Odredbe Zakona o porezu na dohodak i Pravilnika o porezu na dohodak propisuju uvjete za isplatu neoporezivih stipendija učenicima srednjih škola, studentima na preddiplomskom, diplomskom odnosno poslijediplomskom studiju te uvjete za isplatu neoporezivih primitaka poslijedoktorandima, istraživačima i znanstvenicima. Oporezivanju, do propisanog iznosa, ne podliježu niti športske stipendije koje se prema posebnim propisima isplaćuju športašima za njihovo športsko usavršavanje.
U ovom članku autorica detaljnije pojašnjava uvjete za isplatu neoporezivih stipendija učenicima srednjih škola i studentima te uvjete za isplatu neoporezivih primitaka poslijedoktorandima, istraživačima i znanstvenicima.

1. UVOD

Pravne i fizičke osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost (obrtnici, osobe koje obavljaju djelatnost slobodnih zanimanja te poljoprivrednici) mogu, u skladu s kriterijima koje same utvrde, dodjeljivati stipendije učenicima i studentima. Uvjete za njihovu dodjelu pobliže utvrđuju donošenjem odluke o stipendiranju ili zaključivanjem ugovora s primateljem stipendije.[1]

Stipendija se može dodijeliti kao potpora za školovanje, **bez obveze primatelja stipendije da po završetku školovanja zasnuje radni odnos kod isplatitelja**. Međutim, ako mu je to u interesu, isplatitelj može dodjelu stipendije uvjetovati obvezom **zaključivanja radnog odnosa nakon što primatelj stipendije završi redovno školovanje**. Isplatitelj i primatelj stipendije tada zaključuju ugovor u kojemu utvrđuju međusobna prava i obveze (utvrđuju, na primjer, iznos stipendije i rok u kojemu se isplaćuje; razdoblje u kojemu će primatelj stipendije, nakon završetka redovnog školovanja, imati zasnovan radni odnos kod isplatitelja; iznos stipendije koji će primatelj trebati vratiti isplatitelju u slučaju neispunjavanja ugovorenih uvjeta itd.).

U oba slučaja, i kada se dodjeljuje kao potpora za školovanje, bez obveze zasnivanja radnog odnosa nakon završetka školovanja i kada je takva obveza utvrđena odredbama zaključenoga ugovora, stipendija se, uz ispunjavanje propisanih uvjeta, može isplatiti neoporezivo.

Iznose neoporezive stipendije i uvjete za njenu isplatu detaljnije određuju odredbe Zakona o porezu na dohodak[2] i Pravilnika o porezu na dohodak[3]. Uz ispunjavanje tih uvjeta, stipendije se mogu neoporezivo isplatiti:

- učenicima gimnazija, strukovnih ili umjetničkih srednjih škola, za redovno školovanje na tim školama
- redovitim studentima
- studentima poslijediplomskih studija i poslijedoktorandima.

Stipendije se ne mogu neoporezivo isplaćivati učenicima koji pohađaju osnovnu školu. Iznimno, njima se može, do iznosa propisanog Pravilnikom o porezu na dohodak, neoporezivo isplatiti **potpora za školovanje**, ali isključivo ako se isplaćuje djetetu umrlog radnika ili djetetu bivšega radnika kod kojega je nastupio potpuni gubitak radne sposobnosti, uz uvjet da taj bivši radnik ne ostvaruje pravo na primitke koji imaju obilježje dohotka od nesamostalnoga rada (mirovine).

2. STIPENDIJE UČENIKA SREDNJIH ŠKOLA

2.1. Neoporezivi iznos stipendije

U skladu s odredbom članka 9. točke 14. Zakona o porezu na dohodak te članka 6. stavka 1. točke 4. Pravilnika o porezu na dohodak, stipendije isplaćene učenicima koji se **redovno školuju na srednjim školama** u tuzemstvu i inozemstvu, ne podliježu oporezivanju **do iznosa od 1.750,00 kuna mjesečno**.

2.2. Status redovitog učenika

Status redovitog učenika stječe se, u skladu s odredbama Zakona o odgoju i obrazovanju u osnovnoj i srednjoj školi[4], upisom u srednju školu (gimnaziju, strukovnu ili umjetničku školu). Upis svake školske godine, koja započinje **1. rujna tekuće, a završava 31. kolovoza sljedeće kalendarske godine**, redoviti učenik dokazuje isplatitelju stipendije odgovarajućom potvrdom srednje škole.

U slučaju školovanja **u inozemstvu**, učenici također moraju odgovarajućom dokumentacijom dokazati da imaju status redovitog učenika, kako bi im isplatitelji, do propisanog iznosa, stipendiju mogli isplatiti neoporezivo.

Učenik gubi status redovitog učenika:

- na kraju školske godine u kojoj je završio srednju školu
- kada se ispiše iz srednje škole
- kada ne stekne uvjete za upis sljedećeg razreda.

Status redovitog učenika ne gubi se u slučaju ponavljanja razreda, međutim, učenik može najviše dva puta upisati isti razred. To pravo može koristiti tijekom srednjeg obrazovanja najviše dva puta,

[1] Forma i sadržaj ugovora odnosno odluke o stipendiranju nisu propisani. Uobičajeno se u njima navode osobni podaci primatelja stipendije, iznos stipendije i razdoblje u kojemu će se isplaćivati, a mogu se utvrditi i dodatni uvjeti za njenu isplatu, kao na primjer, završetak školske godine s određenim uspjehom, razdoblje u kojemu će primatelj stipendije biti obvezan raditi kod isplatitelja nakon što završi redovno školovanje i slično.

[2] Zakon o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 115/16. i 106/18.

[3] Pravilnik o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 10/17., 12717., 106/18. i 1/19.

[4] Zakon o odgoju i obrazovanju u osnovnoj i srednjoj školi, Nar. nov., br. 87/08., 86/09., 92/10., 105/10. - ispravak, 90/11., 5/12., 16/12., 86/12., 126/12., 93/13., 152/4., 7/17. i 68/18.

a iznimno, uz suglasnost nadležnog ministra, u opravdanim slučajevima i više od dva puta.

Učenik koji pohađa program za stjecanje niže razine srednjeg obrazovanja pravo na upisivanje istoga razreda može koristiti samo jedanput. Iznimno, u skladu s propisima kojima se uređuje strukovno obrazovanje, učenik može svaki razred upisati dva puta.

Učeniku koji je završio zadnji razred upisanoga obrazovnog programa, ali nije položio državnu maturu odnosno nije izradio i obranio završni rad, status redovitog učenika prestaje godinu dana nakon završetka školske godine u kojoj je završio zadnji razred upisanoga obrazovnog programa.

2.3. Zbrojni iznos stipendije za redovno školovanje kod svih isplatitelja

Pravo na neoporezivu isplatu utvrđuje se **prema mjesečnom primitku primatelja stipendije**. Stipendija, tako, ne podliježe oporezivanju ako ukupan mjesečni iznos koji primatelj stipendije ostvaruje od jednog ili od više isplatitelja **ne premašuje svotu od 1.750,00 kuna**.

Ako učenik srednje škole ostvaruje stipendiju **od više isplatitelja istovremeno**, a ukupan iznos stipendije ostvaren od svih isplatitelja u tijeku istoga mjeseca premašuje neoporeziv iznos od 1.750,00 kuna, obvezan je, u skladu s odredbama članka 5. stavka 5. Pravilnika o porezu na dohodak, prije isplate stipendije dostaviti isplatitelju odgovarajuću dokumentaciju ili pisanu izjavu o ostvarenim primicima kod drugih isplatitelja u tijeku određenog mjeseca. Ako učenik ostvaruje stipendiju **samo od jednog isplatitelja**, obvezan je tom isplatitelju dati pisanu izjavu da ne ostvaruje stipendiju i od drugih isplatitelja.

Primjer: Isplata stipendije od više isplatitelja

Redoviti učenik srednje škole ostvaruje pravo na isplatu stipendije od dva isplatitelja, od jednog u iznosu od 1.500,00 kuna mjesečno, a od drugoga u iznosu od 1.000,00 kuna. U tom slučaju ostvaruje stipendiju koja ukupno iznosi 2.500,00 kuna mjesečno pa jedan od isplatitelja treba obračunati, obustaviti i uplatiti porez na dohodak i mogući prirez na iznos od 750,00 kuna. Naime, to je iznos za koji ukupna mjesečna stipendija primatelja premašuje propisani neoporezivi mjesečni iznos od 1.750,00 kuna. Na temelju vjerodostojne isprave ili pisane izjave primatelja stipendije da mu je već u tijeku mjeseca jedan isplatitelj isplatio stipendiju u iznosu od 1.500,00 kuna, drugi isplatitelj na oporezivi iznos stipendije (na iznos od 750,00 kuna) obračunava porez na dohodak i prirez.

2.4. Isplata stipendija za više mjeseci istog ili prethodnog poreznog razdoblja

Ako isplatitelj koji je donio odluku odnosno zaključio ugovor o stipendiranju nije bio u mogućnosti učeniku isplaćivati stipendiju redovito, svaki mjesec pa neisplaćene stipendije za više mjeseci **iste ili prethodne godine** (tj. istog ili prethodnog poreznog razdoblja) naknadno isplaćuje u jednom mjesecu, može neoporezivi iznos stipendije, u skladu s odredbom članka 6. stavka 5. Pravilnika o porezu na dohodak, utvrditi **kumulativno za broj mjeseci za koje stipendije nisu isplaćene**.

Primjer: Isplata neisplaćenih stipendija za više mjeseci istog ili prethodnog poreznog razdoblja

Pravna osoba je u listopadu 2018. godine donijela odluku o isplati stipendije učeniku gimnazije u iznosu od 1.750,00 kuna mjesečno. Učenik je dostavio potvrdu isplatitelju da je redovno upisao prvi razred gimnazije te izjavu da ne ostvaruje stipendiju od drugog isplatitelja.

Isplatitelj je učeniku redovno isplatio stipendiju za mjesec listopad i studeni 2018. godine, ali zbog poteškoća u poslovanju nije bio u mogućnosti isplatiti stipendiju za mjesec prosinac 2018. godine kao ni za razdoblje siječanj – travanj 2019. godine. U mjesecu svibnju 2019. godine osigurao je financijska sredstva i isplatio:

- neisplaćenu stipendiju za mjesec prosinac 2018. te stipendije za razdoblje siječanj – travanj 2019. godine
- stipendiju za mjesec svibanj 2019. godine.

U mjesecu svibnju 2019. godine isplatitelj je, dakle, učeniku gimnazije isplatio stipendije za ukupno 6 mjeseci, što iznosi 10.500,00 kuna (1.750,00 x 6 = 10.500,00). Ukupno isplaćeni iznos, sukladno odredbi članka 6. stavka 5. Pravilnika o porezu na dohodak, ne podliježe oporezivanju.

3. STIPENDIJE REDOVITIH STUDENATA

3.1. Neoporezivi iznos stipendije

Za razliku od učenika srednjih škola, kojima se neoporezivo može isplatiti samo stipendija do 1.750,00 kuna mjesečno, odredbe Zakona i Pravilnika o porezu na dohodak propisuju uvjete uz koje isplatitelji mogu redovitim studentima isplatiti neoporezivu stipendiju:

- do 1.750,00 kuna mjesečno
- do 4.000,00 kuna mjesečno
- u visini stvarno nastalih troškova studiranja
- u ukupno isplaćenom iznosu.

3.2. Status redovitog studenta

Visoko obrazovanje provodi se kroz sveučilišne i stručne studije. Sveučilišni studiji obuhvaćaju preddiplomski studij i diplomski studij odnosno integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij, a stručni studiji obuhvaćaju kratki stručni studij te preddiplomski i specijalistički diplomski stručni studij.

Sukladno odredbama Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju[5], status redovitog ili izvanrednog studenta stječe se upisom na sveučilište te fakultet ili umjetničku akademiju u njegovu sastavu, veleučilište ili visoku školu.

Status redovitog studenta imaju oni studenti koji studiraju prema programu koji se temelji na punoj nastavnoj satnici. Trošak studija redovitim studentima može se dijelom ili u cijelosti financirati iz državnog proračuna, a u skladu s općim aktom sveučilišta, veleučilišta ili visoke škole.

Status izvanrednog studenta imaju oni studenti koji obrazovni program pohađaju uz rad ili drugu aktivnost koja traži specifičan program. Trošak izvanrednog studija dijelom ili u cijelosti, sukladno općem aktu sveučilišta, veleučilišta ili visoke škole, snosi sam student.

Student gubi status redovitog odnosno izvanrednog studenta završetkom studija ili kada se ispiše sa sveučilišta, veleučilišta ili visoke škole odnosno kada je isključen sa studija po postupku i uz uvjete utvrđene statutom ili drugim općim aktom visokog učilišta. Status studenta gubi se i u slučaju ako se studij ne završi u roku utvr-

[5] Zakon o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, Nar. nov., br. 123/03., 198/03., 105/04., 174/04., 46/07., 63/11., 94/13., 139/13., 101/14., 60/15. i 131/17.

đenom statutom ili drugim općim aktom visokog učilišta odnosno zbog ostalih utvrđenih razloga.

Pravo na isplatu neoporezive stipendije ostvaruje **samo redoviti student**, koji svoj status dokazuje potvrdom sveučilišta, fakulteta ili umjetničke akademije, visoke škole ili veleučilišta o upisu akademske godine, koja započinje **1. listopada tekuće, a završava 30. rujna sljedeće kalendarske godine.**

Izvanrednom studentu ne može se isplatiti neoporeziva stipendija.

3.3. Neoporezive stipendije studentima do 1.750,00 kuna mjesečno

U skladu s odredbama članka 9. točke 14. Zakona o porezu na dohodak te članka 6. stavka 1. točke 4. Pravilnika o porezu na dohodak, isplatitelji mogu redovitim studentima isplatiti **neoporezivu stipendiju do iznosa od 1.750,00 kuna mjesečno** uz ispunjavanje sljedećih uvjeta:

- ako redoviti student ostvaruje stipendiju od više isplatitelja, iznosi mjesečnih stipendija od svih isplatitelja se zbrajaju te oporezivanju ne podliježe njihov zbrojni iznos do 1.750,00 kuna mjesečno, budući da se pravo na neoporezivu isplatu stipendije utvrđuje prema njihovom ukupnom mjesečnom iznosu koji je ostvario **primatelj stipendija**
- ako redoviti student istovremeno ostvaruje stipendije od više isplatitelja, treba im dostaviti odgovarajuću dokumentaciju o isplati ili pisanu izjavu o isplaćenim iznosima stipendija od ostalih isplatitelja u tijeku istoga mjeseca, kako bi u trenutku isplate mogli obračunati i uplatiti porez na dohodak i možebitni prirez na iznos stipendije koja premašuje neoporezivu mjesečnu svotu od 1.750,00 kuna
- ako redoviti student ostvaruje stipendiju samo od jednog isplatitelja, obvezan mu je dati pisanu izjavu da ne prima stipendiju od drugih isplatitelja
- ako isplatitelj, koji stipendiju studentu nije isplaćivao redovito, naknadno u tijeku istoga mjeseca isplati stipendiju za više mjeseci istog ili prethodnog poreznog razdoblja, neoporezivi iznos stipendije se utvrđuje **kumulativno**, **za broj mjeseci za koje stipendije nisu isplaćene redovito**
- student je obvezan isplatitelju dostaviti potvrdu sveučilišta, veleučilišta ili visoke škole iz koje je razvidno da ima status redovitog studenta.

3.4. Neoporezive stipendije studentima do 4.000,00 kuna mjesečno

Studentima koji redovno studiraju u tuzemstvu ili inozemstvu može se po osnovi **samo jedne** dodijeljene stipendije priznati **neoporezivi iznos do 4.000,00 kuna** mjesečno, ako su ispunjeni uvjeti propisani člankom 6. stavkom 1. točkom 5. Pravilnika o porezu na dohodak, tj.:

- ako se te stipendije dodjeljuju studentima **za izvrsne ocjene i znanje postignuto tijekom studija** (na primjer, za znanje iskazano tijekom sudjelovanja na državnim, međunarodnim i ostalim natjecanjima odnosno izložbama; za ostvareni uspjeh na fakultetu i slično) te
- ako su ti studenti izabrani **na javnim natječajima kojima, pod jednakim uvjetima, mogu pristupiti svi studenti** (na primjer, pravna osoba provodi javni natječaj za dodjelu stipendije studentima koji su postigli izvrsno znanje na području informacijske tehnologije. Budući da natječaj treba biti javan, pravna osoba ga objavljuje u dnevnom listu ili na oglasnoj ploči odabranog fakulteta na kojemu se obrazuju stručnjaci navedenog profila ili na internetskim stranicama fakulteta odnosno na svojim internetskim stranicama).

Neoporezivi iznos stipendije do 4.000,00 kuna mjesečno i neoporezivi iznos stipendije do 1.750,00 kuna mjesečno, **međusobno se isključuju**.

3.5. Neoporezive stipendije koje studentima dodjeljuju zaklade, fundacije, ustanove i druge institucije registrirane za odgojno-obrazovne ili znanstveno-istraživačke svrhe

U skladu s člankom 9. točkom 19. Zakona o porezu na dohodak te člankom 6. stavkom 3. Pravilnika o porezu na dohodak, ako stipendiju za redovno školovanje na visokim učilištima u tuzemstvu ili inozemstvu studentima izabranim na javnim natječajima kojima mogu pristupiti svi studenti pod jednakim uvjetima, isplaćuju odnosno dodjeljuju zaklade, fundacije, ustanove i druge institucije registrirane u Republici Hrvatskoj za odgojno-obrazovne ili znanstveno-istraživačke svrhe, a koje djeluju u skladu s posebnim propisima i osnovane su s namjenom stipendiranja, ta **stipendija ne podliježe oporezivanju do iznosa stvarnih troškova studiranja koji se iz nje pokrivaju**.

Budući da su ove stipendije namijenjene pokriću stvarnih troškova školovanja, isplatiteljima je propisana obveza:

- da pravo na isplatu neoporezive stipendije dokazuju **vjerodostojnim ispravama** (potvrdama u uplati školarine, smještaja i prehrane, računima za prijevozne troškove, računima za kupnju knjiga, potvrdama o plaćenim troškovima zdravstvene zaštite u inozemstvu, ako primatelj stipendije studira u inozemstvu itd.)
- da vode **posebne evidencije na temelju kojih će se moći kontrolirati trošenje stipendije.**

Dodijeljeni iznos stipendije koji nije iskorišten za pokriće stvarnih troškova školovanja **smatra se drugim dohotkom i podliježe oporezivanju.**

Za pojedinu akademsku godinu, isplatitelji su dužni voditi evidenciju na **obrascu ST - „Evidencija o isplaćenim stipendijama za akademsku godinu _____“,** propisanom odredbama članka 9. Pravilnika o porezu na dohodak, a koji sadrži podatke o:

- isplatitelju stipendije i to: naziv, OIB i adresu njegovog sjedišta
- primatelju stipendije i to: ime i prezime, OIB i adresu njegovog prebivališta odnosno uobičajenog boravišta
- nazivu i adresu visokog učilišta koje primatelj stipendije pohađa
- iznosu stipendije
- vrsti i iznosu troškova koji se pokrivaju iz dodijeljene stipendije
- neiskorištenom iznosu stipendije.

Propisani **obrazac ST isplatitelji stipendije dostavljaju Poreznoj upravi samo na njen zahtjev.**

Osim podataka koji se evidentiraju na obrascu ST, isplatitelji su dužni osigurati i podatke o:

- adresi primatelja stipendije tijekom školovanja
- godini upisa
- razdoblju za koje se stipendija dodjeljuje
- broju i datumu odluke na temelju koje se stipendija dodjeljuje
- datumu isplate stipendije.

Primjer: Vođenje evidencije o isplaćenim stipendijama na obrascu ST

Zaklada „ABC“, na temelju raspisanog javnog natječaja u mjesecu listopadu 2018. godine, dodijelila je studentu Petru Biliću stipendiju za pokriće troškova redovnog studiranja na Filozofskom fakultetu u Zagrebu tijekom akademske godine 2018./2019. Temeljem dostavljene dokumentacije (računa i uplatnica) o plaćenim troškovima stanovanja i prehrane u studentskom domu te nabavljenim udžbenicima i plaćenim troškovima prijevoza, isplatitelj stipendije sastavlja ST obrazac za akademsku godinu 2018./2019. na sljedeći način:

OBRAZAC ST

EVIDENCIJA O ISPLAĆENIM STIPENDIJAMA ZA AKADEMSKU GODINU 2018./2019.

PODACI O ISPLATITELJU STIPENDIJE:
NAZIV: Zaklada „ABC“
ADRESA: Zagreb, Maksimirska cesta 123.
OIB: 68709123673

(iznosi u kunama i lipama)

PODACI O ISPLAĆENIM STIPENDIJAMA ZA AKADEMSKU GODINU 2018./2019.									
Red. br.	Podaci o primatelju stipendije			Visoko učilište koje primatelj stipendije pohađa		Iznos isplaćene stipendije	Troškovi za koje je stipendija iskorištena		Iznos stipendije koji nije iskorišten za pokriće troškova
	Ime i prezime	Adresa	OIB	Vrsta troška Naziv	Iznos Adresa				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	Petar Bilić	Đurđevac, Bilogorska 5	20985689123	Filozofski fakultet	Zagreb, I. Lučića 3	39.850,00	udžbenici prijevoz prehrana smještaj	7.290,00 2.960,00 23.600,00 6.000,00	-

Uz obrazac ST isplatitelj stipendije osigurava i sljedeće podatke:
- adresa studenta tijekom školovanja: Studentski dom Stjepan Radić, Jarunska 2, Zagreb
- godina upisa na Filozofski fakultet: 2018. godina
- razdoblje za koje se stipendija dodjeljuje: akademska godina 2018./2019.
- datum odluke o dodjeli stipendije: 15. 10. 2018.
- broj odluke o dodjeli stipendije: 62/18.

Uz obrazac ST, isplatitelj stipendije prilaže:
- potvrdu Filozofskog fakulteta Zagreb o redovnom upisu na prvu godinu preddiplomskog studija
- račune o nastalim troškovima koje mu je dostavio primatelj stipendije (računi za smještaj, prehranu, prijevoz, udžbenike i dr.).

3.6. Stipendije redovitih studenata koje ne podliježu oporezivanju u ukupno isplaćenom iznosu

U skladu s odredbama članka 9. točke 15. Zakona o porezu na dohodak, **oporezivanju ne podliježe ukupno isplaćeni iznos sljedećih stipendija:**
- stipendija isplaćenih studentima za redovno školovanje na preddiplomskim, diplomskim ili integriranim preddiplomskim i diplomskim sveučilišnim studijima odnosno preddiplomskim ili specijalističkim diplomskim i stručnim studijima ako su sredstva za te stipendije **planirana u Državnom proračunu Republike Hrvatske**[6]
- stipendije isplaćene studentima za redovno školovanje na visokim učilištima koje se **dodjeljuju iz proračuna Europske unije**, u skladu s posebnim međunarodnim sporazumima.

Neoporezivi iznos navedenih stipendija nije propisan Pravilnikom o porezu na dohodak, budući da one ne podliježu oporezivanju **do iznosa osiguranih sredstava za tu namjenu u državnom proračunu odnosno u proračunu Europske unije, u skladu s posebnim međunarodnim sporazumima.**

Pravo na neoporezivu isplatu ovih stipendija **ne isključuje pravo na neoporezivu isplatu stipendija** koje, uz ispunjavanje propisanih uvjeta, ne podliježu oporezivanju **do iznosa od 1.750,00** odnosno **do iznosa od 4.000,00 kuna mjesečno.**

Slijedom navedenoga, student može u istom mjesecu ostvariti pravo na neoporezivu isplatu stipendije za koju su sredstva osigurana u državnom proračunu u iznosu od primjerice, 1.900,00 kuna i stipendiju u iznosu od 4.000,00 kuna koja mu je dodijeljena na javnom natječaju (kojemu su, pod jednakim uvjetima, mogli pristupiti svi studenti) zbog izvrsnih postignuća tijekom studija u znanju i ocjenama.

4. NEOPOREZIVE ISPLATE STUDENTIMA POSLIJEDIPLOMSKOG STUDIJA, POSLIJEDOKTORANDIMA, ISTRAŽIVAČIMA I ZNANSTVENICIMA

Prema odredbama Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju:
- poslijediplomski studiji su poslijediplomski sveučilišni studij (doktorski studij) i poslijediplomski specijalistički studij
- znanstvenicima se smatraju osobe izabrane u odgovarajuća znanstvena zvanja i upisane u Upisnik znanstvenika
- poslijedoktorandi su osobe koje su završile poslijediplomski sveučilišni studij i koje znanstvena organizacija, temeljem javnog natječaja može izabrati u zvanje poslijedoktoranda
- istraživači su osobe koje sudjeluju u znanstvenim i razvojnim istraživanjima.

4.1. Stipendije studenata poslijediplomskih studija i poslijedoktoranada

U skladu s odredbama članka 9. točke 15. Zakona o porezu na dohodak, stipendije isplaćene poslijediplomandima i poslijedoktorandima za koje su **sredstva planirana u Državnom proračunu** Republike Hrvatske ili se dodjeljuju **iz proračuna EU u skladu s posebnim međunarodnim sporazumima**, ne podliježu oporezivanju **do visine ukupno osiguranih sredstava za njihovu isplatu**.

Nadalje, sukladno odredbama članka 9. točke 23. Zakona o porezu na dohodak, isplatitelji mogu **studentima poslijediplomskih studija** neoporezivo isplatiti stipendije, uz ispunjavanje istih uvjeta i u istim iznosima kao i redovnim studentima preddiplomskog, diplomskog odnosno integriranog preddiplomskog i diplomskog studija[7] i to:

- do 1.750,00 kuna mjesečno
- do 4.000,00 kuna mjesečno.

Zaklade, fundacije, ustanove i druge institucije registrirane u Republici Hrvatskoj za odgojno-obrazovne ili znanstveno-istraživačke svrhe, a koje djeluju u skladu s posebnim propisima i osnovane su s namjenom stipendiranja, mogu studentima poslijediplomskih studi-

[6] Uvjete za ostvarivanje prava na dodjelu državne stipendije detaljnije utvrđuje Pravilnik o uvjetima i načinu ostvarivanja prava na državnu stipendiju na temelju socio-ekonomskog statusa, Nar. nov., br. 83/18.

[7] Uvjeti za neoporezivu isplatu stipendije redovitim studentima detaljno su pojašnjeni u točki 3.3. i 3.4. ovoga članka.

ja, temeljem provedenoga javnog natječaja kojima mogu pristupiti svi poslijediplomandi pod jednakim uvjetima, isplaćivati odnosno dodijeliti stipendiju za izvrsne ocjene i znanje postignuto tijekom poslijediplomskog studija. Navedene stipendije ne podliježu oporezivanju do iznosa stvarnih troškova studiranja na poslijediplomskom studiju koji se pokrivaju dodijeljenom stipendijom, a isplatitelji obvezno vode propisani obrazac ST - „Evidencija o isplaćenim stipendijama za akademsku godinu _____", u koji unose podatke o troškovima koji se financiraju iz isplaćenih sredstava.

4.2. Primici poslijediplomanada, poslijedoktoranada, znanstvenika i istraživača

Prema odredbama članka 9. točke 23. Zakona o porezu na dohodak, **poslijediplomandi, poslijedoktorandi, istraživači i znanstvenici** ostvaruju pravo na isplatu **neoporezivih primitaka**, ako su sredstva za njihovu isplatu planirana u Državnom proračunu Republike Hrvatske te neoporezivih primitaka koji se dodjeljuju iz proračuna Europske unije i drugih međunarodnih fondova i programa, uređenih posebnim propisima i međunarodnim sporazumima.

Navedeni neoporezivi primici su namijenjeni pokriću troškova školovanja, usavršavanja i znanstvenih istraživanja (na primjer, troškova noćenja, prijevoza, prehrane, troškova vezanih uz realizaciju projektnih aktivnosti, kao što su troškovi opreme, materijala, najma prostora, osiguranja i slično). Nadoknađuju se na temelju vjerodostojnih isprava (ugovora, izvješća, računa i drugo) i ne podliježu oporezivanju najviše do visine propisane posebnim propisima prema kojima se ti programi provode, pod uvjetom da se ne ostvaruju u okvirima provedbe aktivnosti mobilnosti. Naime, ako poslijediplomandi, poslijedoktorandi, znanstvenici i istraživači već koriste pravo na isplatu neoporezivih primitaka za pokriće troškova školovanja, usavršavanja i znanstvenih istraživanja u okviru provedbe aktivnosti mobilnosti, za što je odredbom članka 9. točke 21. Zakona o porezu na dohodak propisano pravo na isplatu neoporezivih primitaka koji su namijenjeni za pokriće prethodno navedenih troškova, ne mogu to isto pravo ostvariti i prema točki 23. članka 9. Zakona.

Navedene osobe, nadalje, ostvaruju pravo i na isplatu neoporezivih primitaka u visini nastalih troškova, a koje im isplaćuju zaklade, fundacije, ustanove i druge institucije registrirane u Republici Hrvatskoj za odgojno-obrazovne ili znanstveno-istraživačke svrhe, a koje djeluju u skladu s posebnim propisima i osnovane su s namjenom stipendiranja. U tom su slučaju isplatitelji obvezni Obrazac ST prilagoditi nazivima osoba kojima se isplaćuju i to tako da se uz ime primatelja upiše znanstveno-nastavno zvanje, umjesto iznosa stipendije navodi se iznos isplaćenih primitaka, umjesto visokog učilišta navodi se naziv institucije u kojoj se primatelj školuje ili usavršava odnosno obavlja znanstveno-istraživački projekt i drugo.

5. STIPENDIJE KOJE PODLIJEŽU OPOREZIVANJU

Ako tijekom mjeseca primatelj ostvari stipendiju za redovno školovanje na srednjoj školi odnosno na sveučilištu (fakultetu odnosno umjetničkoj akademiji), veleučilištu ili visokoj školi **u iznosu koji premašuje 1.750,00 kuna** i to od jednog ili od više isplatitelja odnosno ako temeljem javnog natječaja, po osnovi samo jedne dodijeljene stipendije, primi stipendiju za izvrsna postignuća u znanju i u ocjenama na sveučilištima u tuzemstvu ili inozemstvu, ali **u iznosu iznad 4.000,00 kuna**, više isplaćeni iznos smatra se drugim dohotkom i **podliježe oporezivanju**. Dugim dohotkom se smatra i iznos stipendije koji nije iskorišten za pokriće stvarnih troškova školovanja, a koje temeljem javnog natječaja studentima dodjeljuju zaklade, fundacije, ustanove i druge institucije registrirane u Republici Hrvatskoj za odgojno-obrazovne ili znanstveno-istraživačke svrhe, a koje djeluju u skladu s posebnim propisima i osnovane su s namjenom stipendiranja.

5.1. Uvjeti za oslobođenje od obveze plaćanja doprinosa za obvezna osiguranja

Prema odredbama članka 209. Zakona o doprinosima,[8] oporezivi iznos stipendije koja se isplaćuje redovnim učenicima i studentima **ne podliježe obvezi obračunavanja i plaćanja doprinosa za obvezna osiguranja** ako su ispunjeni uvjeti propisani Pravilnikom o doprinosima.

Prema odredbi članka 223. Pravilnika o doprinosima[9], isplatitelj na oporezivi iznos stipendije ne obračunava doprinose za obvezna osiguranja, uz uvjet da:

- prije isplate zaključi s primateljem stipendije **ugovor o stipendiranju odnosno ako na drugi način utvrdi pravo na stipendiju** (na primjer, donošenjem odluke o isplati stipendije)
- za svaku školsku odnosno akademsku godinu, na početku godine, osigura potvrdu škole odnosno fakulteta, umjetničke akademije, veleučilišta ili visoke škole **da primatelj stipendije ima status redovitog učenika odnosno studenta**.

5.2. Obračun poreza na dohodak i prireza

Na iznos stipendije koja premašuje propisanu neoporezivu svotu, isplatitelj prilikom isplate obračunava, obustavlja i uplaćuje predujam poreza na dohodak po stopi od 24 % i prirez, ako je utvrđen za mjesto u kojemu primatelj stipendije ima prebivalište odnosno uobičajeno boravište.

U trenutku isplate oporezive stipendije porezni obveznik ne može ostvariti pravo na priznavanje osobnog odbitka, već to pravo ostvaruje istekom godine, u posebnom postupku utvrđivanja godišnjeg poreza na dohodak kojega provodi Porezna uprava.

6. ISPLATA POTPORA ZA ŠKOLOVANJE UČENICIMA OSNOVNIH ŠKOLA

6.1. Neoporezivi iznos potpore za školovanje

Odredbe Zakona i Pravilnika o porezu na dohodak ne propisuju mogućnost isplate neoporezive stipendije **učenicima osnovnih škola**.

Iznimno, prema odredbama članka 9. stavka 1. točke 13. Zakona o porezu na dohodak te članka 6. stavka 1. točke 3. Pravilnika o porezu na dohodak, isplatitelji mogu učenicima osnovne škole isplatiti neoporezivu potporu za školovanje **do iznosa od 1.750,00 kuna mjesečno**, ali isključivo u slučaju kada se ta potpora isplaćuje **djetetu umrlog radnika ili djetetu bivšega radnika kod kojega je nastupio potpuni gubitak radne sposobnosti**, a ne ostvaruje pravo na primitke koji imaju obilježje dohotka od nesamostalnoga rada (mirovine).

Neoporeziva potpora se, uz ispunjavanje navedenih uvjeta, može isplatiti djetetu **do 15. godine života odnosno do završetka osnovnoškolskog obrazovanja te djetetu predškolske dobi**.

[8] Zakon o doprinosima, Nar. nov., br. 84/08., 152/08., 94/09., 18/11., 22/12., 144/12., 148/13., 44/14., 143/14., 115/16. i 106/18.

[9] Pravilnik o doprinosima, Nar. nov., br. 2/09., 9/09. - ispravak, 97/09., 25/11., 61/12., 86/13., 157/14., 128/17. i 1/19.

Iznos ove neoporezive potpore za školovanje isplatitelj iskazuje u obrascu JOPPD, uz primjenu **oznake 28** - Stipendije i potpora djetetu za školovanje do 15. godine života odnosno do završetka osnovnoškolskog obrazovanja, ukupno do propisanog iznosa.

6.2. Potpora za školovanje koja podliježe oporezivanju

Ako isplatitelj djetetu umrlog ili bivšeg radnika kod kojega je nastupio potpuni gubitak radne sposobnosti, a ne ostvaruje pravo na isplatu primitka po osnovi nesamostalnoga rada (mirovine), isplati potporu za školovanje tijekom osnovnoškolskog obrazovanja ili predškolskog razdoblja u iznosu koji premašuje svotu od 1.750,00 kuna mjesečno, **više isplaćeni iznos se smatra drugim dohotkom i podliježe obvezi obračunavanja poreza na dohodak i prireza, ali ne i doprinosa za mirovinsko i zdravstveno osiguranje**. Oslobođenje od obveze plaćanja doprinosa za navedene slučajeve propisano je člankom 209. Zakona o doprinosima te člankom 226. Pravilnika o doprinosima, uz obvezu isplatitelja da u svojoj dokumentaciji osigura podatke koji dokazuju da dijete nije starije od 15 godina odnosno da pohađa osmogodišnju školu.

Potpora za školovanje djeteta do 15. godine života odnosno do završetka osnovnoškolskog obrazovanja koja podliježe oporezivanju iskazuje se u obrascu JOPPD uz navođenje sljedećih oznaka:

- pod 6.1. – 4001 - Osiguranik/stjecatelj primitka od kojega se utvrđuje drugi dohodak, a po osnovi kojeg ne postoji obveza doprinosa
- pod 6.2. – 4030 – Ostali nenavedeni primici od kojih se utvrđuje drugi dohodak.

7. ISKAZIVANJE PODATAKA O ISPLAĆENOJ STIPENDIJI U OBRASCU JOPPD

Podatke o isplaćenim neoporezivim stipendijama isplatitelji iskazuju u obrascu JOPPD zbirno, za sve isplate u tijeku istoga mjeseca i predaju ga nadležnoj ispostavi Porezne uprave najkasnije do petnaestoga narednoga mjeseca.

Neoporezivi iznos stipendije iskazuje se u obrascu JOPPD uz primjenu oznake **28 -** Stipendije i potpora djetetu za školovanje do 15. godine života odnosno do završetka osnovnoškolskog obrazovanja, ukupno do propisanog iznosa.

Ako se stipendija isplaćuje iznad propisanog neoporezivog iznosa, JOPPD obrazac treba predati nadležnoj ispostavi Porezne uprave na dan njihove isplate, a najkasnije sljedeći radni dan.

Za stipendiju koja podliježe oporezivanju u obrascu JOPPD se iskazuju sljedeće oznake:

- pod 6.1. – 4001 - Osiguranik/stjecatelj primitka od kojega se utvrđuje drugi dohodak, a po osnovi kojeg ne postoji obveza doprinosa
- pod 6.2. - 4021 - Stipendije učenicima i studentima za redovno školovanje na srednjim, višim i visokim školama i fakultetima, iznad propisanog iznosa.

Primjer: Iskazivanje podataka o isplaćenoj stipendiji u obrascu JOPPD

Isplatitelj je 10. rujna 2019. godine isplatio stipendiju u*čeniku* srednje ekonomske škole u iznosu od 2.750,00 kuna. Učenik ima prebivalište u Zagrebu i dostavio je isplatitelju potvrdu u redovnom upisu trećeg razreda srednje škole te izjavu da ne prima stipendiju od drugih isplatitelja. Na iznos stipendije od 1.750,00 kuna isplatitelj prilikom isplate ne obračunava porez na dohodak, a na oporezivi iznos stipendije (u svoti od 1.000,00 kuna) ne obračunava doprinose za obvezna osiguranja, već samo porez na dohodak i prirez, kako slijedi:

Red. br.	Opis	Iznos
1.	Bruto iznos stipendije	2.750,00
2.	Neoporeziva stipendija	1.750,00
3.	Oporeziv dohodak	1.000,00
4.	Porez po stopi od 24 %	240,00
5.	Prirez (240,00 x 18 %)	43,20
6.	Ukupno porez i prirez	283,20
7.	Iznos stipendije za isplatu	2.466,80

Obrazac JOPPD predaje nadležnoj ispostavi Porezne uprave da dan isplate i u njemu iskazuje podatke o isplaćenoj stipendiji na sljedeći način:

- stranica B -

I. OIB podnositelja izvješća 12345678901 II. Oznaka izvješća 19253 III. Vrsta izvješća 1 IV. Redni broj stranice 1

1. Redni br/ broj	2. Šifra općine/ grada prebivališta / boravišta	4. OIB stjecatelja/ osi-guranika	6.1. Oznaka stjecatelja/ osiguranika	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž s povećanim trajanjem	8. Oznaka prvog/ zad-njeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	10. Ukupni sati rada prema kojima se radi obra-čun	10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10.-odrađeni sati rada)	11. Iznos primitka (oporezivi)	12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.5. Doprinos za zapošlja-vanje	12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem - II STUP	12.9. Poseban doprinos za zapošljava-nje osoba s invalidite-tom	13.2. Izdatak - uplaćeni doprinos za mirovinsko osiguranje	13.4. Osobni odbitak	14.1. Iznos obračuna-nog poreza na dohodak	15.1. Oznaka neopore-zivog primitka	16.1. Oznaka načina isplate	17. Obraču-nani primitak od nesam. rada (plaća)
	3. Šifra općine/ grada rada	5. Ime i prezime stjecatelja/ osiguranika	6.2. Oznaka primitka/ obveze doprinosa	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	9. Oznaka punog/ nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena	10.1. Razdoblje obračuna od	10.2. Razdoblje obračuna do	12. Osnovica za obračun doprinosa	12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje - II STUP	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem	12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu	13.1. Izdatak	13.3. Dohodak	13.5. Porezna osnovica	14.2. Iznos obraču-nanog prireza porezu na dohodak	15.2. Iznos neopore-zivog primitka	16.2. Iznos za isplatu	
a) 1.	01333	25641840050	4001	0	0	0	0	1.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	240,00	28	2	0,00
	00000	Ivan Radić	4021	0	0	01.01.2019.	31.12.2019.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0.00	1.000,00	1.000,00	43,20	1.750,00	2.466,80	
ili b)																			
1.	01333	25641840050	4001	0	0	0	0	1.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	240,00	0	2	0,00
	00000	Ivan Radić	4021	0	0	01.01.2019.	31.12.2019.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0.00	1.000,00	1.000,00	43,20	0,00	716,80	
2.	01333	25641840050	0000	0	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	28	2	0,00
	00000	Ivan Radić	0000	0	0	01.09.2019.	30.09.2019.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0.00	0,00	0,00	0,00	1.750,00	1.750,00	

Napomena: u navedenom primjeru pod a) isplatitelj je i oporezivi i neoporezivi iznos stipendije iskazao u istom retku, a u primjeru pod b) oporezivi i neoporezivi iznosi su iskazani u zasebnim recima.

Iako je prema odredbama Pravilnika o porezu na dohodak isplatitelj mogao neoporezivi iznos stipendije isplatiti na tekući račun primatelja stipendije, u navedenom je primjeru ukupan iznos stipendije doznačen na žiroračun primatelja stipendije (na koji se obvezno mora doznačiti oporezivi iznos stipendije).

8. NAČIN ISPLATE STIPENDIJE I POTPORA ZA ŠKOLOVANJE DJETETA DO 15. GODINE ŽIVOTA ODNOSNO DO ZAVRŠETKA OSNOVNOŠKOLSKOG OBRAZOVANJA

Sukladno odredbama članka 92. stavka 3. točke 5.2. Pravilnika o porezu na dohodak, isplatitelj ne može neoporezive iznose stipendija isplatiti redovitim učenicima i studentima u gotovu novcu, već ih treba doznačiti na njihov **tekući račun** (ili na žiroračun). Na tekući ili žiroračun primatelja stipendije isplaćuju se i stipendije koje služe za pokriće troškova studiranja u tuzemstvu i inozemstvu (osim troškova školarine koja se uplaćuje na račun visokog učilišta), koje studentima izabranim na javnim natječajima isplaćuju odnosno dodjeljuju zaklade, fundacije, ustanove i druge institucije registrirane u Republici Hrvatskoj za odgojno-obrazovne ili znanstveno-istraživačke svrhe, a koje djeluju u skladu s posebnim propisima i osnovane su s namjenom stipendiranja.

Neoporezivi iznos potpore za školovanje djetetu do 15. godine života odnosno do završetka osnovnoškolskog obrazovanja, isplatitelj može djetetu umrlog radnika ili djetetu bivšeg radnika kod kojega je nastupio potpuni gubitak radne sposobnosti isplatiti i u gotovu novcu.

Stipendiju odnosno potporu za školovanje djeteta do 15. godine života odnosno do završetka osnovnoškolskog obrazovanja koja se isplaćuje iznad neoporezivog iznosa isplatitelj mora doznačiti na žiroračun učenika odnosno studenta. Naime, oporezivi dio stipendije odnosno potpore za školovanje smatra se drugim dohotkom, koji se obvezno isplaćuje na žiroračun poreznog obveznika.

9. UTJECAJ STIPENDIJE I POTPORE ZA ŠKOLOVANJE DJETETA DO 15. GODINE ŽIVOTA ODNOSNO DO ZAVRŠETKA OSNOVNOŠKOLSKOG OBRAZOVANJA NA PRIZNAVANJE UVEĆANOG OSOBNOG ODBITKA ZA UZDRŽAVANOG ČLANA OBITELJI ODNOSNO DIJETE

Prema odredbama Zakona o porezu na dohodak, porezni obveznik može koristiti pravo na uvećanje osnovnog osobnog odbitka po osnovi uzdržavanja članova uže obitelji i djece. Uzdržavanom djecom i uzdržavanim članovima uže obitelji smatraju se fizičke osobe čiji oporezivi primici, primici na koje se ne plaća porez na dohodak i primici koji se ne smatraju dohotkom ne prelaze iznos **od 15.000,00 kuna na godišnjoj razini, tj. koji ne prelaze iznos utvrđen kao šesterostruki iznos osnovice osobnog odbitka** (osnovica osobnog odbitka iznosi 2.500,00 kuna).

Od 1. siječnja 2019. godine proširen je krug primitaka uzdržavanih članova uže obitelji odnosno uzdržavane djece **koji im se ne ubrajaju u iznos godišnjih primitaka od 15.000,00 kuna**. U nove izuzetke uvrštene su i:

- stipendije, nagrade za izvrsnost učenika i studenata isplaćene iz proračuna i bespovratna sredstva koja se isplaćuju iz proračuna, fondova i programa Europske unije i drugih međunarodnih fondova i programa uređenih posebnim propisima i međunarodnim sporazumima, u svrhe obrazovanja i stručnog usavršavanja
- potpore djetetu za školovanje od 15. godine života odnosno do završetka osnovnoškolskog obrazovanja, koju poslodavac isplaćuje djetetu umrlog radnika ili djetetu bivšeg radnika kod kojega je nastupio potpuni gubitak radne sposobnosti, uz uvjet da taj bivši radnik ne ostvaruje primitke koji imaju obilježje dohotka od nesamostalnoga rada (mirovinu).

Zaključno s utvrđivanjem godišnjeg poreza na dohodak za 2018. godinu, stipendije te potpore za školovanje isplaćene djetetu do 15. godine života odnosno do završetka osnovnoškolskog obrazovanja su se uključivale u godišnji iznos primitka učenika i studenta pa samim time i utjecale na činjenicu mogu li se svome roditelju smatrati uzdržavanim djetetom.

Međutim, počevši od utvrđivanja godišnjeg poreza na dohodak za 2019. godinu, primijenit će se novopropisani izuzeci primitaka koji se uzdržavanim članovima obitelji odnosno uzdržavanoj djeci ne ubrajaju u godišnji iznos primitaka do 15.000,00 kuna.

Ako redoviti učenik odnosno student koji je u poreznoj kartici roditelja evidentiran kao uzdržavano dijete, tijekom 2019. godine ostvari stipendiju za redovno školovanje ili primitke koji se kao bespovratna sredstva isplaćuju iz fondova i programa EU za provedbu aktivnosti mobilnosti odnosno športsku stipendiju, u iznosu koji premašuje 15.000,00 kuna, smatrat će se i nadalje uzdržavanim djetetom, pod uvjetom da mu ostali primici ostvareni tijekom godine ne premašuju navedeni iznos.

Na primjer, redovni student ostvaruje mjesečnu stipendiju od 3.000,00 kuna (od navedenoga iznosa 1.750,00 kuna je neoporezivo, a 1.250,00 kuna podliježe oporezivanju). Uz pretpostavku da će stipendiju u navedenom iznosu ostvarivati svih 12 mjeseci tijekom 2019. godine, godišnji primitak po navedenoj osnovi iznosit će mu 36.000,00 kuna. Ako tijekom godine ne ostvari neke druge neoporezive i/ili oporezive primitke u svoti koja premašuje 15.000,00 kuna (na primjer, naknadu za rad preko ovlaštenog posrednika; kamate na štednju; primitak po zaključenom ugovoru o djelu i sl.), smatrat će se uzdržavanim djetetom jer **ostvareni iznos stipendije, neovisno o njenom iznosu, ne utječe na pravo roditelja da po osnovi uzdržavanja toga djeteta koristi pravo na uvećanje svoga osobnoga odbitka**.

Isti učinak na pravo roditelja da koristi pravo na uvećanje osobnog odbitka po osnovi uzdržavanja djeteta ima i potpora za školovanje djetetu do 15. godine života odnosno do završetka osnovnoškolskog obrazovanja, isplaćena djetetu umrlog radnika ili djetetu bivšega radnika kod kojega je nastupio potpuni gubitak radne sposobnosti.

Mr. sc. BOSILJKO ZLOPAŠA
Carinska uprava RH - Središnji ured, Zagreb

Stručni članak UDK 336.2

Povlačenje Velike Britanije iz članstva EU bez sporazuma i carinsko poslovanje

Vijeće Europe je na sastanku održanom 10. travnja 2019. godine, odobrilo produljenje roka za izlazak Velike Britanije iz članstva Europske unije do 31. listopada 2019. uz uvjet da UK održi izbore za Europski parlament od 23. - 26. svibnja 2019. Autor u članku daje pojašnjenje primjene pojedinih carinskih instituta i postupaka u okolnostima povlačenja Ujedinjenog Kraljevstva Velike Britanije iz članstva EU, bez sporazuma o povlačenju.

1. UVOD

Temeljem rezultata referenduma provedenog 23. lipnja 2016. Ujedinjeno Kraljevstvo Velike Britanije, Sjeverne Irske, Kanalskih otoka i Otoka Mana (u nastavku: UK), Vlada UK je 29. ožujka 2017., službeno obavijestila Vijeće Europe o namjeri povlačenja iz Europske unije (u nastavku: EU).

Nakon službene obavijesti uslijedili su složeni zajednički napori da se povlačenje UK-a iz članstva EU-a uredi bilateralnim sporazumom. Stručni timovi UK-a i EU-a pripremili su bilateralni sporazum i on je odobren od Vijeća Europe 25. studenoga 2018. Prijedlog sporazuma je, između ostaloga, sadržavao i odredbe vezane za carinu i carinsko poslovanje. Kao najvažniji prijedlog u tome dijelu valja istaknuti prijedlog uspostave prijelaznog perioda u primjeni carinskih propisa. Predloženi prijelazni period trebao je započeti 30. ožujka 2019. i završiti 31. prosinca 2020. tijekom kojeg bi UK primjenjivalo carinsko zakonodavstvo EU-a, čime bi bila osigurana kvalitetna i postupna priprema povlačenja UK-a u području carina.

U skladu s odredbama čl. 50. Ugovora o Europskoj uniji, članstvo UK-a u Europskoj uniji trebalo je prestati dvije godine nakon službene obavijesti - dana 30. ožujka 2019. u 00:00 sati.

Međutim, UK je zatražilo dvogodišnje produženje roka za povlačenje. Temeljem tog zahtjeva Vijeće Europe je na sastanku održanom 10. travnja 2019. godine, **odobrilo produljenje roka za izlazak UK iz EU-a do 31. listopada 2019. uz uvjet da UK održi izbore za Europski parlament od 23. - 26. svibnja 2019.**

Kako je UK održala izbore, kako je vlada UK prihvatila odobreno produljenje i s obzirom da nije postignut sporazum kojim bi bio utvrđen neki drugi datum povlačenja, **povlačenje UK-a iz članstva EU stupit će na snagu dana 31. listopada 2019.**

Od datuma povlačenja UK iz članstva EU primarno i sekundarno pravo EU prestat će se primjenjivati u UK te se, u skladu s time, carinsko zakonodavstvo EU više neće primjenjivati u UK. Osim toga, od toga dana carinska služba UK-a neće imati pristup carinskim IT sustavima EU-a. Od toga dana UK će se u smislu carinskog zakonodavstva tretirati kao bilo koja treća zemlja[1], što obvezuje na primjenu odgovarajućih pravila iz područja carina te uključuje primjenu carinskih postupaka i mjera carinskog nadzora na svu robu koja se razmjenjuje s UK.

Kako bi se smanjio broj potencijalnih problema u trenutku povlačenja UK, nastavno se daje pojašnjenje primjene pojedinih carinskih instituta i postupaka u okolnostima povlačenja UK iz članstva EU-a, bez sporazuma o povlačenju.

2. OBVEZA REGISTRACIJE GOSPODARSKIH SUBJEKATA (EORI)

Osobe koje aktivno sudjeluju u carinskim postupcima u EU moraju biti registrirane i imati jedinstveni identifikator (tzv. EORI broj) dodijeljen od strane nadležnih carinskih tijela države članice EU u kojoj imaju poslovni nastan.

EORI brojevi izdani od strane carinskih tijela UK-a prestaju biti važeći u 27[2] država članica EU-a od dana povlačenja. To se odnosi na EORI brojeve izdane osobama s poslovnim nastanom u UK i osobama s poslovnim nastanom u trećim zemljama. Međutim, ako te osobe i nakon datuma povlačenja UK-a namjeravaju provoditi transakcije koje zahtijevaju carinske formalnosti u državama članicama EU-a, trebaju se u skladu s odredbama Carinskog zakonika Unije (CZU[3]), registrirati (tj. zatražiti dodjelu novog EORI broja) kod carinskih tijela države članice EU nadležne za mjesto gdje prvi put podnose deklaraciju ili zahtjev za donošenje carinske odluke.

U skladu s time treba podsjetiti domaće osobe koje dosada nisu bile uključene u trgovinu s osobama iz trećih zemalja, a obavljaju transakcije s osobama s poslovnim nastanom u UK-u, da će im od datuma povlačenja UK-a biti za to potreban EORI broj. Te domaće osobe će zatražiti dodjelu EORI broja kod carinskih tijela države članice EU u kojoj imaju poslovni nastan, pri čemu zahtjev može biti podnesen i prije datuma povlačenja.

3. CARINSKE ODLUKE

U smislu carinskog zakonodavstva „odluka“ označava svaku radnju kojom carinska tijela u skladu s carinskim zakonodavstvom do-

[1] „Treća zemlja” znači zemlja ili teritorij izvan carinskog područja Unije; čl. 1. točka 11. Delegirane uredbe Komisije (EU) 2015/2446 od 28. srpnja 2015. o dopuni Uredbe (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća o detaljnim pravilima koja se odnose na pojedine odredbe Carinskog zakonika Unije (SL L 343, 29. 12. 2015.).

[2] Označava 27 država članica EU preostalih nakon povlačenja UK.

[3] Uredba (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 9. listopada 2013. o CZU-u (SL L 269, 10. 10. 2013.).

nose odluku o određenom slučaju i koja proizvodi učinke za dotičnu osobu ili osobe (čl. 5. točka 39. CZU).

Utjecaj povlačenja UK-a na carinske odluke i odobrenja donesena temeljem CZU-a prije dana povlačenja UK-a ovisi o vrsti odluke, uključujući carinsko tijelo izdavatelja, nositelju odobrenja i zemljopisnoj pokrivenosti. Carinske odluke koje su izdala carinska tijela UK-a ne vrijede u 27 država članica EU od datuma povlačenja.

Odobrenja izdana gospodarskim subjektima s EORI brojem UK-a od datuma povlačenja ne vrijede u 27 država EU.

Odobrenja carinskih tijela izdana u 27 država EU ostaju valjana, ali će ih nadležna carinska tijela ponovno procijeniti s obzirom na zemljopisnu pokrivenost ili elemente odobrenja koji se odnose na UK i prema potrebi izmijeniti. Odobrenja izdana gospodarskim subjektima s EU-EORI brojevima, koji trenutno važe i u UK-u, nadležna carinska tijela dužna su izmijeniti uzimajući u obzir povlačenje i odgovarajuću zemljopisnu pokrivenost.

Međutim, ako se odobrenje odnosi na UK i jednu državu članicu, odobrenje više neće vrijediti, ali se može izmijeniti i postati samo nacionalno odobrenje. Ako jedinstveno odobrenje obuhvaća UK i više od jedne države članice EU, ono i dalje vrijedi, ali mora biti ponovno procijenjeno i izmijenjeno „brisanjem" UK-a.

Odobrenje za korištenje zajedničkog osiguranja u kojem jamac ima poslovni nastan u UK-u bit će suspendirano dok gospodarski subjekt ne zamijeni jamca iz UK-a jamcem koji ima poslovni nastan u državi članici EU.

Gospodarstvenici koji su trenutačno nositelji odobrenja koje su izdali carinski organi UK-a i koji smatraju da će ispuniti zahtjeve CZU-a nakon povlačenja, carinskim će organima država članica EU podnijeti zahtjev za odgovarajuća odobrenja. Zahtjevi se mogu podnijeti prije datuma povlačenja kako bi se nadležno carinsko tijelo moglo pripremiti za donošenje odluke, ali odluka može stupiti na snagu najranije od datuma povlačenja.

4. OBVEZUJUĆE INFORMACIJE

Od datuma povlačenja UK iz EU-a obvezujuće tarifne informacije (BTI odluke) i obvezujuće informacije o podrijetlu (BOI odluke) izdane od carinskih tijela UK prestaju biti valjane u drugim državama EU.

Nadalje, BTI i BOI odluke carinskih administracija drugih 27 država EU korisnicima s UK EORI brojem prestaju biti valjane budući da ti EORI brojevi više nisu valjani na carinskom području EU.

BOI odluke trebaju biti preispitane od strane nadležnih carinskih tijela u odnosu na UK komponente (materijale i proizvodne radnje) sadržane u njima kako bi se utvrdilo jesu li uvjeti za donošenje takve odluke i dalje zadovoljeni, nakon što se UK komponente više ne smatraju podrijetlom iz EU.

Budući da se obvezujuće informacije ne mogu izmijeniti (čl. 34(6) CZU-a), korisnik obvezujuće informacije koja je zbog navedenih razloga prestala biti valjana može – ako mu je i dalje potrebna u državi članici EU – zatražiti njezino ponovno izdavanje, a nakon što ishodi novi EORI broj u nekoj od 27 država članica EU.

5. POVLAŠTENO PODRIJETLO

Kako UK od datuma povlačenja postaje treća zemlja na nju se prestaju primjenjivati povlašteni trgovinski aranžmani koje EU ima sklopljene ili primjenjuje u odnosu na treće zemlje. Slijedom toga, za potrebe primjene tih aranžmana, a počevši od datuma povlačenja, roba ili komponente (materijali i proizvodne radnje) sadržane u robi, smatraju se »bez podrijetla«.

5.1. Roba koja se uvozi u EU

Roba koja se nakon datuma povlačenja uvozi iz UK-a u druge države članice EU-a smatrat će se robom bez podrijetla, što ima sljedeće posljedice:

- za robu proizvedenu u UK-u prije tog datuma, a koja se uvozi iz UK-a u države članice EU-a nakon toga, ne može se primijeniti preferencijal. Isto tako, za tu se robu ne može izdati dokaz o podrijetlu za potrebe njezinog izravnog izvoza, niti je se može koristiti za potrebe kumulacije.
- to se odnosi i na robu proizvedenu u državama članicama EU prije tog datuma, a koja se nakon toga uvozi iz UK-a u druge države EU-a
- roba podrijetlom iz trećih zemalja partnera koja je uvezena u UK prije tog datuma, a koja se nakon toga uvozi u države članice EU, ne smatra se robom s podrijetlom iz te treće zemlje.

Roba podrijetlom iz treće zemlje partnera koja se uvozi u države članice EU preko UK-a nakon datuma povlačenja, može ostvariti preferencijal pod uvjetom da su poštivane odredbe o izravnom prijevozu/nemanipulaciji.

Robu podrijetlom iz treće zemlje partnera koja se uvozi nakon datuma povlačenja, a sadrži UK komponente (materijale i proizvodne radnje) odlučujuće za stjecanje podrijetla te treće zemlje, neće se smatrati robom s podrijetlom za potrebe povlaštenog postupanja u države članice EU-a.

Roba podrijetlom iz prekomorskih zemalja i područja (OCT) koja imaju posebne odnose s UK-om (UK OCT zemlje) od datuma povlačenja više se ne smatra robom s podrijetlom i na nju se više ne može primjenjivati preferencijal.

5.2. Roba koja se izvozi iz EU-a

U slučaju robe koja se nakon datuma povlačenja izvozi iz države članice EU u zemlje partnere potrebno je voditi računa o sljedećem:

- roba proizvedena u UK-u ili proizvedena u državi članici EU-a s UK komponentama (materijalima i proizvodnim radnjama) bitnim za stjecanje podrijetla, može se od strane zemlje partnera smatrati robom koja nije podrijetlom iz EU-a
- ako se roba s podrijetlom izvozi iz EU-a preko UK-a u treće zemlje partnere, može ostvariti preferencijal u toj trećoj zemlji pod uvjetom da su poštivane odredbe o izravnom prijevozu/nemanipulaciji.

5.3. Dokazi o podrijetlu i izjave dobavljača

U vezi s dokazima o podrijetlu koji su izdani ili sastavljeni prije datuma povlačenja potrebno je istaknuti sljedeće:

- dokazi izdani u državama članicama EU ostaju važeći u periodu utvrđenom relevantnim sporazumom o slobodnoj trgovini ili drugim povlaštenim aranžmanom
- postoji rizik da zemlje partneri, ovisno o svom stajalištu, neće prihvatiti dokaze izdane u UK-u kao valjane za potrebe primjene preferencijala ili kumulacije; to se odnosi i na dokaze izdane u državama članicama EU-a za UK izvoznike ili sastavljene od strane UK izvoznika za potrebe izvoza iz država članica EU-a
- dokazi izdani u državama članicama EU-a u odnosu na UK komponente (materijale i proizvodnje radnje) koje su bitne za stjecanje EU podrijetla mogu zbog toga od strane treće zemlje partnera biti vraćeni na provjeru.

U tom slučaju carinska tijela države članice EU postupaju u skladu s mogućnošću potvrđivanja statusa robe s podrijetlom ili autentičnosti tih dokaza.

Dokazi izdani u trećim zemljama partnerima u odnosu na robu s UK komponentama (materijalima i proizvodnim radnjama) koje su bitne za stjecanje podrijetla te zemlje mogu se koristiti nakon tog datuma u periodu njihove valjanosti utvrđenim relevantnim sporazumom o slobodnoj trgovini i drugim preferencijalnim aranžmanom.

Nadalje, vezano uz primjenu izjava dobavljača počevši od datuma povlačenja:

- za izjave dobavljača sastavljene prije datuma povlačenja, dobavljač treba obavijestiti izvoznika ako je zbog promijenjenih okolnosti došlo do promjene statusa robe s podrijetlom ili predmetna izjava više nije valjana, npr. ako se izjava odnosi na robu proizvedenu u UK-u ili robu s UK komponentama (materijalima i proizvodnim radnjama) koje su bitne za stjecanje podrijetla
- izjave dobavljača sastavljene prije datuma povlačenja od strane UK dobavljača nisu valjane u državama članicama EU za potrebe izdavanja dokaza o podrijetlu nakon tog datuma
- izjave dobavljača sastavljene prije datuma povlačenja od strane UK dobavljača na osnovi kojih su prije datuma povlačenja izdani dokazi o podrijetlu u državama članicama EU valjane su pod uvjetom da se odnose na proizvode EU podrijetla i da se taj status može dokazati.

5.4. Ovlašteni ili registrirani izvoznici

Povlačenje UK će imati slične posljedice i na odobrenja za ovlaštene izvoznike ili ponovne pošiljatelje, kao i na registrirane izvoznike ili ponovne pošiljatelje i to:

- ovlaštenja i registracije carinskih tijela UK-a neće biti valjana u državama članicama EU-a nakon datuma povlačenja
- ovlaštenja ili registracije carinskih tijela država članica EU za izvoznike ili ponovne pošiljatelje s poslovnim nastanom u UK-u ili s UK EORI brojem neće biti valjana u državama članicama EU-a nakon datuma povlačenja
- odobrenja za ovlaštene izvoznike trebaju biti preispitana u odnosu na UK komponente (materijale i proizvodne radnje) sadržane u njima kako bi se utvrdilo jesu li i dalje zadovoljeni uvjeti za odobrenje nakon što se UK komponente više ne smatraju podrijetlom iz EU-a.

Korisnik takvog ovlaštenja ili registracije može, ako mu je to i dalje potrebno u državama članicama EU-s, zatražiti njegovu izmjenu, nakon što ishodi novi EORI broj u nekoj od država članica EU.

6. UNOS ROBE IZ UK-A U CARINSKO PODRUČJE EU-A

Za robu koja se iz UK-a unosi na carinsko područje države članice EU-a od datuma povlačenja podnosit će se ulazna skraćena deklaracija (USD) u rokovima propisanim odredbama Delegirane uredbe[4]. To se odnosi i na robu koja se kreće između dvije točke na carinskom području države članice EU preko UK-a.

Ako je USD podnesen carinskom uredu prvog ulaska u UK-a prije datuma povlačenja, on ne vrijedi za naredne luke ili zračne luke u državama članicama EU-a, gdje roba stiže nakon tog datuma pa je gospodarski subjekt obvezan podnijeti novi USD koji obuhvaća svu robu koja se unosi u državu članicu EU-a.

Kada je USD podnesen carinskom uredu prvog ulaska u državu članicu EU-a prije datuma povlačenja, s naknadnim lukama u UK-u i državama članicama EU-a i kada plovilo nakon uplovljavanja u britansku luku kasnije stigne u luku države članice EU-a nakon datuma povlačenja, potrebno je podnijeti USD za svu robu na plovilu.

Isto vrijedi i u slučaju preusmjeravanja. Roba obuhvaćena USD-om podnesenim prije datuma povlačenja carinskom uredu u UK-u, preusmjerena je i dolazi u državu članicu EU-a nakon datuma povlačenja. U tom slučaju sustav će izbrisati prethodni USD i smatrat će se da nije podnesen nakon 200 dana, a gospodarski subjekt treba podnijeti novi USD za robu koja je tada dovedena u državu članicu EU-a.

U posebnim slučajevima kada roba napušta UK morskim ili zračnim putem izravno za luku ili zračnu luku države članice EU-a prije datuma povlačenja i dolazi na carinsko područje EU-a od tog datuma, nije potreban ENS.

Od datuma povlačenja UK će biti isključeno iz sustava kontrole uvoza (ICS).

7. PRIVREMENI SMJEŠTAJ

Odobrenja za korištenje prostora privremenog smještaja izdana od carinskih tijela UK-a prestaju važiti u državama članicama EU-a od datuma povlačenja. Odobrenja za prostor privremenog smještaja izdana od carinskih tijela država članica EU-a, koja sadrže mogućnost premještanja robe u prostor privremenog smještaja u UK-u carinska tijela su dužna izmijeniti jer takva mogućnost nije dopuštena od dana povlačenja UK-a.

Ako se roba, zatečena u privremenom smještaju na temelju odobrenja za rad prostora privremenog smještaja donesenog od strane carinskih tijela UK-a, kreće između prostora privremenog smještaja u UK-u i drugog u državi članici EU-a i stigne na granicu države članice EU-a nakon datuma povlačenja, ona će biti smatrana robom koja nije roba EU-a. Ako ta roba stigne u državu članicu EU prije datuma povlačenja, ali se njeno premještanje u prostor države članice EU-a provodi nakon tog datuma, to kretanje neće biti obuhvaćeno valjanim odobrenjem. Stoga bi privremeni smještaj trebalo završiti prije datuma povlačenja (npr. stavljanjem robe u carinski postupak ili ponovnim izvozom). U suprotnom će doći do neispunjavanja obveza utvrđenih carinskim zakonodavstvom koje se odnose na unošenje robe izvan EU-a na carinsko područje EU-a te će se stoga primjenjivati čl. 79. CZU-a, tj. nastat će carinski dug zbog neispunjavanja obveza postupka. U slučaju robe u prostoru privremenog smještaja na temelju odobrenja kojeg su izdale carinske vlasti države članice EU i koja se nalazi u UK-u od datuma povlačenja, smatra se da je ta roba ponovno izvezena.

8. CARINSKI STATUS ROBE

Roba Unije[5] koja se kreće unutar EU-a iz UK-a i koja uđe u državu članicu EU-a prije datuma povlačenja, zadržat će carinski status robe Unije. Međutim, ako dođe do vanjske granice države članice EU27 nakon datuma povlačenja, tretirat će se kao roba koja nije roba Unije[6].

Za robu Unije koja se kreće između dvije točke na carinskom području Unije preko UK-a, gdje je kretanje započelo kao kretanje unutar Unije, potrebno je dokazati status robe Unije ako roba ponovno ulazi samo na carinsko područje Unije nakon datuma povlačenja, a nakon što je prešla UK. Osim toga, potrebno je provesti sve formalnosti za ponovno unošenje robe u carinsko područje Unije.

[4] Delegirana uredba Komisije (EU) 2015/2446 od 28. srpnja 2015. (SL L 343, 29. 12. 2015.).

[5] Roba Unije ili roba EU – tzv. domaća roba.

[6] Roba koja nije roba Unije – tzv. strana roba.

Ako se roba Unije, utovarena ili pretovarena na zračnoj luci u UK-u, prevozi zrakoplovom iz UK-a u zračnu luku države članice EU na temelju jedinstvene prijevozne isprave (STD) izdane također u UK-u, i napusti zračnu luku u UK-u prije datuma povlačenja, a stigne u zračnu luku države članice EU-a na datum povlačenja, smatrat će se da je ta roba zadržala carinski status robe Unije.

Kada se roba Unije prevozi plovilom koje ima odobrenu uslugu »redovitog brodskog prijevoza« (engl. *RSS -_Regular shipping service*), a uplovilo je u britansku luku i napustilo je prije datuma povlačenja te odmah nakon toga uplovilo u luku države članice EU-a, ta roba će zadržati status robe Unije.

Kada se roba Unije prevozi plovilom koje nema odobrenu uslugu »redovitog brodskog prijevoza«, a napusti britansku luku prije datuma povlačenja za luku države članice EU-a i stigne nakon datuma povlačenja, carinski status takve robe bit će potrebno dokazati.

9. POSEBNI POSTUPCI

9.1. Postupak provoza

Nakon povlačenja iz EU-a, UK *postaje jedna od ugovornih strana Konvencije o zajedničkom provoznom postupku* čime se omogućava nastaviti korištenjem NCTS[7] sustava za sve provozne operacije koje su započete prije povlačenja UK-a i koje su u tijeku u vrijeme povlačenja UK-a.

S obzirom na višednevno trajanje provoznih operacija u praksi se, neposredno nakon povlačenja UK-a, mogu pojaviti različite situacije u kojima je roba puštena u postupak provoza u državu članicu EU-a ili u zemlji zajedničkog provoza *(ZZP)*, ili u UK-u, ili se kreće u, iz ili preko UK-a pa se nastavno daje pregled rješavanja takvih situacija:

a) Roba koja se kreće u postupku provoza od polaznog carinskog ureda u državi članici EU-a ili u zemlji zajedničkog provoza do odredišnog ureda u UK-u

Ako se roba stavljena u provoz Unije ili u postupak zajedničkog provoza u zemlji zajedničkog provoza s deklariranim odredištem u UK-u još uvijek nalazi u državi članici EU, od datuma povlačenja, taj se postupak provoza Unije nastavlja kao zajednički provozni postupak u UK-u. Ulazni carinski ured u UK-u preuzet će ulogu provoznog carinskog ureda. Na vanjskoj granici države članice EU mora se podnijeti izlazna skraćena deklaracija (ISD), osim ako ti podaci nisu već podneseni putem provozne deklaracije. Nalazi li se roba već u UK-u u trenutku povlačenja, kretanje prema odredišnom uredu bit će nastavljeno.

b) Roba koja se kreće u provozu od polaznog carinskog ureda u UK-u do odredišnog ureda u državi članici EU ili u zemlji zajedničkog provoza

Ako se roba, stavljena u postupak provoza Unije u UK-u čije je odredište u državi članici EU ili u zemlji zajedničkog provoza, još uvijek nalazi u UK-u u trenutku povlačenja UK-a, predmetni postupak provoza Unije će se nastaviti kao zajednički provozni postupak do odredišta u državi članici EU ili u zemlji zajedničkog provoza. Ulazni carinski ured države članice EU preuzet će ulogu provoznog carinskog ureda i mjesta prvog ulaska u carinsko područje EU (te mu stoga mora biti podnesena ulazna skraćena deklaracija (USD), osim ako su podatci potrebni za USD već dostavljeni s provoznom deklaracijom).

Ako se roba već nalazi u državi članici EU-a i njenom carinskom području u trenutku povlačenja UK-a, taj se postupak provoza nastavlja do odredišta u državi članici EU ili u zemlji zajedničkog provoza.

c) Provoz robe preko carinskog područja UK-a

Ako se roba kreće između otpremnog carinskog ureda u državi članici EU-a ili u zemlji zajedničkog provoza preko UK-a do odredišnog ureda u državi članici EU-a ili u zemlji zajedničkog provoza i ta se roba još uvijek nalazi u EU ili u zemlji zajedničkog provoza u trenutku povlačenja, taj će se postupak provoza nastaviti kao zajednički provoz u UK-u. Pri tome će ulogu provoznih carinskih ureda preuzeti ulazni carinski ured u UK-u i carinski ured ulaska u državi članici EU u kojoj pošiljka ponovno ulazi na carinsko područje države članice EU. Pridržavanje sigurnosno-zaštitnih odredbi (odnosno podnošenje ISD i USD) također je obvezno.

Ako je roba prešla u UK i ponovno ušla na carinsko područje države članice EU-a ili u zemlju zajedničkog provoza prije datuma povlačenja, taj provozni postupak će se nastaviti do odredišta.

Ako se roba stavljena u postupak provoza nalazi u UK u vrijeme povlačenja ili prijeđe i napusti UK, ali ne uđe na carinsko područje države članice EU-a do trenutka povlačenja, carinski ured ponovnog ulaska u državi članici EU-a preuzet će ulogu provoznog carinskog ureda uz obvezu pridržavanja sigurnosno-zaštitnih odredbi (podnošenje USD).

Carinska tijela mogu, u razdoblju do godine dana nakon pristupanja UK-a Konvenciji o zajedničkom provoznom postupku, nastaviti koristiti postojeće oblike preuzete obveze jamca i potvrde o jamstvu koje podliježu nužnoj zemljopisnoj prilagodbi. Do kraja tog razdoblja, korisnik postupka mora osigurati novu obvezu u skladu s izmijenjenim modelom.

9.2. Korištenje Elektroničkog prijevoznog dokumenta kao provozne deklaracije u zračnom i pomorskom prijevozu

Ako roba puštena u postupak provoza podnošenjem elektroničkih prijevoznih dokumenata (ETD) u državi članici EU-a ili u zemlji zajedničkog provoza s odredišnim carinskim uredom u UK-u, ne stigne u UK prije datuma povlačenja, taj postupak će se nastaviti kao zajednički provozni postupak korištenjem ETD-a do UK zračne luke.

Ako roba puštena u postupak provoza temeljem ETD-a u UK-a ima deklarirano odredište u državi članici EU-a ili u zemlji zajedničkog provoza, ne stigne u državu članicu EU-a ili u zemlju zajedničkog provoza prije datuma povlačenja, postupak provoza će se nastaviti do zračne luke u državi članici EU-a ili u zemlji zajedničkog provoza.

Kada se roba prevozi morem u okviru postupka provoza korištenjem ETD-a između UK-a i države članice EU-a, a plovilo je napustilo britansku luku prije datuma povlačenja i stiglo neposredno nakon, tj. do datuma povlačenja, postupak provoza nastavit će se do odredišta u državi članici EU-a.

9.3. Posebnosti postupka provoza pri korištenju karneta TIR

Od datuma povlačenja, kao ugovorna strana Konvencije o zajedničkom provozu, UK neće moći koristiti sustav NCTS za TIR operacije.

a) Kretanje robe u TIR postupku od otpremnog/ulaznog ureda u državu članicu EU-a do odredišnog/izlaznog ureda u UK-u

Ako se roba stavljena u TIR postupak u državi članici EU-a, s odredišnim/izlaznim uredom u UK-u, u trenutku povlačenja UK-a još uvijek nalazi u državi članici EU, TIR postupak (za područje države

[7] NCTS informacijski sustav će biti i dalje dostupan UK-u, ali kao ugovornoj strani Konvencije o zajedničkom provoznom postupku.

članice EU) će se prekinuti na carinskom uredu gdje roba napušta područje države članice EU-a tako što će taj carinski ured preuzeti ulogu odredišnog/izlaznog carinskog ureda. Podnošenje ISD-a također je obvezno, osim ako su ti podaci već podneseni.

Ako se takva roba u trenutku povlačenja već nalazi u UK-u ili je otišla iz države članice EU-a, ali još nije stigla u UK, od datuma povlačenja, TIR kretanje podliježe carinskom zakonu UK-a i TIR konvenciji, pri čemu britanski carinski ured neće moći koristiti NCTS TIR poruke prema polaznom/ulaznom carinskom uredu u državi članici EU i neće moći završiti TIR operacije u NCTS-u. U ovakvim slučajevima korisnici postupka/nositelji karneta TIR morat će pripremiti i nadležnom carinskom otpremnom uredu pružiti alternativni dokaz o okončanju TIR postupka, a carinska će služba morati ručno prekinuti i zaključiti operaciju.

b) Kretanje roba u TIR postupku od otpremnog carinskog ureda u UK-u do odredišnog/izlaznog carinskog ureda u državi članici EU-a

Ako se roba, stavljena u TIR postupak u UK-u s odredištem u državi članici EU-a, u trenutku povlačenja još uvijek nalazi u UK-u, to TIR kretanje ne može se nastaviti do odredišta u državu članicu EU-a. Ta roba će se u carinskom uredu na vanjskoj granici EU-a, tretirati kao svaki TIR postupak iz treće zemlje (uz obvezu podnošenja USD). TIR postupak u NCTS-u započet u UK-u neće se moći zatvoriti uobičajenim IE porukama pa će ih carinska tijela UK-a isti morati zaključiti ručno. Radi daljnjeg kretanja robe nositelj karneta podnijet će novu NCTS TIR deklaraciju carinskom uredu na vanjskoj granici EU koji time preuzima ulogu otpremnog ureda za TIR operaciju unutar EU.

c) Kretanje robe preko UK-a korištenjem karneta TIR

Ako se roba koja se kreće između otpremnog/ulaznog carinskog ureda u državi članici EU-a preko UK-a do odredišnog/izlaznog carinskog ureda u državi članici EU-a, u trenutku povlačenja UK-a još uvijek nalazi u državi članici EU-a, TIR postupak se prekida u izlaznom carinskom uredu države članice EU-a koji time preuzima ulogu odredišnog/izlaznog carinskog ureda za područje EU-a. Tome carinskom uredu potrebno je podnijeti i ISD, osim ako ti podaci već nisu podneseni.

Ako je roba prešla UK i ponovno ušla na carinsko područje države članice EU prije datuma povlačenja, TIR kretanje se može nastaviti do odredišta.

Kada roba praćena TIR karnetom nakon prelaska preko UK-a stigne na vanjsku granicu države članice EU-a nakon trenutka povlačenja, ista će se tretirati kao bilo koje drugo TIR kretanje koje dolazi iz treće zemlje i primjenjivat će se formalnosti utvrđene za takvu robu. Pri tome se USD mora podnijeti, osim ako su potrebni podaci već dostavljeni. TIR postupak započet korištenjem TIR NCTS-a, koji je započeo u državi članici EU, može se nastaviti.

9.4. Postupak smještaja robe

a) Carinsko skladištenje

Odobrenja za carinsko skladištenje uključujući i ona koja dopuštaju kretanje robe između različitih carinskih skladišta, izdana u UK-u, neće vrijediti u državama članicama EU-a nakon datuma povlačenja. To vrijedi i za odobrenja za kretanje do carinskog skladišta u UK-u, sadržana u odobrenjima za carinsko skladištenje izdanim u državu članicu EU-a.

Ako se roba kreće između carinskog skladišta u UK-u i drugog carinskog skladišta u državi članici EU-a i dolazi u državu članicu EU-a u kratkom razdoblju prije datuma povlačenja bez dovoljno vremena stići do odredišta, a kretanje se nastavlja u državi članici EU-a, ta roba neće biti obuhvaćena odobrenjem koje vrijedi u državi članici EU-a. Stoga se sugerira gospodarskim subjektima obaviti ovaj postupak prije datuma povlačenja. To se može učiniti stavljanjem robe u sljedeći carinski postupak pri čemu taj postupak može biti i carinsko skladištenje, pod uvjetom da je roba obuhvaćena valjanim odobrenjem carinskih tijela država članica EU-a. Bez toga, takva roba ne bi bila u skladu s obvezama utvrđenima u carinskom zakonodavstvu koje se odnose na skladištenje robe na carinskom području Unije pa bi se primijenio čl. 79. CZU-a (nastanak carinskog duga zbog neispunjavanja obveza postupka).

Ako se roba u postupku carinskog skladištenja u državi članici EU-a unese u UK-a prije datuma povlačenja (a kretanje su carinska tijela odobrila) i nalazi se u UK-u od datuma povlačenja, postupak skladištenja u državi članici EU-a će se smatrati zaključenim odnosno smatrat će se da je roba iznesena s carinskog područja države članice EU-a. Međutim, ako to zahtijevaju carinska tijela uključeni gospodarski subjekt će dostaviti dokaz da je roba unesena u UK-a prije datuma povlačenja (npr. dokaz u obliku prijevozne isprave).

b) Slobodne zone

Kada se roba smještena u slobodne zone u UK-u nakon datuma povlačenja podnese vanjskoj granici države članice EU-a, na nju će se primijeniti sve carinske formalnosti propisane za robu iz trećih zemalja koja se unosi u carinsko područje Unije.

9.5. Postupak privremenog uvoza

Ako se roba stavljena u postupak privremenog uvoza na temelju odobrenja carinskih tijela države članice EU-a prije datuma povlačenja i koja se u trenutku povlačenja UK-a nalazi na carinskom području UK-a, nakon datuma povlačenja iz UK-a unosi u državu članicu EU-a, ista se smatra stranom robom i tako tretira na vanjskoj granici.

Sva odobrenja za postupak privremenog uvoza izdana od strane carinskih tijela UK-a prije datuma povlačenja, neće vrijediti u državi članici EU-a od tog datuma. Postupci za robu koja je premještena temeljem tih odobrenja (u skladu s čl. 219. CZU-a) u državu članicu EU-a i koja se nalazi u državi članici EU-a nakon datuma povlačenja, trebaju biti zaključeni prije tog datuma. To se može riješiti ponovnim izvozom robe, stavljanjem robe u sljedeći carinski postupak, uništenjem bez ostatka otpada ili ustupanjem u korist države.

Takva roba može se staviti i u postupak privremenog uvoza (kao sljedeći postupak) odobren valjanim odobrenjem carinskih tijela država članica EU-a. Ako se postupak ne zaključi na jedan od navedenih načina, primijenit će se čl. 79. CZU-a, tj. nastat će carinski dug zbog neispunjavanja obveza.

Ako se roba stavljena u postupak privremenog uvoza u državu članicu EU-a premjesti u UK-a prije datuma povlačenja, a ta se roba nalazi u UK-u od datuma povlačenja, postupak privremenog uvoza će se smatrati zaključenim (tj. smatrat će se da je roba izvan carinskog područja države članice EU-a). Međutim, carinska tijela mogu zatražiti od uključenog gospodarskog subjekta dostavu dokaza o unosu robe u UK-a prije datuma povlačenja (npr. dokaz može biti prijevozna isprava).

9.6. Postupak unutarnje proizvodnje

Ako se roba stavljena u postupak unutarnje proizvodnje prije datuma povlačenja nalazi na carinskom području UK-a pa se nakon datuma povlačenja unosi iz UK-a u državu članicu EU-a, istu se smatra robom koja nije roba Unije i na nju se primjenjuju sve carinske formalnosti propisane za stranu robu koja se iz treće zemlje unosi u carinsko područje Unije.

Odobrenja za postupak unutarnje proizvodnje izdana od strane carinskih tijela UK-a prije datuma povlačenja, neće biti valjana u državi članici EU-a od tog datuma. Postupci za robu premještenu na temelju tih odobrenja (u skladu s čl. 219. CZU-a) u državu članicu EU-a, a koja se nalazi u državi članici EU-a od datuma povlačenja, trebaju biti zaključeni prije tog datuma, tako da se roba: ponovno izveze, stavi u sljedeći carinski postupak, uništi bez ostatka otpada ili ustupi u korist države. Sljedeći postupak može biti i unutarnja proizvodnja temeljem valjanog odobrenja carinskih tijela države članice EU-a.

Ako se postupak ne zaključi, primijenit će se čl. 79. CZU-a.

U slučaju odobrenja za unutarnju proizvodnju EX/IM izdanog od carinskih tijela UK-a, ako se istovrijedna roba izvozi prije datuma povlačenja, ekvivalentnu količinu robe (sirovine) treba dovesti na carinsko područje Unije s potpunim oslobađanjem od uvozne carine prije datuma povlačenja. Međutim, ako se ekvivalentna roba dovede na carinsko područje Unije nakon datuma povlačenja, tretirat će se kao roba treće zemlje koja ulazi na EU teritorij i primjenjivat će se odgovarajuće uvozne pristojbe.

Kada se roba stavljena u postupak unutarnje proizvodnje u državi članici EU-a premjesti u UK-a prije datuma povlačenja, a nalazi se u UK-u od datuma povlačenja, postupak unutarnje proizvodnje smatrat će se zaključenim. Zainteresirani gospodarski subjekt će na zahtjev carinskih tijela dostaviti dokaz da je roba dovezena u UK-a prije datuma povlačenja (npr. prijevoznu ispravu).

9.7. Postupak vanjske proizvodnje

Sva odobrenja za postupak vanjske proizvodnje koja su carinska tijela UK-a donijela prije datuma povlačenja, neće vrijediti u državi članici EU-a od tog datuma. Ako prerađeni proizvodi koji proizlaze iz robe stavljene u postupak (temeljem odobrenja carinskih tijela UK-a) nisu uneseni u UK-a, već u državu članicu EU-a, od datuma povlačenja, takvi prerađeni proizvodi pri unosu u državu članicu EU-a smatrat će se stranom robom. Takvi proizvodi ne mogu imati koristi od OP-a, tj. izračun uvozne carine se ne može obaviti u skladu s čl. 86. st. 5. CZZ-a.

U slučaju IM/EX odobrenja carinskih tijela UK-a, ako se istovrijedna roba unese na carinsko područje Unije prije datuma povlačenja, ekvivalentna količina robe (sirovina) treba se izvesti u roku navedenom u odobrenju. Ako se takav izvoz ne obavi, to bi značilo nepoštivanje obveza utvrđenih u carinskom zakonodavstvu koje se odnosi na postupak vanjske proizvodnje pa će biti primijenjen članak 79. CZU-a.

10. ROBA KOJA SE IZNOSI IZ CARINSKOG PODRUČJA EU-A

Kada se neposredno prije povlačenja UK-a robu Unije namijenjenu UK-u, iznosi iz država članica EU-a i nije moguće predvidjeti hoće li ista prijeći granicu prije datuma povlačenja, ta roba može biti stavljena u izvozni postupak tek nakon datuma povlačenja.

a) Izvoz iz države članice EU-a uz prelazak robe preko UK-a ili do deklariranog izlaznog carinskog ureda u UK-u

Kako se roba puštena u izvoz iz država članica EU-a prije datuma povlačenja, prevozi do izlaznog carinskog ureda u UK-u ili prelazi UK-a na putu do izlaznog carinskog ureda u drugoj državi članici EU-a, mogući su sljedeći scenariji:

- ako se roba na putu do izlaznog carinskog ureda u UK-u na datum povlačenja još uvijek nalazi u državi članici EU-a, ulogu izlaznog carinskog ureda za postupak izvoza će preuzeti carinski ured na vanjskoj granici države članice EU-a preko kojega roba stvarno napušta carinsko područje države članice EU-a. To vrijedi i za robu koju se prevozi preko UK-a na putu prema izlaznom carinskom uredu države članice EU-a i koja je prije prijelaza UK-a još uvijek na carinskom području Unije
- ako je roba koja na putu do izlaznog carinskog ureda u UK-u na dan povlačenja već u UK-u, britanska carina neće moći putem ECS sustava poslati poruke kojima se potvrđuje fizički izlaz robe. Stoga će izvozni carinski ured u državi članici EU-a državama morati zatvoriti postupak izvoza u ECS sustavu temeljem alternativnog dokaza. Obveza je uključenih gospodarskih subjekata (izvoznika) osigurati alternativne dokaze da je roba napustila EU27 područje i dostaviti ih izvoznom uredu
- ako je roba već prešla područje UK-a na putu do izlaznog carinskog ureda u drugoj državi članici EU-a, povlačenje neće imati utjecaja na postupak (tj. izlazni carinski ured na vanjskoj granici države članice EU-a će potvrditi izvoznom carinskom uredu fizički izlaz robe).

b) Izvoz iz UK-a s izlaznim carinskim uredom u državi članici EU-a

Ako se roba izvozno ocarinjena u UK-u s deklariranim izlaznim carinskim uredom smještenim u državi članici EU-a, u trenutku povlačenja još uvijek nalazi u UK-u, ona će se pri unosu na carinsko područje države članice EU-a od datuma povlačenja, tretirati kao bilo koja druga strana roba iz trećih zemalja.

Ako se roba puštena u izvoz u UK-u preko izlaznog carinskog ureda u državi članici EU-a na dan povlačenja već nalazi u državi članici EU-a i dođe do predviđenog izlaznog carinskog ureda u državi članici EU-a, taj ured neće moći potvrditi fizički izlazak robe izvoznom carinskom uredu UK-a, zato što će UK-a biti isključena iz ECS sustava od trenutka njenog povlačenja. Izlazni carinski ured će na zahtjev gospodarskog subjekta/prijevoznika izdati dokaz o izlasku robe iz područja EU-a.

11. PRIMJENA SUSTAVA ZABRANA, OGRANIČENJA I DOZVOLA

Kako se od povlačenja UK-a iz članstva EU-a UK u carinskom smislu izjednačava s bilo kojom trećom zemljom, na robu koja se uvozi iz UK-a, na robu koja se izvozi u UK-a i na robu koja se u postupku provoza upućuje u UK-a ili kreće iz UK-a preko Unije, od datuma povlačenja UK-a iz članstva Unije, primjenjuju se sve mjere zabrane i ograničenja propisane za robu iz trećih zemalja. To se odnosi na pravila o sigurnosti, zdravlju i zaštiti okoliša, na robu koja je predmet uvoznih/izvoznih/provoznih dozvola.

Ova činjenica izvor je novih obveza za gospodarstvenike koji se bave uvozom i/ili izvozom takvih roba i koji se bave postupcima provoza tih roba i za carinske službenike.

12. UMJESTO ZAKLJUČKA

Usprkos mišljenju, široko prihvaćenom u carinskim krugovima i s kojim se i autor ovoga teksta slaže, da bi povlačenje UK-a na temelju sporazuma usuglašenog od strane stručnjaka UK-a i EU-a i prihvaćenog od strane Europskog Vijeća, barem u području carinskog i prekograničnog poslovanja s UK-a, bilo puno bolja i povoljnija opcija za gospodarstva EU-a i UK-a, preostaje nam samo kvalitetno se pripremiti za povlačenje UK-a bez sporazuma.

Cjelovite i aktualne informacije o povlačenju UK-a iz članstva EU-a dostupne su na mrežnim stranicama Carinske uprave Republike Hrvatske putem poveznice https://carina.gov.hr/vijesti/povlacenje-ujedinjenog-kraljevstva-iz-clanstva-eu-brexit/6356 i na mrežnim stranicama Europske komisije putem poveznice https://ec.europa.eu/taxation_customs/uk_withdrawal_en.

Dr. sc. MARIJA ZUBER
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 330.5 – 331.2

Plaća i ostali primici radnika izaslanih na rad u inozemstvo

Jedinstveno tržište Europske unije, Europskog gospodarskog prostora i Švicarske omogućava da radnik zaposlen kod poslodavca u jednoj državi, za njega radi u drugoj ili u više drugih država. Koja je država u tom slučaju nadležna za plaćanje socijalnih doprinosa, uređeno je Uredbom (EZ) broj 883/2004. Uredbom je dopušteno da radnik u ograničenom razdoblju radi u određenoj državi, a da se doprinosi plaćaju u državi iz koje je upućen. S određenim državama koje nisu dio Europske unije, Hrvatska primjenjuje dvostrane ugovore o socijalnom osiguranju koji također omogućavaju iznimke od obveze plaćanja doprinosa u državi rada.
Država nadležna za plaćanje poreza iz plaće u pravilu je država u kojoj se obavlja rad, a iznimke su propisane ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji Hrvatska primjenjuje s odnosnom državom.
U sljedećem članku obrađuje se obračun obveznih doprinosa i poreza na dohodak te izvještavanje o plaćama i ostalim primicima radnika koje hrvatski poslodavci upućuju na rad u inozemstvo.

1. UVOD

Temeljno načelo radnih odnosa je primjena zakonodavstva države rada. Za socijalno osiguranje i obvezu doprinosa te za plaćanje poreza iz plaće, u pravilu je nadležna država u kojoj radnik radi. Radnici koji su od strane poslodavca **upućeni na rad u drugu državu** (izaslani radnici) **iznimka su** od toga osnovnog načela. Temeljem međunarodnih propisa, uz ispunjenje propisanih uvjeta, dopušteno je da se za radnika upućenog na rad u drugu državu doprinosi plaćaju u državi iz koje je izaslan, ali **u ograničenom trajanju**. Također, prema ugovorima o izbjegavanju dvostranog oporezivanja dopuštene su iznimke od osnovnog načela oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada (plaće) u državi u kojoj je plaća ostvarena (zarađena) pa je u ograničenom razdoblju i uz kumulativno ispunjenje propisanih uvjeta dopušteno da radnik koji radi u drugoj državi, porez na dohodak plaća u državi svoje porezne rezidentnosti.

Prema hrvatskom radnom zakonodavstvu tuzemni poslodavac može radnika koji je kod njega zaposlen uputiti na rad u inozemstvo tako da ga:

1. uputi na rad u drugu državu na ograničeno razdoblje, pri čemu radnik izvršava poslove po nalogu i za račun svoga hrvatskog poslodavca i
2. ako je poslodavac trgovačko društvo, može radnika temeljem posebnog sporazuma ustupiti povezanom društvu u inozemstvu, u trajanju do najduže dvije godine, ali uz uvjet da se radi o radniku za čijim je radom prestala potreba.

Upućeni radnik radi po uputama i za korist (prihod) hrvatskog poslodavca koji pruža usluge inozemnom naručitelju, a **ustupljeni** radnik radi po uputama i za korist (prihod) inozemnog poslodavca kojemu je ustupljen. U oba se slučaja radi o upućivanju (izaslanju) u inozemstvo pa je određivanje države nadležne za plaćanje doprinosa uređeno na istovjetan način. Razlike nastaju pri utvrđivanju poreznih obveza jer upućeni radnik može ograničeno razdoblje predujam poreza na dohodak plaćati u državi rezidentnosti (u Hrvatskoj) i može ostvarivati pravo na neoporezivu dnevnicu za rad u inozemstvu, dok ustupljeni radnik od prvoga dana treba predujam poreza na dohodak plaćati u državi u kojoj radi i ne mogu mu se isplaćivati neoporezive terenske dnevnice propisane hrvatskim poreznim zakonodavstvom.

U ovom članku obrađujemo obvezne doprinose i porezne obveze za radnike upućene na rad u inozemstvo. Propisi radnog prava koriste naziv **upućeni radnici**, a propisi o doprinosima **izaslani radnici** pa se u ovom članku oba termina koriste kao sinonimi[1].

2. UVJETI POD KOJIMA HRVATSKI POSLODAVAC MOŽE UPUTITI RADNIKA NA RAD U INOZEMSTVO

Prema kriteriju mjerodavnih propisa koji uređuju upućivanje na rad u inozemstvo radnika zaposlenih u Hrvatskoj, razlikuje se:

1. upućivanje u države članice EU i države koje su dio EGP te u Švicarsku Konfederaciju (dalje: države EU)
2. upućivanje u države s kojima Hrvatska primjenjuje bilateralni ugovor o socijalnom osiguranju (ugovorne države) i
3. upućivanje u države koje nisu dio EU, niti Hrvatska s njima primjenjuje ugovor o socijalnom osiguranju (treće države).

2.1. Upućivanje radnika u države EU

Uvjeti pod kojima hrvatski poslodavac može radnika s kojim ima zaključen ugovor o radu privremeno uputiti na rad u drugu državu EU, uz plaćanje doprinosa u Hrvatskoj, uređeni su:

- Zakonom o provedbi uredbi EU o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti (Nar. nov., br. 54/13.)

[1] U literaturi se koristi i izraz detaširani radnici.

- **Uredbom (EZ) broj 883/2004** Europskog parlamenta i Vijeća od 29. travnja 2004. o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti, koja se često naziva Osnovna uredba
- **Uredbom (EZ) broj 987/2009** Europskog parlamenta i Vijeća od 16. rujna 2009., kojom se utvrđuje postupak provedbe Uredbe (EZ) broj 883/2004 o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti, koja se naziva Provedbena uredba i
- svim uredbama kojima se navedene uredbe mijenjaju ili dopunjuju.[2]

Obuhvat država koje primjenjuju Uredbu EZ 883/2004 širi je od EU i osim članica EU[3], obuhvaća države Europskog gospodarskog prostora (EGP)[4] i Švicarsku[5], koje su posebnim sporazumima vezane uz EU[6] (dalje u tekstu za sve njih: EU). Uredbe EU o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti zamijenile su dvostrane ugovore o socijalnom osiguranju koje je Hrvatska primjenjivala s nekim članicama EU, ali ti ugovori nisu nakon 1. srpnja 2013. prestali vrijediti, samo je njihov sadržaj obuhvaćen Uredbom EZ 883/2004. U bilateralnim ugovorima s nekim državama uređena su i pitanja koja nisu obuhvaćena uredbama EU o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti i te se odredbe i dalje primjenjuju.[7] Nije prestao vrijediti ni bilateralni ugovor o socijalnom osiguranju s Velikom Britanijom, što će biti posebno važno nakon izlaska Velike Britanije iz članstva EU.

U Hrvatskoj je za koordinaciju sustava socijalne sigurnosti u EU **nadležan Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje** (dalje: HZMO). Poslodavac koji ima namjeru uputiti radnika na rad u drugu državu EU dužan je za odnosnog radnika pribaviti potvrdu o pripadnosti sustavu socijalnog osiguranja Hrvatske, koja se za cijelu EU izdaje na **tiskanici A1.** Da bi HZMO izdao potvrdu A1, moraju biti na strani poslodavca odnosno na strani radnika, ispunjeni sljedeći uvjeti:

1. potvrda se ne može izdati na rok duži od 24 mjeseca
2. radnik ne smije biti upućen u inozemstvo da zamijeni drugu izaslanu osobu
3. na radnika se najmanje 1 mjesec neposredno prije izaslanja moralo primjenjivalo zakonodavstvo Hrvatske
4. poslodavac mora dokazati da redovno obavlja svoju djelatnost u Hrvatskoj, tj. da u Hrvatskoj ostvaruje barem 25 % ukupnih prihoda odnosno da ima radnike koji rade na području Hrvatske
5. za cijelo razdoblje izaslanja mora postojati neposredna veza izaslanog radnika s poslodavcem.

Ako su navedeni uvjeti ispunjeni, HZMO izdaje za svakog izaslanog radnika potvrdu A1 kojom radnik dokazuje da u razdoblju koje je navedeno u potvrdi, nema obveze plaćanja doprinosa u državi rada. Za izaslane radnike se potvrda A1 može izdati najduže na rok od 24 mjeseca. Istekom toga roka, može se tražiti produženje, ali najduže do ukupno 5 godina. Radnik u inozemstvu mora **kod sebe imati potvrdu A1.**

Nakon završetka razdoblja izaslanja, novo izaslanje se za istog radnika može odobriti tek nakon proteka roka od dva mjeseca. Iznimno, moguće je za istog radnika tražiti produženje trajanja izaslanja, za duže od 24 mjeseca, ako postoji opravdan razlog (npr. završetak projekta i dr.). Zahtjev za produženje izaslanja treba podnijeti unaprijed, prije isteka odobrenog roka izaslanja.

Zdravstvenu zaštitu u inozemstvu radnik upućen u EU ostvaruje na temelju Europske iskaznice zdravstvenog osiguranja (EKZO; engl. *EHIC*), koju mu na zahtjev samog radnika ili poslodavca (što je praktičnije, ako se traži za više radnika) izdaje Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje (dalje: HZZO). EKZO važi do datuma koji je na njoj naveden, u pravilu tri godine, a za izaslane radnike se izdaje za cijelo razdoblje trajanja izaslanja.

2.2. Upućivanje radnika u državu ugovornicu

Hrvatska primjenjuje dvostrane ugovore o socijalnom osiguranju sa sljedećim državama: Australijom**,** Bosnom i Hercegovinom, Crnom Gorom, Kanadom**,** Kanadskom pokrajinom Quebec**,** Makedonijom**,** Srbijom (SR Jugoslavijom[8]) i Turskom**,** s time da je u ugovorima s Australijom**,** Kanadom i Quebecom obuhvaćeno samo mirovinsko, a ne i zdravstveno osiguranje. Pri ostvarivanju prava izaslanih radnika na zdravstvenu zaštitu u inozemstvu, Australija, Kanada i Quebec smatraju se trećim državama.

Hrvatska još uvijek primjenjuje i dvostrani ugovor o socijalnom osiguranju sa **Švicarskom,** a taj će Ugovor nakon stupanja na snagu Sporazuma između EU nakon učlanjenja Hrvatske i Švicarske Konfederacije, biti zamijenjen Uredbom EZ 883/2004. U tijeku su pregovori za sklapanje ugovora o socijalnom osiguranju s Argentinom, Čileom, Novim Zelandom i Srbijom. Potpisan je ugovor s Republikom Korejom, ali još nije u primjeni.

Hrvatski poslodavci mogu u navedene države uputiti radnike, **uz uvjete prihvaćanja stranih radnika uređene nacionalnim zakonodavstvima tih država**, s time da radnici u razdoblju izaslanja ostaju socijalno osigurani u Hrvatskoj. Međudržavnim ugovorima se u pravilu ograničava razdoblje u kojem radnik ima pravo raditi u drugoj državi bez obveze plaćanja doprinosa u toj državi.

Tijelo nadležno za izdavanje potvrda o upućivanju na rad u državu s kojom RH primjenjuje dvostrani ugovor je HZZO, a zahtjev se podnosi na Tiskanici 4. - Prijava - odjava boravka osigurane osobe u ugovornim i trećim državama. HZZO izdaje radnicima izaslanima u države s kojima Hrvatska primjenjuje ugovor o socijalnom osiguranju odgovarajuću potvrdu o pripadnosti sustavu socijalnog

[2] Ove dvije uredbe o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti su dopunjene ili izmijenjene sljedećim uredbama:

- Uredbom (EZ) br. 988/2009 Europskog parlamenta i Vijeća od 16. rujna 2009. o izmjeni Uredbe (EZ) br. 883/2004 o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti i o utvrđivanju sadržaja njezinih priloga
- Uredbom (EU) br. 1231/2010 Europskog parlamenta i Vijeća od 24. studenoga 2010. o proširenju primjene Uredbe (EZ) br. 883/2004 i Uredbe (EZ) br. 987/2009 na državljane trećih zemalja koji tim uredbama još nisu obuhvaćeni isključivo na temelju svoga državljanstva
- Uredbom Komisije (EU) br. 1244/2010 od 9. prosinca 2010. o izmjeni Uredbe (EZ) br. 883/2004 Europskog parlamenta i Vijeća o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti i Uredbe (EZ) br. 987/2009 Europskog parlamenta i Vijeća o utvrđivanju postupka provedbe Uredbe (EZ) br. 883/2004
- Uredbom (EU) br. 465/2012 Europskog parlamenta i Vijeća od 22. svibnja 2012. o izmjeni Uredbe (EZ) br. 883/2004 o koordinaciji sustavâ socijalne sigurnosti i Uredbe (EZ) br. 987/2009 o utvrđivanju postupka provedbe Uredbe (EZ) br. 883/2004 i
- Uredbom Komisije (EU) br. 1224/2012 od 18. prosinca 2012. o izmjeni Uredbe (EZ) br. 883/2004 Europskog parlamenta i Vijeća o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti i Uredbe (EZ) br. 987/2009 Europskog parlamenta i Vijeća o utvrđivanju postupka provedbe Uredbe (EZ) br. 883/2004.

[3] Belgija, Francuska, Italija, Luksemburg, Nizozemska, Njemačka, Danska, Irska, Velika Britanija, Grčka, Portugal, Španjolska, Austrija, Finska, Švedska, Cipar, Češka, Estonija, Latvija, Litva, Mađarska, Malta, Poljska, Slovačka, Slovenija, Bugarska, Rumunjska i Hrvatska.

[4] Kraljevina Norveška, Island i Lihtenštajn.

[5] Protokol o sudjelovanju Hrvatske uz Sporazum između EU-a i Švicarske o slobodnom kretanju osoba nije još stupio na snagu.

[6] Sporazum o sudjelovanju Republike Hrvatske u Europskom gospodarskom prostoru između država članica EU i tri EFTA države (Kraljevina Norveška, Island i Kneževina Lihtenštajn) potpisan je 11. travnja 2014. godine.

[7] Radi se o nekim odredbama bilateralnog ugovora s Austrijom, Bugarskom, Italijom, Mađarskom, Njemačkom, Poljskom i Slovenijom. Pregled sadržaja bilateralnih ugovora o socijalnom osiguranju koji se primjenjuju i nakon ulaska Hrvatske u članstvo EU dostupan je mrežnim stranicama Hrvatskog zavoda za mirovinsko osiguranje (www.mirovinsko.hr).

[8] *Izvor*: HZMO; http://www.mirovinsko.hr; posjećeno 21. kolovoza 2019.

osiguranja RH i potvrdu o pravu na korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu i to:[9]

Država u koju je radnik izaslan	Rok na koji se izdaju potvrde	Potvrda o pripadnosti sustavu osiguranja	Potvrda o pravu na zdravstvenu zaštitu	Opseg zdravstvene zaštite
Bosna i Hercegovina	24 mjeseca	HR/BH 1	HR/BH 4	samo hitne usluge
Crna Gora	24 mjeseca	HR/SCG 101	HR/SCG 111A	puna zdravstvena zaštita
Makedonija	24 mjeseca	HR/RM 1	HR/RM 4	puna zdravstvena zaštita
Srbija	24 mjeseca	HR/SRB 101	HR/SRB 111A	puna zdravstvena zaštita
Turska	24 mjeseca	HR/TR 1	HR/TR 3	puna zdravstvena zaštita

Potvrda o pripadnosti sustavu socijalnog osiguranja služi kao dokaz da u državi rada za izaslanog radnika nema obveze plaćanja socijalnih doprinosa. U svim je dvostranim ugovorima predviđena mogućnost produženja trajanja izaslanja.

2.3. Upućivanje radnika u treću državu

Prema čl. 7. t. 13.1. Zakona o doprinosima (Nar. nov., br. 84/08. - 106/18.), izaslanim se radnikom smatra i radnik upućen u državu koja nije dio EU, niti Hrvatska s tom državom primjenjuje dvostrani ugovor o socijalnom osiguranju (treća država), ako to proizlazi iz propisa koji uređuju sustave obveznih socijalnih osiguranja. **Širokim tumačenjem te odredbe Zakona o doprinosima, u Hrvatskoj se provodi praksa prema kojoj se** izaslanjem smatra i upućivanje radnika u treće države, ali to ni na koji način ne obvezuje tu treću državu. Upućivanje radnika na rad u treće države ne isključuje obvezu plaćanja doprinosa u toj državi, samo može biti u funkciji utvrđivanja visine doprinosa koji se za odnosnog radnika plaćaju u Hrvatskoj. U tom se slučaju samo za potrebe hrvatskih propisa o obveznim doprinosima, radnik može smatrati izaslanim pa je moguće da se doprinosi plaćaju u obje države, tj. i u Hrvatskoj i u državi u kojoj radnik radi.

Za prijavu izaslanja u treće države **nadležan je HZZO**, a prijava se podnosi na Tiskanici 4. - Prijava - odjava boravka osigurane osobe u ugovornim i trećim državama. Radnik izaslan u treću državu sam snosi troškove liječenja pa mu ih HZZO na zahtjev refundira, osim ako mu je za vrijeme boravka i rada u trećoj državi zdravstvena zaštita osigurana na temelju police zdravstvenog osiguranja sklopljene s komercijalnim osiguravateljem.

3. PRIJAVA IZASLANJA U MATIČNU EVIDENCIJU HZMO-A

Poslodavac je dužan na **obrascu M-3P** obavijestiti HZMO da je radnika izaslao na rad u inozemstvo i dužan je HZMO-u prijaviti svaku promjenu. Rok za prijavu promjene je 24 sata.

Prema pravilima EU, kratki prekidi razdoblja izaslanja koji traju do dva mjeseca, ne smatraju se prekidom i ne produžuju razdoblje izaslanja navedeno na potvrdi A1. Prema tim pravilima, poslodavci nemaju obvezu HZMO-u prijavljivati kratke prekide izaslanja uslijed korištenja godišnjih odmora, slobodnih dana za blagdane, kraćeg bolovanja ili stručnog usavršavanja radnika.

[9] Podaci su preuzeti s mrežne stranice HZZO-a.

4. PRAVA RADNIKA UPUĆENOG NA RAD U INOZEMSTVO

4.1. Obvezni dodatni sadržaj ugovora o radu

Radnopravni status radnika koje poslodavac iz Hrvatske upućuje na rad u inozemstvo uređen je Zakonom o radu (Nar. nov., br. 93/14. i 127/17.). Radnik kojega se upućuje na rad u inozemstvo u pravilu je zaposlen **s punim radnim vremenom**, može biti na neodređeno ili na određeno vrijeme, ali najmanje **na rok za koji je od nadležnog tijela zatražena potvrda** o pripadnosti sustavu socijalnog osiguranja Hrvatske. Poslodavac je dužan s radnikom sklopiti pisani ugovor o radu koji mora sadržavati sve uglavke propisane za rad u tuzemstvu i sljedeće **dodatke uglavke** (čl. 18. Zakona o radu):

1. trajanje rada u inozemstvu
2. raspored radnog vremena
3. neradni dani i blagdani u koje radnik ima pravo ne raditi uz naknadu plaće – npr. ima li pravo ne raditi u dane koji su blagdani u državi izaslanja i/ili u dane koji su blagdani prema propisima Hrvatske (dopušteno je ugovoriti pravo radnika da ne radi ni u dane hrvatskih blagdana, ni u dane blagdana te države odnosno kombinacija)
4. novčanu jedinicu u kojoj će se isplaćivati plaća
5. druga primanja u novcu i naravi na koja radnik ima pravo za vrijeme rada u inozemstvu – u pravilu se ugovara pravo radnika na plaćene troškove stanovanja, prijevoz, dodatak za povećane troškove života i dr. te
6. uvjeti vraćanja radnika u zemlju.

Umjesto ugovaranja rasporeda radnog vremena, neradnih dana, novčanih jedinica u kojima će se isplaćivati plaća i drugih primanja na koje radnik ima pravo, stranke se mogu pozvati na odgovarajuće odredbe pravilnika o radu ili kolektivnog ugovora koji obvezuje poslodavca. Trajanje rada u inozemstvu može biti određeno u vremenskim jedinicama ili vezano uz određenu okolnost (npr. po završetku poslovnog poduhvata, do proteka roka za koji je izdana potvrda o pripadnosti sustavu socijalnog osiguranja Hrvatske). Uvjeti vraćanja u zemlju mogu biti taksativno nabrojani ili vezani uz ispunjenje nekih okolnosti (npr. radnik je dužan vratiti se u slučaju spriječenosti za rad zbog teške bolesti i dr.).

Dodatak ugovoru o radu mora se sklopiti **prije odlaska radnika u inozemstvo**. Ako se iz bilo kojeg razloga prije odlaska radnika ne sklopi pisani dodatak ugovoru, poslodavac je dužan radniku izdati **pisanu potvrdu** istovjetnog sadržaja. Prije radnikovog odlaska u inozemstvo, poslodavac mu je dužan uručiti kopiju prijave na obvezno zdravstveno osiguranje tijekom trajanja rada u inozemstvu.

4.2. Visina plaće i drugi primici radnika u razdoblju rada u inozemstvu

Prema Zakonu o radu, plaća radnika upućenog na rad u inozemstvo određuje se kolektivnim ugovorom koji obvezuje poslodavca, pravilnikom o radu odnosno ugovorom o radu, ali ne može biti manja od minimalne plaće. Većina država zahtijeva **da strani radnici ne smiju imati plaću manju od domicilnih radnika** za iste poslove, kako ne bi negativno utjecali na tržište rada te države pa je za rad u državi koja postavlja takav zahtjev, nužno ispuniti traženi uvjet visine plaće.

Prema hrvatskim propisima, minimalna plaća za 2019. godinu iznosi 3.750,00 kn bruto (Zakon o minimalnoj plaći, Nar. nov., br. 118/18.; Uredba o visini minimalne plaće, Nar. nov., br. 109/18.). Plaća se može ugovoriti odnosno odrediti u **kunama**, u **valuti** države u kojoj se obavlja rad ili u nekoj trećoj valuti odnosno kombinirano.

Ugovorena plaća i osnovica za obračun doprinosa ne moraju biti i u pravilu nisu iste veličine. Stoga je poslodavac dužan u **obračunu isplaćene plaće** (obrazac IP1) koji radniku uručuje u roku 15 dana od isplate, navesti osnovicu na koju su za izaslanog radnika obračunani doprinosi za socijalno osiguranje, ako je ta osnovica različita od iznosa plaće (čl. 6. st. 2. Pravilnika o sadržaju obračuna plaće, naknade plaće ili otpremnine, Nar. nov., br. 35/15. - 35/17.).

Osim redovne mjesečne plaće, poslodavac i radnik mogu utanačiti pravo radnika na naknadu za povećane troškove života u državi rada, troškove stanovanja, prijevoz na posao i s posla i druge primitke.

Radnik upućen na rad u inozemstvo i u razdoblju trajanja rada u inozemstvu ima pravo na razne oblike pomoći i nagrada koje su propisane kao pravo svih radnika zaposlenih kod odnosnog poslodavca, pod jednakim uvjetima kao i radnici koji rade u tuzemstvu, **osim ako je drukčije propisano** izvorima radnog prava kod toga poslodavca (npr. jubilarne nagrade, potpore zbog smrti člana obitelji, potpore zbog bolovanja dužeg od 90 dana, božićnica, uskrsnica, regres za godišnji odmor, prigodni darovi djeci radnika i drugi primici koji u pravilu nisu vezani uz obavljanje poslova, već uz samu osobu radnika ili određenu okolnost).

4.3. Naknada plaća za razdoblja u kojima radnik iz opravdanih razloga ne radi

U slučaju kad iz zakonom opravdanih razloga ne radi, izaslani radnik ima pravo na naknadu plaće, bilo da u tom razdoblju boravi u inozemstvu ili u Hrvatskoj (tuzemni i inozemni blagdani u koje nema obvezu rada, godišnji odmor, plaćeni dopust, bolovanje i dr.). Visina naknade plaće određuje se zakonom, kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu i/ili ugovorom o radu. Ako naknada plaće **tereti poslodavca**, a izaslani radnik je u inozemstvu, osnovica za obračun doprinosa se i pri isplati naknade plaće određuje prema čl. 37. Zakona o doprinosima.

Pri određivanju **visine naknade plaće na teret HZZO-a** razlikuju se prava radnika upućenih u EU od prava radnika izaslanih u ugovorne i u treće države. Osnovica od koje se određuje visina naknade plaće na teret HZZO-a utvrđuje se:

- za radnika izaslanog u EU - od **plaće** koja mu je isplaćena u prethodnih šest mjeseci umanjene za doprinose i porez na dohodak iz plaće, neovisno o tome što su doprinosi u pravilu obračunani na osnovicu koja se razlikuje od isplaćene plaće
- za radnika upućenog u ugovornu ili u treću državu - od **osnovice** na koju su obračunavani obvezni doprinosi umanjene za doprinos iz osnovice, porez i prirez, ako se osnovica na koju su obračunani doprinosi razlikuje od plaće za rad u inozemstvu (čl. 73. st. 7. Pravilnika o uvjetima i načinu ostvarivanja prava iz obveznog zdravstvenog osiguranja, Nar. nov., br. 49/14. - 127/17.).

Razlike su i kod razdoblja ostvarivanja prava na naknadu plaće na teret HZZO-a. Radnik upućen na rad u drugu državu EU ima pravo na naknadu plaće za razdoblje bolovanja na teret HZZO-a (bolovanje od 43. dana, za ozljedu na radu od prvog dana – naknadu isplaćuje poslodavac; komplikacije u trudnoći – naknadu isplaćuje HZZO), za sve vrijeme dok privremena nesposobnost traje, **bez obzira boravi li radnik za to vrijeme u Hrvatskoj ili u državi EU.** Radniku koji je upućen na rad u ugovornu državu ili treću državu pripada naknada plaće za bolovanje na teret HZZO-a samo **za vrijeme njegovog boravka u Hrvatskoj,** osim u slučajevima korištenja rodiljnog dopusta i dopusta zbog smrti djeteta (čl. 50. Pravilnika o uvjetima i načinu ostvarivanja prava iz obveznog zdravstvenog osiguranja).

4.4. Primici izaslanih radnika koji su prema hrvatskim propisima neoporezivi

Prema Pravilniku o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17. - 1/19.), poslodavac može radniku izaslanom na rad u inozemstvo neoporezivo isplatiti ili na drugi način omogućiti:

- **dnevnicu za rad na terenu** (čl. 7. st. 2. r. br. 21.) - za svaki dan boravka u inozemstvu do visine propisane Odlukom o visini dnevnica za službeno putovanje u inozemstvo za korisnike koji se financiraju iz sredstava državnog proračuna (Nar. nov., br. 8/06.; dalje: Odluka)
- **troškove smještaja** u inozemstvu (čl. 7. st. 12.) – u visini stvarnih izdataka.

Visina dnevnice za rad u inozemstvu izjednačena je s dnevnicom za službeni put u inozemstvo. Odlukom su propisane dnevnice za 98 država, u eurima ili US dolarima, kako za koju državu. Za države koje nisu na popisu, dnevnica iznosi 35 US dolara. Dnevnice za rad u inozemstvu nisu za sve države uređene u valuti te države. Tako npr., dnevnica za Mađarsku čija je nacionalna valuta forinta iznosi 50 eura, za Švicarsku koja ima svoju nacionalnu valutu dnevnica iznosi 80 eura, za Srbiju i za Crnu Goru 30 eura, za Rusiju 50 US dolara itd.

Dnevnica za rad na terenu namijenjena je podmirivanju troškova prehrane radnika za vrijeme boravka u inozemstvu i drugih životnih troškova pa se neoporezivi iznos umanjuje:

- za 30 % - ako je na teret poslodavca radniku osiguran ručak ili večera
- za 60 % - ako je na teret poslodavca osiguran i ručak i večera.

Poslodavac može radniku neoporezivo nadoknaditi **troškove prijevoza za odlazak** u i povratak s rada u inozemstvu, ali mu ne može neoporezivo nadoknađivati troškove prijevoza, cestarinu i druge troškove povezane s putovanjima radi posjete obitelji (npr. vikend putovanja u Hrvatsku radi posjete obitelji i dr.).

Ako je za državu u koju se upućuje radnik potrebno pribavljanje vize ili drugih administrativnih isprava te ishođenje raznih dozvola i potvrda, te troškove poslodavac može radniku neoporezivo nadoknaditi. Ako je zbog poslovno opravdanog razloga nužno pribavljanje putnih isprava za radnika po žurnom postupku, poslodavac može radniku nadoknaditi povećane troškove koji mu nastaju zbog žurnih potreba na strani poslodavca.

Troškovi liječničkih pregleda, izdaci za neophodna cjepiva u svrhu preventivne zaštite i drugi troškovi izravno povezani s upućivanjem radnika u određenu državu, također se mogu radniku nadoknaditi neoporezivo. Temelj za isplatu su vjerodostojne isprave o nastalim izdacima.

Prema najavljenim izmjenama Pravilnika o porezu na dohodak, od 1. rujna 2019. godine uvodi se mogućnost isplate neoporezivih primitaka za prehranu tijekom rada na temelju vjerodostojnih isprava ili isplata paušalne novčane naknade za prehranu do godišnjeg iznosa od 5.000,00 kn za sve zaposlene radnike. Ovi će se primici moći neoporezivo isplaćivati odnosno omogućavati i izaslanim radnicima, ali **ne za isto razdoblje** za koje im je isplaćivana dnevnica za rad u inozemstvu.

Neoporezivi iznosi primitaka propisani hrvatskim poreznim zakonodavstvom primjenjuju se na izaslane radnike koji u Hrvatskoj plaćaju predujam poreza na dohodak iz plaće.

Ako je izaslani radnik obvezan porez na dohodak plaćati u državi rada, ta mu država primitke koji se odnose na rad obavljen u odnosnoj državi oporezuje prema svojim poreznim pravilima, uz primjenu svog poreznog zakonodavstva. To znači da će izaslani radnik vjerojatno u državi rada plaćati porez na dohodak i na primitak koji mu je isplaćen pod nazivom dnevnica za rad na inozemstvu, regres za godišnji odmor, trošak stanovanja i dr.

Ako se za izaslanog radnika hrvatskog poreznog rezidenta koji je tijekom porezne godine plaćao predujam poreza u državi u koju je izaslan, provodi godišnji obračun poreza uz primjenu metode uračunavanja poreza plaćenog u inozemstvu, radnik može od Porezne uprave RH **zatražiti** da mu se dohodak ostvaren u inozemstvu utvrdi **prema pravilima hrvatskog poreznog zakonodavstva**, tj. da mu se iz dohotka koji je oporezovan u državi izaslanja izuzme dio primitka koji se po hrvatskim propisima ne smatra oporezivim. Dakako, u tom će mu se slučaju u podmirenje porezne obveze u Hrvatskoj moći samo uračunati razmjerni dio inozemnog poreza.

5. DOPRINOSI ZA IZASLANE RADNIKE

5.1. Osnovica i stope obveznih doprinosa

Pri obračunavanju i plaćanju socijalnih doprinosa za izaslane radnike primjenjuje se čl. 35. do čl. 41. Zakona o doprinosima.

Osnovica na koju se obračunavaju obvezni doprinosi sastoji se od:

- **mjesečne osnovice** koja se određuje u visini plaće koju bi izaslani radnik prema kolektivnom ugovoru, pravilniku o radu ili ugovoru o radu ostvario za iste ili slične poslove u Hrvatskoj, uvećana za 20 % (čl. 37. Zakona o doprinosima); ako je tim aktima određena različita svota plaće za iste poslove u Hrvatskoj, osnovica se određuje od najvišeg iznosa uvećanog za 20 % i
- **ostalih primitaka,** tj. primitaka po osnovi nagrada, potpora i otpremnina isplaćenih iznad neoporezivih iznosa, bonusa i drugih primitaka koje poslodavac isplaćuje radniku, a ne odnose se na rad obavljen u određenom mjesecu (čl. 38. povezano s čl. 22. Zakona o doprinosima).

Za izaslanog se radnika **iz propisane osnovice** obračunava:

- doprinos za mirovinsko osiguranje - po stopi od 20 %, a ako je radnik osiguranik mirovinskog osiguranja individualne kapitalizirane štednje, tada 15 % za sustav generacijske solidarnosti i 5 % za sustav individualne kapitalizirane štednje),

a **na propisanu osnovicu**:

- doprinos za zdravstveno osiguranje - po stopi od 16,5 %, te
- ako je za određenu državu propisana obveza, tada i poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu – po stopi od 10 %.

Posebni doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu **ne plaća** se za izaslanje u države članice EU, države EGP, Švicarsku, Bosnu i Hercegovinu, Crnu Goru, Makedoniju, Srbiju i Tursku.

Ako poslodavac radniku izaslanom u državu za koju je propisana obveza plaćanja posebnog doprinosa za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu, osigura zdravstvenu zaštitu sklapanjem ugovora s komercijalnim osiguravateljem, može temeljem čl. 79. Zakona o obveznom zdravstvenom osiguranju (Nar. nov., br. 80/13. i 137/13.) od HZZO-a zatražiti **oslobođenje od obveze plaćanja toga doprinosa**, o čemu HZZO donosi rješenje u upravnom postupku.

Ako izaslani radnik u inozemstvu radi na radnom mjestu ili u zanimanju za koje prema Zakonu o stažu osiguranja s povećanim trajanjem (Nar. nov., br. 115/18.), ima pravo na uvećanje mirovinskog staža u odnosu na efektivno razdoblje provedeno u osiguranju, poslodavac je za njega obvezan plaćati i **dodatni mirovinski doprinos** za staž s uvećanim trajanjem. Dodatni doprinos za staž s uvećanim trajanjem se obračunava kao doprinos na plaću, na istu osnovicu na koju se obračunavaju ostali propisani doprinosi.[10] Ako se doprinos za mirovinsko osiguranje iz plaće obračunava na iznos najviše mjesečne osnovice, dodatni mirovinski doprinos se također obračunava na propisanu najvišu mjesečnu osnovicu.

5.2. Obračun doprinosa na mjesečnu osnovicu

Mjesečna osnovica za obračun doprinosa odnosi se na rad obavljen u državi izaslanja u jednom mjesecu. Prema čl. 24. Pravilnika o doprinosima (Nar. nov., br. 2/09. - 1/19.), poslodavac je dužan **donijeti opći akt** kojim određuje osnovicu za obračunavanje mjesečnih doprinosa za izaslanog radnika. Opći akt može biti donesen u formi pravilnika ili odluke.

U razdoblju rada u inozemstvu, mjesečna osnovica za obračun doprinosa ne može biti manja od minimalne plaće (ako je s radnikom ugovorena minimalna plaća), uvećane za 20 %, tj. za 2019. godinu ne može biti manja od **4.500,00 kn** (3.750,00 + 20 %). Za člana uprave trgovačkog društva izaslanog na rad u inozemstvo osnovica za obračun doprinosa ne može biti manja od propisane minimalne osnovice za članove uprave uvećane za 20 %, što za 2019. godinu iznosi **6.589,44 kn** mjesečno (5.491,20 + 20 %).

Poslodavac može pri obračunu doprinosa primjenjivati **najvišu mjesečnu osnovicu** za obračun doprinosa za mirovinsko osiguranje za oba mirovinska stupa (za 2019. najviša mjesečna osnovica iznosi **50.688,00** kn, Naredba ...za 2019. godinu, Nar. nov., br. 1/19.).

Tablica 1. Primjeri obračuna doprinosa za izaslanog radnika (plaća za rujan 2019.)

- u kn

Red. br.	Opis	Primjer 1. (izaslanje u državu EU)	Primjer 2. (izaslanje u BiH)	Primjer 3. (izaslanje u Australiju)
1.	Ugovorena plaća za rad u inozemstvu	7.500,00	10.000,00	70.000,00
2.	Plaća koju bi radnik ostvario da radi u Hrvatskoj	3.750,00	10.000,00	45.000,00
3.	Osnovica za obračun doprinosa u razdoblju izaslanja	4.500,00	12.000,00	54.000,00
4.	Doprinos za mirovinsko osiguranje (prvi i drugi stup) – 20 %	900,00	2.400,00	10.137,60 (osnovica = 50.688,00)
5.	Doprinos za zdravstveno osiguranje – 16,5 %	742,50	1.980,00	8.910,00
6.	Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu – 10 %	-	-	5.400,00

Primjeri pokazuju da ugovorena plaća koja se radniku isplaćuje za rad u inozemstvu nije osnovica za obračun doprinosa, čak ni u primjeru 2. kad je s radnikom ugovorena jednaka plaća na koju bi imao pravo da radi u Hrvatskoj. U primjeru 3. doprinos za mirovinsko osiguranje je obračunan na najvišu mjesečnu osnovicu, a ostali su obvezni doprinosi obračunani na punu svotu osnovice određene prema čl. 37. Zakona o doprinosima.

Svi obvezni doprinosi dospijevaju **istodobno s isplatom mjesečne plaće** izaslanom radniku, neovisno o tome isplaćuje li se plaća u zemlji ili u inozemstvu i neovisno o tome u kojoj državi radnik plaća porez na dohodak od nesamostalnog rada. Dakle, i ako se plaća isplaćuje u inozemstvu, doprinosi dospijevaju na dan isplate plaće.

[10] Stope dodatnog mirovinskog doprinosa za staž osiguranja s povećanim trajanjem objavljene su u RIF-ovim Obavijestima, prilog uz broj 1/2019., str. 6.

Iznimno, ako se plaća ne isplati do kraja mjeseca za prethodni mjesec, doprinosi za prethodni mjesec dospijevaju na naplatu do posljednjeg dana tekućeg mjeseca.

5.3. Korištenje oslobođenja i olakšica pri obračunu doprinosa na plaću

Poslodavac može za sljedeće skupine izaslanih radnika koristiti oslobođenje od obveze doprinosa na plaću odnosno dijela doprinosa na plaću:

1. do jedne godine - za radnika koji se prvi put zaposlio, bilo na određeno ili na neodređeno vrijeme
2. do pet godina – za radnika koji je u trenutku zaposlenja kod toga poslodavca bio mlađi od 30 godina, a zaposlen je na neodređeno vrijeme i nije ranije bio kod istog poslodavca zaposlen na neodređeno vrijeme
3. do pet godina – za radnika koji je dijete poginulog ili nestalog hrvatskog branitelja, uz uvjet da je radnik u trenutku zaposlenja na neodređeno vrijeme bio mlađi od 29 godina (prema Zakonu o Hrvatskim braniteljima)
4. u prijelaznom razdoblju tijekom 2019. i 2020. – za radnike s kojima je za prosinac 2017. poslodavac imao ugovorenu i isplaćivao im minimalnu plaću te uz uvjet da tijekom 2018. nisu prestali uvjeti za korištenje prava na oslobođenje od dijela doprinosa na plaću.

Za radnika pod red. br. 1., 2. i 3. poslodavac koristi oslobođenje na ukupni iznos doprinosa za zdravstveno osiguranje, a za radnika pod red. br. 4. moguće je obvezu zdravstvenog doprinosa za razdoblje osiguranja 2019. godine umanjiti za 50 %, a za 2020. za 25 %.

Olakšice i oslobođenja se ne odnose na poseban zdravstveni doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu, ako ga je poslodavac obvezan plaćati za odnosnu državu niti na dodatni doprinos za staž osiguranja s povećanim trajanjem.

Razdoblje od jedne odnosno pet godina za koje poslodavac ima pravo na oslobođenje od doprinosa na plaću/osnovicu osiguranja za određene radnike, ne mora se odnositi samo na razdoblje izaslanja. Poslodavac može za određenog radnika započeti koristiti olakšicu dok radnik radi u tuzemstvu i nastaviti je koristiti nakon upućivanja radnika u inozemstvo te obrnuto.

Tablica 2. Primjeri obračuna doprinosa za izaslanog radnika mlađeg od 30 godina, zaposlenje na neodređeno vrijeme (za rujan 2019.)

- u kn

Red. br.	Opis	Primjer 4. (izaslanje u državu EU)	Primjer 5. (izaslanje u Kanadu)
1.	Ugovorena plaća za rad u inozemstvu	8.000,00	15.000,00
2.	Plaća koju bi radnik ostvario da radi u Hrvatskoj	5.000,00	8.000,00
3.	Osnovica za obračun doprinosa u razdoblju izaslanja	6.000,00	9.600,00
4.	Doprinos za mirovinsko osiguranje (prvi i drugi stup) – 20 %	1.200,00	1.920,00
5.	Posebni doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu –10 %	-	960,00

5.4. Obračun mjesečnih doprinosa za razdoblje kraće od mjesec dana

Ako radnik u dijelu mjeseca ima status izaslanog radnika, a u dijelu mjeseca radi u tuzemstvu, osnovica za obračun doprinosa se dijeli razmjerno razdoblju u kojemu radnik radi u tuzemstvu/inozemstvu.

Primjer 6. – Osnovica za obračun doprinosa za izaslanog radnika za razdoblje kraće od mjesec dana

Radnik je od 16. rujna 2019. godine izaslan na rad u Sloveniju. Za rad u tuzemstvu ugovorena mjesečna plaća iznosi 10.000,00 kn bruto, a u razdoblju izaslanja isplaćivat će mu se mjesečna plaća u iznosu 2.000 EUR-a (15.000 kuna).

Obračun obveznih doprinosa za mjesec rujan 2019. godine za ovog radnika je sljedeći:

- u kn

Red. br.	Opis	Rad u tuzemstvu od 1. do 15.	Rad u inozemstvu od 16. do 30.
1.	Ugovorena mjesečna plaća	10.000,00	15.000,00
2.	Mjesečna osnovica za obračun doprinosa	10.000,00	12.000,00
3.	Plaća za rad obavljen u tuzemstvu/ inozemstvu	4.761,90 (za 80 sati)	7.857,14 (za 88 sati)
4.	Osnovica za obračun doprinosa za pripadajuće razdoblje	4.761,90	6.287,71
5.	Doprinos za mirovinsko osiguranje (prvi i drugi stup) – 20 %	952,38	1.257,54
6.	Doprinos za zdravstveno osiguranje – 16,5 %	787,71	1.037,47
7.	Posebni doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu – 10 %	-	-

Iznos plaće za obavljeni rad za svako je razdoblje određen razmjerno satima za koje radnik u tom razdoblju ostvaruje pravo na plaću. Na istovjetan je način određena i pripadajuća osnovica za obračun doprinosa za razdoblje od 16. do 30. rujna, tj. **na temelju sati rada** toga razdoblja u odnosu na ukupne radne sate mjeseca rujna. Pripadajući dio mjesečne osnovice nije određen razmjerno danima izaslanja u mjesecu rujnu, jer za taj slučaj nije predviđena primjena čl. 202. Zakona o doprinosima.

U ovom je primjeru poslodavac obvezan na stranici B obrasca JOPPD koji ispostavlja za mjesec rujan 2019., za odnosnog radnika iskazati podatke u **dva retka.**

5.5. Obračun doprinosa na ostale primitke

Primici po osnovi nagrada, potpora i drugi primici iz čl. 38. Zakona o doprinosima nisu primici za rad obavljen u određenom mjesecu, već ih radnik ostvaruje po nekoj drugoj osnovi. Ako se isplaćuju radniku izaslanom na rad u inozemstvo, u dijelu koji je prema hrvatskim propisima oporeziv porezom na dohodak, također podliježu plaćanju obveznih doprinosa, uz dvije napomene:

1. iznosi ostalih primitaka se pri utvrđivanju osnovice za obračun doprinosa **ne uvećavaju za 20 %**, već se doprinosi obračunavaju na osnovicu primitka koja prelazi propisani neoporezivi iznos
2. na te se iznose **ne plaća poseban doprinos** za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu - obveza plaćanja posebnog dopri-

nosa za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu za izaslane radnike uređena je čl. 188. st. 1. toč. 1., a osnovica je određena čl. 191. st. 1. Zakona o doprinosima, iz čega proizlazi da se za izaslane radnike posebni doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu obračunava samo na mjesečnu osnovicu.

Na ostale se primitke obračunavaju i plaćaju obvezni doprinosi čak i u slučaju kad radnik iz tih primitaka ne plaća porez na dohodak u Hrvatskoj, već ga sukladno međunarodnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja plaća u državi u kojoj obavlja rad.

6. OPOREZIVANJE PLAĆE IZASLANOG RADNIKA

Porezni obveznik koji ostvaruje dohodak iz inozemstva, dužan je **upisati se u Registar poreznih obveznika**. Za radnika izaslanog na rad u inozemstvo prijavu za upis u Registar poreznih obveznika može podnijeti poslodavac. Prijava se podnosi na obrascu RPO. Ako poslodavac za izaslanog radnika podnese izjavu o obustavi plaćanja poreza na dohodak u Hrvatskoj, smatra se da je time podnesena i prijava u Registar poreznih obveznika.

Radnici privremeno upućeni na rad u inozemstvo i u razdoblju rada u inozemstvu u pravilu, ali ne isključivo, ostaju rezidenti Hrvatske. Plaću primaju u Hrvatskoj ili u državi rada, a ponekad kombinirano, dio u Hrvatskoj, dio u državi rada. U kojoj državi trebaju platiti porez na dohodak iz plaće ostvarene radom u inozemstvu, ovisi o tome primjenjuje li Hrvatska s odnosnom državom ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili ne primjenjuje. Dodatno, mjerodavno je i razdoblje boravka u inozemstvu i drugi propisani uvjeti.

6.1. Oporezivanje plaće radnika izaslanog u državu s kojom RH primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

6.1.1. U kojoj državi radnik treba plaćati predujam poreza iz plaće?

Hrvatska sa 63 države primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (stanje krajem kolovoza 2019. godine)[11]. Ugovorima se uglavnom obuhvaća oporezivanje dohotka i imovine, a nekima od njih samo oporezivanje dohotka, pri čemu se pod dohotkom podrazumijeva dobit ostvarena poslovanjem pravnih subjekata i dohodak fizičkih osoba. Svrha međudržavnog ugovora je da se istom poreznom obvezniku ne nameće obveza plaćanja usporedivih poreza na isti predmet oporezivanja, u istom razdoblju, u dvije države. U dijelu koji se odnosi na oporezivanje dohotka fizičkih osoba, eliminiranje dvostrukog oporezivanja postiže se tako da države ugovornice utanačuju **koja od njih ima pravo oporezivati dohodak koji rezident jedne države ostvari u drugoj državi**.

Pri određivanju države u kojoj radnik rezident jedne države treba plaćati porez iz plaće ostvarene radom u drugoj državi, prema OECD-om modelu[12] ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, primjenjuju se sljedeća pravila:

- **osnovno pravilo** – porez se plaća u državi u kojoj je obavljen rad, prema propisima te države
- **iznimka** – porez se plaća u državi rezidentnosti radnika, ali samo u ograničenom razdoblju i uz ispunjenje triju uvjeta određenih međudržavnim ugovorom.

Poslodavac koji upućuje radnika na rad u inozemstvo i sam radnik kao porezni obveznik, moraju pribaviti informacije o poreznim obvezama radnika u toj državi. Države različito postupaju u vezi određivanja kada prestaje primjena iznimke, tj. od kojeg je trenutka izaslani radnik obvezan plaćati predujam poreza u toj državi. Neke države ne zahtijevaju plaćanje poreza za prva 183 dana boravka radnika, nego tek nakon proteka toga razdoblja. U nekim se državama, ako se prvotno predviđeno razdoblje izaslanja produži, zahtijeva plaćanje poreza za razdoblje od početka izaslanja, tj. i za plaće od kojih je predujam poreza već plaćen u Hrvatskoj.[13] **U većini** se država, ako iz potvrde o pripadnosti sustavu socijalnog osiguranja proizlazi da je namjera radnika ostati na radu duže od 183 dana, zahtijeva plaćanje poreza u toj državi od prvog dana boravka i rada.

6.1.2. Pravilo: oporezivanje plaće u državi u kojoj se obavlja rad

Prema međudržavnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja vrijedi opće pravilo prema kojemu pravo oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada pripada **državi u kojoj je nesamostalni rad obavljen.** Prednost se daje državi u kojoj je radnik fizički prisutan prilikom obavljanja aktivnosti za koju mu je isplaćen dohodak, a ne državi u kojoj se koriste učinci toga rada.

Dakle, pravilo je da se plaća koju ostvari (zaradi) radnik upućen od strane hrvatskog poslodavca na rad u drugu državu, oporezuje u toj drugoj državi, prema propisima te države. Je li to i konačno plaćena porezna obveza na ostvareni dohodak, ovisi o sadržaju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i o nacionalnom poreznom zakonodavstvu. Prema nekim ugovorima, država u kojoj je obavljen rad ima isključivo pravo oporezivanja toga dohotka, prema nekima država u kojoj je obavljen rad ima pravo oporezivati taj dohodak, ali se ne isključuje i pravo oporezivanja u državi rezidentnosti, a prema nekima država rezidentnosti ga ima pravo oporezivati samo pod određenim uvjetima.

Ako prema međudržavnom ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja radnik plaća porez na dohodak u državi u kojoj radi, **u Hrvatskoj se obustavlja obračun i plaćanje poreza iz plaće.** Poslodavac ili sam radnik dužni su o tome **izvijestiti** ispostavu Porezne uprave prema sjedištu odnosno prebivalištu ili uobičajenom boravištu tuzemnog poslodavca, pisanim putem ili u elektroničkom obliku (čl. 81. st. 3. Zakona o porezu na dohodak). **Izjava o obustavi plaćanja predujma poreza** na dohodak u tuzemstvu mora sadržavati najmanje sljedeće podatke (čl. 89. st. 2. Pravilnika o porezu na dohodak):

- opće podatke o poslodavcu i poreznom obvezniku (OIB ili porezni broj u državi poslodavca, adresa sjedišta odnosno prebivališta/uobičajenog boravišta)

[11] Hrvatska primjenjuje ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sa sljedećim državama: Albanijom, Armenijom, Austrijom, Azerbajdžanom, Belgijom, Bjelorusijom, Bosnom i Hercegovinom, Bugarskom, Crnom Gorom, Češkom, Čileom, Danskom, Estonijom, Finskom, Francuskom, Grčkom, Gruzijom, Indijom, Indonezijom, Iranom, Irskom, Islandom, Italijom, Izraelom, Jordanom, Južnoafričkom Republikom, Kanadom, Katarom, Kinom, Korejom, Kosovom, Kuvajtom, Latvijom, Litvom, Luksemburgom, Mađarskom, Makedonijom, Malezijom, Maltom, Marokom, Mauricijusem, Moldovom, Nizozemskom, Norveškom, Njemačkom, Omanom, Poljskom, Portugalom, Rumunjskom, Rusijom, San Marinom, Sirijom, Slovačkom, Slovenijom, Srbijom, Španjolskom, Švedskom, Švicarskom, Turkmenistanom, Turskom, Ujedinjenim Arapskim Emiratima, Ukrajinom i Velikom Britanijom.

[12] Model porezne konvencije za sklapanje ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD), s ciljem ugovaranja standardiziranih rješenja koja sve države istovjetno primjenjuju na istovrsne slučajeve. OECD je konzultativna organizacija i trenutno se sastoji od 35 država članica.

[13] Dogodi li se to, poslodavac je obvezan ispraviti obrasce JOPPD na kojima je iskazivao predujam poreza iz plaće, a preplaćeni porez na dohodak se vraća poslodavcu.

- državi iz koje se primitak ostvaruje
- vrsti primitka
- bankovnom računu na koji se primitak isplaćuje
- razdoblju izaslanja i
- ostale podatke, ako su porezno relevantni.

Pisana izjava se podnosi pojedinačno, **po svakom radniku, u roku osam dana** od ostvarenog prvog primitka u poreznom razdoblju. Može se podnijeti u obliku dopisa koji ima propisani sadržaj ili na obrascu INO-IZJAVA koji je dostupan na mrežnim stranicama Porezne uprave.

6.1.3. Iznimka: oporezivanje plaće u državi rezidentnosti poreznog obveznika

Ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja predviđaju se izuzeci od općeg pravila, tj. određuje se kad pravo oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada ima država rezidenta, iako je rad obavljen u drugoj državi. Propisuju se **tri uvjeta** koji moraju biti **kumulativno ispunjeni,** a odnose se na:

1. vremensko ograničenje izuzeća – u većini ugovora se izuzeće ograničava na 183 dana, s tim da se ugovorom određuje odnosi li se to na bilo koje razdoblje započeto u jednoj i/ili završeno u drugoj kalendarskoj i/ili financijskoj godini ili se odnosi na jednu kalendarsku/financijsku godinu
2. poslodavac koji isplaćuje dohodak od nesamostalnog rada ne smije biti rezident države u kojoj radnik obavlja rad, što se u većini ugovora određuje kao uvjet da dohodak nije isplaćen od strane ili u ime poslodavca koji je rezident države u kojoj radnik radi i
3. ako poslodavac ima stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi, izuzeće se daje ukoliko se za taj dohodak ne tereti stalna poslovna jedinica u državi u kojoj se obavlja rad (ovim se uvjetom postiže učinak da trošak plaće ne može biti porezno priznati rashod pri utvrđivanju dobiti stalne poslovne jedinice koja se nalazi u državi u kojoj se obavlja nesamostalni rad).

Pri određivanju poreznog statusa radnika upućenog na rad u inozemstvo nužno je **detaljno razmotriti odredbe ugovora** o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji Hrvatska primjenjuje s odnosnom državom. Ugovori su sklapani u različito vrijeme, neki prema ranijem OECD-ovom modelu iz 1977. godine, neki sadrže specifična rješenja pa je radi pravilnog postupanja nužno analizirati odredbe konkretnog međudržavnog ugovora.

Ako se primjenjuje izuzetak, tj. ako se plaća oporezuje u Hrvatskoj, a osnovica na koju se obračunavaju doprinosi se razlikuje od svote ugovorene bruto plaće, osnovicu za obračun poreza na dohodak umanjuju doprinosi za mirovinsko osiguranje obračunani od osnovice određene prema čl. 37. Zakona o doprinosima. Ta se osnovica u pravilu razlikuje od svote bruto plaće koja se radniku isplaćuje, što utječe na obračun poreza na dohodak.

Primjer 7. – Obračun poreza na dohodak za izaslanog radnika, kad se porez plaća u Hrvatskoj

Radnik je privremeno upućen na rad u Italiju na razdoblje od tri mjeseca, od 1. rujna do 30. studenoga 2019. godine. Plaća se isplaćuje u Hrvatskoj, u kunama. Poslodavac u Italiji nema stalnu poslovnu jedinicu. U razdoblju rada u Italiji, radniku će se isplaćivati mjesečna plaća u iznosu 15.000,00 kn. Isti radnik za rad u tuzemstvu ima pravo na plaću u iznosu 8.000,00 kn mjesečno. Prebivalište radnika je u Zagrebu. Ima jedno uzdržavano dijete.

Obračun poreza na dohodak pri isplati plaće za rujan 2019. (isplata u listopadu) je sljedeći:

Red. br.	Opis	Iznos u kn
1.	Bruto plaća	15.000,00
2.	Osnovica za obračun doprinosa	9.600,00
3.	Doprinos iz plaće: 20 % od 9.600,00	1.920,00
4.	Dohodak	13.080,00
5.	Osobni odbitak	5.550,00
6.	Porezna osnovica	7.530,00
7.	Porez na dohodak – 24 %	1.807,20
8.	Prirez – 18 %	325,30
9.	Neto plaća (1. – 3. – 7. – 8.)	10.947,50
10.	Doprinos na plaću: 16,5 % od 9.600,00	1.584,00
11.	Ukupno troškovi za poslodavca (1. + 10.)	16.584,00

Primjer 8. - Porez na dohodak iz plaće radnika kojega je hrvatski poslodavac izaslao u EU, a radnik je rezident treće države

Hrvatski poslodavac je temeljem pribavljene dozvole boravka i rada, sukladno odobrenim kvotama radnih dozvola, zaposlio radnika državljanina Bosne i Hercegovine. S radnikom je sklopio ugovor o radu, prijavio ga nadležnim tijelima socijalnog osiguranja u Hrvatskoj, nakon mjesec dana za njega pribavio potvrdu A1 i uputio ga na rad u Italiju, na razdoblje od tri mjeseca, od 1. rujna do 30. studenoga 2019. godine. Radniku se plaća isplaćuje u Hrvatskoj, u kunama. Hrvatski poslodavac u Italiji nema stalnu poslovnu jedinicu.

U ovom se slučaju država kojoj pripada pravo oporezivanja dohotka koji rezident Bosne i Hercegovine ostvari radom u Italiji, određuje prema bilateralnom ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji primjenjuju Italija i Bosna i Hercegovina. Hrvatska nema pravo oporezivati dohodak ovog radnika ostvaren u Italiji.

6.2. Oporezivanje plaće radnika koji radi u državi s kojom Hrvatska ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Ako Hrvatska s državom u koju je radnik upućen na rad ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, porez na dohodak će se vjerojatno počevši od prve isplate, plaćati u državi u kojoj radnik radi, prema poreznom zakonodavstvu te države. U tom se slučaju počevši od prve isplate plaće obustavlja plaćanje predujma poreza na dohodak u Hrvatskoj, o čemu poslodavac ili radnik trebaju obavijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave u izjavi propisanoj čl. 89. Pravilnika o porezu na dohodak ili na obrascu INO-IZJAVA.

7. IZVJEŠTAVANJE POREZNE UPRAVE O PLAĆI I FISKALNIM OBVEZAMA IZ PLAĆE IZASLANOG RADNIKA

Pravilnikom o porezu na dohodak propisana su dva obrasca na kojima poslodavac izaslanog radnika izvještava Poreznu upravu o plaći i drugim primicima izaslanog radnika te o obračunanim i plaćenim fiskalnim obvezama radnika i poslodavca. To su:

1. **obrazac JOPPD** – na kojemu se izvještava o:
   - mjesečnoj plaći izaslanog radnika
   - mjesečnoj obvezi doprinosa iz plaće i na plaću
   - porezu na dohodak koji se plaća u Hrvatskoj
   - ostalim oporezivim primicima koji u Hrvatskoj podliježu obvezi doprinosa i poreza na dohodak

- ostalim oporezivim primicima koji u Hrvatskoj podliježu obvezi doprinosa, ali se zbog primjene ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja na njih ne plaća porez na dohodak u Hrvatskoj, nego u državi rada (u Hrvatskoj se i na te primitke plaćaju doprinosi)
- neoporezivim primicima koji se odnose na razdoblje u kojemu je radnik imao obvezu plaćanja poreza na dohodak u Hrvatskoj

2. **obrazac INO-DOH** – na kojemu se na godišnjoj razini izvještava o primicima radnika od kojih je radnik plaćao porez u državi rada, a ako poslodavac raspolaže valjanim potvrdama, i o porezu plaćenom u inozemstvu koji se može uračunati u podmirenje porezne obveze u Hrvatskoj (ako nema valjanih isprava, potvrde o porezu plaćenom u inozemstvu mogu se dostaviti do 30. studenoga tekuće za prethodnu godinu).

Obrazac JOPPD treba podnijeti najmanje svakoga mjeseca, na dan isplate plaće odnosno na dan dospijeća doprinosa i poreza na dohodak. Na obrascu JOPPD se uvijek iskazuju obvezni doprinosi, a porez na dohodak, možebitni prirez i neoporezivi primici samo isplaćeni za razdoblje u kojemu je prema ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja radnik u Hrvatskoj dužan plaćati predujam poreza iz plaće. Obrazac INO-DOH se podnosi na godišnjoj razini, za dio ili za cijelu poreznu godinu, do 31. siječnja sljedeće godine.

Oba se obrasca u pravilu podnose elektronički, u sustavu e-Porezna, a podaci se iskazuju uz korištenje propisanih šifrarnika.

Pri iskazivanju podataka o **mjesečnoj plaći** u obrascu JOPPD, na stranici B koriste se sljedeće šifre:

- pod 6.1 – za oznaku stjecatelja **0005** ili 0006 ili 0011 ili 0012
- pod 6.2. – za oznaku vrste primitka od kojega se porez na dohodak plaća u Hrvatskoj koriste se šifre iz skupine **0001**-0019, a ako se u Hrvatskoj ne plaća porez na dohodak, tada šifre iz skupine **0061**-0069.

Pri iskazivanju podataka o **ostalim oporezivim primicima** u obrascu JOPPD, na stranici B koriste se sljedeće šifre:

- pod 6.1 – za oznaku stjecatelja **0005** ili 0006 ili 0011 ili 0012
- pod 6.2. – za oznaku vrste primitka od kojega se u Hrvatskoj plaća predujam poreza i doprinosi - šifra **0021** ili 0022 i dr., a ako se iz toga primitka u Hrvatskoj ne plaća predujam poreza jer se porez plaća u državi rada, ali je primitak podložan obvezi doprinosa, šifra **0023** ili 0024.

Neoporezivi primici koji u Hrvatskoj ne podliježu ni obvezi doprinosa, ni obvezi poreza na dohodak, iskazuju se u obrascu JOPPD samo ako su isplaćeni u razdoblju u kojem radnik prema ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja predujam poreza plaća u Hrvatskoj. Za iskazivanje podataka, u polju pod 15.1. koriste se oznake propisane Šifrarnikom 4. - Neoporezivi primici.

Primici koji se po hrvatskim poreznim propisima smatraju neoporezivima, a isplaćeni su radniku za razdoblje u kojem je plaćao porez u državi izaslanja i koji su vjerojatno oporezovani u toj državi, iskazuju se u obrascu INO-DOH uz korištenje Šifrarnika INO-DOH.

Primjer 9. – Iskazivanje podataka u obrascu JOPPD

a) Radniku iz primjera 7., izaslanom u Italiju, koji porez na dohodak plaća u Hrvatskoj, uz plaću u kunama isplaćuje se i devizna dnevnica za rad u inozemstvu u visini 70 eura po danu, tj. 2.100 eura za mjesec rujan. Uz to, radniku se isplaćuje oporezivi primitak namijenjen plaćanju usluga rekreacije, u iznosu 4.000,00 kn bruto. Svi primici se isplaćuju na dan 4. listopada 2019. i toga dana se iskazuju u obrascu JOPPD. Primici isplaćeni u eurima iskazuju se u kunama, preračunani u kune po srednjem tečaju HNB-a na dan isplate primitka (pretpostavka, 2.100 eura = 15.540,00 kn).

b) Isti poslodavac drugom radniku koji je već drugu godinu izaslan u Italiju, istoga dana isplaćuje iste primitke kako je navedeno pod a) s time da taj radnik porez na dohodak plaća u Italiji. Poslodavac je već ranije o tome obavijestio ispostavu Porezne uprave u Hrvatskoj na obrascu INO-IZJAVA. Za ovog će se radnika

stranica B

I. OIB podnositelja izvješća 11111111111 II. Oznaka izvješća 19277 III. Vrsta izvješća 1 IV. Redni broj stranice 1/1

1. Redni broj	2. Šifra općine/grada prebivališta / boravišta	4. OIB stjecatelja/ osiguranika	6.1. Oznaka stjecatelja/ osiguranika	7.1. Obveza dod. dop. za MO za staž s pov. trajanjem	8. Oznaka prvog/ zadnjeg mj. u osiguranju po istoj osnovi	10. Ukupni sati rada	10.0 Od toga neodrađeni sati	11. Iznos primitka (oporezivi)	12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.5. Doprinos za zapošljavanje	12.7. Dodatni dop. za MO za staž osig. s poveć. traj. - II STUP	12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditet.	13.2. Izdatak - uplaćeni doprinos za MO	13.4. Osobni odbitak	14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	15.1. Oznaka neoporezivog primitka	16.1. Oznaka načina isplate	17. Obračunani primitak od nesam. rada (plaća)
	3. Šifra općine/ grada rada	5. Ime i prezime stjecatelja/ osiguranika	6.2. Oznaka primitka/ obveze doprinosa	7.2. Obveza pos. dop. za poti. zapošl. os. s invalidit.	9. Oznaka punog/ nepunog radnog vr. ili rada s pol. r.v.	10.1. Razdoblje obračuna od	10.2. Razdoblje obračuna do	12. Osnovica za obračun doprinosa	12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje - II STUP	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	12.6. Dodatni dop. za MO osig. za staž s poveć. tra.	12.8. Poseban doprinos za korištenje zdr. zaštite u inozemstvu	13.1. Izdatak	13.3. Dohodak	13.5. Porezna osnovica	14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak	15.2. Iznos neoporezivog primitka	16.2. Iznos za isplatu	

a) Plaća i ostali primici izaslanog radnika koji predujam poreza plaća u Hrvatskoj (red br. 1 – mjesečna plaća; red br. 2.- neoporeziva dnevnica za rad u inozemstvu i red br. 3 – ostali oporezivi primitak)

1.	01333	12121212121	0005	0	1	168	0	15.000,00	1.440,00	1.584,00	0,00	0,00	0,00	1.920,00	5.550,00	1.807,20	0	1	15.000,00
	99380	Marko Bulić	0001	0	1	01.09.2019.	30.09.2019.	9.600,00	480,00	0,00	0,00	0,00	0,00	13.080,00	7.530,00	325,30	0,00	10.947,50	
2.	01333	12121212121	0000	0	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	23	1	0,00
	99380	Marko Bulić	0000	0	0	01.10.2019.	31.10.2019.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	15.540,00	15.540,00	
3.	01333	12121212121	0005	0	1	0	0	4.000,00	600,00	660,00	0,00	0,00	0,00	800,00	0,00	768,00	0	1	0,00
	99380	Marko Bulić	0021	0	1	01.01.2019.	31.12.2019.	4.000,00	200,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.200,00	3.200,00	138,24	0,00	2.293,76	

b) Plaća i ostali primici izaslanog radnika koji predujam poreza plaća u državi u koju je izaslan (red br. 1. – doprinosi prema mjesečnoj plaći; red br. 2. – doprinosi prema ostalom primitku koji bi u RH bio oporeziv)

1.	00434	17171717171	0005	0	3	168	0	0,00	1.440,00	1.584,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0	1	15.000,00
	99380	Dario Kiš	0061	0	1	01.09.2019.	30.09.2019.	9.600,00	480,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	13.080,00	
2.	00434	17171717171	0005	0	1	0	0	0,00	600,00	660,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0	1	0,00
	99380	Dario Kiš	0023	0	1	01.01.2019.	31.12.2019.	4.000,00	200,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.200,00	

u obrascu JOPPD iskazivati samo podaci o osnovici za doprinose, svotama doprinosa i ugovorenoj mjesečnoj plaći.

Za radnika iz primjera 9. b) poslodavac mora do kraja siječnja 2020. godine Poreznoj upravi dostaviti obrazac INO-DOH s ukupnim podacima o primicima isplaćenima tijekom 2019. godine. Pri tome vrstu ostvarenih primitaka može **šifrirati** prema hrvatskim poreznim pravilima, neovisno o tome što je u Italiji vjerojatno ukupno isplaćena svota smatrana plaćom i oporezovana kao plaća. Poslodavac će iskazati podatke na opisani način samo ako je radnik kao porezni obveznik **izabrao da mu se obuhvat ovog izvora inozemnog dohotka utvrdi prema hrvatskom Zakonu o porezu na dohodak (čl. 80.a st. 4. Zakona)**, što poslodavac navodi u Napomeni obrasca INO-DOH. To posljedično znači da će se radniku koji na obrascu ZPP-DOH zatraži uračunavanje poreza plaćenog u inozemstvu, pri utvrđivanju godišnje porezne obveze u Hrvatskoj moći uračunati samo razmjerni dio poreza plaćenog u inozemstvu, tj. onaj dio koji se odnosi na dohodak od nesamostalnog rada oporeziv prema hrvatskom Zakonu o porezu na dohodak.

Pod opisanim uvjetima, podaci na obrascu INO-DOH iskazat će se na način kako je prikazano, uz napomenu da je iznos poreza na dohodak plaćenog u Italiji izmišljeni podatak.

8. GODIŠNJI OBRAČUN POREZA NA DOHODAK ZA IZASLANE RADNIKE REZIDENTE HRVATSKE

Za izaslane radnike rezidente koji su u poreznoj godini **predujam poreza plaćali u Hrvatskoj,** Porezna uprava u posebnom postupku provodi godišnji obračun poreza na dohodak, uz uključivanje ostvarenog drugog dohotka (ako je porezni obveznik u poreznoj godini ostvario dohodak od samostalne djelatnosti, tada sam podnosi godišnju poreznu prijavu na obrascu DOH). Ako porezni obveznik ne podnosi godišnju poreznu prijavu, a ima interesa u godišnjem obračunu ostvariti neko porezno pravo koje mu nije priznato tijekom godine, podnijet će obrazac ZPP-DOH i zatražiti priznavanje neiskorištenog poreznog prava (npr. za uzdržavanog člana obitelji koji nije upisan u PK karticu i dr.).

Utjecaj dohotka od plaće radnika izaslanih u inozemstvo koji su **porez plaćali u državi izaslanja,** ovisi o tome primjenjuje li Hrvatska s odnosnom državom ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, pa ako primjenjuje, o ugovorenoj metodi otklanjanja učinaka dvostrukog oporezivanja. U ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje Hrvatska primjenjuje sa 63 države, **metoda izuzimanja** dohotka od nesamostalnog rada (plaće), ugovorena je s 9 država: **Belgijom, Estonijom, Francuskom, Korejom, Latvijom, Li-**

MINISTARSTVO FINANCIJA, POREZNA UPRAVA

PODRUČNI URED Zagreb

ISPOSTAVA Trešnjevka

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 2019. godinu

1. Podaci o isplatitelju / podnositelju primitka	
1. Naziv/Ime i prezime: Desk-shop, d.o.o.	2. OIB: 11111111111

2. Podaci o primitku iz inozemstva rezidenata i tuzemnom neoporezivom primitku nerezidenata, porezu na dohodak i prirezu (iznosi 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]			(ako primat	6. IBAN računa u banci[3] elj primitka ima otvoren bankovni račun u inozemstvu)		
												18. Potvrda o uplaćenom porezu				
	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	18.1. Porezni obveznik raspolaže s potvrdom o plaćenom porezu[10]	18.2. Porezni obveznik će potvrdu o plaćenom porezu dostaviti do 30.11.[10, 11]	19. Metoda izbjegavanja dvostrukog oporezivanja[10]	20. Iznos poreza koji se može uračunati	21. Ukupno za povrat / uplatu
1.	DARIO KIŠ					17171717171		191-HRVATSKA		17171717171			IT5823600003110378143			
	ITALIJA	99380	plaća	0001	15	15	184.000,00	23.840,00	160.160,00	0,00	29.741,30	NE	DA	U	-	-
2.	DARIO KIŠ					17171717171		191-HRVATSKA					IT5823600003110378143			
	ITALIJA	99380	ostali primici	0021	15	15	4.000,00	800,00	3.200,00	0,00	594,73	NE	DA	U	-	
1.	DARIO KIŠ					17171717171		191-HRVATSKA		17171717171			IT5823600003110378143			
	ITALIJA	99380	plaća -dnevnica za rad u inozemstvu	9023	15	15	149.184,00	0,00	0,00	0,00	27.517,41	NE	DA	I	-	-

3. Popis priloženih isprava[13]

1. Izjava radnika kojom Darko Kiš zahtijeva da mu se u godišnjem obračunu poreza na dohodak obuhvat dohotka ostvarenog u inozemstvu utvrdi prema Zakonu o porezu na dohodak Republike Hrvatske.

4. Napomene poreznog obveznika/opunomoćenika/poreznog savjetnika

1. Na temelju čl. 80.a Zakona o porezu na dohodak porezni obveznik Dario Kiš zahtijeva da mu se dohodak od nesamostalnog rada ostvaren u inozemstvu utvrdi prema hrvatskom Zakonu o porezu na dohodak, uz uračunavanje poreza na dohodak plaćenog u Italiji (poreza koji se odnosi na istovrsni primitak), što će porezni obveznik Darko Kiš zatražiti na obrascu ZPP-DOH koji će dostaviti do 28. veljače 2020. godine.
2. Na rednim brojevima 1., 2. i 3. u stupcu pod 17. porez plaćen u Italiji je podijeljen po načelu razmjernosti.
3. Potvrda o porezu na dohodak koji je plaćen u Italiji dostaviti će se do 30. studenoga 2020. godine.

U Zagrebu, 31. siječnja 2020.

tvom, Norveškom, Njemačkom i Švedskom. Pri tome Hrvatska, čak i kad joj ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja omogućava primjenu izuzimanja s uračunavanjem, prema svom poreznom zakonodavstvu potpuno izuzima dohodak ostvaren u tim državama.

Inozemni dohodak ostvaren u ostalim državama uključuje se u godišnji dohodak poreznog obveznika rezidenta, ali se uz propisane uvjete **porez plaćen u inozemstvu uračunava u podmirenje porezne obveze u Hrvatskoj.** Ako je metoda uračunavanja propisana međudržavnim ugovorom, primjenjuju se odredbe ugovora, a ako međudržavnim ugovorom nije određena tehnika uračunavanja i u slučaju kad je porez plaćen u državi s kojom Hrvatska ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, porez plaćen u inozemstvu uračunava se u podmirenje porezne obveze u Hrvatskoj na način propisan čl. 87. Pravilnika o porezu na dohodak. Izračun se provodi u tri koraka:

1. *korak* - izračuna se prosječna porezna stopa na dohodak prije umanjenja za osobni odbitak, kao učešće poreza u ukupnom godišnjem dohotku
2. *korak* - primjenom tako izračunane prosječne porezne stope na iznos inozemnog dohotka izračunava se najviša svota inozemnog poreza koji se može uračunati u podmirenje godišnje porezne obveze u Hrvatskoj i
3. *korak* - svota inozemnog poreza koji se može uračunati uspoređuje se s inozemnim porezom iz potvrde inozemnog poreznog tijela pa ako je:
   - inozemni porez veći od iznosa koji se može uračunati - uračunava se samo do iznosa koji se može uračunati
   - inozemni porez manji od iznosa koji se može uračunati - uračunava se svota inozemnog poreza iz potvrde.

Primjer 10. – Izračunavanja inozemnog poreza koji se može priznati u podmirenje porezne obveze u Hrvatskoj za izaslanog radnika kojemu je tijekom rada u inozemstvu, uz plaću, isplaćivana dnevnica za rad u inozemstvu

Za podatke navedene u primjeru 7. i 9., za radnika izaslanog u Italiju, koji je cijelu 2019. godinu bio izaslan i kojemu su uz plaću isplaćivane dnevnice kao naknada za prehranu i podmirivanje povećanih troškova života u državi izaslanja, a radnik je zatražio da mu se u godišnjem obračunu dohodak utvrdi prema hrvatskom Zakonu o porezu na dohodak, u podmirenje porezne obveze u Hrvatskoj moći će se uračunati **samo dio poreza plaćenog u Italiji**, tj. porez koji se odnosi na dio primitka koji se u Hrvatskoj oporezuje porezom na dohodak (istovjetni dohodak). Taj će se iznos utvrditi razmjerno, kako slijedi (radi pojednostavljenja, izostavljeni su doprinosi iz plaće koji su dio primitka):

Red. br.	Opis	Iznos u kn
1.	Dohodak ostvaren u inozemstvu koji se prema propisima države u kojoj je ostvaren, smatrao oporezivim dohotkom	311.544,00
2.	Dio inozemnog dohotka koji se po hrvatskim propisima smatra neoporezivim primitkom	148.184,00
3.	Dio inozemnog dohotka koji se po hrvatskim propisima smatra oporezivim dohotkom	163.360,00
4.	Učešće dohotka koji se po hrvatskim propisima smatra oporezivim dohotkom u ukupnom inozemnom dohotku (3 : 1)	**52,436 %**
5.	Porez plaćen u inozemstvu	57.853,44
6.	Porez plaćen u inozemstvu u visini razmjernog učešća dohotka po hrvatskim propisima u inozemnom dohotku (porez koji odgovara tuzemnom porezu na dohodak) (52,436 % od 57.853,44)	**30.336,03**

Temeljem podataka iz potvrde inozemnog poreznog tijela i podataka iskazanih u obrascu INO-DOH Porezna uprava će utvrditi godišnju poreznu obvezu za 2019. godinu. Da je porezni obveznik u 2019. godini primio i plaću i/ili drugi dohodak iskazan u obrascu JOPPD, i taj bi se iznos dohotka uključio u godišnji obračun. Uz pretpostavku da je dohodak iskazan u obrascu INO-DOH jedini ostvareni dohodak te uz ostale propisane uvjete (ZPP-DOH, potvrda inozemnog tijela), poreznom obvezniku će se utvrditi godišnja porezna obveza za 2019. godinu:

Red. br.	Opis	Iznos u kn
1.	Dohodak ostvaren u tuzemstvu	0,00
2.	Dohodak ostvaren u inozemstvu	163.360,00
3.	Ukupni godišnji dohodak	163.360,00
4.	Godišnji osobni odbitak (5.550,00 x 12)	66.600,00
5.	Godišnja porezna osnovica (3. – 4.)	96.760,00
6.	Godišnja obveza poreza na dohodak i prireza: - porez – 24 % od 96.760,00 - prirez – 18 % od 23.224,40	27.404,43 23.224,40 4.180,03
7.	Prosječna godišnja stopa poreza na dohodak (6. : 3.)	16,775 %
8.	Porez plaćen u inozemstvu koji odgovara tuzemnom porezu na dohodak	**30.336,03**
9.	Najviši iznos poreza plaćenog u inozemstvu koji bi se mogao uračunati (stopa 16,775 % primijenjena na inozemni dohodak)	27.403,64
10.	Iznos poreza plaćenog u inozemstvu koji se uračunava u podmirenje porezne obveze u tuzemstvu	**27.403,64**
11.	Razlika poreza za uplatu po godišnjem obračunu	0,79

Dakle, nakon uračunavanja poreza plaćenog u inozemstvu koji odgovara tuzemnom porezu na dohodak te zbog obuhvata dohotka prema hrvatskom Zakonu o porezu na dohodak, porezni obveznik rezident nema obvezu plaćanja razlike godišnjeg poreza u Hrvatskoj.

Porezni obveznik je mogao izabrati da mu se inozemni dohodak utvrdi **onako kako ga je utvrdilo inozemno porezno tijelo.** U tom bi slučaju u obrascu INO-DOH ukupni dohodak trebalo šifrirati s oznakom plaće (dohotka od nesamostalnog rada), radnik bi također trebao podnijeti obrazac ZPP-DOH i dostaviti potvrdu o porezu plaćenom u Italiji, a u godišnjem obračunu iskazali bi se sljedeći podaci:

Red. br.	Opis	Iznos u kn
1.	Dohodak ostvaren u tuzemstvu	0,00
2.	Dohodak ostvaren u inozemstvu	311.544,00
3.	Ukupni godišnji dohodak	311.544,00
4.	Godišnji osobni odbitak (5.550,00 x 12)	66.600,00
5.	Godišnja porezna osnovica (3. – 4.)	244.944,00
6.	Godišnja obveza poreza na dohodak i prireza: - porez – 24 % od 244.944,00 - prirez – 18 % od 58.786,56	**69.368,14** 58.786,56 10.581,58
7.	Prosječna godišnja stopa poreza na dohodak (6. : 3.)	**22,266 %**
8.	Porez plaćen u inozemstvu koji odgovara tuzemnom porezu na dohodak	**57.853,44**
9.	Najviši iznos poreza plaćenog u inozemstvu koji bi se mogao uračunati (stopa 22,266 % primijenjena na inozemni dohodak)	69.368,39
10.	Porez plaćen u inozemstvu koji se uračunava u podmirenje porezne obveze u tuzemstvu	**57.853,44**
11.	Razlika poreza za uplatu po godišnjem obračunu	11.514,70

Vidljivo je da je radniku bilo u interesu zatražiti da mu se ostvareni dohodak utvrdi prema tuzemnom zakonodavstvu, a ne onako kako ga je utvrdilo inozemno porezno tijelo. Ne mora u svim slučajevima biti tako. Odluka će ovisiti o stopama poreza i poreznim olakšicama koje su umanjile porez plaćen u državi rada, visini godišnjeg dohotka, godišnjem osobnom odbitku i dr.

9. UMJESTO ZAKLJUČKA

Ulaskom Hrvatske u članstvo EU hrvatskim je poduzetnicima omogućeno pružanje usluga ne samo na području EU, nego i **u državama koje su posebnim sporazumima vezane uz** EU pa raste interes hrvatskih poslodavaca za upućivanje radnika na rad u EU.[14] Uz to, otvaraju se tržišta u državama s kojima Hrvatska primjenjuje bilateralne ugovore te u trećim zemljama.

Hrvatsko zakonodavstvo kojim je uređena obveza plaćanja doprinosa i poreza na dohodak za radnike upućene na rad u inozemstvo, još uvijek trpi prigovore. Hrvatski propisi omogućavaju da se čak i za radnike izaslane u EU doprinosi plaćaju na osnovicu manju od plaće koja im se isplaćuje, što će za radnika imati kao posljedicu nižu mirovinu i moglo bi se okvalificirati kao nelojalna konkurencija hrvatskih poduzetnika na tržištu EU. Propisi čak omogućavaju da se pri određivanju osnovice za doprinose, izaslanjem smatra i rad u trećim državama, što odudara od temeljne logike međunarodno prihvaćenog pojma detašmana radnika.

Visoko porezno opterećenje porezom na dohodak u Hrvatskoj i kao posljedica toga, velike razlike poreza koje rezidenti izaslani na rad u inozemstvo plaćaju po godišnjem obračunu, pokušalo se ublažiti omogućavanjem da se dio inozemnog primitka smatra neoporezivom dnevnicom za rad u inozemstvu, što je dodatno zakompliciralo godišnji obračun poreza na dohodak.

[14] U prijelaznom razdoblju, ograničenja još primjenjuju Austrija i Švicarska.

Porez na dobit poduzetnika i neprofitnih organizacija

Autori:

Domagoj Bakran, mag. oec., Ana Botica, dipl. oec., Kristijan Cinnoti, dipl. oec., prof. dr. sc. Danimir Gulin, Ivica Milčić, univ. spec. oec., Luka Orlović, univ. spec. oec, izv. prof. dr. sc. Hrvoje Perčević, Šime Prtain, dipl. oec., Marko Škara, dipl. oec.

Redaktor:

Domagoj Bakran, mag. oec.

Izdanje:

Zagreb, 2018., 393 str.

Priručnik Porez na dobit poduzetnika i neprofitnih organizacija sveobuhvatno je izdanje koje pokriva teme iz područja oporezivanja dobiti trgovačkih društava, neprofitnih organizacija i ostalih obveznika poreza na dobit. U primjerima u priručniku obrađeni su načini utvrđivanja osnovice poreza na dobit, stavke uvećanja/umanjenja dobiti/gubitka, posebnosti kod utvrđivanja porezne osnovice primjenom novčanog načela i sama prijava poreza na dobit.

Cijena:

300,00 kn (PDV uključen u cijenu)

Mr. RENATA TURČINOV, dipl. iur.
HZZO, Zagreb

Stručni članak UDK 330.5 – 331.2

Prava iz zdravstvenog osiguranja u slučaju prestanka radnog odnosa

Prestanak radnog odnosa utječe na korištenje određenih prava iz obveznog zdravstvenog osiguranja radnika osiguranih osoba Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje.
U ovom članku autorica pojašnjava kako činjenica prestanka radnog odnosa utječe na status u obveznom zdravstvenom osiguranju, naknadu plaće za vrijeme privremene nesposobnosti za rad, kao i na neka prava iz sustava rodiljnih i roditeljskih potpora.

1. STATUS U OBVEZNOM ZDRAVSTVENOM OSIGURANJU

Sukladno članku 7. stavku 1. točki 13.a) Zakona o obveznom zdravstvenom osiguranju (Nar. nov., br. 80/13. i 137/13., nastavno: ZOZO), na obvezno zdravstveno osiguranje obvezno se osiguravaju i stječu status osiguranika osobe s prebivalištem odnosno odobrenim stalnim boravkom u Republici Hrvatskoj, koje nisu obvezno zdravstveno osigurane po drugoj osnovi i koje su se prijavile Hrvatskom zavodu za zdravstveno osiguranje (nastavno: HZZO) u roku 30 dana od dana prestanka radnog odnosa odnosno obavljanja djelatnosti ili od dana prestanka primanja naknade plaće na koju imaju pravo prema ZOZO-u odnosno propisima donesenim temeljem ZOZO-a.[1]

Dakle, u slučaju prestanka radnog odnosa potrebno je javiti se područnoj službi odnosno regionalnom uredu HZZO-a **u roku 30 dana od dana prestanka radnog odnosa**, a pri tome za prijavu nije od značaja sam razlog zbog kojeg je radni odnos prestao.[2]

Obzirom na odredbe Uredbe (EZ) br. 883/2004[3] Europskog parlamenta i Vijeća od 29. travnja 2004. godine, državljani drugih država članica koji u Republici Hrvatskoj imaju odobren privremeni boravak, a koji su bili obvezno zdravstveno osigurani pri HZZO-u osnovom radnog odnosa u Hrvatskoj, nakon prestanka radnog odnosa, također mogu HZZO-u podnijeti prijavu na obvezno zdravstveno osiguranje u roku 30 dana od dana prestanka radnog odnosa te će im se daljnji status u obveznom zdravstvenom osiguranju utvrditi sukladno članku 7. stavku 1. točki 13.a) ZOZO-a.

Također, zbog obveze primjene „Načela jednakog postupanja s davanjima, dohotkom, činjenicama ili događajima“ odnosno načela asimilacije činjenica, koji je propisan člankom 5. Uredbe 883/2004, radni odnos koji je postojao u drugoj državi članici Europske unije (EU), Europskog ekonomskog prostora (EEP) ili u Švicarskoj tretirat će se, u svrhu daljnje prijave, kao da je bio u Republici Hrvatskoj.

Stoga i osoba koja je radila u drugoj državi članici EU/EEP/Švicarskoj, a radni odnos joj je prestao, može steći status zdravstveno osigurane osobe u Republici Hrvatskoj **temeljem prijave HZZO-u u roku 30 dana od prestanka radnog odnosa u drugoj državi članici**.

Naime, prema spomenutom načelu asimilacije činjenica, ako se temeljem zakonodavstva nadležne države članice pravni učinci pripisuju pojavi određenih činjenica ili događaja, ista država uzima u obzir slične činjenice ili događaje koji nastanu u bilo kojoj državi članici Europske unije kao da su nastali na njezinom vlastitom području.

Ako je osoba propustila prijaviti se na obvezno zdravstveno osiguranje u HZZO-u u roku 30 dana od prestanka radnog odnosa, a status ne može steći kao član obitelji po bračnom drugu ili po nekoj drugoj osnovi osiguranja utvrđenoj ZOZO-om, onda je obvezna osigurati se na način da **postaje obveznik plaćanja doprinosa**, sukladno članku 13. ZOZO-a.

Prema istom članku, osobe s prebivalištem odnosno odobrenim stalnim boravkom u Republici Hrvatskoj koje pravo na obvezno zdravstveno osiguranje ne mogu ostvariti prema drugoj osnovi osnova osiguranja utvrđenoj ZOZO-om (člancima 7. do 12. i člancima 14. i 15. ZOZO-a), obvezne su se osigurati na obvezno zdravstveno osiguranje na način da prava i obveze iz obveznoga zdravstvenog osiguranja stječu pod uvjetom da su **prethodno jednokratno uplatile doprinos za obvezno zdravstveno osiguranje na najnižu osnovicu za obračun doprinosa za obvezno zdravstveno osiguranje**. Doprinos uplaćuju od dana prestanka ranijeg statusa osigurane osobe, a najdulje za razdoblje od 12 mjeseci.

2. NAKNADA PLAĆE ZA VRIJEME PRIVREMENE NESPOSOBNOSTI ZA RAD

U skladu s člankom 51. ZOZO-a, osiguraniku kojem je za vrijeme trajanja privremene nesposobnosti prestao radni odnos odnosno obavljanje djelatnosti osobnim radom, **naknada plaće pripada još najviše 30 dana računajući od dana prestanka radnog odnosa** odnosno obavljanja djelatnosti osobnim radom i to pod uvjetom da mu je izabrani doktor privremenu nesposobnost utvrdio **najmanje osam dana prije dana prestanka radnog odnosa** odnosno obavljanja djelatnosti osobnim radom te da je u vrijeme prestanka radnog odnosa odnosno obavljanja djelatnosti osobnim radom, imao pravo na naknadu plaće u skladu s odredbama ZOZO-a.

Iznimno, pod istim uvjetima, osiguraniku kojem je za vrijeme privremene nesposobnosti koja je **neposredna posljedica sudjelovanja u Domovinskom ratu ili je posljedica priznate ozljede na radu ili profesionalne bolesti** prestao radni odnos odnosno obavljanje djelatnosti osobnim radom, pripada pravo na naknadu plaće i nakon prestanka radnog odnosa odnosno obavljanja djelatnosti osobnim radom **sve dok ponovno ne bude radno sposoban, odnosno dok mu nalazom i mišljenjem nadležnog tijela vještačenja ne bude utvrđena invalidnost u skladu s člankom 48. ZOZO-a**.

[1] Za prijavu je potrebna Tiskanica 1 – za osiguranika: Prijava/Odjava/Promjena u obveznom zdravstvenom osiguranju, dokaz o prebivalištu odnosno stalnom boravku (uvjerenje MUP-a ili osobna iskaznica) te dokaz o prestanku radnog odnosa ili obavljanja djelatnosti.

[2] Prijavu je obvezna zaprimiti i provesti svaka područna služba odnosno regionalni ured HZZO-a.

[3] Članci 1., 4. i 11. Uredbe 883/2004.

Za vrijeme privremene nesposobnosti za rad zbog **bolesti i komplikacija u vezi s trudnoćom i porodom, korištenja prava na rodiljni dopust te prava na dopust za slučaj smrti djeteta za vrijeme korištenja rodiljnog dopusta** osiguraniku koji koristi jedno od navedenih prava pripada pravo na naknadu plaće i nakon prestanka radnog odnosa odnosno obavljanja djelatnosti osobnim radom **do isteka korištenja istog prava**. Za navedene slučajeve se ne primjenjuje uvjet utvrđivanja privremene nesposobnosti za rad odnosno korištenja prava na dopust najmanje 8 dana prije dana prestanka radnog odnosa.

Osiguraniku koji je tijekom korištenja prethodno navedenih prava zasnovao radni odnos s punim ili nepunim radnim vremenom ili je počeo obavljati djelatnost osobnim radom prestaje pravo na naknadu plaće ostvarene sukladno prethodno navedenim odredbama članka 51. ZOZO-a.

3. PRAVA IZ SUSTAVA RODILJNIH I RODITELJSKIH POTPORA

Sukladno članku 9. stavku 1. Zakona o rodiljnim i roditeljskim potporama (Nar. nov., br. 85/08., 110/08., 34/11., 54/13., 152/14. i 59/17. – nastavno: Zakon o potporama), zaposleni i samozaposleni korisnik, između ostaloga, ima pravo na rodiljni i roditeljski dopust, rad s polovinom punog radnog vremena zbog pojačane njege djeteta te dopust ili rad s polovinom punog radnog vremena radi skrbi i njege djeteta s težim smetnjama u razvoju.[4]

Prema članku 52. Zakona o potporama, korisnik prava iz sustava rodiljnih i roditeljskih potpora dužan je svaku promjenu koja utječe na korištenje priznatog prava (gubitak statusa osigurane osobe u obveznom zdravstvenom osiguranju, prestanak statusa zaposlenog odnosno samozaposlenog roditelja korisnika prava ili drugog roditelja kao i druge okolnosti bitne za ostvarivanje prava) **prijaviti HZZO-u u roku 8 dana od dana nastanka te okolnosti**.

Korisnik prava koji ne postupi na opisani način, dužan je HZZO-u odnosno državnom proračunu, nadoknaditi nastalu štetu i ostvareni nepripadni primitak, s pripadajućom kamatom u roku 8 dana od dana zaprimljene pisane obavijesti HZZO-a o utvrđenim okolnostima.

Prethodno je opisano do kada korisnik ima pravo na naknadu plaće u slučaju prestanka radnog odnosa tijekom **rodiljnog dopusta**.

Roditeljski dopust zaposleni ili samozaposleni roditelj ima pravo koristiti nakon navršenih 6 mjeseci života djeteta, a može ga koristiti do osme godine života djeteta. Pravo na roditeljski dopust je osobno pravo oba zaposlena ili samozaposlena roditelja, koje oni koriste u trajanju od 8 mjeseci (za prvo ili drugo rođeno dijete), odnosno 30 mjeseci (za rođene blizance, treće i svako sljedeće dijete). U pravilu, oba roditelja koriste roditeljski dopust, svaki u trajanju od 4 ili 15 mjeseci (ovisno o broju rođene djece), no ako, sukladno dogovoru, pravo koristi samo jedan roditelj, isti dopust koristi u trajanju od 6 odnosno 30 mjeseci.

Zaposleni ili samozaposleni roditelj može koristiti roditeljski dopust u cijelosti ili u dijelovima. Ako ga koristi u dijelovima, tada ga može koristiti najviše dva puta godišnje, svaki put u trajanju od najmanje 30 dana.

Kad je u pitanju korištenje neiskorištenog roditeljskog dopusta zbog prestanka zaposlenja, moguća su tri rješenja.

Jedno je da se neiskorišteni roditeljski dopust nastavi koristiti nakon ponovnog zaposlenja, a s obzirom da se on može koristiti do 8 godine života djeteta.

Drugo je da majka djeteta neiskorišteni roditeljski dopust nastavi koristiti kao roditeljsku poštedu od rada što je pravo nezaposlenih majki, sukladno članku 27. Zakona o potporama. Pravo se može koristiti uz prethodnu prijavu Hrvatskom zavodu za zapošljavanje i uređen daljnji status u HZZO-u kao i ispunjene ostale propisane uvjete.

Treće rješenje je da neiskorišteni roditeljski dopust majka nastavi koristiti kao roditeljsku brigu o djetetu, suglasno članku 31. Zakona o potporama, a kao majka izvan sustava rada.

Dopust radi njege djeteta s težim smetnjama u razvoju je pravo jednoga od zaposlenih ili samozaposlenih roditelja djeteta s težim smetnjama u razvoju (dijete s težim tjelesnim ili mentalnim oštećenjem ili težom psihičkom bolesti). Pravo se ostvaruje nakon isteka prava na rodiljni dopust, u tijeku korištenja ili nakon isteka prava na roditeljski dopust, a na temelju nalaza i mišljenja nadležnog tijela vještačenja.

Pravo se može ostvariti do navršene 8. godine djetetova života, a uvjet za njegovo korištenje, između ostaloga, je da su oba roditelja zaposlena ili samozaposlena, kako prije početka korištenja, tako i za sve vrijeme trajanja dopusta.

Stoga se, pri započinjanju korištenja prava kao i tijekom njegova korištenja, provjerava činjenica zaposlenosti odnosno samozaposlenosti oba roditelja.

Korisnik je dužan svaku promjenu koja utječe na korištenje priznatog prava pa tako, između ostaloga i prestanak statusa zaposlenog odnosno samozaposlenog roditelja korisnika prava odnosno drugog roditelja, prijaviti HZZO-u u roku 8 dana od dana nastanka iste okolnosti. U protivnome je dužan državnom proračunu nadoknaditi nastalu štetu i ostvareni nepripadni primitak, sukladno prethodno navedenom članku 52. Zakona o potporama.

Pravo na rad s polovinom punoga radnog vremena radi njege djeteta s težim smetnjama u razvoju je, također, pravo jednog od zaposlenih ili samozaposlenih roditelja. Pravo se ostvaruje nakon isteka prava na rodiljni dopust, u tijeku korištenja ili nakon isteka prava na roditeljski dopust, temeljem nalaza i mišljenja nadležnog tijela vještačenja. Pravo se može koristiti i nakon navršene 8. godine djetetova života, sve dok ta potreba traje.

Jedan od uvjeta za ostvarivanje prava je da su oba roditelja zaposlena ili samozaposlena, kako prije početka korištenja, tako i za sve vrijeme korištenja prava.

Stoga se, kao i kod prava na dopust radi njege djeteta s težim smetnjama u razvoju, pri započinjanju korištenja prava, kao i tijekom njegova korištenja, provjerava činjenica zaposlenosti odnosno samozaposlenosti oba roditelja.

I kod ovog prava, korisnik je obvezan svaku promjenju koja utječe na korištenje priznatog prava u roku 8 dana od dana prijaviti HZZO-u, a u protivnom je dužan državnom proračunu nadoknaditi nastalu štetu te ostvareni nepripadni primitak.[5]

Isto pravilo vrijedi i kod ostvarivanja **prava na rad s polovinom punog vremena radi pojačane njege djeteta,** koje može ostvariti jedan od zaposlenih odnosno samozaposlenih roditelja do navršene treće godine života djeteta, ako je djetetu prema nalazu i ocjeni izabranog doktora primarne zdravstvene zaštite i nadležnog tijela vještačenja, zbog njegova zdravlja i razvoja, potrebna pojačana briga i njega.[6]

Literatura:

1. Zakon o obveznom zdravstvenom osiguranju (Nar. nov., br. 80/13. i 137/13.).
2. Zakon o rodiljnim i roditeljskim potporama (Nar. nov., br. 85/08., 110/08., 34/11., 54/13., 152/14. i 59/17.).
3. Uredba (EZ) br. 883/2004 Europskog parlamenta i Vijeća od 29. travnja 2004. o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti (Službeni list Europske unije L 166, 30. 4. 2004., 1.-123.).
4. Pravilnik o uvjetima i postupku za stjecanje prava zaposlenog roditelja ili samozaposlenog roditelja djeteta s težim smetnjama u razvoju na dopust ili na rad u skraćenom radnom vremenu radi njege djeteta (Nar. nov., br. 18/09. i 25/09. - ispravak).
5. Pravilnik o uvjetima i postupku stjecanja prava na rad u skraćenom radnom vremenu radi pojačane brige i njege djeteta (Nar. nov., br. 25/09.).

[4] Osim navedenih prava, zaposleni i samozaposleni roditelj ima pravo, pod propisanim uvjetima, i na stanku za dojenje djeteta, dopust trudne radnice, radnice koja je rodila odnosno radnice koja doji dijete, pravo na slobodan radni dan za prenatalni pregled i mirovanje radnog odnosa do treće godine života djeteta. Ujedno, zaposleni i samozaposleni roditelj ima pravo koristiti dodatni rodiljni dopust te roditeljski dopust kao pravo na rad s polovinom punog radnog vremena.

[5] Zakonom o potporama i Pravilnikom o uvjetima i postupku za stjecanje prava zaposlenog roditelja ili samozaposlenog roditelja djeteta s težim smetnjama u razvoju na dopust ili na rad u skraćenom radnom vremenu radi njege djeteta (Nar. nov., br. 18/09. i 25/09. - ispravak), propisani su iznimni slučajevi kada pravo može koristiti jedan zaposlen odnosno samozaposlen roditelj.

[6] Zakonom o potporama i Pravilnikom o uvjetima i postupku stjecanja prava na rad u skraćenom radnom vremenu radi pojačane brige i njege djeteta (Nar. nov., br. 25/09.), propisani su iznimni slučajevi kada pravo može koristiti jedan zaposlen odnosno samozaposlen roditelj.

Mr. sc. MILJENKA CUTVARIĆ
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Obrt za cestovni prijevoz tereta – vođenje poslovnih knjiga i obračun PDV-a

Obveznik PDV-a koji se bavi djelatnošću cestovnog prijevoza tereta susreće se s nizom specifičnosti kod obračuna PDV-a. Usluge prijevoza tereta spadaju u usluge na koje se primjenjuje osnovno načelo vezano za definiciju mjesta obavljanja pa se iste oporezuju prema sjedištu poreznog obveznika primatelja usluge. Važna je i primjena poreznih oslobođenja kod prijevoznih usluga koje se obavljaju pri izvozu odnosno pri uvozu dobara. O poslovnim knjigama obrta za cestovni prijevoz robe te specifičnostima kod obračuna PDV-a, ovisno o naručitelju i relaciji prijevoza, može se pročitati u nastavku članka.

1. UVOD

Za obavljanje djelatnosti javnog cestovnog prijevoza tereta obrtnik treba imati registraciju djelatnosti i **licenciju** koju sukladno članku 14. Zakona o prijevozu u cestovnom prometu[1], izdaje nadležno ministarstvo. Autoprijevoznički obrt za prijevoz tereta prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti 2007 – NKD 2007, registrira se pod šifrom djelatnosti **49.4 Cestovni prijevoz robe.**

Prema Pravilniku o vezanim i povlaštenim obrtima i načinu izdavanja povlastica[2], autoprijevoznički obrt ne spada u vezane obrte, što znači da ovim propisom nije propisana odgovarajuća stručna sprema koju mora imati vlasnik obrta odnosno imenovani poslovođa. Međutim, uvjeti **za obavljanje djelatnosti javnog cestovnog prijevoza propisani su Zakonom o prijevozu u cestovnom prometu.**

2. POSLOVNE KNJIGE AUTOPRIJEVOZNIČKOG OBRTA

Temeljem propisa o porezu na dohodak i porezu na dodanu vrijednost **obvezne poslovne knjige i evidencije** za praćenje poslovanja autoprijevozničkog obrta jesu:

- Knjiga primitaka i izdataka - Obrazac KPI
- Knjiga prometa (za gotovinske naplate)
- Popis dugotrajne imovine - Obrazac DI
- Evidencija o tražbinama i obvezama (Obrazac TO)
- Analitička evidencija potrošnog materijala i rezervnih dijelova.

Ako je obrt obveznik PDV-a obvezan je voditi:

- Knjigu izdanih (izlaznih) računa (I-RA)
- Knjigu primljenih (ulaznih) računa (U-RA)
- posebne evidencije o stjecanju dobara unutar EU, evidencija o isporukama s prijenosom porene obveze na obrt kao obveznika obračuna PDV-a
- evidencija o plaćenom pretporezu pri uvozu.

Sukladno odredbama članka 35. stavak 3. *Pravilnika o porezu na dohodak*[3] i autoprijevoznički obrt **obvezan je osigurati evidenciju o nabavi i utrošku potrošnog materijala, rezervnih dijelova, auto-guma i drugog materijala potrebnog za obavljanje prijevozničke djelatnosti.** Interni dokumenti o uporabi rezervnih dijelova i potrošnog materijala moraju sadržavati podatke o količini i vrijednosti nabavljenog materijala te njegovoj potrošnji u ovisnosti od pruženih usluga prijevoza. Obzirom da oblik evidencije nije propisan ona se može voditi u obliku KRM kartica odnosno kartica materijalnog knjigovodstva.

Prijevoznik je obvezan za svaku uslugu prijevoza ispostaviti korisniku usluge račun. Ako je prijevoznik obveznik PDV-a račun mora sadržavati najmanje podatke propisane člankom 79. Zakona o PDV-u[4].

Tijekom obavljanja usluge prijevoza tereta **prijevoznik u vozilu mora imati**:

- izvod licencije za vozilo
- ugovor ili potvrdu o zaposlenju vozača (odnosno obrtnicu prijevoznika ako vozilom upravlja sam obrtnik)
- teretni list za prijevoz tereta
- međunarodni teretni list (CMR) za prijevoz na međunarodnoj liniji
- ugovor o podvozarstvu ako obavlja uslugu prijevoza kao podvozar
- odgovarajuće dozvole koje se odnose na određenu vrstu prijevoza.

Teretni list je dokument koji prati teret i **mora sadržavati**: datum i mjesto izdavanja, ime i prezime ili naziv pošiljatelja te njegovu adresu, ime i prezime ili naziv prijevoznika, registarsku oznaku vozila, datum i mjesto utovara tereta, ime i prezime ili naziv primatelja i mjesto istovara, naznaku količine i vrste tereta, popis isprava koje se prilažu uz teretni list. Teretni list prijevoznik mora čuvati najmanje dvije godine od dana kada je prijevoz obavljen, a može se voditi u elektroničkoj ili pisanoj formi.[5]

Obrt treba ispostavljati i određene **isprave, koje nisu izrijekom propisane,** ali koje služe za direktno terećenje izdataka u Obrascu KPI ili kao indirektni dokaz obračuna poslovanja (nabava-utrošak-realizacija) a to su, primjerice:

- primke za zaprimljeni materijal i sitni inventar
- izdatnice za utrošeni materijal
- zapisnici o zaprimanju i stavljanju u upotrebu sredstava dugotrajne imovine
- obračun dnevnica po putnim nalozima

[1] Nar. nov., br. 41/18.
[2] Nar. nov., br. 42/08.
[3] Nar. nov., br. 10/17., 128/17., 106/18. i 1/19.
[4] Nar. nov., br. 73/13., 99/13., 148/13., 153/13., 143/14., 115/16. i 106/18.
[5] Prema čl. 4. Zakona o prijevozu u cestovnom prometu (Nar. nov., br. 41/18.).

- normativi prema internoj odluci obrta za: obračun utroška i učestalost izmjene ulja za prijevozna sredstva, izmjenu guma i drugih rezervnih dijelova transportnih sredstava, utroška goriva po pojedinom vozilu i druge isprave za koje obrt smatra da su mu potrebne.

3. OBRAČUN PDV-a NA USLUGE PRIJEVOZA I NJIHOVO ISKAZIVANJE U POREZNIM EVIDENCIJAMA

Obrt iz primjera u nastavku, bavi se cestovnim prijevozom tereta u tuzemstvu i međunarodnim prijevozom te je obveznik PDV-a. Nastavno su dani primjeri ispostavljanja računa i obračuna PDV-a kod pojedinih vrsta i relacija prijevoza, s napomenama o načinu iskazivanja u Obrascu PDV.

Kod obračuna PDV-a na usluge prijevoza dobara važno je utvrditi kako je definirano mjesto oporezivanja pojedine usluge. Mjesto oporezivanja **usluga prijevoza dobara** različito je definirano, ovisno kome se obavlja usluga prijevoza, poreznom obvezniku ili krajnjem korisniku, što u nastavku pokazujemo na primjerima.

3.1. Prijevoz dobara obavljen drugom poreznom obvezniku

Usluga prijevoza dobara **poreznom obvezniku** ili pravnoj osobi koja je obvezna sama prijaviti PDV oporezuje se **prema sjedištu poreznog obveznika primatelja usluge, što znači da se primjenjuje opće načelo prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u.**

Prema definiciji mjesta oporezivanja - kada se usluga prijevoza dobara obavlja:

a) tuzemnom poreznom obvezniku – PDV se obračunava po stopi 25 %
b) poreznom obvezniku sa sjedištem u drugoj državi članici ili u trećoj zemlji – na računu se iskazuje prijenos porezne obveze na primatelja usluge temeljem čl. 17. st. 1. Zakona. Prijevoznik na računu treba sukladno čl. 79. st. 7. Zakona o PDV-u, navesti napomenu "prijenos porezne obveze" ili "reverse charge".

Primjer 1.

Obrt je obavio uslugu prijevoza robe na relaciji Zagreb - Poreč prema narudžbi hrvatskog trgovačkog društva. Za izvršenu uslugu ispostavljen je račun:

Račun izdan naručitelju sa sjedištem u Hrvatskoj

Račun br. 1-1-2019

Prijevoz robe Zagreb – Poreč	2.000,00
Troškovi cestarine	300,00
Osnovica za PDV	2.300,00
PDV 25 %	575,00
Ukupno:	2.875,00

Vrijednost ove usluge iskazuje se na rednom broju II.3. Obrasca PDV.

Prilikom prijevoza robe obrt je imao i **troškove cestarine** koje je posebno iskazao na računu. Važno je napomenuti da **troškovi cestarine, mostarine, tunelarine,** trajekta kao i dnevnice i troškovi službenog puta vozača **ulaze u osnovicu za obračun PDV-a** pa i u slučaju kada ih prijevoznik posebno iskazuje na računu jer je tako dogovorio s naručiteljem prijevoza.

Primjer 2.

Obrtnik je obavio uslugu prijevoza dobara za poreznog obveznika iz Slovenije na relaciji Zagreb - Split. Radi se o usluzi koja se oporezuje prema sjedištu poreznog obveznika primatelja usluge i za koju je temeljem čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u porezni obveznik primatelj usluge. Kako uslugu prijevoza zaračunava poreznom obvezniku sa sjedištem u drugoj državi članici, prijevoznik mora imati PDV identifikacijski broj. Isto tako naručitelj prijevoza mora imati valjani PDV identifikacijski broj izdan u Sloveniji. Prijevoznik ispostavlja račun s napomenom „Prijenos porezne obveze, čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u".

Račun izdan naručitelju sa sjedištem u inozemstvu (Slovenija)

Račun br. 2-1-2019

Prijevoz robe Zagreb – Split	EUR 440,00
PDV	0,00
Iznos u kunama	3.278,00 kn (tečaj 7,45)

Napomena: Prijenos poreze obveze (reverse charge), čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u.

Vrijednost ove usluge iskazuje se na rednom broju I.4. Obrasca PDV u iznosu 3.278,00 te se sastavlja i Zbirna prijava s podacima o PDV identifikacijskom broju naručitelja prijevoza poreznog obveznika u Sloveniji.

Naručitelj prijevoza naknadu je platio deviznom doznakom na devizni račun obrtnika u iznosu 440,00 Eura što prema srednjem tečaju HNB-a na dan odobravanja žiroračuna obrtnika iznosu 3.269,20 kn (tečaj 7,43). U KPI obrtnik iskazuje iznos od 3.269,20 kn bez utvrđivanja tečajnih razlika. Prema ovom primjeru nastaje razlika iznosa primitaka iskazanih u KPI u odnosu na iznos iskazan na rednom broju I.4. Obrasca PDV zbog primjena različitih tečajeva.

Pomoćne usluge u prijevozu (utovar, istovar, pretovar, rukovanje i slično) obavljene poreznom obvezniku također se oporezuju prema sjedištu poreznog obveznika primatelja usluga.

Kada se usluge, koje su prema hrvatskom Zakonu o PDV-u oslobođene PDV-a, zaračunavaju poreznom obvezniku sa sjedištem u inozemstvu najprije se utvrđuje mjesto oporezivanja usluge te ako je ono prema mjestu primatelja, ispostavlja se račun s prijenosom porezne obveze.

3.2. Prijevoz dobara obavljen osobi koja nije porezni obveznik (krajnji potrošač)

Usluga prijevoza dobara **osobama koje nisu porezni obveznici** prema članku 20. st. 2. i 3. Zakona o PDV-u oporezuje se na sljedeći način:

a) prijevoz unutar EU - mjesto oporezivanja je mjesto početka prijevoza
b) prijevoz izvan EU - mjesto gdje se obavlja prijevoz razmjerno prijeđenim udaljenostima.

"Prijevoz dobara unutar Europske unije" je prijevoz dobara kod kojeg se mjesto početka prijevoza i mjesto završetka prijevoza nalaze na područjima dviju različitih država članica.

"Mjesto početka prijevoza" je mjesto u kojemu stvarno započinje prijevoz dobara, bez obzira na udaljenost prijeđenu do mjesta gdje su dobra smještena, a **"mjesto završetka prijevoza"** je mjesto u kojemu stvarno završava prijevoz dobara.

Pomoćne usluge u prijevozu (utovar, istovar, pretovar, rukovanje i slično), obavljene osobi koja nije porezni obveznik oporezuju se prema mjestu gdje su stvarno obavljene.

Primjer 3: Usluga prijevoza dobara fizičkoj osobi unutar EU

Obrtnik je obavio uslugu prijevoza namještaja fizičkoj osobi iz Hrvatske na relaciji Beč - Zagreb. Radi se o prijevozu dobara unutar EU (mjesto početka i mjesto završetka prijevoza nalazi se na područjima dviju različitih država članica) i obzirom da je usluga obavljena osobi koja nije porezni obveznik ista se prema čl. 20. st. 3. Zakona o PDV-u oporezuje u mjestu početka prijevoza, a to je Austrija. U ovom se slučaju hrvatski prijevoznik treba u Austriji registrirati za potrebe PDV-a i obvezan je platiti PDV u Austriji (prema mjestu početka prijevoza) na ukupno ugovorenu naknadu.

Obzirom na obvezu registracije i plaćanja PDV-a prema propisima države početka prijevoza (Austrija) obrtnik ovu naknadu ne iskazuje u Obrascu PDV.

Račun izdan osobi koja nije porezni obveznik za prijevoz unutar EU

Račun br. 3-1-2019

Prijevoz robe Beč – Zagreb	EUR 500,00
PDV	0,00
Iznos u kunama	3.725,00 kn (tečaj 7,45)

Napomena: Ne podliježe oporezivanju prema čl. 20. st. 3. Zakona o PDV-u.

Primjer 4: Usluga prijevoza dobara fizičkoj osobi za relaciju izvan EU

Hrvatski prijevoznik obavio je fizičkoj osobi uslugu prijevoza dobara na relaciji Zagreb - Sarajevo. Radi se o prijevozu dobara izvan EU osobi koja nije porezni obveznik. Ova se usluga prema čl. 20. st. 2. Zakona o PDV-u oporezuje prema mjestu gdje se obavlja prijevoz, razmjerno prijeđenim udaljenostima. To znači da dionica puta u Hrvatskoj podliježe oporezivanju, dok dionica puta izvan EU ne podliježe hrvatskom Zakonu o PDV-u.

Račun izdan osobi koja nije porezni obveznik za prijevoz izvan EU

Račun br. 4-1-2019

Prijevoz robe Zagreb – Sarajevo	
dionica puta Zagreb – Slavonski Brod	1.800,00
PDV 25 %	450,00
dionica puta Sl. Brod – Sarajevo	2.000,00
Ukupno:	4.250,00

Napomena: Dionica puta Sl. Brod – Sarajevo ne podliježe oporezivanju temeljem čl. 20. st. 2. Zakona o PDV-u.

4. USLUGE PRIJEVOZA DOBARA OSLOBOĐENE PDV-a

Za usluge prijevoza dobara, u određenim su slučajevima propisana porezna oslobođenja i to za:

- prijevozne usluge pri izvozu dobara (čl. 45. st. 1. t. 4. Zakona)
- prijevozne usluge dobara u provozu kroz carinsko područje Europske unije (čl. 44. točka 38. Zakona)
- prijevozne usluge pri uvozu dobara, kada je vrijednost takvih usluga uključena u poreznu osnovicu u skladu s odredbom članka 35. Zakona (čl. 44. točka 35. Zakona)
- usluge prijevoza dobara koja se smještaju u carinsko skladište (prema članku 51. stavak 3. Zakona o PDV-u, oslobođene su PDV-a usluge povezane s isporukom dobara koje se u skladu s carinskim propisima stavljaju u postupak carinskog skladištenja).

Ova porezna oslobođenja propisana su s pravom na odbitak pretporeza. Ako se usluge prijevoza pri izvozu odnosno pri uvozu ili provozu dobara zaračunavaju korisniku usluge poreznom obvezniku u drugoj državi članici ili u trećim zemljama primjenjuju se odredbe o prijenosu porezne obveze na primatelja usluge. U ovom slučaju na računu se stavlja napomena "prijenos porezne obveze", a budući da se radi o poreznom oslobođenju koje se istovjetno primjenjuje i u drugim državama članicama tada vrijednost ovih usluga nije potrebno iskazivati u Zbirnoj prijavi, sukladno čl. 185. st. 4. Pravilnika o PDV-u.

4.1. Prijevozne usluge pri izvozu dobara

Temeljem članka 45. st. 1. t. 4. Zakona o PDV-u, prijevozne usluge ako su one izravno povezane s izvozom dobara oslobođene su plaćanja PDV-a. Za primjenu poreznog oslobođenja, potrebni su dokazi da se radi o prijevozu pri izvozu dobara. Uobičajeno je da se to dokazuje carinskim dokumentima o prijevozu robe za izvoz i to međunarodnim tovarnim listom (CMR) koji je potvrdila carinarnica.

Porezno oslobođenje primjenjuje se samo ako se radi o konačnom izvoza dobara. Međutim, prijevozne usluge pri privremenom izvozu (radi dorade, oplemenjivanja, uništenja i sl.), podliježu oporezivanju odnosno radi se o prijenosu porezne obveze na primatelja usluge. Naime, na uslugu prijevoza pri privremenom izvozu dobara, ako je usluga obavljena poreznom obvezniku primatelju u Hrvatskoj treba obračunati PDV po stopi 25 % na ukupnu naknadu za prijevoz. Ako je ova usluga obavljena poreznom obvezniku u drugoj državi članici odnosno poreznom obvezniku izvan EU, radi se o prijenosu porezne obveze na primatelja usluge prema članku 17. stavku 1. Zakona o PDV-u.

Primjer 5: Usluga prijevoza pri konačnom izvozu dobara

Obrtnik je obavio uslugu prijevoza naručitelju poreznom obvezniku iz Hrvatske. Usluga prijevoza započinje u Hrvatskoj, a roba se izvozi u Makedoniju. Radi se o dobrima koja se konačno izvoze s područja Republike Hrvatske pa je usluga prijevoza oslobođena PDV-a prema čl. 45. st. 1. t. 4. Zakona. Prijevoznik na fakturi stavlja napomenu „Oslobođeno PDV-a temeljem čl. 45. st. 1. t. 4. Zakona o PDV-u.". U računu treba naznačiti broj i datum Međunarodnog tovarnog lista (CMR), koji se prilaže računu.

Račun izdan tuzemnom poreznom obvezniku – prijevoz pri izvozu

Račun br. 5-1-2019

Prijevoz robe Zagreb – Skopje	4.820,00
CMR br. 111 u prilogu	

Napomena: Oslobođeno PDV-a prema čl. 45. st. 1. t. 4. Zakona o PDV-u.

Vrijednost ove usluge iskazuje se na rednom broju I.9. Obrasca PDV u kao porezno oslobođenje po osnovu izvoza.

Ako uslugu prijevoza dobara pri konačnom izvozu, organizator prijevoza povjerava drugom prijevozniku jer nema dovoljno vlastitih kapaciteta za prijevoz, porezno oslobođenje može primijeniti samo onaj prijevoznik koji uslugu prijevoza pri izvozu zaračunava izravno izvozniku.

S tim u vezi dano je i mišljenje Središnjeg ureda Porezne uprave, iz kojega izdvajamo: *„... ako domaći prijevoznik ne izdaje račun izravno uvozniku, već špediteru, ne može se pozvati na porezno oslobođenje propisano Zakonom o PDV-u već izdaje račun s PDV-om. Na porezno oslobođenje može se pozvati porezni obveznik, u ovom slučaju špediter, koji potom tu uslugu prijevoza fakturira uvozniku. Dokaz o tome da je obavljena usluga prijevoza oslobođena od plaćanja PDV-a može biti izjava uvoznika, ugovor, narudžbenica ili neki drugi dokument iz kojeg se nedvojbeno može utvrditi da će usluga prijevoza biti uključena u poreznu osnovicu pri uvozu.*" (Klasa: 410-19/14-01/558, ur. broj: 513-07-21-01/15-4 od 15. svibnja 2015.)

Primjer 6: Prijevoz robe pri izvozu koju je obavio prijevoznik kao podvozar

Trgovačko društvo „Prijevoznik AG" zbog nedovoljnog vlastitog kapaciteta za ugovorenu uslugu prijevoza na relaciji Zagreb - Sarajevo angažirao je obrtnika te je dogovorena naknada za navedenu relaciju u neto iznosu od 2.400,00 kuna. Obrtnik kao podvozar, iako se radi o prijevoznoj usluzi pri izvozu ne može primijeniti porezno oslobođenje prema čl. 45. st. 1. t. 4. Zakona o PDV-u jer uslugu prijevoza pri izvozu ne zaračunava izravno izvozniku. Porezno oslobođenje usluge prijevoza pri izvozu može primijeniti samo onaj prijevoznik koji uslugu fakturira izravno izvozniku.

Račun obrtnika kao podvozara izdan drugom prijevozniku

Račun br. 6-1-2019

Prijevoz robe Zagreb – Sarajevo	2.400,00
PDV 25 %	600,00
Ukupno:	3.000,00

CMR br. 111 u prilogu.

U slučaju da je naručitelj porezni obveznik sa sjedištem u inozemstvu prijevozna usluga bi se fakturirala s prijenosom porezne obveze.

Primjer 7: Prijevoz robe radi dorade u inozemstvu

Obavljena je usluga prijevoza robe radi dorade u Bosni i Hercegovini. Ugovorena je usluga prijevoza u neto iznosu od 5.000 kuna uvećano za odgovarajući iznos PDV-a. Kako se radi o usluzi prijevoza, ali se ne radi o konačnom izvozu dobara ova usluga prijevoza podliježe oporezivanju. Ako se ista zaračunava naručitelju poreznom obvezniku u Hrvatskoj treba obračunati PDV na ukupnu vrijednost prijevoza po stopi 25 %, a ako se zaračunava ino naručitelju radi se o prijenosu porezne obveze na primatelja usluge.

4.2. Prijevozne usluge u provozu kroz carinsko područje Europske unije

Prijevozne usluge u provozu dobara kroz carinsko područje Europske unije oslobođene su PDV-a. Porezno oslobođenje propisano je čl. 44. st. 1. t. 38. Zakona o PDV-u i odnosi se na ukupnu relaciju prijevoza. Ako ovu uslugu obrtnik zaračunava tuzemnom naručitelju prijevoza, ne obračunava PDV, a na računu treba naznačiti da se radi o usluzi oslobođenoj PDV-a temeljem čl. 44. st. 1. t. 38. Zakona o PDV-u. Kao dokaz da se radi o provozu prijevoznik treba imati CMR (međunarodni tovarni list) s podacima o pošiljatelju iz jedne zemlje i primatelju robe u drugu zemlju.

Ako je primatelj porezni obveznik iz inozemstva primjenjuju se odredbe o prijenosu porezne obveze na primatelja.

4.3. Prijevozne usluge uključene u poreznu osnovicu pri uvozu

Sukladno odredbi čl. 44. st. 1. t. 35. Zakona o PDV-u, oslobođene su PDV-a **usluge u svezi s uvozom dobara, kada je vrijednost takvih usluga uključena u poreznu osnovicu u skladu s odredbom članka 35. Zakona o PDV-u.** Prema čl. 35. Zakona o PDV-u, poreznu osnovicu pri uvozu dobara čini carinska vrijednost utvrđena prema carinskim propisima. Ako nisu uključeni u carinsku vrijednost, u poreznu osnovicu pri uvozu između ostalih, bit će uključeni sporedni troškovi kao što su provizije, troškovi pakiranja, **prijevoza** i osiguranja nastali do prvog mjesta odredišta unutar područja države članice uvoznica, kao i oni koji nastanu pri prijevozu do drugog mjesta odredišta unutar EU, ako je to drugo mjesto poznato u vrijeme nastanka oporezivog događaja.

Prema tome, **ako prijevoznik posjeduje dokumentaciju** da je vrijednost usluge prijevoza u Hrvatskoj uračunana u poreznu osnovicu prilikom carinjenja robe, usluga prijevoza dobara pri uvozu bit će oslobođena PDV-a. Na računu za usluge prijevoza treba navesti osnovu poreznog oslobođenja temeljem članka 44. st. 1. t. 35. Zakona o PDV-u.

Trošak prijevoza može biti uključen u poreznu osnovicu robe koja se uvozi i u slučaju kada ove troškove plaća pošiljatelj robe, a što ovisi o ugovorenoj paritetnoj klauzuli. Ako je ugovoren paritet isporuke mjesto istovara, tada je i trošak prijevoza uključen u vrijednost robe koja se carini pa time i u poreznu osnovicu.

Dakle, usluga prijevoza bit će uvijek uključena u poreznu osnovicu pri uvozu ili uključivanjem kod carinjenja robe ili je uključena ovisno o paritetu isporuke. Prijevoznik za primjenu poreznog oslobođenja prijevozne usluge pri uvozu mora imati odgovarajuću dokumentaciju kojom to može dokazati (prijevozne dokumente na kojima se vidi paritet isporuke odnosno dokaz o uključivanju usluge prijevoza prilikom carinjenja robe). U tom slučaju radi se o usluzi prijevoza pri uvozu koja je oslobođena PDV-a.

Primjer 8:

Obrtnik je obavio uslugu prijevoza uvozniku, hrvatskom poreznom obvezniku na relaciji Mostar - Zagreb. Dobavljač je robu isporučio na paritetu isporuke DDU – Zagreb pa je trošak prijevoza uključen u vrijednost robe te je i porezna osnovica utvrđena na taj način.

Kako se radi o paritetu isporuke prema kojemu je i trošak prijevoza uključen u carinsku vrijednost robe pa je uključen i u poreznu osnovicu, usluga prijevoza je temeljem čl. 44. st. 1. t. 35. Zakona o PDV-u oslobođena PDV-a.

Račun br. 8-1-2019

Prijevoz robe Mostar – Zagreb	2.850,00

Napomena: Oslobođeno PDV-a prema čl. 44. st. 1. t. 35. Zakona o PDV-u.

5. POVRAT PDV-A ZA TROŠKOVE GORIVA, CESTARINE I DRUGE TROŠKOVE UČINJENE NA PODRUČJU DRUGIH DRŽAVA ČLANICA

Uz ispunjenje propisanih uvjeta, obrtnik kao obveznik PDV-a, ima pravo na povrat PDV-a kojeg su mu zaračunali porezni obveznici iz drugih država članica EU pri isporuci dobara ili usluga. Uvjet za povrat je račun propisanog sadržaja i da se radi o nabavi dobara i usluga za potrebe oporezivih transakcija poreznog obveznika. Prijevoznici mogu vratiti plaćeni PDV za nabavu goriva, rezervnih dijelova, za usluge popravka, troškove cestarine, troškove smještaja vozača i druge poslovne troškove nastale u drugim državama članicama. Pravo na povrat PDV-a ostvaruje se korištenjem elektroničkog portala Porezne uprave (Sustav za povrat PDV-a - VAT refund). Za podnošenje zahtjeva za povrat obrtnik se mora prethodno registrirati u nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom sjedištu.[6]

Prijevoznici najčešće povrat poreza iz drugih država članica ostvaruju putem posebnih servisa koji su za to registrirani (npr. DKV servis, Shell servis i dr.). Temeljem ugovora s određenim servisom obrtnik koristi njihovu karticu za plaćanje goriva, cestarine i sl., pri čemu dobavljači za gorivo, cestarinu, ispostavljaju račun servisu koji isto objedinjuje i fakturira obrtniku kao isporučitelj. Istodobno u ime i za račun obrtnika ostvaruje povrat PDV-a iz drugih država članica. Potraživanje po fakturi za gorivo, troškove cestarine, servis umanjuje za PDV-a koji mu je u ime i za račun prijevoznika vraćen iz pojedinih država članica. Kartica za plaćanje koristi se i za nabave od dobavljača na području Hrvatske pa ako to fakturira servis koji nema sjedište i nije u Hrvatskoj registriran za potrebe PDV-a, za obrtnika nastaje obveza obračuna PDV-a na isporuke koje mu na području Hrvatske obavi porezni obveznik bez sjedišta u RH, temeljem čl. 75. st. 2. Zakona o PDV-u. Za svoju uslugu servis naplaćuje proviziju za koju je prijevoznik obvezan obračunati PDV temeljem prijenosa porezne obveze (prema čl. 75. st. 1. t. 6. Zakona o PDV-u).

Primjer 9:

Obrtnik je dobio obračun servisa u kojemu je iskazano:

-	trošak cestarine u RH (prijenos porezne obveze prema čl. 75. st. 2. Zakona o PDV-u	300,00 EUR
-	trošak cestarine – prema specifikaciji po državama članicama	2.300,00 EUR
-	iznos PDV-a za povrat	(minus) 300,00 EUR
-	provizija servisa (prijenos porezne obveze)	200,00 EUR
	iznos za plaćanje	2.500,00 EUR

Obrtnik u KPI evidentira izdatak prema datumu plaćanja fakture servisu u neto iznosu.

[6] Detaljnije vidjeti u članku mr. sc. Mirjana Mahović, Postupak povrata PDV-a hrvatskim poreznim obveznicima iz drugih država članica Europske unije, Računovodstvo i financije, br. 10/16.

Mr. DARKO TEREK
odvjetnik, Zagreb

Stručni članak UDK 347.7

Što očekivati od novog Ovršnog zakona?

Vlada RH je na svojoj 166. sjednici održanoj 11. 7. 2019. pod točkom 1. dnevnog reda utvrdila Prijedlog novog Ovršnog zakona.
Predviđa se da bi novi Ovršni zakon stupio na snagu 1. siječnja 2020. godine, a njegovim bi stupanjem na snagu prestali važiti: sada važeći Ovršni zakon (Nar. nov., br. 112/12. do 73/17.), Zakon o upisniku sudskih i javnobilježničkih osiguranja tražbina vjerovnika na pokretnim stvarima i pravima (Nar. nov., br. 121/05.) i Zakon o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima (Nar. nov., br. 68/18.).
Svi naprijed navedeni zakoni prestaju važiti iz razloga što će materija koju su oni uređivali biti cjelovito uređena u novom Ovršnom zakonu.

1. UVOD

Novim Ovršnim zakonom provest će se novo i cjelovito uređenje ovršnog sustava pa tako provedba ovrhe neće biti uređena u više, već samo u jednom zakonu.

Sustav ovrhe bi po novom zakonu trebao biti jednostavniji, uz povećanu efikasnost, veću zaštitu ovršenika i manje troškove postupka.

Mijenja se i postojeći sustav ovrhe na temelju vjerodostojne isprave i rješenja o ovrsi koje donose javni bilježnici, budući da se na temelju takvih rješenja ne može izravno provesti ovrha u državama članicama Europske unije, a što se temelji na presudama Suda Europske unije (C-551/15 od 9. ožujka 2017. i C-484/15 od 9. ožujka 2017.).

Novim zakonom će se povećati i broj primanja koja su izuzeta od ovrhe, a poslodavci i Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje bit će oslobođeni od postojećih poslova da provode ovrhu na plaći ili mirovini.

Međutim, to će se odnositi samo na nove postupke ovrhe, jer će se ovrha na plaći odnosno drugim stalnim novčanim primanjima, koja se provodi do dana stupanja na snagu novog Ovršnog zakona, dovršiti prema odredbama Ovršnog zakona koji je bio na snazi u vrijeme njihova pokretanja.

To znači da će se svi postupci ovrhe na plaći, koje sada i do kraja godine provode ili započnu provoditi poslodavci, nastaviti kod poslodavaca sve do njihova okončanja.

Nakon stupanja na snagu novog zakona, provedbu ovrhe na novčanim sredstvima pa i ovrhu na plaći, centralizirano će provoditi Financijska agencija, koja će ovrhu provoditi pod nadzorom suda i u skladu s jasno postavljenim pravilima o određivanju prednosnog reda.

Uvode se i neke novine u odnosu na prodaju nekretnina u kojoj ovršenik stanuje, novine u provedbi elektroničke dražbe, prodaje pokretnina putem javnih komisionara i drugo.

O nekima od tih novina pišemo u nastavku ovoga članka.

2. DUŽNOST DAVANJA PODATAKA O DUŽNIKU I DUŽNIKOVOJ IMOVINI

Dužnost nekih javnopravnih tijela da daju podatke o dužniku i njegovoj imovini osigurava sudu i budućim ovrhovoditeljima da dobiju saznanja o dužnicima i o imovini kojom raspolažu kako bi se mogli odlučiti na kojoj će imovini pokrenuti ovršni postupak.

Po sada važećem Ovršnom zakonu ta su tijela bila primjerice navedena (HZMO, MUP, SKDD, lučka kapetanija, katastar, poslodavac).

Sada se predlaže da su sva javnopravna tijela dužna sudu ili osobi koja tvrdi da namjerava pokrenuti ovršni postupak ili postupak osiguranja u roku osam dana od dana kada su zaprimili zahtjev dati podatak o tome je li neka osoba upisana u registar, upisnik odnosno evidenciju koju vode, uz podatak za identifikaciju stvari odnosno prava koja ulaze u dužnikovu imovinu, ako podaci koji se traže nisu zakonom utvrđeni kao tajni.

Javnopravna tijela nisu dužna postupiti po zahtjevu osobe koja traži podatak dok im prethodno ne budu podmireni troškovi za poduzimanje radnje, a ta tijela ne smiju obavijestiti ovršenika odnosno protivnika osiguranja da su ti podaci traženi.

3. PRIJENOS TRAŽBINE ILI OBVEZE

I u novom Ovršnom zakonu predviđa se prijenos tražbine ili obveze. U praksi su puno češći slučajevi promjene na vjerovničkoj strani kada se prenosi tražbina (cesija). To su slučajevi kad specijalizirana trgovačka društva uz nižu cijenu otkupljuju tražbine vjerovnika pa ovrhu nastavljaju prema dužnicima (ovršenicima) kao novi vjerovnici (ovrhovoditelji).

Takvu mogućnost poznaje i sada važeći Ovršni zakon.

U vezi s prijenosom tražbine ili obveze, ovrha se određuje na prijedlog i u korist osobe koja u ovršnoj ispravi nije označena kao vjerovnik, ako ona javnom ili ovjerovljenom privatnom ispravom dokaže da je tražbina na nju prenesena ili da je na nju na drugi način prešla. Ako se prijenos ne može dokazati na taj način, prijenos tražbine dokazuje se pravomoćnom odlukom donesenom u parničnom postupku.

Ako tijekom ovršnog postupka dođe do promjene vjerovnika, novi vjerovnik nastavlja ovršni postupak kao ovrhovoditelj umjesto prvobitnog ovrhovoditelja, ako javnom ili ovjerovljenom privatnom ispravom dokaže da je nakon pokretanja ovršnog postupka tražbina na njega prenesena ili da je na njega na drugi način prešla. Ako se prijenos ne može dokazati na taj način, prijenos tražbine dokazuje se pravomoćnom odlukom donesenom u parničnom postupku.

Novi ovrhovoditelj mora primiti ovršni postupak u onom stanju u kojem se on nalazi u trenutku kad u njega stupa. Za promjenu ovrhovoditelja nije potreban pristanak ovršenika.

4. PRIJEDLOG ZA OVRHU NA TEMELJU VJERODOSTOJNE ISPRAVE

Budući da se po rješenju javnog bilježnika o ovrsi na temelju vjerodostojne isprave ne može izravno provesti ovrha u državama članicama Europske unije, to je novim Ovršnim zakonom trebalo urediti novi postupak kojim se u vezi s ovim pitanjima uključuju i sudovi.

Prijedlog za ovrhu na temelju vjerodostojne isprave podnosit će se na propisanom obrascu elektroničkim putem u strojno čitljivom obliku nadležnom sudu koji ga istovremeno automatskom dodjelom ravnomjerno, po abecednom redu njihovih prezimena, povjerava u rad javnom bilježniku prema pravilima o službenom području i sjedištu javnih bilježnika.

Ako javni bilježnik ocijeni da prijedlog za ovrhu na temelju vjerodostojne isprave nije potpun, donijet će zaključak kojim poziva ovrhovoditelja da u roku 15 dana od dana primitka zaključka dopuni prijedlog za ovrhu.

Ako javni bilježnik ocijeni da prijedlog za ovrhu na temelju vjerodostojne isprave nije dopušten ili osnovan, ili kada ovrhovoditelj ne dopuni prijedlog za ovrhu u roku 15 dana, ili ako ovrhovoditelj povuče prijedlog za ovrhu, javni bilježnik će donijeti nacrt rješenja kojim se prijedlog za ovrhu odbacuje odnosno odbija ili se postupak obustavlja i dostaviti ga elektroničkim putem u strojno čitljivom obliku ovršnom sudu na odlučivanje.

Ako javni bilježnik ocijeni da je prijedlog za ovrhu potpun, dopušten i osnovan, donijet će zaključak kojim poziva ovršenika da u roku 15 dana ispuni svoju obvezu prema ovrhovoditelju ili da se u tom roku očituje osporava li i u kojem dijelu ovrhovoditeljevu tražbinu.

Ako ovršenik ne ospori prijedlog za ovrhu na temelju vjerodostojne isprave u roku 15 dana, javni bilježnik će u roku 30 dana od dana zaprimanja ili isteka roka za očitovanje izraditi nacrt rješenja o ovrsi na temelju vjerodostojne isprave i dostaviti ga elektroničkim putem u strojno čitljivom obliku ovršnom sudu.

Ako ovršenik ospori prijedlog za ovrhu na temelju vjerodostojne isprave u roku 15 dana, javni bilježnik će spis elektroničkim putem dostaviti sudu koji je prema pravilima parničnog postupka nadležan za odlučivanje o sporu između stranaka.

U slučaju kada ovršenik ospori prijedlog za ovrhu na temelju vjerodostojne isprave uz dokaz o plaćanju tražbine, javni bilježnik će zaključkom pozvati ovrhovoditelja da se očituje u roku osam dana.

Ako ovrhovoditelj svojim očitovanjem u cijelosti ili u dijelu prizna navode ovršenika, smatrat će se da je ovrhovoditelj u cijelosti ili u dijelu povukao prijedlog za ovrhu te će javni bilježnik donijeti nacrt rješenja kojim se utvrđuje da je prijedlog za ovrhu u cijelosti odnosno za nesporni dio tražbine povučen i dostaviti ga elektroničkim putem u strojno čitljivom obliku ovršnom sudu, dok će za preostali neosporeni dio tražbine izraditi nacrt rješenja o ovrsi na temelju vjerodostojne isprave i dostaviti ga elektroničkim putem u strojno čitljivom obliku ovršnom sudu.

Ako ovrhovoditelj ne ospori navode ovršenika, javni bilježnik će donijeti nacrt rješenja kojim se postupak obustavlja i dostaviti ga elektroničkim putem u strojno čitljivom obliku ovršnom sudu.

Ovršni sud će ispitati osnovanost nacrta odluka koje mu je dostavio javni bilježnik te ako utvrdi da nacrt odluke ispunjava pretpostavke za njegovo usvajanje, ovršni sud će predloženi nacrt odluke potpisati elektroničkim potpisom i dostaviti ga strankama.

Ako utvrdi da nacrt odluke kojeg mu je dostavio javni bilježnik ne ispunjava pretpostavke za njegovo usvajanje, ovršni sud će zaključkom ukinuti sve radnje koje je proveo javni bilježnik i sam odlučiti o prijedlogu rješenja o ovrsi na temelju vjerodostojne isprave.

5. OVRHA NA NEKRETNINI U KOJOJ OVRŠENIK STANUJE

Ovrha radi ostvarenja novčane tražbine ne može se provesti na nekretnini u kojoj ovršenik stanuje, osim ako:

- je ovršenik u trenutku sklapanja pravnog posla kojim preuzima obvezu izjavio da je suglasan da se ovrha može provesti na nekretnini u kojoj stanuje
- novčana tražbina čije prisilno ostvarenje se traži potječe iz izvanugovornog obveznog odnosa
- ovim Zakonom (Ovršnim) nije drukčije propisano.

Suglasnost da se radi ispunjenja određene obveze ovrha može provesti na nekretnini u kojoj stanuje ovršenik daje se u pisanom obliku i ima učinak ako je potpis ovršenika ovjerio javni bilježnik ili koja druga osoba ili tijelo s javnim ovlastima.

Izvanugovorni obvezni odnosi uređeni su u Zakonu o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05. do 29/18.). Radi se o prouzročenju štete, stjecanju bez osnove i dr. U tim slučajevima će se ovrha provesti i na nekretnini u kojoj ovršenik stanuje.

Ovrha na nekretnini nije dopuštena radi namirenja tražbine čija glavnica ne prelazi iznos od 40.000,00 kuna, osim ako:

- se ovrha na nekretnini traži radi prisilnog ostvarenja tražbine radi zakonskoga uzdržavanja, tražbine radi naknade štete uzrokovane kaznenim djelom, tražbine radi naknade troškova kaznenog postupka ili
- ovrhovoditelj dokaže da se nije uspio namiriti na drugim predmetima ovrhe, a sud ocijeni da prodaja nekretnine ne bi narušila pravičnu ravnotežu između interesa ovršenika i interesa ovrhovoditelja.

6. PRIMANJA IZUZETA OD OVRHE

Po prijedlogu novog Ovršnog zakona, od ovrhe će biti izuzet veći broj primanja, nego što je po postojećem Ovršnom zakonu pa će od ovrhe biti izuzeta primanja po osnovi:

- zakonskoga uzdržavanja, naknade štete nastale zbog narušenja zdravlja ili smanjenja odnosno gubitka radne sposobnosti i naknade štete za izgubljeno uzdržavanje zbog smrti davatelja uzdržavanja
- naknade zbog tjelesnog oštećenja prema propisima o mirovinskom osiguranju i doplatka za pomoć i njegu, osim radi naplate tražbine po osnovi zakonskog uzdržavanja, naknade štete nastale zbog narušenog zdravlja ili smanjenja radne sposobnosti uz preostalu radnu sposobnost, djelomičnog ili potpunog gubitka radne sposobnosti, kao i profesionalne ili opće nesposobnosti za rad i naknade štete za izgubljeno uzdržavanje zbog smrti davatelja uzdržavanja, u kojem slučaju je od ovrhe izuzet iznos od jedne polovine toga primanja
- novčanih naknada žrtvama kaznenih djela
- socijalne skrbi
- nezaposlenosti
- doplatka za djecu
- stipendije i pomoći učenicima i studentima
- naknada za rad osuđenika, osim za tražbine po osnovi zakonskoga uzdržavanja te za tražbine naknade štete prouzročene kaznenim djelom osuđenika

- odličja i priznanja
- rodiljnih i roditeljskih novčanih potpora
- naknada troškova za službeno putovanje i naknada troškova prijevoza na posao i s posla do propisanih iznosa do kojih se ne smatraju oporezivim primicima po osnovi od nesamostalnog rada
- dar za djecu do 15. godine života i potpore za novorođenče do propisanih iznosa do kojih se ne smatraju oporezivim primicima po osnovi od nesamostalnog rada
- naknada za saniranje posljedica štete od katastrofa i elementarnih nepogoda
- potpore zbog invalidnosti radnika i neprekidnog bolovanja radnika duljeg od 90 dana, potpore za slučaj smrti radnika i smrti člana uže obitelji radnika, do propisanih iznosa do kojih se ne smatraju oporezivim primicima po osnovi od nesamostalnog rada
- naknada za pričuvnike pozvane na izvršavanje vojne obveze
- prigodnih nagrada radniku koja se smatraju materijalnim pravom radnika (regres, božićnica, uskrsnica, jubilarna nagrada, novčana nagrada za radne rezultate) do propisanih iznosa do kojih se ne smatraju oporezivim primicima
- terenski dodatak
- pomorski dodatak
- sindikalne socijalne pomoći i pozajmice
- dnevnice i naknade za službeni put u inozemstvo
- naknada za korištenje privatnog automobila u službene svrhe
- naknada za odvojeni život
- ostala primanja izuzeta od ovrhe po posebnom zakonu.

7. OGRANIČENJE OVRHE NA OSTALIM PRIMANJIMA OVRŠENIKA FIZIČKE OSOBE

Ograničenja ovrhe su prema prijedlogu novog Ovršnog zakona uređena puno jednostavnije, nego prema sada važećem Ovršnom zakonu. Ne radi se više razlika između plaće koja je manja ili veća od prosječne neto plaće po zaposlenom u pravnim osobama RH za proteklu godinu, u obzir se uzimaju sva primanja koja ovršenik ostvari tijekom jednog kalendarskog mjeseca i koja su uplaćena na njegov račun, a ograničenja ovrhe se odnose na ovršenika fizičku osobu bez obzira na to obavlja li registriranu djelatnost ili ne.

Prema novom prijedlogu, ovršeniku fizičkoj osobi, bez obzira na to obavlja li registriranu djelatnost, iz primanja koja ostvari tijekom jednog kalendarskog mjeseca i koja su uplaćena na njegov račun, a koja nisu izuzeta od ovrhe, od ovrhe se izuzimaju niže navedeni iznosi.

Ovršeniku se iz svakog njegovog primanja kojeg ostvari tijekom jednog kalendarskog mjeseca i koje je uplaćeno na njegov račun, a koje nije izuzeto od ovrhe, od ovrhe izuzima neto iznos u visini tri četvrtine od tog primanja, ali se tijekom jednog kalendarskog mjeseca od ovrhe može izuzeti najviše iznos od dvije trećine prosječne netoplaće u Republici Hrvatskoj.

Iznimno od naprijed navedenoga, radi naplate tražbine po osnovi zakonskog uzdržavanja, naknade štete nastale zbog narušenja zdravlja ili smanjenja odnosno gubitka radne sposobnosti i naknade štete za izgubljeno uzdržavanje zbog smrti davatelja uzdržavanja, od ovrhe se izuzima neto iznos u visini jedne polovine svakog primanja u tijeku jednog kalendarskog mjeseca, ali ne više od jedne polovine prosječne netoplaće u Republici Hrvatskoj.

Nadalje, ako se radi o ovrsi radi naplate novčanih iznosa za uzdržavanje djeteta, od ovrhe se izuzima neto iznos u visini jedne trećine primanja u tijeku jednog kalendarskog mjeseca, ali ne više od jedne trećine prosječne netoplaće u Republici Hrvatskoj.

Fizička osoba koja obavlja registriranu djelatnost ne može nastaviti obavljati tu djelatnost ako ima neprekidnu blokadu računa u razdoblju dužem od 60 dana, a nije podnio prijedlog za otvaranje stečajnog postupka.

Izjava kojom ovršenik fizička osoba drugome dopušta pljenidbu i prijenos zaplijenjenih novčanih sredstava, uključujući i zapljenu i/ili prijenos plaće odnosno drugog stalnog novčanog primanja, ne proizvodi pravne učinke za iznose koji su izuzeti od ovrhe.

8. POSEBNE ODREDBE O PROVEDBI OVRHE NA NOVČANIM SREDSTVIMA KOJA SU IZUZETA OD OVRHE ILI NA KOJIMA JE OVRHA OGRANIČENA

Ove odredbe, koje govore o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima koja su izuzeta od ovrhe ili na kojima je ovrha ograničena, odnose se na otvaranje posebnog (tzv. zaštićenog) računa i uplatu primanja na taj račun.

Ovršenik je dužan obavijestiti Finu (Agenciju) o primanjima koja su izuzeta od ovrhe ili na kojima je ovrha ograničena. Obavještavanje Agencije provodit će se na propisanom obrascu.

Po primitku obavijesti, Agencija je bez odgode dužna naložiti banci koju je ovršenik naveo u obavijesti da ovršeniku otvori poseban račun na koji će se uplaćivati sva primanja koja su izuzeta od ovrhe ili na kojima je ovrha ograničena.

O otvaranju posebnog računa banka je bez odgode dužna obavijestiti Agenciju. Banka kod koje je otvoren poseban račun ne naplaćuje naknadu za otvaranje, vođenje i zatvaranje posebnog računa.

Banka je dužna po nalogu Agencije bez odgode, prije nego što zaplijenjena novčana sredstva prenese na račun ovrhovoditelja, dio primanja koji je izuzet od ovrhe ili na kojem je ovrha ograničena prenijeti na poseban (zaštićeni) račun. Za prijenos zaplijenjenih novčanih sredstava na poseban račun, banke ne naplaćuju naknadu.

Uplatitelj primanja koja su izuzeta od ovrhe (među kojima su i naknada troškova za službeno putovanje i naknada troškova za prijevoz na posao i s posla, dar za djecu do 15. godine života i potpore za novorođenče, potpore zbog invalidnosti radnika i neprekidnog bolovanja radnika duljeg od 90 dana, potpore za slučaj smrti radnika i smrti člana uže obitelji radnika, regres, božićnica, uskrsnica, jubilarna nagrada i dr.) odnosno banka, dužni su na zahtjev suda dostaviti podatke o uplatama odnosno podatke o uplatama i stanju na posebnom računu.

Uplatitelji primanja koja su izuzeta od ovrhe ili na kojima je ovrha ograničena dužni su u uplati naznačiti da uplaćuju primanje koje je izuzeto od ovrhe ili na kojem je ovrha ograničena, ako je to moguće s obzirom na način uplate.

Ministar nadležan za poslove pravosuđa pravilnikom će propisati oblik i sadržaj obrasca kojim ovršenik obavještava Agenciju o primanjima koja su izuzeta od ovrhe ili na kojima je ovrha ograničena te postupanje s primanjima odnosno računima ovršenika fizičke osobe izuzetim od ovrhe.

Da bi se spriječile isplate ovršeniku u gotovu novcu, sud će na prijedlog ovrhovoditelja zabraniti ovršenikovom poslodavcu odnosno Hrvatskom zavodu za mirovinsko osiguranje, ispunjenje novčanih obveza ovršeniku u gotovom novcu i naložiti mu da do drukčije obavijesti suda sve novčane obveze prema ovršeniku mora ispunjavati uplatom novčanih sredstava na račun ovršenika otvoren kod banke u Republici Hrvatskoj.

Ako ovršenik nema otvoren račun kod banke u Republici Hrvatskoj, sud će na zahtjev ovrhovoditelja naložiti Agenciji da naloži banci otvaranje prijelaznog računa za potrebe provedbe ovrhe te će naložiti ovršenikovom poslodavcu odnosno Hrvatskom zavodu za mirovinsko osiguranje, da iznos primanja koji nije izuzet od ovrhe uplaćuje na taj račun.

9. PROVEDBA OVRHE NA NOVČANIM SREDSTVIMA PUTEM AGENCIJE

Budući da će stupanjem na snagu novog Ovršnog zakona prestati važiti Zakon o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima, to će se ova materija urediti odredbama novog Ovršnog zakona.

Tako će se rješenjem o ovrsi na novčanoj tražbini po računu naložiti Agenciji da, prema osobnom identifikacijskom broju ovršenika, izda nalog da se za iznos za koji je ovrha određena zaplijene novčana sredstva po svim računima i oročenim novčanim sredstvima u svim financijskim institucijama u kojima ovršenik ima otvorene račune i oročena novčana sredstva te da se zaplijenjena novčana sredstva prenesu na ovrhovoditeljev račun.

Agencija će nakon što primi rješenje o ovrsi upisati osnovu za plaćanje u Očevidnik redoslijeda osnova za plaćanje i izdati nalog financijskim institucijama da zaplijene i prenesu zaplijenjena novčana sredstva ako ovršenik ima novčanih sredstava na računima odnosno oročenim novčanim sredstvima. Pljenidba novčanih sredstava je provedena u trenutku kada banka izvrši zapljenu novčanih sredstava na računu i/ili oročenim novčanim sredstvima ovršenika prema nalogu Agencije.

Ako je rješenjem o ovrsi naloženo plaćanje određenih iznosa u određenim razmacima, Agencija će financijskoj instituciji izdavati naloge za prijenos u skladu s nalogom iz rješenja o ovrsi. Redoslijed naplate svih budućih obroka računa se prema trenutku (datumu, satu i minuti) primitka osnove za plaćanje u Agenciji.

U rješenju o ovrsi kojim se određuje ovrha radi naplate tražbine po osnovi neisplaćene plaće, naknade plaće ili otpremnine na novčanoj tražbini po računu ovršenika, sud će naložiti Agenciji da ovrhu radi naplate tražbine iz tog rješenja provede prije ovrhe radi naplate svih drugih tražbina po tom računu neovisno o vremenu njihova nastanka, osim ovrhe radi ostvarenja djetetove tražbine uzdržavanja.

Za obavljanje navedenih poslova Agencija i financijske institucije imaju pravo na naknadu, ali su te naknade oslobođene plaćanja poreza na dodanu vrijednost.

Ako je ovrha određena u korist više ovrhovoditelja koji imaju tražbine po osnovi uzdržavanja djeteta, ovrha se provodi u korist tih ovrhovoditelja razmjerno, prema visini njihovih tražbina.

9.1. Izravna naplata

Ako ovrhovoditelj izravno zatraži od Agencije da na temelju ovršne odluke domaćeg suda ili izvršne odluke upravnog tijela koje imaju potvrdu ovršnosti odnosno izvršnosti, ovršne nagodbe sklopljene pred domaćim sudom ili izvršne nagodbe sklopljene pred upravnim tijelom, ovršne nagodbe postignute u postupku mirnog rješenja spora na temelju članka 186.a Zakona o parničnom postupku, zadužnice, bjanko zadužnice, europskog ovršnog naslova ili europskog platnog naloga s potvrdom ovršnosti, a koje glase na ispunjenje određene novčane tražbine, obračuna poslodavca o neisplati dospjelog iznosa plaće, naknade plaće ili otpremnine provede naplatu te tražbine prijenosom novčanih sredstava s računa koje ovršenik ima kod financijskih institucija na ovrhovoditeljev račun kojega je odredio u zahtjevu za izravnu naplatu, Agencija će postupiti kao u povodu rješenja o ovrsi koje je dostavio sud.

Naprijed navedene isprave temeljem kojih se može tražiti izravna naplata ovrhovoditelj dostavlja Agenciji uz izvornik zahtjeva za izravnu naplatu na propisanom obrascu.

Uz zahtjev za izravnu naplatu ovrhovoditelj treba priložiti izvornik, otpravak, ovjereni prijepis ili ovjerenu presliku isprave temeljem koje traži izravnu naplatu, osim zadužnice koju je ovrhovoditelj dužan priložiti u izvorniku te ovjereni prijevod te isprave na hrvatski jezik u slučaju kada je sastavljena na stranom jeziku.

9.2. Očevidnik redoslijeda osnova za plaćanje

Očevidnik redoslijeda osnova za plaćanje je jedinstvena baza podataka o svim zaprimljenim osnovama za plaćanje pojedinog ovršenika, stanju njihove izvršenosti te radnjama poduzetim prilikom provedbe ovrhe na temelju tih osnova za plaćanje.

Očevidnik redoslijeda osnova za plaćanje sadrži podatke o primljenim, vraćenim, izvršenim i neizvršenim osnovama za plaćanje. Agencija vodi Očevidnik redoslijeda osnova za plaćanje u elektroničkom obliku.

Osnovu za plaćanje Agencija upisuje u Očevidnik redoslijeda osnova za plaćanje prema trenutku (dan, sat i minuta) primitka osnove za plaćanje u Agenciji.

9.3. Redoslijed i način izvršenja osnove za plaćanje

Agencija daje naloge za izvršavanje osnova za plaćanje onim redoslijedom kojim su upisane u Očevidnik redoslijeda osnova za plaćanje ako zakonom nije drugačije propisano ili ako sudskom odlukom nije drukčije odlučeno.

Osnova za plaćanje izvršava se na računima i oročenim novčanim sredstvima počevši od financijske institucije koja vodi najranije otvoreni račun odnosno oročena novčana sredstva, po svim računima i oročenim novčanim sredstvima u toj financijskoj instituciji te dalje redom po računima i oročenim novčanim sredstvima u svim financijskim institucijama prema vremenu otvaranja najranijeg računa odnosno oročenih novčanih sredstava na način da se ovrha uvijek provodi na svim računima odnosno oročenim novčanim sredstvima u toj financijskoj instituciji.

Ako osnova za plaćanje nije izvršena u cijelosti nakon naprijed provedenog postupka, Agencija daje nalog financijskim institucijama da blokiraju sve ovršenikove račune i zabrane raspolaganje oročenim novčanim sredstvima. U tom slučaju Agencija u Jedinstveni registar računa stavlja oznaku blokade ovršenikovih računa na kojima se provodi ovrha i oznaku zabrane raspolaganja oročenim novčanim sredstvima.

Kad su sve osnove za plaćanje izvršene Agencija će izdati nalog financijskim institucijama za deblokadu svih ovršenikovih računa na kojima se provodi ovrha odnosno za ukidanje zabrane raspolaganja oročenim novčanim sredstvima, a u Jedinstvenom registru računa brisati oznaku blokade računa i oznaku zabrane raspolaganja oročenim novčanim sredstvima.

9.4. Jedinstveni registar računa

Agencija vodi Jedinstveni registar računa. To je elektronička baza podataka koja sadrži podatke o svim računima i oročenim novčanim sredstvima te o sefovima svih fizičkih i pravnih osoba.

Obveznici dostave podataka u Jedinstveni registar računa jesu financijske institucije i Hrvatska narodna banka.

Obveznici dostave podataka dužni su dnevno dostavljati u Jedinstveni registar računa podatke o otvorenim računima i oročenim novčanim sredstvima te o sefovima, podatke o stambenim štednim ulozima i depozitima u kreditnim unijama, kao i podatke o naknadno nastalim promjenama po tim računima, oročenim novčanim sredstvima, stambenim štednim ulozima i depozitima u kreditnim unijama.

Podaci koje obveznici dostavljaju u Jedinstveni registar računa ne sadrže podatke o stanju na računu niti podatke o stanju oročenih novčanih sredstava odnosno stambene štednje.

9.5. Obračunsko plaćanje, plaćanje gotovim novcem i plaćanje preko institucije za platni promet

Obračunsko plaćanje je namira međusobnih novčanih obveza i potraživanja između sudionika obračunskog plaćanja bez uporabe novčanih sredstava, a provodi se kompenzacijom, ustupom potraživanja, asignacijom te drugim oblicima namire međusobnih novčanih obveza i potraživanja.

Ovršenik 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.

Ovršenik – poslovni subjekt ne smije svoje obveze plaćati gotovim novcem ako u Jedinstvenom registru računa ima oznaku blokade računa odnosno zabranu raspolaganja oročenim novčanim sredstvima, a gotov novac dužan je položiti na svoj račun u banci.

Ovršenik – poslovni subjekt ne smije plaćati preko institucije za platni promet niti preko ostalih pružatelja platnih usluga u Republici Hrvatskoj kao niti plaćati ili primati plaćanje preko računa otvorenog kod pružatelja platnih usluga u inozemstvu, ne smije preusmjeravati novčane i financijske tijekove na drugu osobu niti primati uplate i isplaćivati novčana sredstva na račune drugih osoba ako u Jedinstvenom registru računa ima oznaku blokade računa odnosno zabranu raspolaganja oročenim novčanim sredstvima.

10. PRIJELAZNE I ZAVRŠNE ODREDBE

Novi Ovršni zakon trebao bi stupiti na snagu 1. siječnja 2020., osim nekoliko odredbi koje bi trebale stupiti na snagu 1. siječnja 2021.

Danom stupanja na snagu novog Ovršnog zakona prestat će važiti Ovršni zakon (Nar. nov., br. 112/12. do 73/17.), osim odredaba članaka 173. i 212. koje prestaju važiti 31. prosinca 2020. Odredba članka 173. postojećeg Ovršnog zakona odnosi se na ograničenja ovrhe (kad je plaća jednaka ili veća odnosno manja od prosječne netoplaće u RH), dok se članak 212. odnosi na otvaranje i korištenje tzv. zaštićenog računa.

Osim toga, stupanjem na snagu novog Ovršnog zakona prestat će važiti Zakon o upisniku sudskih i javnobilježničkih osiguranja tražbina vjerovnika na pokretnim stvarima i pravima (Nar. nov., br. 121/05.), kao i Zakon o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima (Nar. nov., br. 68/18.).

10.1. Ovršni postupci u tijeku

Ovršni postupci koji su pokrenuti prije stupanja na snagu novog Ovršnog zakona dovršit će se prema odredbama zakona koji su bili na snazi u vrijeme njihova pokretanja.

10.2. Provedba ovrhe na plaći i drugim stalnim novčanim primanjima

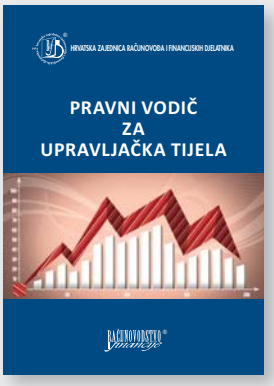
Ovrha na plaći odnosno drugim stalnim novčanim primanjima, koja se provodi do dana stupanja na snagu novog Ovršnog zakona dovršit će se prema odredbama ovršnog zakona koji je bio na snazi u vrijeme njihova pokretanja.

Kad ovršeniku prestane rad, rješenje o ovrsi ne djeluje prema drugom poslodavcu s kojim ovršenik sklopi ugovor o radu ili službi, a prijašnji poslodavac nije dužan preporučenom pošiljkom s povratnicom dostaviti rješenje o ovrsi novom poslodavcu, već će stari poslodavac rješenje o ovrsi vratiti ovrhovoditelju odnosno sudu.

Spomenuta odredba i nadalje obvezuje poslodavce da provode ovrhu po odredbama starih zakona, osim što u slučaju prestanka radnog odnosa rješenje o ovrsi ne dostavljaju novom poslodavcu, već ga vraćaju ovrhovoditelju ili sudu.

150,00 kn
(PDV uključen u cijenu)

150,00 kn
(PDV uključen u cijenu)



150,00 kn
(PDV uključen u cijenu)

350,00 kn
(PDV uključen u cijenu)

VIŠE O RIF IZDANJIMA NA www.rif.hr

Mr. DARKO TEREK
odvjetnik, Zagreb

Stručni članak UDK 347.7

Sadržaj politika, kontrola i postupaka za smanjivanje i učinkovito upravljanje rizikom od pranja novca i financiranja terorizma

Zakon o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma (Nar. nov., br. 108/17. i 39/19., dalje u tekstu: Zakon) je sve one koji ga moraju primjenjivati obvezao da donesu (uspostave) politike, kontrole i postupke za učinkovito smanjivanje i djelotvorno upravljanje rizicima od pranja novca i financiranja terorizma.
Politike, kontrole i postupci bile bi pisani akt kojega donosi osoba ili tijelo ovlašteno za donošenje internih akata obveznika.
Sadržaj politika, kontrola i postupaka propisan je u čl. 13. st. 3. Zakona, a u st. 2. istoga članka stoji da politike moraju biti razmjerne veličini obveznika, vrsti, opsegu i složenosti poslova koje obavlja obveznik te dokumentirane. U nastavku iznosimo što bi po našem mišljenju bilo korisno urediti tim aktom uzimajući u obzir njegov propisani sadržaj.

1. UVODNE ODREDBE

U uvodnim bi se odredbama mogao navesti sadržaj politika, kontrola i postupaka pa bi one, u skladu s odredbom čl. 13. st. 3. Zakona uključivale:

- ciljeve, opseg i način rada sustava sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma kod obveznika
- organizacijski ustroj obveznika
- položaj ovlaštene osobe i zamjenika ovlaštene osobe u organizacijskoj strukturi obveznika
- ovlasti i odgovornosti ovlaštene osobe i zamjenika ovlaštene osobe
- ovlasti i odgovornosti svih zaposlenika obveznika koji sudjeluju u provedbi Zakona i na temelju njega donesenih podzakonskih akata
- mjere dubinske analize stranke
- modele upravljanja rizikom od pranja novca i financiranja terorizma
- načine/modele upravljanja usklađenošću poslovanja obveznika s odredbama Zakona i na temelju njega donesenih podzakonskih akata
- uspostavu odgovarajućih linija izvještavanja unutar obveznika radi osiguranja pravodobnoga i odgovarajućega izvještavanja
- čuvanje podataka, način vođenja i sadržaj evidencija podataka
- stručno osposobljavanje i izobrazbu zaposlenika obveznika
- unutarnju reviziju sustava sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma kada je to primjereno veličini i prirodi posla obveznika i
- provjeru zaposlenika obveznika, ako je primjereno s obzirom na veličinu obveznika te vrstu, opseg i složenost poslovanja obveznika.

U uvodnom bi se dijelu moglo navesti i da je sastavni dio politika lista indikatora. Lista indikatora se sastavlja za prepoznavanje sumnjivih transakcija, sredstava i osoba u vezi s kojima postoje razlozi za sumnju na pranje novca ili financiranje terorizma.

2. CILJEVI, OPSEG I NAČIN RADA SUSTAVA SPRJEČAVANJA PRANJA NOVCA

Sustav sprječavanja i otkrivanja pranja novca i financiranja terorizma je skup mjera, radnji i postupaka koje obveznik uspostavlja radi utvrđivanja, procjenjivanja, ovladavanja i praćenja rizika od pranja novca i financiranja terorizma kojima obveznik jest ili bi mogao biti izložen u svome poslovanju te bi to valjalo navesti i u politikama.

Sustav sprječavanja i otkrivanja pranja novca i financiranja terorizma razmjeran je veličini, vrsti, opsegu i složenosti poslova koje obavlja obveznik, a obuhvaća najmanje:

- primjerene organizacijske i kadrovske uvjete
- odgovarajuću razinu svijesti zaposlenika obveznika o rizicima od pranja novca i financiranja terorizma
- ove politike
- odgovarajuće stručno osposobljavanje i izobrazbu svih zaposlenika obveznika uključenih u sustav sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma
- zaposlenike obveznika zadužene za uspostavu i praćenje poslovnoga odnosa sa strankom

- imenovanje ovlaštene osobe i njezina zamjenika
- provođenje unutarnje revizije i
- propisivanje odgovornosti uprave i/ili višega rukovodstva obveznika za funkcioniranje sustava sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma kod obveznika.

3. ORGANIZACIJSKI USTROJ OBVEZNIKA

U ovom poglavlju valjalo bi navesti organizacijski ustroj obveznika, a ako obveznik nema organizacijski ustroj trebalo bi naznačiti da isti nema posebnog ustroja, već da djeluje kao jedna organizacijska cjelina.

4. POLOŽAJ OVLAŠTENE OSOBE I ZAMJENIKA OVLAŠTENE OSOBE U ORGANIZACIJSKOJ STRUKTURI OBVEZNIKA

Obveznik bi trebao imenovati ovlaštenu osobu te jednoga ili više zamjenika ovlaštene osobe za sprječavanje pranja novca i financiranja terorizma, a kada je to primjereno veličini i prirodi posla obveznika, obveznik je dužan imenovati ovlaštenu osobu na rukovodećoj razini.

Ako je obveznik fizička osoba koja obavlja registriranu djelatnost, nije dužan imenovati ovlaštenu osobu, nego je sam dužan obavljati poslove ovlaštene osobe.

Ovisno o organizacijskoj strukturi obveznika, u aktu bi trebalo navesti jednu od ovih alternativa, a valjalo bi navesti i dužnosti ovlaštene osobe.

Ovlaštena osoba i zamjenik ovlaštene osobe dužni su:

- pravilno i pravodobno dostavljati podatke i informacije Uredu za sprječavanje pranja novca u skladu sa Zakonom i na temelju njega donesenim podzakonskim aktima
- provesti naloge Ureda o privremenom zaustavljanju obavljanja sumnjive transakcije i stalnom praćenju financijskog poslovanja stranke
- pratiti usklađenost poslovanja obveznika s odredbama Zakona i na temelju njega donesenih podzakonskih akata te davati upravi preporuke za poboljšanje sustava sprječavanja i otkrivanja pranja novca i financiranja terorizma
- koordinirati aktivnosti obveznika u području sprječavanja i otkrivanja pranja novca i financiranja terorizma
- sudjelovati u uspostavljanju i razvoju informacijske potpore za provođenje aktivnosti na području sprječavanja i otkrivanja pranja novca i financiranja terorizma kod obveznika
- pri uvođenju novoga proizvoda ili kanala dostave i novih tehnologija sudjelovati u procjeni rizika radi utvrđivanja i procjene kako navedeni čimbenici utječu na izloženost obveznika riziku od pranja novca i financiranja terorizma i
- provoditi stručno osposobljavanje i izobrazbu zaposlenika obveznika u području sprječavanja i otkrivanja pranja novca i financiranja terorizma.

5. OVLASTI I ODGOVORNOSTI SVIH ZAPOSLENIKA OBVEZNIKA KOJI SUDJELUJU U PROVEDBI ZAKONA I TEMELJEM NJEGA DONESENIH PODZAKONSKIH AKATA

U ovom poglavlju valjalo bi navesti zaposlenike koji kod obveznika sudjeluju u provedbi Zakona i temeljem njega donesenih podzakonskih akata. Navođenje bi se sastojalo u imenovanju radnih mjesta na kojima ti zaposlenici rade.

Također bi trebalo navesti da spomenuti zaposlenici imaju sljedeće ovlasti i odgovornosti:

- provesti mjere dubinske analize stranke koje obuhvaćaju utvrđivanje identiteta stranke i provjeru njezina identiteta na osnovi dokumenata, podataka ili informacija dobivenih iz vjerodostojnoga, pouzdanoga i neovisnoga izvora
- utvrđivanje identiteta stvarnoga vlasnika stranke i poduzimanje odgovarajućih mjera za provjeru identiteta stvarnoga vlasnika stranke
- prikupljanje podataka o namjeni i predviđenoj prirodi poslovnoga odnosa te drugih podataka u skladu sa Zakonom i temeljem njega donesenim podzakonskim aktima te
- stalno praćenje poslovnoga odnosa.

Ako navedeni zaposlenici ne mogu provesti mjere dubinske analize ne smiju uspostaviti poslovni odnos ili obaviti transakciju odnosno moraju prekinuti već uspostavljeni poslovni odnos te razmotriti trebaju li Uredu dostaviti obavijest o sumnjivoj transakciji, sredstvima i osobama.

Zaposlenici koji sudjeluju u provedbi Zakona dužni su pristupiti provođenju programa stručnog osposobljavanja i izobrazbe, a u provođenju svojih postupaka vezanih uz Zakon dužni su postupati u skladu s propisima kojima se uređuje zaštita osobnih podataka.

Navedeni zaposlenici mogu za povrede svojih obveza odgovarati stegovno i materijalno.

Stegovna odgovornost zaposlenika sastoji se u mogućnosti da im se za povrede obveza izda pisano upozorenje na obveze iz radnog odnosa uz ukazivanje na mogućnost otkaza u slučaju nastavka povrede. Isto tako, može im se redovito ili izvanredno otkazati ugovor o radu.

Materijalna odgovornost zaposlenika sastoji se u obvezi zaposlenika da obvezniku naknadi štetu koja mu je nastala zbog toga što je zaposlenik počinio povredu svojih obveza propisanih Zakonom i ovim politikama.

6. MJERE DUBINSKE ANALIZE STRANKE

U ovom poglavlju valjalo bi navesti sve mjere koje obuhvaća dubinska analiza stranke (utvrđivanje identiteta stranke, utvrđivanje identiteta stvarnoga vlasnika stranke, stalno praćenje poslovnoga odnosa i dr.)

7. MODELI UPRAVLJANJA RIZIKOM OD PRANJA NOVCA I FINANCIRANJA TERORIZMA

Upravljanje rizikom od pranja novca i financiranja terorizma koji je povezan s poslovnim odnosom ili povremenom transakcijom kod obveznika bi mogao uključivati:

- analizu rizika od pranja novca i financiranja terorizma
- dubinsku analizu stranke
- holistički pregled i procjenu rizika poslovnog odnosa ili povremene transakcije i
- praćenje poslovnog odnosa i povremenih transakcija te revidiranje procjene rizika.

Obveznik se dužan koristiti analizom rizika pri donošenju odluke o primjerenoj razini i vrsti dubinske analize stranke koju primjenjuje na pojedinačni poslovni odnos i povremenu transakciju.

Kada je rizik povezan s poslovnim odnosom ili povremenom transakcijom nizak, obveznik može primijeniti mjere pojednostavljene dubinske analize stranke.

Kada je rizik povezan s poslovnim odnosom ili povremenom transakcijom visok, obveznik je dužan primijeniti mjere pojačane dubinske analize stranke.

8. NAČINI UPRAVLJANJA USKLAĐENOŠĆU POSLOVANJA OBVEZNIKA S ODREDBAMA ZAKONA I TEMELJEM NJEGA DONESENIH PODZAKONSKIH AKATA

Obveznik će svoje poslovanje i obveze koje za njega proizlaze iz Zakona i temeljem njega donesenih podzakonskih akata usklađivati s novim propisima, odlukama odnosno smjernicama nadležnih tijela te nacionalnom i nadnacionalnom procjenom rizika.

Uprava obveznika će redovito pratiti i preispitivati primjerenost i djelotvornost ovih politika i, ako je potrebno, pojačati mjere poduzete od obveznika.

9. USPOSTAVLJANJE ODGOVARAJUĆIH LINIJA IZVJEŠTAVANJA UNUTAR OBVEZNIKA RADI OSIGURANJA PRAVODOBNOGA I ODGOVARAJUĆEGA IZVJEŠTAVANJA

U ovom bi se poglavlju trebalo propisati da će obveznik radi osiguranja pravodobnoga i odgovarajućega izvještavanja višega rukovodstva uspostaviti odgovarajuće linije izvještavanja.

Odgovarajuće linije izvještavanja osiguravaju da se putem izravnog komunikacijskog kanala bez odgađanja prenese informacija prema višem rukovodstvu obveznika u svakoj situaciji koja je ili može biti od značaja za sprječavanje pranja novca ili financiranje terorizma.

Zaposlenici koji rade na primjeni Zakona obvezni su pribaviti pisanu suglasnost višega rukovodstva obveznika za uspostavu ili nastavak poslovnoga odnosa sa strankom koja je politički izložena osoba ili sa strankom čiji je stvarni vlasnik politički izložena osoba.

Isto tako, moraju prije uspostavljanja poslovnoga odnosa sa strankom iz visokorizične treće države pribaviti pisanu suglasnost višega rukovodstva obveznika, kao i u slučaju kada se poslovni odnos uspostavlja sa strankom koja je pravna osoba i koja je izdala dionice na donositelja.

10. ČUVANJE PODATAKA, NAČIN VOĐENJA I SADRŽAJ EVIDENCIJA PODATAKA

Obveznik je dužan podatke, informacije i dokumentaciju prikupljenu primjenom Zakona i temeljem njega donesenih podzakonskih akata čuvati deset godina nakon prestanka poslovnoga odnosa, obavljenih transakcija i sl.

Obveznik je dužan pet godina čuvati podatke i odgovarajuću dokumentaciju o ovlaštenoj osobi i zamjeniku ovlaštene osobe, procjeni rizika stranke, stručnome osposobljavanju i izobrazbi zaposlenika i provođenju unutarnje revizije.

Obveznik je dužan, nakon isteka rokova od deset odnosno pet godina osobne podatke o stranci brisati, a dokumentaciju uništiti u skladu sa zakonom koji uređuje zaštitu osobnih podataka.

Obveznik će podatke, informacije i dokumentaciju prikupljenu primjenom Zakona i temeljem njega donesenih podzakonskih akata voditi u elektroničkom obliku ili na papiru.

Obveznik je dužan voditi sljedeće evidencije:

- evidenciju podataka o rezultatima stalnoga praćenja poslovnoga odnosa
- evidenciju podataka o strankama, poslovnim odnosima i transakcijama
- evidenciju o poduzetim mjerama i o mogućim poteškoćama s kojima se susreo tijekom procesa provjere stvarnog vlasnika koji je član uprave
- evidenciju o složenim i neobičnim transakcijama te o rezultatima analize tih transakcija
- evidenciju dostavljenih podataka Uredu za sprječavanje pranja novca o sumnjivim transakcijama
- evidenciju dostavljenih podataka Uredu za sprječavanje pranja novca o gotovinskim transakcijama
- evidenciju o otkrivanju podataka primateljima unutar grupe
- evidenciju o otkrivanju podataka primateljima u okviru iste kategorije obveznika
- evidenciju naloga koje je Ured za sprječavanje pranja novca izdao obvezniku za privremeno zaustavljanje obavljanja sumnjive transakcije
- evidenciju naloga koje je Ured za sprječavanje pranja novca izdao obvezniku za stalno praćenje financijskoga poslovanja stranke.

Obveznik može evidencije iz stavka 1. ovoga članka voditi na papiru ili u elektroničkom obliku.

11. STRUČNO OSPOSOBLJAVANJE I IZOBRAZBA ZAPOSLENIKA

Obveznik je dužan kontinuirano poduzimati mjere da zaposlenici koji rade na primjeni Zakona budu upoznati s odredbama Zakona i temeljem njega donesenih podzakonskih akata te zakona kojima se uređuje zaštita osobnih podataka.

Mjere se odnose na sudjelovanje zaposlenika u posebnim unutarnjim ili vanjskim programima stručnoga osposobljavanja i izobrazbe kako bi im se pomoglo u provedbi Zakona i temeljem njega donesenih podzakonskih akata.

Obveznik je dužan u svrhu provedbe odredbi prethodnog članka, najkasnije do kraja tekuće godine, donijeti program godišnjeg stručnog osposobljavanja i izobrazbe za sljedeću kalendarsku godinu te isti program provesti.

Program godišnjeg stručnog osposobljavanja i izobrazbe za sljedeću kalendarsku godinu sadrži:

- odredbe o tome hoće li se program provesti unutarnjim ili vanjskim stručnim osposobljavanjem i izobrazbom
- koji su zaposlenici obvezni pristupiti programu stručnog osposobljavanja i izobrazbe te
- sankcije za zaposlenike ako programu ne pristupe.

12. UNUTARNJA REVIZIJA SUSTAVA SPRJEČAVANJA PRANJA NOVCA I FINANCIRANJA TERORIZMA

Ovo poglavlje popunit će samo obveznici kada je to primjereno veličini i prirodi njihovog posla.

Ako to nije primjereno veličini i prirodi posla obveznika, isti nema potrebe provoditi unutarnju reviziju sustava sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma.

13. PROVJERA ZAPOSLENIKA OBVEZNIKA

Ako to nije primjereno s obzirom na veličinu obveznika te vrstu, opseg i složenost njegova poslovanja, isti nema potrebe provoditi provjeru zaposlenika.

14. PRIJELAZNE I ZAVRŠNE ODREDBE

U prijelaznim i završnim odredbama bi se moglo navesti kada politike stupaju na snagu, gdje će biti objavljene te da njihovim stupanjem na snagu prestaju važiti akti obveznika koji su dosada uređivali materiju sprječavanja pranja novca ili financiranja terorizma.

DUNJA ŠARIĆ, dipl. iur.
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 347.7

Što kada radnik otkazuje poslodavcu i ne želi odraditi otkazni rok?

Otkazni rok pravo je kojim se štite radnici i poslodavci. Otkazni rok je razdoblje koje omogućuje poslodavcu kojem je radnik dao otkaz, organizirati rad bez radnika koji odlazi, s time da jednako tako kroz to razdoblje radnik ima mogućnost pronaći novo zaposlenje i riješiti vlastito egzistencijsko pitanje, ako je on taj kojem je otkazan ugovor o radu. Za vrijeme otkaznog roka sva prava i obveze iz radnog odnosa moraju se izvršavati.

1. UGOVOR O RADU I OTKAZNI ROK

Radni odnos zasniva se ugovorom o radu, a radi se o dvostranoobveznom ugovoru. Jedan od obveznih sastojaka ugovora o radu jest odredba o otkaznim rokovima kojih se moraju pridržavati radnik i poslodavac, a u slučaju kada se takav podatak ne može dati u vrijeme sklapanja ugovora odnosno izdavanja potvrde, obvezna je odredba o načinu određivanja otkaznih rokova. Umjesto odredbe o otkaznom roku može se u ugovoru odnosno potvrdi o sklopljenom ugovoru o radu, uputiti na odgovarajući zakon, drugi propis, kolektivni ugovor ili pravilnik o radu koji uređuje ta pitanja. Kako god okrenuli, to je pitanje o kojem stranke koje sklapaju dvostranoobvezni ugovor, ugovor o radu, moraju biti u suglasju prilikom sklapanja ugovora.

Nepostojanje odredbe o otkaznom roku neće dovesti do ništetnosti samog ugovora jer je uvijek moguće primijeniti Zakon o radu (Nar. nov., br. 93/14., 127/17.), no za poslodavca koji je sklopio ugovor o radu bez nužnih sastojaka postoji propisana upravna mjera.[1] Prilikom provedbe inspekcijskog nadzora u području rada, inspektor će usmenim rješenjem na zapisnik poslodavcu narediti da u ostavljenom roku radniku s kojim je sklopio ugovor o radu koji ne sadrži sve sastojke propisane Zakonom, ponudi izmjenu ugovora koji će sadržavati nedostajuće sastojke odnosno da dopuni izdanu potvrdu o sklopljenom ugovoru o radu.

2. VAŽNOST OTKAZNOG ROKA

Ugovor o radu je dvostranoobvezni ugovor i nastaje kad se ugovorne strane suglase o bitnim[2] sastojcima ugovora. Jednako tako najprirodnije jest da se i raskine suglasjem volja, no nije to u stvarnosti uvijek lako postići i još k tome ugovorne strane, poslodavac i radnik, realno nisu jednake. Subordinirani položaj radnika u odnosu prema poslodavcu čine ga slabijom stranom radnog odnosa već prilikom ugovaranja, a i kasnije prilikom trajanja radnog odnosa. Stoga se u odredbama o prestanku ugovora o radu[3] u Zakonu o radu javlja zakonska zaštitna funkcija.

Otkazni rok je razdoblje tijekom kojeg se očekuje prestanak radnog odnosa. Za vrijeme otkaznog roka odgađaju se učinci otkaza, koji će nastupiti tek po isteku otkaznog roka. Otkaz ugovora o radu jednostrano je očitovanje volje ugovorne strane kojim ta strana želi okončati ugovor o radu. Dostava drugoj ugovornoj strani dovodi do prestanka ugovora o radu. Otkaz mogu dati i radnik i poslodavac, no kako je radnik štićena stranka od strane Zakona, za njega ne postoje ograničenja, osim u vidu nužne pisane forme.

Gledano sa strane poslodavca to se nikako ne može ustvrditi jer se otkaz smatra nepoželjnim krajnjim sredstvom za kojim poslodavac može posegnuti samo ako se problem ne može riješiti na niti jedan drugi način.[4] Zbog toga se od strane poslodavca traže dodatne aktivnosti prilikom otkazivanja ugovora o radu, primjerice pisano upozorenje na obvezu iz radnog odnosa, davanje radniku mogućnosti iznošenja obrane i slično, među ostalim i pravo na otkazni rok.

Otkazni rok je pravo kojim se štite i radnici i poslodavci. Otkazni rok je razdoblje koje omogućuje poslodavcu kojem je radnik dao otkaz, da uspije organizirati rad i bez tog zaposlenika. To je vrijeme dano poslodavcu kako bi pronašao novog radnika, smanjio kapacitet isporuke, osposobio drugog zaposlenika za rad, ukratko, kako bi poduzeo sve što je potrebno kako bi se nesmetano odvijao proces rada i bez zaposlenika koji je otišao.

Jednako tako, kao što smo rekli, to je i pravo radnika. Radnik kroz to razdoblje ima mogućnost pronaći novo zaposlenje, riješiti vlastito egzistencijsko pitanje. Zakon o radu, kao i u brojnim drugim situacijama, ima zaštitnu funkciju prema radniku i osigurava mu dodatno pravo za vrijeme otkaznog roka na opravdano izbivanje s rada najmanje četiri sata tjedno uz naknadu plaće radi traženja novog zaposlenja.

Poslodavac i radnik nemaju, prilikom svakog prestanka rada, pravo na otkazni rok. Zakon o radu taksativno propisuje načine prestanka ugovora o radu.[5] Postoje Zakonom predviđene dvije vrste ot-

[1] Po prijašnjem Zakonu o radu (Nar. nov., br. 149/09., 61/11., 82/12., 73/13.), za isti je nedostatak bila propisana prekršajna sankcija za lakši prekršaj poslodavca sa zapriječenom kaznom od 10.000,00 do 30.000,00 kuna.

[2] Ne moraju već tada imati suglasnost o svim detaljima radnog odnosa.

[3] I u brojnim drugim odredbama Zakona o radu.

[4] Preuzeto I. Crnić *et al.*, Radni odnosi u Republici Hrvatskoj, Zagreb, 2007., Ž. Potočnjak, str. 375.

[5] Ugovor o radu prestaje: smrću radnika, smrću poslodavca fizičke osobe ili prestankom obrta po sili zakona ili brisanjem trgovca pojedinca iz registra u skladu s posebnim propisima, istekom vremena na koje je sklopljen ugovor o radu na određeno vrijeme, kada radnik navrši šezdeset pet godina života i petnaest godina mirovinskog staža, osim ako se poslodavac i radnik drukčije ne dogovore, sporazumom radnika i poslodavca, dostavom pravomoćnog rješenja o priznanju prava na invalidsku mirovinu zbog potpunog gubitka radne sposobnosti za rad, otkazom, odlukom nadležnog suda.

kaza ugovora o radu, redoviti i izvanredni, s time da pravo na otkazni rok proizlazi samo iz redovitog otkaza ugovora o radu. Za kojom će vrstom otkaza posegnuti poslodavac ili radnik ovisi o okolnostima slučaja.

Redoviti otkaz se daje u pisanom obliku uz propisani ili ugovoreni otkazni rok i to u slučajevima ako prestane potreba za obavljanjem određenog posla zbog gospodarskih, tehnoloških ili organizacijskih razloga i tada se radi o poslovno uvjetovanom otkazu. Ako radnik nije u mogućnosti uredno izvršavati svoje obveze iz radnog odnosa zbog određenih trajnih osobina ili sposobnosti, radi se o osobno uvjetovanom otkazu. Dođe li do kršenja obveze iz radnog odnosa, tada će radnik dobiti otkaz uvjetovan skrivljenim ponašanjem radnika. Poslodavac može posegnuti za redovitim otkazom ugovora o radu i u situaciji ako radnik nije zadovoljio na probnom radu i tada se radi o otkazu zbog nezadovoljavanja na probnom radu.

Izvanredno će otkazati ugovor o radu poslodavac i radnik koji imaju opravdani razlog za otkaz ugovora o radu sklopljenog na neodređeno ili određeno vrijeme, bez obveze poštivanja propisanog ili ugovorenog otkaznoga roka, ako zbog osobito teške povrede obveze iz radnog odnosa ili neke druge osobito važne činjenice, uz uvažavanje svih okolnosti i interesa obiju ugovornih stranaka, nastavak radnog odnosa nije moguć.

Kako zakonske odredbe sadrže brojne pravne standarde u definicijama otkaza od presudne važnosti će biti bogata sudska praksa jer je često vrlo teško razaznati razliku i donijeti valjanu odluku koju vrstu otkaza primijeniti.

Redoviti otkaz dovodi do prestanka ugovora o radu tek protekom otkaznog roka. *Redoviti otkaz ugovora o radu je otkaz kojim se, zbog primjene ultima ratio pristupa, u pravilu otkazuje ugovor o radu jer takva vrsta otkaza omogućuje strankama radnog odnosa kao trajnog obveznog odnosa, da od sebe otklone štetu koja može proizaći iz izvanrednog prestanka radnog odnosa voljom jedne stranke tog odnosa.*[6]

Kao što smo već spomenuli otkazni rok je razdoblje tijekom kojeg se očekuje prestanak radnog odnosa koji će nastupiti tek po isteku navedenog roka odnosno za vrijeme otkaznog roka odgađaju se učinci otkaza, koji će nastupiti tek po isteku otkaznog roka.

Zakon o radu određuje minimalno trajanje otkaznog roka, kao što i inače jamči najnižu razinu prava koja se mora poštivati. Najmanje trajanje otkaznog roka je uređeno člankom 122. Zakona o radu i iznosi:

1) dva tjedna, ako je radnik u radnom odnosu kod istog poslodavca proveo neprekidno manje od jedne godine
2) mjesec dana, ako je radnik u radnom odnosu kod istog poslodavca proveo neprekidno jednu godinu
3) mjesec dana i dva tjedna, ako je radnik u radnom odnosu kod istog poslodavca proveo neprekidno dvije godine
4) dva mjeseca, ako je radnik u radnom odnosu kod istog poslodavca proveo neprekidno pet godina
5) dva mjeseca i dva tjedna, ako je radnik u radnom odnosu kod istog poslodavca proveo neprekidno deset godina
6) tri mjeseca, ako je radnik u radnom odnosu kod istog poslodavca proveo neprekidno dvadeset godina.

Životna dob radnika dodatni je kriterij koji radnicima koji su stariji od pedeset odnosno pedeset pet godina produljuje otkazni rok, naravno pod uvjetom da se radi o dugotrajnom neprekidnom radnom odnosu kod tog poslodavca.[7] Predviđeno je i skratiti otkazni rok za polovinu otkaznih rokova koje jamči Zakon, ako poslodavac otkazuje radniku zbog povrede obveze iz radnog odnosa.

Kako Zakon o radu jamči minimum prava za radnika, uvijek je u unutarnjim izvorima prava, kolektivnom ugovoru, pravilniku o radu ili ugovoru o radu moguće za obje stranke radnog odnosa odrediti duže otkazne rokove. Ako se rokovi žele skratiti odnosno učiniti ih kraćim od zakonskog minimuma, moguće je u skladu s člankom 122. Zakona o radu samo ako se pogoduje radniku. Poslodavac radniku uvijek mora osigurati zakonski minimalni otkazni rok. Zakon izrijekom propisuje da se kolektivnim ugovorom ili ugovorom o radu može odrediti kraći otkazni rok za radnika nego za poslodavca od rokova određenih Zakonom za slučaj kada radnik otkazuje ugovor o radu. Ako se za radnika ne odrede kraći rokovi koje mora poštovati otkazuje li ugovor o radu svom poslodavcu, bit će primoran poštovati Zakonom propisane rokove.

Zakon o radu pogoduje radniku i odredbom po kojoj otkazni rok ne može biti duži od mjesec dana ako radnik daje otkaz poslodavcu i ima za to osobito važan razlog. Pravni standard *osobito važnog razloga* za radnika zapravo propisuje dodatnu obvezu, dokazati da se radi upravo o takvoj okolnosti. Što bi to u praksi moglo biti, možda drugo zaposlenje, pitanje je. No isto je tako malo vjerojatno da će se poslodavac upustiti u utuženje radnika samo iz razloga što sumnja da se radi o osobito važnom razlogu.

Nema zapreke da se poslodavac i radnik sporazume oko skraćenja otkaznog roka. Kao što smo već bili spomenuli, dvostrano-obvezan ugovor je najprirodnije i raskinuti suglasjem volja kako je i nastao. Tim se sporazumom radnik odriče prava da radi do isteka otkaznog roka, a poslodavac se odriče zahtjeva od radnika da radi do kraja otkaznog roka. Dakle, iako je nemoguće unaprijed ugovoriti kraći otkazni rok, mišljenja smo da je moguć sporazum o skraćivanju otkaznog roka, ali tek po međusobnom priznanju zakonskih prava i međusobnom sporazumu oko kraćih rokova. Odnosno, kako nalazimo i u relevantnoj pravnoj teoriji, *sporazum je moguć ako je sklopljen nakon otkazivanja ugovora o radu.*[8] Navedeno nam potvrđuje i Mišljenje ministarstva rada i mirovinskog sustava od 26. srpnja 2019. godine navodeći: *"Sukladno Zakonu o radu radnik koji redovito otkazuje ugovor o radu dužan je odraditi ugovoreni otkazni rok, ukoliko se radnik i poslodavac ne dogovore drugačije. Napominjemo da u slučaju kada obje stranke žele prestanak radnog odnosa, postoji mogućnost sklapanja sporazuma o prestanku ugovora o radu u kojem poslodavac i radnik slobodno uređuju datum prestanka radnog odnosa."*

2.1. Tijek otkaznog roka

Otkazni rok počinje teći danom dostave otkaza ugovora o radu, što ga čini ponešto drugačije utvrđenim nego što predviđaju drugi propisi, primjerice Zakon o obveznim odnosima i Zakon o parničnom postupku, koji pitanje rokova uređuju da počinju teći prvog sljedećeg dana u odnosu na dan dostave. Ministarstvo rada i mirovinskog sustava dalo je mišljenje 4. prosinca 2014. godine kojim dodatno pojašnjava zakonsku normu: *„Zakonom o radu propisano je da otkazni rok počinje teći danom dostave otkaza ugovora o radu. S obzirom na takvu izričitu normu, otkazni rok ne počinje teći prvog sljedećeg dana kao što se uobičajeno računaju rokovi, već je prvi dan otkaznog roka dan uručenja odluke o otkazu."*

Radni odnos prestaje istekom otkaznog roka odnosno prestaje s posljednjim danom otkaznog roka.

[6] Preuzeto I. Crnić *et al.*, Radni odnosi u Republici Hrvatskoj, Zagreb, 2007., Ž. Potočnjak, str. 404.

[7] Članak 122. st. 3. Zakona o radu.

[8] I. Crnić *et al.*, Radni odnosi u Republici Hrvatskoj, Zagreb, 2007., Ž. Potočnjak, str. 407.

Zakon o radu predviđa niz okolnosti koje prekidaju tijek otkaznog roka odnosno otkazni rok ne teče za vrijeme okolnosti, kao što su trudnoća, korištenje rodiljnog, roditeljskog dopusta, posvojiteljskog dopusta, rada s polovinom punog radnog vremena, rada u skraćenom radnom vremenu zbog pojačane njege djeteta, dopusta trudnice ili majke koja doji dijete te dopusta ili rada u skraćenom radnom vremenu radi skrbi i njege djeteta s težim smetnjama u razvoju prema posebnom propisu te za vrijeme privremene nesposobnosti za rad tijekom liječenja ili oporavka od ozljede na radu ili profesionalne bolesti te vršenja dužnosti i prava državljana u obrani. Nadalje otkazni rok ne teče za vrijeme privremene nesposobnosti za rad. Stoga je poslodavcu nemoguće u odluci o otkazu ugovora o radu navesti i datum prestanka radnog odnosa jer u konačnici i ne može unaprijed znati kojeg će točno dana isteći otkazni rok. Naime, nastupom neke okolnosti koja prekida tijek otkaznog roka produžava se razdoblje do kada će radnik biti u radnom odnosu kod poslodavca.

Valja skrenuti pozornost na sljedeće, ako je radnik za vrijeme otkaznog roka obvezan izvršavati svoje radne obveze i dolaziti na posao, nastup njegove privremene nesposobnosti za rad izazvat će prekid tijeka otkaznog roka. Kako je pri posljednjoj intervenciji zakonodavca u Zakon o radu propis izmijenjen u ovoj materiji izdvajamo mišljenje Ministarstva rada i mirovinskog sustava od 19. svibnja 2015. godine koje navodi: *„Mišljenja smo da poslodavac koji radniku redovito otkaže ugovor o radu temeljem kojeg radnik odrađuje otkazni rok ne može nakon toga izmijeniti odluku o redovitom otkazu na način da radnika oslobađa obveze rada za vrijeme otkaznog roka i time ga dovodi u nepovoljniji položaj. Dakle, nakon što je donio odluku o otkazu ugovora o radu, poslodavac je ne može mijenjati naknadnom odlukom kojom oslobađa radnika obveze rada u preostalom razdoblju otkaznog roka kako bi spriječio nastup prekida tijeka otkaznog roka. Promjena korištenja ili dužine otkaznog roka nakon otkazivanja ugovora o radu moguća je samo pisanim sporazumom između radnika i poslodavca. Radniku koji je dobio odluku o redovitom otkazu ugovora o radu, radni odnos prestaje s posljednjim danom otkaznog roka. Za vrijeme privremene nesposobnosti za rad kada je radnik obvezan raditi, otkazni rok ne teče. Tijek otkaznog roka nastavit će se nakon isteka privremene nesposobnosti za rad. Također napominjemo da u slučaju kada je došlo do prekida tijeka otkaznog roka zbog privremene nesposobnosti za rad radnika, radni odnos tom radniku prestaje najkasnije istekom šest mjeseci od dana uručenja odluke o otkazu ugovora o radu.*“ Sad već ustaljenu praksu potvrđuje i mišljenje Ministarstva rada i mirovinskog sustava od 26. srpnja 2019. godine.

Kako vidimo radnik radi za vrijeme trajanja otkaznog roka i to je njegova obveza, osim ako ga poslodavac te obveze ne oslobodi. To ne znači da za to vrijeme poslodavac nema prema radniku nikakve obveze, baš naprotiv iako je oslobodio rada svog zaposlenika poslodavac mu je za vrijeme trajanja otkaznog roka dužan isplatiti naknadu plaće i priznati sva ostala prava kao da je radio do isteka otkaznog roka. Takvo zakonsko rješenje i ne čudi kad smo vidjeli koji je smisao otkaznog roka, prilagodba ugovornih strana na novonastale okolnosti prestanka radnog odnosa.

2.2. Prava i obveze radnika i poslodavca tijekom otkaznog roka

Za vrijeme otkaznog roka sva prava i obveze iz radnog odnosa imaju se izvršavati. Poslodavac je obvezan u radnom odnosu radniku dati posao te mu za obavljeni rad isplatiti plaću, a radnik je obvezan prema uputama koje poslodavac daje u skladu s naravi i vrstom rada, osobno obavljati preuzeti posao.

Uvidjeli smo da poslodavac ima brojne obveze prema radniku, isto tako i radnik prema poslodavcu, no nameće se pitanje, što poslodavac može poduzeti prema radniku koji ne želi izvršiti svoju obvezu i raditi u otkaznom roku, a nesumnjivo je da bi trebao prema slovu Zakona. Primjerice, radnik bez ikakve najave ili obrazloženja poslodavcu uruči pisani otkaz ugovora o radu i žurno želi raskinuti ugovor o radu kako bi sklopio ugovor o radu s novim poslodavcem. Da ne spominjemo situacije u kojima radnik samo izađe iz prostorija poslodavca i više se nikada ne vrati, bez ikakvog pisanog traga ili očitovanja. Usporedo s takvim razvojem situacije može se raditi o radniku kojeg nije moguće u kratkom roku zamijeniti novim radnikom i poslodavac se sasvim opravdano poziva na obvezu odrađivanja otkaznog roka.

Poslodavac ima dvije mogućnosti, pristati na radnikov žurni odlazak i dati mu pisanu izjavu o odricanju od otkaznog roka, jer je to pravo s kojim poslodavac slobodno disponira. Isto tako poslodavac može inzistirati na svom pravu koje mu je nužno radi organizacije rada ili pak nije nužno mogao bi organizirati rad i bez radnika koji odlazi, ali se radi o pravu koje je njegovo i samo ga se svojevoljno može odreći.

Kakve god radnikove želje bile, morat će odraditi otkazni rok ako poslodavac ustraje u svojoj volji i nakani. Nesumnjivo postoji zakonska obveza za radnika odraditi otkazni rok, no ne i zapriječena prekršajna sankcija. Ako pak radnik samovoljno prestane dolaziti na posao i obavljati svoje radne zadatke, oglušujući se o zakonsku obvezu, poslodavcu ne preostaje drugo, već mu zbog nedolaska na posao i neizvršavanja radne obveze redovno ili izvanredno otkazati ugovor o radu kako si ne bi uzrokovao dodatne troškove. Poslodavac u tom trenutku nema pravne osnove ponašati se kao da radnik više nije njegov radnik, formalno gledano, samo se radi o nenazočnosti u tijeku dnevnog rasporeda radnog vremena u kojima radnik svojom krivnjom ne obavlja ugovorene poslove. Razvidno je da imamo novi pravni temelj prestanka ugovora o radu, redovan ili izvanredni otkaz poslodavca radniku, podsjećamo i na obveze poslodavca prilikom otkazivanja ugovora o radu.

3. ZAKLJUČAK

Otkaz ugovora o radu jednostrano je očitovanje volje ugovorne strane kojim ta strana želi okončati ugovor o radu. Dostava drugoj ugovornoj strani dovodi do prestanka ugovora o radu. Redoviti otkaz dovodi do prestanka ugovora o radu tek protekom otkaznog roka. Stoga je vrlo važno razjasniti brojna pitanja početka, tijeka i završetka otkaznog roka. Za vrijeme otkaznog roka sva prava i obveze iz radnog odnosa imaju se izvršavati. Poslodavac je obvezan u radnom odnosu radniku dati posao te mu za obavljeni rad isplatiti plaću, a radnik je obvezan prema uputama koje poslodavac daje u skladu s naravi i vrstom rada, osobno obavljati preuzeti posao.

Iako postoje brojne zapriječene sankcije za poslodavca koji ne poštuje zakonsku normu pri otkazivanju ugovora o radu radniku, postavlja se pitanje koje metode privole ima poslodavac prema radniku koji ne poštuje svoje zakonske obveze? Praksa vrlo često postavlja pitanje poslodavaca koji tako reći preko noći ostaju bez radnika. Kako organizirati rad u novonastalim okolnostima, kako novog radnika naći, obučiti, uvesti u posao i slično?

Dr. sc. RAHELA JURKOVIĆ
Zagreb

Stručni članak UDK 336.2

Usluge za mikro, mala i srednja poduzeća putem poduzetničkih potpornih institucija

U kolovozu je otvoren poziv poduzetničkim potpornim institucijama (PPI) na dostavu projektnih prijedloga kojima će pružati usluge informiranja mikro, malih i srednjih poduzeća (MSP-ova) i njihova povezivanja s drugim potpornim subjektima, kao što su: škole, komore, znanstvene i istraživačke institucije, udruge, jedinice lokalne i regionalne samouprave. Bespovratna sredstva koja za obavljanje tih usluga na natječaju mogu PPI dobiti iznose od 100.000 do 600.000 kuna, a ukupna dostupna bespovratna sredstva na natječaju iznose 22,8 milijuna kuna. Natječaj je otvoren do 16. listopada 2019. godine.

1. UVOD

Natječaju pod nazivom „Usluge za MSP-ove putem poduzetničkih potpornih institucija (PPI)“, vezanom uz korištenje strukturnih i investicijskih fondova Europske unije (EU) u Republici Hrvatskoj (RH), cilj je mikro, malim i srednjim poduzećima (MSP-ovima) osigurati stručnu pomoć preko poduzetničkih potpornih institucija.

Ovaj poziv na dostavu projektnih prijedloga (u daljnjem tekstu: Poziv) vezan je uz Operativni program Konkurentnost i kohezija 2014. – 2020. (OPKK), kojim je propisano kako će se Europski strukturni i investicijski fondovi koristiti u RH, u cilju povećanja gospodarskog rasta, veće zaposlenosti i dostizanja standarda razvijenijih zemalja Europske unije. Poziv je otvoren u okviru 3. prioritetne osi OPKK-a, koja se odnosi na poslovnu konkurentnost, investicijskog prioriteta 3a, nazvanog „promicanje poduzetništva, posebno olakšavajući ekonomsko iskorištavanje novih ideja i poticanje stvaranja novih poduzeća, uključujući putem poslovnih inkubatora“ te specifičnog cilja 3a2 – „omogućavanje povoljnog okruženja za razvoj poduzetništva“. Taj se cilj zasniva na pretpostavci da se povoljno okruženje za razvoj poduzetništva može ostvariti fokusiranjem na unapređenje poslovnih pomoćnih usluga i infrastrukture za osnivanje, razvoj i širenje poslovanja te na povećano promicanje poduzetništva u društvu. To bi MSP-ovima trebalo omogućiti lakši pristup informacijama o mogućnostima njihova razvoja, kao i pristup poslovnim uslugama i infrastrukturi koju nude poduzetničke potporne institucije, kojima je i cilj potaknuti pokretanje poslovanja i razvoj malog i srednjeg poduzetništva. Takvo bi poslovno okruženje trebalo učvrstiti položaj malih i srednjih poduzetnika na tržištu, doprinijeti poboljšanju njihove gospodarske uspješnosti pa time i povećanju njihove stope preživljavanja. Zahvaljujući potpori koju im nude poduzetničke potporne institucije, broj novoosnovanih poduzeća u Hrvatskoj trebao bi se povećati, s tim da bi to bilo poduzetništvo koje pokreću uočene poslovne prilike, a ne potrebe (odnosno nužda, kao što je ostanak bez posla), a takvo poduzetništvo, smatra se, ima veću vjerojatnost održivosti i rasta.

Poziv je usklađen i sa Strategijom razvoja poduzetništva u Republici Hrvatskoj 2013. - 2020. (Nar. nov., br. 136/13.), čiji se 3. strateški cilj odnosi na promicanje poduzetništva i to kroz pružanje potpore osnivanju novih poduzeća, povećanje broja aktivnih poduzeća i jačanje institucija koje pružaju potporu poduzetnicima, a sve u cilju ravnomjernog i uravnoteženog razvoja hrvatskih regija. U okviru tog cilja Strategije uočena je potreba za poboljšanjem „kvalitete i kvantitete usluga pružanja poslovne potpore“ te za poboljšanjem „ponude poduzetničke infrastrukture, posebno one namijenjene poduzetnicima početnicima i onima koji se bave djelatnostima temeljenim na znanju“.

2. OSNOVNE INFORMACIJE O POZIVU

U Uputama za prijavitelje predmet natječaja definiran je kao „pružanje usluga informiranja za MSP-ove, a kako bi se smanjila asimetrija informacija među MSP-ovima te olakšao pristup poslovnim znanjima, vještinama i informacijama ključnim za rast i razvoj poslovanja“. Svrha Poziva opisana je kao „osiguravanje potpore osnivanju novih poduzeća, olakšavanju poslovanja aktivnih poduzeća i jačanju institucija koje pružaju potporu poduzetnicima kako bi se doprinijelo stvaranju povoljnijeg okruženja za rast i razvoj poduzetništva u Republici Hrvatskoj“. Iz Uputa za prijavitelje[1] (kao djelomice i iz naziva natječaja) vidljivo je da se na njega mogu javiti isključivo poduzetničke potporne institucije (PPI) kako bi, koristeći EU sredstva dostupna na ovom Pozivu, nudila određene usluge mikro, malim i srednjim poduzećima. U jednoj je rečenici to u Uputama i navedeno, kao sljedeća napomena: „U okviru ovog Poziva potpora će se dodijeliti projektima PPI-eva za sufinanciranje provedbe aktivnosti informiranja i povezivanja MSP-ova te nadogradnje postojećih web stranica PPI-a“.

Poduzetničke potporne institucije definirane su kao subjekti usmjereni na stvaranje kvalitetnog, korisnički orijentiranog poduzetničkog okruženja u Republici Hrvatskoj koji provode programe usmjerene na razvoj poduzetništva i koji se, prema Zakonu o unapređenju poduzetničke infrastrukture (Nar. nov., br. 93/13., 114/13., 41/14., 57/18.), dijele na: razvojne agencije (lokalne, županijske i razvojne agencije određene djelatnosti), poduzetnički centri, poslovni inkubatori (poduzetnički i inkubatori za nove tehnologije), poduzet-

[1] Upute su dostupne na: https://efondovi.mrrfeu.hr/MISCms/Pozivi/Poziv?id=5a5f0231-c896-4242-9d2d-264298f32e41.

nički akceleratori, poslovni parkovi, znanstveno-tehnologijski parkovi, centri kompetencije i slobodne zone.

Poduzetničke potporne institucije kojima je namijenjen ovaj Poziv mogu biti sve navedene vrste tih institucija, osim poslovnih parkova, znanstveno-tehnologijskih parkova i centara kompetencije[2]. Da bi bili prihvatljivi na natječaju, PPI-ovi trebaju zadovoljavati sljedeće kriterije:

- PPI-evi u privatnom ili javnom vlasništvu, koji su (sukladno čl. 4. navedenog Zakona o unapređenju poduzetničke infrastrukture) definirani kao: razvojne agencije (osim razvojnih agencija koje imaju status regionalnih koordinatora, prema čl. 3. Zakona o regionalnom razvoju Republike Hrvatske), poduzetnički centri, poslovni inkubatori, poduzetnički akceleratori te slobodne zone osnovane temeljem odluka Vlade Republike Hrvatske sukladno odredbama zakona kojim se uređuje osnivanje, upravljanje i poslovanje slobodnih zona u Republici Hrvatskoj
- PPI-evi koji su do 31. 12. 2018. godine upisani i javno objavljeni u Jedinstvenom registru poduzetničke infrastrukture: http://reg.mingo.hr/pi/public/.

Nadalje, prihvatljivi PPI-evi u privatnom vlasništvu mogu biti mikro, mala ili srednja poduzeća (bez obzira na njihov pravni oblik) sukladno definiciji malih i srednjih poduzeća iz Priloga I. Uredbe 651/2014[3]. PPI-evi u javnom vlasništvu, kao i jedinice lokalne (regionalne) samouprave, mogu biti definirani i kao veliki poduzetnici sukladno Prilogu I. Uredbe 651/2014.

Za Poziv su nadležne tri institucije: Ministarstvo regionalnoga razvoja i fondova Europske unije kao upravljačko tijelo OPKK-a, odgovorno za upravljanje i provedbu cijelog Programa; Ministarstvo gospodarstva, poduzetništva i obrta (MGPO) kao posredničko tijelo 1. razine te Hrvatska agencija za malo gospodarstvo, inovacije i investicije (HAMAG-BICRO) kao posredničko tijelo 2. razine. Između ostaloga, MGPO sudjeluje u izboru projekata koji će se financirati, u procesima plaćanja korisnicima te povrata sredstava ako dođe do nepravilnosti u provedbi projekata. HAMAG-BICRO također sudjeluje u odabiru projekata, zajedno s MGPO-om sklapa ugovor o dodjeli bespovratnih sredstava s uspješnim prijaviteljem na natječaj (korisnikom potpore), surađuje s korisnikom tijekom provedbe projekta i savjetuje ga, provjerava izvršenje ugovornih obveza, nadzire napredak projekta, odlučuje o prihvatljivosti troškova tijekom provedbe projekta i inicira financijske korekcije.

3. UVJETI KOJE PRIJAVITELJ NA NATJEČAJ TREBA ZADOVOLJITI

U svakom projektu koji prođe na natječaju pratit će se ostvarenje tzv. pokazatelja neposrednih rezultata specifičnih za ovaj Poziv, a te pokazatelje prijavitelj na natječaj treba unaprijed planirati te će trebati dokazati da ih je u projektu i ostvario. Pokazatelji su sljedeći:

1) Broj održanih informativnih radionica (na kojima je sudjelovalo najmanje pet MSP-a) putem kojih će PPI pružati usluge informiranja MSP-ovima u razdoblju provedbe projekta.
2) Broj održanih događanja (konferencija, okruglih stolova, skupova i slično) putem kojih će, u razdoblju provedbe projekta, PPI povezati poduzetnike iz područja djelovanja PPI-a[4] s drugim *potpornim subjektima* (koji mogu biti: škole, komore, udruge, znanstvene organizacije, istraživačke organizacije, jedinice lokalne i područne samouprave i slično), pri čemu na jednom događanju treba sudjelovati najmanje tri MSP-a i dva *potporna subjekta*.
3) Nadogradnja postojećih mrežnih (*web*) stranica PPI-a novim sadržajima i/ili *web alatima*[5] relevantnim za poduzetništvo.
4) Broj poduzeća koja primaju usluge informiranja i povezivanja koje će PPI pružati u razdoblju provedbe projekta.
5) Broj poduzeća koja posluju manje od 36 mjeseci i primaju usluge informiranja i povezivanja koje će im PPI pružiti u razdoblju provedbe projekta.

Prijavitelj mora osigurati trajnost projekta (održivost aktivnosti i rezultata) tijekom razdoblja od dvije godine od dana primljenog završnog plaćanja potpore, što znači da treba osigurati da neće doći do bitne izmjene projektnih rezultata uslijed promjene prirode vlasništva ili prestanka aktivnosti. Isto tako, to znači i da će prijavitelj na ovaj natječaj (koji na njemu prođe i dobije potporu) u razdoblju od 2 godine od završnog plaćanja trebati provoditi aktivnosti informiranja MSP-ova i povezivanja subjekata na *području svog djelovanja* te održavati svoju mrežnu stranicu (ako projekt uključuje i nadogradnju postojećih mrežnih stranica PPI-a). Prijavitelj sve te aktivnosti opisuje, pod održivosti projekta (aktivnosti) u prijavnom obrascu. On mora, tijekom razdoblja od dvije godine od završetka projekta, osigurati i tzv. mehanizme praćenja, kako bi dokazao održivost projektnih aktivnosti i rezultata te će u tom razdoblju jednom godišnje podnositi izvješća nakon provedbe projekta. Nepridržavanje tih zahtjeva smatrat će se kršenjem ugovora te će nadležna tijela od prijavitelja (korisnika potpore) moći zatražiti povrat sredstava koja je dobio, sukladno Pravilima o financijskim korekcijama (koja su navedena kao Prilog 7. natječajne dokumentacije).

Prijavitelj s provedbom projekta koji predlaže na ovaj natječaj može započeti tek nakon što preda svoj projektni prijedlog, a projekt ne smije završiti prije potpisivanja ugovora o dodjeli bespovratnih sredstava. Osim toga, projekt ne može trajati duže od 18 mjeseci. Prijavitelj projekt prijavljuje i provodi sam odnosno partnerstvo bilo koje vrste na projektu nije prihvatljivo.

Prijavitelj može na Poziv podnijeti samo jedan projektni prijedlog i samo mu jedan projekt i može proći na ovom natječaju (jednom prijavitelju može biti dodijeljena samo jedna potpora). Projekt treba poštivati načelo nekumulativnosti, što znači da je dvostruko financiranje zabranjeno: prihvatljivi troškovi projekta ne mogu biti prethodno (su)financirani bespovratnim sredstvima iz bilo kojeg javnog izvora (uključujući iz Europske unije odnosno Europskih strukturnih i investicijskih fondova) niti biti više od jednom (su)financirani kroz dva ili više natječaja za bespovratna sredstva. Također, trošak aktivnosti koji je financiran iz nacionalnih javnih izvora ne može biti financiran iz proračuna Unije i obrnuto.

[2] Znanstveno-tehnologijski parkovi i centri kompetencije nisu prihvatljivi prijavitelji na ovom natječaju jer su njima namijenjeni neki drugi natječaji, također iz OPKK-a, ali iz prioritetnih područja koja se odnose na istraživanje, razvoj i komercijalizaciju znanstvenih rezultata.

[3] Prema ovoj, EU definiciji, u MSP-ove ubrajaju se poduzeća koja imaju manje od 250 zaposlenih, čiji godišnji promet ne premašuje 50 milijuna eura ili čija bilanca ne premašuje 43 milijuna eura. Pri tome poduzeće samo može odabrati hoće li zadovoljiti kriterij gornje granice prometa ili ukupne bilance. Mikro poduzeća su ona koja imaju manje od 10 zaposlenih i godišnji promet ili bilancu koja ne premašuje 2 milijuna eura, mala poduzeća imaju manje od 50 zaposlenika i godišnji promet ili bilancu do 10 milijuna eura, a srednja poduzeća su ona s manje od 250 zaposlenih i godišnjim prometom koji nije veći od 50 milijuna eura ili ukupnom godišnjom bilancom koja ne premašuje 43 milijuna eura. Kod definicije MSP-ova uzima se u obzir i povezanost s drugim poduzećima odnosno neovisnost pojedinog poduzeća.

[4] Područje djelovanja PPI-a u ovom Pozivu odnosi se na područje jedne ili više jedinica lokalne samouprave u kojima posluju/imaju sjedište MSP-ovi koje će PPI informirati i povezivati tijekom razdoblja provedbe projekta.

[5] *Web alati* definirani su kao „softverske aplikacije integrirane u mrežne stranice korisnika (npr. kalkulator plaća, kalkulator komunalnog doprinosa i sl.)“.

Nadalje, prijavitelj treba osigurati i postojanje odgovarajućih kapaciteta za provedbu projekta, a to znači da treba imati projektni tim čiji članovi imaju odgovarajuće iskustvo u provedbi projekata. U projektnoj prijavi stoga prijavitelj imenuje projektni tim odnosno opisuje način kako će ga organizirati, raspoređujući odgovornosti članova tima u upravljanju provedbom projekta te ih povezujući s aktivnostima koje predlaže u projektu. Pri tome treba navesti kvalifikacije i tražene kompetencije članova projektnog tima te navesti predviđeni angažman svakog pojedinog člana u provedbi projekta (aktivnosti u kojima će sudjelovati, uz predviđen broj dana). Ako prijavitelj u vrijeme predaje projektnog prijedloga ima već imenovani projektni tim, prijavnom obrascu može priložiti životopise članova tima.

U svojoj projektnoj prijavi prijavitelj treba dokazati (opisno) da ima iskustvo u provedbi projekata odgovarajuće vrijednosti, a to podrazumijeva da je pojedinačna vrijednost projekta (ili projekata) koji (koje) je proveo iznosila najmanje 50 % ukupne vrijednosti projekta koji predlaže na ovom natječaju, s tim da se u obzir uzimaju projekti koji su završeni do dana predaje projektnog prijedloga i oni na kojima je prijavitelj bio korisnik ili partner. Osim toga, prijavitelj treba dokazati svoje iskustvo u pružanju usluga informiranja i savjetovanja poslovnim subjektima/MSP-ovima i potencijalnim poduzetnicima u razdoblju od 1. 1. 2018. godine do objavljivanja Poziva. Ovaj uvjet prijavitelj dokazuje referencama koje podnosi na propisanom obrascu koji je sastavni dio natječajne dokumentacije.

4. POTPORE KOJE SE NA NATJEČAJU DODJELJUJU I METODA FINANCIRANJA

Bespovratna sredstva koja se na ovom natječaju dodjeljuju ubrajaju se u *de minimis* potpore ili potpore male vrijednosti, a za njih vrijedi sljedeće temeljno načelo. Sukladno članku 2. stavku 2. *de minimis* Uredbe (Uredba Komisije (EU) br. 1407/2013), ukupan iznos potpore male vrijednosti koja se po državi članici dodjeljuje jedinstvenom (jednom) poduzetniku ne smije prelaziti 200.000,00 EUR (preračunato u kune prema srednjem tečaju Hrvatske narodne banke na dan dodjele potpore) u tekućoj fiskalnoj godini te tijekom prethodne dvije fiskalne godine.

Na ovom Pozivu, najniži iznos potpore koju prijavitelj može zatražiti je 100.000,00 HRK, a najviši iznos 600.000,00 HRK. Intenzitet potpore male vrijednosti iznosi maksimalno 75 % prihvatljivih troškova projekta. Pojednostavljeno, to znači da korisnik potpore ukupnu vrijednost prihvatljivih troškova projekta mora sufinancirati s minimalno 25 % vlastitih sredstava. Ukupna raspoloživa sredstva predviđena za Poziv iznose 22.800.000,00 HRK.

Nadalje, bespovratna sredstva na ovom Pozivu dodjeljuju se u skladu s Uredbom (EU) 1303/2013 (odnosno izmjenom iste Uredbom (EU, Euratom) 2018/1046), prema pojednostavljenoj metodi financiranja „primjenom standardne veličine jediničnog troška plaća osoblja te primjenom fiksne stope od 40 % iznosa prihvatljivih troškova plaća za preostale prihvatljive troškove“. Objasnit ćemo to na primjeru. Ako ukupni prihvatljivi trošak plaća koje osoba koje će raditi na projektu i koji prijavitelj predlaže u svom projektnom prijedlogu iznosi 600.000 HRK, svi ostali (prihvatljivi) troškovi mogu iznositi 240.000 HRK. Ukupna vrijednost prihvatljivih troškova u tom primjeru iznosi 840.000 HRK, od čega prijavitelj može na natječaju tražiti 600.000 HRK jer je to najviši iznos potpore koji se po projektu (i prijavitelju) može dodijeliti. To znači i da je udio prijaviteljevog sufinanciranja u ovom primjeru (u ukupnim prihvatljivim troškovima projekta) nešto manji od 29 %.

5. PRIHVATLJIVE I NEPRIHVATLJIVE AKTIVNOSTI PROJEKTA

Prihvatljive vrste aktivnosti koje se mogu financirati u okviru ovog Poziva su sljedeće:

1) Informiranje MSP-ova na području djelovanja PPI

U ovo se ubrajaju aktivnosti informiranja, poput sljedećih (iako navedena lista ne predstavlja i iscrpnu listu):

- informiranje o poduzetničkim temama i aktivnostima
- informiranje vezano uz EU natječaje (uz napomenu da izrada projektnih prijedloga nije prihvatljiva)
- informiranje vezano uz nacionalne i lokalne natječaje (uz istu napomenu kao kod prethodnoga)
- informiranje vezano uz izvore financiranja (s posebnim naglaskom na ESIF financijske instrumente)
- informiranje o aktualnom zakonodavnom okviru
- informiranje vezano uz pokretanje poslovanja i razvoj održivih poslovnih aktivnosti
- informiranje vezano uz prijenos poslovanja (engl. *business transfer*)
- informiranje vezano uz prelazak na proizvodnju s niskom emisijom ugljika, kao i na upravljanje klimatskim rizicima i prilagodbu klimatskim promjenama
- informiranje vezano uz redovno poslovanje (računovodstvo, pravno savjetovanje, zaštitu intelektualnog vlasništva, internacionalizaciju poslovanja, uvođenje normi i sl.).

Sva navedena informiranja mogu se obavljati putem jednog ili više „kanala“, kako je u Uputama navedeno: radionica, e-biltena, telefona ili elektroničke pošte. Tijekom provedbe projekta korisnik, uz zahtjeve za isplatom potpore, prilaže tzv. *dokaznice*, kako su naveli u Uputama odnosno dokaze o provedenim aktivnostima informiranja. Ti dokazi su, između ostaloga, potpisne liste s imenom (nazivom) i OIB-om poduzeća koje je sudjelovalo u informiranju, fotografije s događanja i slično (ostali detalji navedeni su u Uputama).

2) Nadogradnja postojećih mrežnih (*web*) stranica PPI-a

U ovu vrstu aktivnosti ulazi nadogradnja postojećih mrežnih stranica PPI-a novim sadržajima iz područja u kojima se pružaju informacije poduzetnicima (npr. e-poslovanje, financije, inovacije, internacionalizacija, poslovno planiranje, pravo i slično), kao i *web-alatima* za poduzetnike.

3) Povezivanje subjekata na području djelovanja PPI-a

Prihvatljive su aktivnosti povezivanje poduzetnika s područja djelovanja korisnika i potpornih subjekata (škola, komora, udruga, znanstvenih i istraživačkih organizacija, jedinica lokalne i regionalne samouprave), putem organizacija konferencija, okruglih stolova, skupova i slično. I kod ovih aktivnosti korisnik potpore trebat će dostaviti odgovarajuće dokaze o njihovom provođenju.

U Uputama za prijavitelje navedene su i **aktivnosti koji nisu prihvatljive** za financiranje iz ovog Poziva. To su one koje imaju tržišnu vrijednost te bi tako predstavljale financijsku potporu za MSP-ove (na primjer, neprihvatljive su aktivnosti pripreme i provedbe projekata, izrade poslovnih planova, poslovnog savjetovanja MSP-ova, edukacije i slično), Osim toga, kako nadalje stoji u Uputama, neprihvatljive su i sve one aktivnosti „koje nisu navedene kao prihvatljive“.

6. PRIHVATLJIVI I NEPRIHVATLJIVI TROŠKOVI PROJEKTA

Metodu financiranja prethodno smo već objasnili. U skladu s njom, dvije su vrste **prihvatljivih troškova**: prihvatljivi troškovi

osoblja i preostali prihvatljivi troškovi projekta (operacije, kako je navedeno u Uputama). Ukupnu vrijednost projekta čine prihvatljivi i neprihvatljivi troškovi. Iznos sufinanciranja sredstvima dostupnim na Pozivu odnosi se samo na prihvatljive troškove, dok neprihvatljive troškove u cijelosti pokriva prijavitelj.

Troškovi plaća osoblja navedeni su i kao obvezni troškovi projektnog prijedloga jer o njima (njihovom iznosu) ovise i svi ostali prihvatljivi troškovi. Troškovi osoblja su troškovi zaposlenih ili novozaposlenih osoba kod prijavitelja koji će točno određeno vrijeme raditi na projektu. Njihov je način izračuna i prikazivanja u projektnom proračunu detaljno naveden u stavci 2.10 Uputa za prijavitelje.

Preostali prihvatljivi troškovi projekta, koji se računaju po fiksnoj stopi u visini od 40 % prihvatljivih izravnih troškova osoblja (plaća), odnose se na:

- troškove vanjskih stručnjaka (predavača) za potrebe pružanja usluga informiranja i povezivanja
- troškove izrade e-biltena (e-*newslettera*), uključujući pripremu članaka o poduzetničkim temama i aktivnostima
- troškove nadogradnje postojećih mrežnih stranica PPI-a s mogućnošću izrade *web-alata* za poduzetnike
- troškove najma prostora i opreme za održavanje aktivnosti informiranja i povezivanja te materijala i drugih popratnih troškova vezanih uz provedbu navedenih aktivnosti
- troškove promocije projekta (u raznim medijima), uključujući trošak obveznog informiranja i vidljivosti (projekta financiran ESI fondovima)
- troškove uredskog prostora (najam prostora, režijski troškovi, troškovi održavanja uredskih prostora za potrebe provedbe projekta).

U Uputama za prijavitelje navedeni su i **neprihvatljivi troškovi**, a oni su sljedeći:

- izrada dokumentacije potrebne za prijavu projektnog prijedloga
- izrada dokumentacije za MSP-ove (npr. izrada projektnih prijedloga, izrada razvojnih strategija poduzeća i sl.)- kupnja i zakup strojeva i opreme; kupnja i zakup vozila
- troškovi amortizacije
- javnobilježnički troškovi; troškovi jamstva koje izdaje banka ili druga financijska institucija, kamate i ostali financijski troškovi
- izdaci povezani s računovodstvenim uslugama i uslugama revizije u okviru operacije
- trošak police osiguranja imovine
- troškovi nastali izvan razdoblja prihvatljivosti izdataka
- ostali troškovi, koji nisu navedeni kao prihvatljivi.

7. PRIMJENA HORIZONTALNIH NAČELA

Prijavitelj je obvezan pridržavati se zakonskih odredbi koje se odnose na provedbu tzv. horizontalnih politika Unije, a to su načela vezana uz promicanje ravnopravnosti žena i muškaraca i zabranu diskriminacije, pristupačnost za osobe s invaliditetom te održivi razvoj. U okviru ovog Poziva prijavitelj koji postane korisnik EU bespovratnih sredstava, dužan je provoditi mjere u dvije kategorije horizontalnih načela: promicanje ravnopravnosti žena i muškaraca i zabranu diskriminacije te pristupačnost za osobe s invaliditetom. U Uputama je izričito navedeno da projekt „mora doprinijeti promicanju ravnopravnosti žena i muškaraca i zabrani diskriminacije“ te su predložene neke od aktivnosti kojima se to može postići. Tako se u fazi planiranja projekta predlaže „provođenje procjene učinaka na spolove, uključujući statističke podatke i kvalitativno istraživanje i analizu“ te dobivanje podataka „o omjeru žena i muškaraca u ciljnim skupinama, podijeliti ih u podskupine prema sektoru, dobi, regionalnim značajkama itd.“ U fazi provedbe projekta predlaže se provoditi: „specifične aktivnosti usmjerene na uklanjanje prepreka za pokretanje i razvoj poslovanja s kojim se suočavaju žene i osobe u nepovoljnom položaju; specifične mjere kojima se promiče korištenje usluga potpore među ženama i skupinama u nepovoljnom položaju; pozitivne mjere za uklanjanje rodnih i ostalih stereotipa iz informativnih i komunikacijskih aktivnosti; promicanje sudjelovanja žena i pripadnika manjina u svim aktivnostima umrežavanja; kvalitativno i kvantitativno praćenje sudjelovanja žena i pripadnika manjina, stalna evaluacija i primjena potrebnih prilagodbi u usvojenoj strategiji ravnopravnosti spolova“. Prijavitelj može smisliti i druge aktivnosti kojima bi se promicala ravnopravnost žena i muškaraca i zabrana diskriminacije. Na području horizontalnog načela pristupačnosti za osobe s invaliditetom, projekt „mora doprinijeti promicanju“ tog načela. Navedeni su neki od primjera aktivnosti koje se u tom cilju mogu provoditi u projektu: korištenje načela univerzalnog dizajna, Brailleovo pismo za slijepe osobe, znakovni jezik za gluhe osobe, tekstovi jednostavni za čitanje i razumijevanje za osobe s intelektualnim teškoćama, dostupnost informacijsko-komunikacijske tehnologije za osobe s invaliditetom itd. Kod načela održivog razvoja, projekt može promicati obnovljive izvore energije i održivo korištenje prirodnih resursa kroz uvođenje procesa energetskih ušteda, recikliranja, korištenja obnovljivih izvora energije, provođenje zelene javne nabave itd.

8. ZAKLJUČNE NAPOMENE

Prijavitelji svoje projektne prijedloge mogu slati od 16. kolovoza do 16. listopada 2019. godine u 11:00 sati, isključivo elektroničkim putem preko sustava eFondovi (http://efondovi.mrrfeu.hr). Postupak ocjenjivanja zaprimljenih projekata trajat će 120 kalendarskih dana, a započinje nakon isteka krajnjeg roka prijave na natječaj. Cjelokupna natječajna dokumentacija s dokumentima (obrascima) koje treba sadržavati prijava nalazi se na mrežnoj stranici https://efondovi.mrrfeu.hr/MISCms/Pozivi/Poziv?id=5a5f0231-c896-4242-9d2d-264298f32e41.

Proces postupka dodjele bespovratnih sredstava sadrži uobičajene faze: administrativnu provjeru; provjeru prihvatljivosti prijavitelja, projekta, aktivnosti i troškova te ocjenu kvalitete; donošenje odluke o financiranju. Kod ocjene kvalitete prijavitelji mogu maksimalno dobiti 80 bodova, a za prolazak na natječaju trebaju ostvariti minimalno 50 bodova, raspoređenih po određenim kategorijama ocjene kvalitete. Iz kriterija kojima se ocjenjuje kvaliteta projektnih prijedloga, uočava se da će one poduzetničke potporne institucije koje će pružati usluge informiranja za barem 70 poduzeća, od kojih će više od 25 biti poduzeća početnici (oni koji posluju manje od 36 mjeseci) te oni čije će područje djelovanja (za potrebe ovog Poziva), na kojemu će pružati usluge informiranja i povezivanja poduzetnika obuhvatiti više jedinica lokalne samouprave (JLS), uz uvjet da su dobro dizajnirali i obrazložili svoj projektni prijedlog, imati najviše šanse za prolazak na natječaju. Dodatno, oni PPI-evi koji imaju sjedište u manje razvijenim jedinicama lokalne samouprave imat će prednost (ostvarit će veći broj bodova) nad onim PPI-evima koji imaju sjedište u najrazvijenijim JLS-ima. Ako uzmemo u obzir da je na natječaju dostupno 22,8 milijuna kuna, a iznosi bespovratnih sredstava po projektu mogu iznositi od 100.000 do 600.000 kuna, možemo zaključiti da na natječaju može proći između 38 i 228 poduzetničkih potpornih institucija. U Jedinstvenom registru poduzetničke infrastrukture takvih je, u kolovozu 2019. godine, bilo 419, uz podsjetnik da su samo oni PPI-evi koji su u tom registru upisani do 31. 12. 2018. godine prihvatljivi za ovaj Poziv.

Narodne novine

Broj 70 od 24. srpnja 2019. godine

- Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o državnim službenicima
- Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o reguliranim profesijama i priznavanju inozemnih stručnih kvalifikacija
- Zakon o dopunama Zakona o kreditnim institucijama
- Uredba o općim pravilima za unutarnje ustrojstvo tijela državne uprave
- Odluka o izmjenama i dopunama Odluke o općinskim porezima općine Donji Andrijevci

Broj 71 od 26. srpnja 2019. godine

- Pravilnik o načinu vođenja evidencija, izdavanja potvrda te unosa izvješća o financiranju političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referenduma u informacijski sustav za nadzor financiranja
- Pravilnik o najnižem i najvišem iznosu turističke pristojbe
- Odluka o objavljivanju Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 540 (izmijenjen)

Broj 72 od 31. srpnja 2019. godine

- Pravilnik o sadržaju i obliku državnog žiga
- Pravilnik o minimalnim standardima, načinu obračuna i mjerilima za izračun tehničkih pričuva prema računovodstvenim propisima
- Odluka o izmjeni Odluke o porezima Grada Varaždina

Broj 73 od 1. kolovoza 2019. godine

- Uredba o izmjenama i dopunama Uredbe o nazivima radnih mjesta i koeficijentima složenosti poslova u državnoj službi

Broj 74 od 2. kolovoza 2019. godine

- Pravilnik o uvjetima i načinu ostvarivanja prava na državnu stipendiju za posebne skupine studenata
- Odluka o općinskim porezima Općine Gračišće
- Izmjene i dopune Odluke o općinskim porezima Općine Orle

Broj 75 od 7. kolovoza 2019. godine

– Nema značajnijih propisa za potrebe financijsko-računovodstvene prakse

Broj 76 od 9. kolovoza 2019. godine

- Pravilnik o pretvaranju knjigovodstvenih isprava koje se čuvaju u izvornom pisanom obliku u elektronički zapis

Broj 77 od 14. kolovoza 2019. godine

- Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru
- Indeks proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda na domaćem tržištu u srpnju 2019.
- Pravilnik o strukturi i sadržaju, načinu i rokovima dostave godišnjih financijskih izvještaja i revizorskog izvješća te primjeni kontnog plana za središnje druge ugovorne strane

Broj 78 od 21. kolovoza 2019. godine

- Indeks potrošačkih cijena u srpnju 2019.
- Izmjena Dodatka I. Kolektivnom ugovoru za djelatnost zdravstva i zdravstvenog osiguranja

Broj 79 od 23. kolovoza 2019. godine

- Uredba o izmjenama Uredbe o nazivima radnih mjesta i koeficijentima složenosti poslova u javnim službama
- Odluka o pokretanju postupka pregovora o sklapanju izmjena i dopuna Kolektivnog ugovora za djelatnost zdravstva i zdravstvenog osiguranja i imenovanju pregovaračkog odbora Vlade Republike Hrvatske

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 1/2019., 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. 119/18. 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.

➢ Rokovi podnošenja poreznih izvještaja u rujnu 2019.

POREZNO IZVJEŠĆE - OBRAZAC	Rok dostave Poreznoj upravi najkasnije do
❖ Igre na sreću i nagradne igre	20. rujna
❖ PDV, PDV-S, ZP	20. rujna
❖ PP - MI - PO	20. rujna

➢ Nove stope prireza od 1. siječnja 2019. godine

U RIF-ovim OBAVIJESTIMA 2019., u stupcu 7. u tablici na stranicama 58. do 69. dan je pregled stopa prireza po općinama i gradovima objavljen zaključno u Nar. nov., br. 119/18. U nastavku izdvajamo samo one općine/gradove kod kojih dolazi do promjene stope prireza s primjenom od 1. siječnja 2019., bilo da se mijenja stopa prireza ili je s tim datumom propisana obveza plaćanja prireza porezu na dohodak.

Općina/grad	Stopa prireza	Primjena od	Narodne novine br.
Dubravica	stopa 7% povećana na 10%	1. siječnja 2019.	115/18.
Mali Bukovec	stopa 5% povećana na 10%	1. siječnja 2019.	111/18.
Veliki Bukovec	stopa 5% povećana na 10%, a zatim ponovo smanjena na 5%	1. siječnja 2019. 1. travnja 2019.	110/18. 17/19.
Radoboj	8%	1. siječnja 2019.	118/18.
Sveta Nedelja (Samobor)	0%	1. siječnja 2019.	120/18.
Trnovec Bartolovečki	stopa 3% povećana na 7%	10. siječnja 2019.	3/19. i 8/19.
Bjelovar	stopa 12% smanjena na 9%	1. svibnja 2019.	35/19.
Štefanje	ukinut prirez	1. lipnja 2019.	52/19.
Ogulin	stopa 10% smanjena na 5%	1. srpnja 2019.	56/19.
Ilok	ukinut prirez	1. srpnja 2019.	58/19.

➢ 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 2018. godini	Sati u 2019. godini
Siječanj	184	184
Veljača	160	160
Ožujak	176	168
Travanj	168	176
Svibanj	184	184
Lipanj	168	160
Srpanj	176	184
Kolovoz	184	176
Rujan	160	168
Listopad	184	184
Studeni	176	168
Prosinac	168	176
Ukupno	**2088**	**2088**

➢ Konsolidirani GFI - dostava FINA-i

Obveznici sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja trebaju do 30. rujna 2019. dostaviti FINA-i konsolidirane Godišnje financijske izvještaje za 2018. godinu radi javne objave.

➢ Izbor revizora za 2019. godinu

Skupštine trgovačkih društava koji su obveznici revizije moraju najkasnije do kraja rujna imenovati revizora za reviziju financijskih izvještaja za 2019. godinu.

HRVATSKA ZAJEDNICA RAČUNOVOĐA I FINANCIJSKIH DJELATNIKA

Vodič za primjenu poreza na dodanu vrijednost

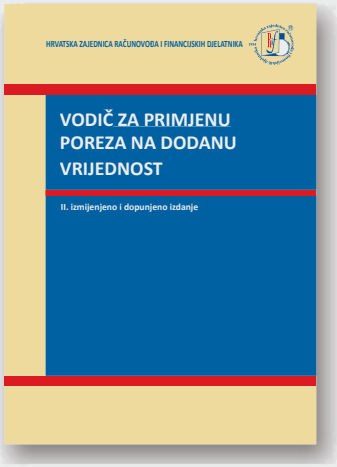
II. izmijenjeno i dopunjeno izdanje

Izdanje:
HZ RIF, Zagreb, 2019.

Redaktorica:
mr.sc. Miljenka Cutvarić

Cijena tiskanog izdanja:
320,00 kuna

Cijena Internet izdanja:
320,00 kuna
(PDV uključen u cijenu)



Autori:
Domagoj Bakran mag. oec., mr. sc. Miljenka Cutvarić, dr. sc. Ivan Čevizović, mr. sc. Ljubica Javor, Renata Kalčić, mr. sc. Kornelija Sirovica

O knjizi:
Vodič za primjenu poreza na dodanu vrijednost – II. izmijenjeno i dopunjeno izdanje sveobuhvatni je priručnik koji na primjerima obrađuje primjenu pravila iz Zakona i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, Direktive, mišljenja Ministarstva financija i ostale relevantne odredbe koje su vezane u promet roba i usluga.

Priručnik „Vodič za primjenu poreza na dodanu vrijednost“ podjeljen je u XVII. poglavlja u kojima su dani brojni praktični primjeri obračuna PDV-a vezano za predmet oporezivanja, poreznog obveznika, mjesto oporezivanja, nastanak porezne obveze, porezne osnovice i porezne stope, uvjeti i pravo na odbitak pretporeza, povrat poreza, sadrža računa, postupke oporezivanja porezom na dodanu vrijednost u graditeljstvu, trgovini, poslovima unutar Europske unije i izvan Europske unije. Posebno poglavlje odnosi se na oporezivanje nekretnina i njihov porezni status. Priručnik nije namijenjen samo poduzetnicima, već je namijenjen i poreznim obveznicima PDV-a iz javnog sektora čiji se porezni status obrađuje u posebnom poglavlju.

Uz navedeno priručnik sadrži i redakcijske pročišćene tekstove Zakona o PDV-u, Pravilnika o PDV-u i tekst Provedbene Uredbe Vijeća 282/2011.

Sveobuhvatnost priručnika posebno daju mnogobrojni primjeri s nizom pojašnjenja za obračuna PDV-a, vođenja propisanih evidencija, a temeljeno na aktualnom i ažuriranom zakonodavnom okviru.

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

1. Plaće i naknade

1.1. Neoporezivi primici po osnovi naknada, potpora, nagrada, dnevnica i otpremnina radnicima

U skladu s čl. 9. st. 1. t. 9. Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16. i 106/18) i Pravilnikom o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17., 128/17., 106/18., 1/19. i 80/19.) 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
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** i dnevnica za rad na terenu u tuzemstvu	do 200,00 kuna (do 140,00 - osiguran jedan obrok do 80,00 - osigurana dva obroka)
	- 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)	
20.	Dnevnice za službeno putovanje u tuzemstvu koje traje **više od 8 sati, a manje od 12 sati** dnevno	do 100,00 kuna (do 70,00 - osiguran jedan obrok do 40,00 - osigurana dva obroka)
	- 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)	
21.	Dnevnice za službeno putovanje u inozemstvo koje traje **više od 12 sati** i dnevnica za rad na terenu u inozemstvu	do iznosa utvrđenih propisima o izdacima za službena putovanja za korisnike državnog proračuna
	- 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)	
22.	Dnevnice za službeno putovanje u inozemstvo koje traje **više od 8 sati, a manje od 12 sati** dnevno	do 50% iznosa utvrđenih propisima o izdacima za službena putovanja za korisnike državnog proračuna
	- 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)	
23.	Pomorski dodatak	do 250,00 kuna dnevno
24.	Pomorski dodatak na brodovima međunarodne plovidbe	do 400,00 kuna dnevno
25.	Potpore za novorođenče	do 10.000,00 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	

Red. br.	Opis	Iznos
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.	Novčane nagrade za radne rezultate i drugi oblici dodatnog nagrađivanja radnika (dodatna plaća, dodatak uz mjesečnu plaću i sl.)	do 5.000,00 kuna godišnje (ukupno kod svih poslodavaca)
33.	Naknade za podmirivanje troškova ugostiteljskih, turističkih i drugih usluga namijenjenih odmoru radnika prema propisima ministarstva nadležnog za turizam	do 2.500,00 kuna godišnje
34.	Novčane paušalne naknade za podmirivanje troškova prehrane radnika	do 5.000,00 kuna godišnje
35.	Troškovi prehrane radnika nastali za vrijeme radnog odnosa kod poslodavaca na temelju vjerodostojne dokumentacije	do 12.000,00 kuna godišnje pod uvjetom da računi o obavljenim uslugama prehrane glase na poslodavca i da su podmireni bezgotovinskim putem. Neoporezivi primitak priznaje se za mjesec u kojem je usluga prehrane obavljena.
36.	Troškovi smještaja radnika nastali za vrijeme radnog odnosa kod poslodavaca na temelju vjerodostojne dokumentacije	do visine stvarnih izdataka podmirenih bezgotovinskim putem. Neoporezivi primitak priznaje se za mjesec u kojem je usluga smještaja obavljena.
37.	Naknade za troškove redovne skrbi djece radnika isplaćene na račun radnika temeljem vjerodostojne dokumentacije ustanova predškolskog odgoja te drugih pravnih ili fizičkih osoba koje temeljem posebnih propisa i odluka nadležnog tijela skrbe o djetetu predškolske dobi	do visine stvarnih izdataka
38.	Dar u naravi radniku (čl. 22. st. 1. t. 7. Pravilnika o porezu na dohodak)	600,00 kn
39.	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)	u visini stvarnih izdataka
40.	Smještaj i prehrana sezonskih radnika koji rade na povremenim poslovima u poljoprivredi prema Zakonu o tržištu rada (čl. 6. st. 10. Pravilnika o porezu na dohodak)	u visini stvarnih izdataka, uz propisane uvjete
41.	Naknade za pokriće troškova prijevoza, smještaja, prehrane i drugih prihvatljivih troškova stručnjaka koji rade na projektima EU (čl. 5. st. 14. Pravilnika o porezu na dohodak)	u visini određenoj pravilima i propisima tijela EU prema kojima se projekti provode

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.

➢ 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 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 U NEPROFITNIM ORGANIZACIJAMA OSOBAMA KOJE NISU U RADNOM ODNOSU

Neprofitne organizacije (uključivo i proračunski korisnici), mogu osobama koje nisu u radnom odnosu kod isplatitelja 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).

DETALJNIJE O SEMINARIMA, RADIONICAMA I AKTUALNIM IZDANJIMA PROČITAJTE NA

www.rif.hr

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)
	Prema čl. 12. Zakona o obavljanju studentskih poslova (Nar. nov. 96/18.) minimalna satnica studenta u 2019. godini iznosi 23,44 kn (minimalna plaća: 160 = 3750 / 160)	
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 2019. 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 2019. iznosi 3.750,00 kn (Nar. nov., br. 109/18.).

➢ **Najniža mjesečna osnovica - 3.210,24 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 2019. godinu iznosi 3.210,24 kn** - prema Naredbi o iznosima osnovica za obračun doprinosa za obvezna osiguranja za 2019. godinu (Nar. nov., br. 1/19.).

➢ **Najviša mjesečna osnovica - 50.688,00 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 - 608.256,00 kn**

- primjenjuje se samo za doprinos za mirovinsko osiguranje I. stupa.

➢ **Najniži dnevni iznos neto plaće sezonskog radnika u poljoprivredi za 2019. godinu iznosi 90,11 kn** (nakon obračuna i obustave poreza na dohodak)

Prema Oduci o najnižem dnevnom iznosu plaće sezonskog radnika u poljoprivredi za 2019. godinu (Nar. nov., br. 116/18.). Doprinosi su uplaćeni kupnjom vrijednosnog kupona.

➢ Stope doprinosa

Doprinosi iz plaće:	Stopa
- za mirovinsko osiguranje	20%
- I. stup	15% ili 20%
- II. stup	5% ili 0%
Doprinosi na plaću:	**Stopa**
- za obavezno zdravstveno osiguranje	16,5%

Primici koji se odnose na razdoblje provedeno u osiguranju do 31. prosinca 2018. godine podliježu obvezi doprinosa prema vrstama i stopama doprinosa koje su bile na snazi do 31. prosinca 2018. godine.

➢ 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. 75/18.). 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 2019. godinu mjesečna naknada iznosi **1.125,00 kn** po svakoj osobi koja nedostaje do ispunjenja propisane kvote. Naknada dospijeva zadnjeg dana u mjesecu za prethodni i utvrđuje se prema stanju broja radnika na zadnji dan mjeseca za koji se određuje visina naknade (za stanje na dan 31. siječnja 2019. naknada dospijeva do 28. veljače itd.).

➢ Staž osiguranja s povećanim trajanjem

Na plaće radnika kojima se **staž računa s povećanim trajanjem** pored mirovinskog doprinosa 20%, poslodavac je obvezan uplatiti i dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje na istu osnovicu po sljedećim stopama:

Za 12 mj. staža priznaje se	Ukupna stopa doprinosa	Stope doprinosa za radnike u I. stupu	Stope doprinosa za radnike u II. stupu
14 mjeseci	4,86 %	3,61 %	1,25 %
15 mjeseci	7,84 %	5,83 %	2,01 %
16 mjeseci	11,28 %	8,39 %	2,89 %
18 mjeseci	17,58 %	13,07 %	4,51 %

Prema Zakonu o stažu osiguranja s povećanim trajanjem (Nar. nov., br. 108/18.) koji je na snazi od 1. siječnja 2019. godine ukinuta su 43 radna mjesta kojih više nema u RH, **smanjen je stupanj povećanja za 22 radna mjesta** (pretežno u željezničkom prometu, ljevaonicama i proizvodnji stakla), a broj zanimanja za koja se računa staž osiguranja s povećanim trajanjem **povećan je za 2 zanimanja** (kabinska posada zrakoplova).

➢ 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. Minimalna plaća i umanjenje doprinosa na plaću

Visina minimalne plaće za razdoblje od 1. siječnja 2019. godine do 31. prosinca 2019. godine utvrđena je u bruto iznosu **od 3.750,00** kuna prema Uredbi o visini minimalne plaće (Nar. nov., br. 109/18.).

U iznos minimalne plaće ne ubrajaju se povećanja plaće s osnove prekovremenog rada, noćnog rada i rada nedjeljom, blagdanom ili nekim drugim danom za koji je zakonom određeno da se ne radi. Prema prijelaznim i završnim odredbama Zakona o minimalnoj plaći, za radnike za koje je poslodavac do kraja 2018. godine ostvarivao pravo na umanjenu osnovicu sukladno starom Zakonu o minimalnoj plaći, mjesečna osnovica za obračun doprinosa na osnovicu umanjuje se za razdoblje:

- od 1. siječnja 2019. do 31. prosinca 2019. godine za 50%
- od 1. siječnja 2020. do 31. prosinca 2020. godine za 25%

Prema starom Zakonu o minimalnoj plaći, do kraja 2018. godine, osnovica za obračun doprinosa na plaću mogla se umanjiti za radnike koji su za prosinac 2017. godine prema ugovoru o radu, pravilniku o radu, kolektivnom ugovoru ili posebnom propisu imali ugovorenu, utvrđenu ili propisanu plaću do iznosa minimalne ili u iznosu minimalne plaće, uz uvjet da su i u 2018. godini imali ugovorenu, utvrđenu ili propisanu plaću do iznosa minimalne ili točno u visini minimalne plaće.

1.5. Porez na dohodak

1.5.1. Stope poreza na dohodak

Mjesečna porezna osnovica	Stopa poreza na dohodak	Godišnja porezna osnovica za godišnji dohodak	Stopa poreza na dohodak
do 30.000,00	24%	do 360.000,00 (uz uvjetno proširenje za drugi dohodak do 12.500,00)	24%
iznad 30.000,00	36%	iznad 360.000,00	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.

1.5.2. 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 udjela u dobiti dodjelom ili opcijskom kupnjom vlastitih dionica	24%
Dohodak od kapitala po osnovi dividendi i udjela u dobiti (osim na dobit ostvarenu u razdoblju od 1.1.2005. do 29.2.2012.)	12%
Dohodak od kapitala po osnovi kapitalnih dobitaka	12%
Dohodak od kapitala po osnovi izuzimanja imovine i korištenja usluga	36%
Dohodak od samostalne djelatnosti koji se oporezuje paušalno	12%
Drugi dohodak po osnovi povrata doprinosa	36%
Drugi dohodak po osnovi razlike vrijednosti imovine i sredstava kojima je stečena	36% obračunani porez na dohodak uvećava se za 50%
Drugi dohodak po osnovi privremenih odnosno povremenih sezonskih poslova u poljoprivredi	12%

1.5.3. 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, pastorčad maćehe odnosno očusi koje punoljetno postorče uzdržava 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
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

A) ESKONTNA STOPA

RAZDOBLJE PRIMJENE	ESKONTNA STOPA		OBJAVA U NARODNIM NOVINAMA
od 31.10.2015.	3,0%		Nar. nov., br. 115/15.

B) ZATEZNA KAMATA

RAZDOBLJE PRIMJENE	STOPA ZATEZNE KAMATE		Referentna stopa (RS) za određeno razdoblje i objava u Narodnim novinama
	trgovački ugovori (RS +5)	ostali odnosi (RS + 3)	
1.8.2015. do 31.12.2015.	10,14%	8,14%	1.11.2014. do 30.4.2015 = 5,14 (Nar. nov., br. 85/15)
1.1.2016. do 30.6.2016.	10,05%	8,05%	1.5.2015. do 31.10.2015 = 5,05 (Nar. nov., br. 140/15)
1.7.2016. do 31.12.2016.	9,88%	7,88%	1.11.2015. do 30.4.2016. = 4,88 (Nar. nov., br. 60/16)
1.1.2017. do 30.6.2017.	9,68%	7,68%	1.5.2016. do 31.10.2016 = 4,68 (Nar. nov., br. 1/17)
1.7.2017. do 31.12.2017.	9,41%	7,41%	1.11.2016. do 30.4.2017. = 4,41 (Nar. nov., br. 64/17)
1.1.2018. do 30.6.2018.	9,09%	7,09%	1.5.2017. do 31.10.2017. = 4,09 (Nar. nov., br. 1/18)
1.7.2018. do 31.12.2018.	8,82%	6,82%	1.11.2017. do 30.4.2018. = 3,82 (Nar. nov., br. 59/18)
1.1.2019. do 30.6.2019.	8,54%	6,54%	1.5.2018. do 31.10.2018. = 3,54 (Nar. nov., br. 1/19)
1.7.2019. do 31.12.2019.	8,30%	6,30%	1.11.2018. do 30.4.2019. = 3,30 (Nar. nov., br. 64/19)

Napomena: Prema čl. 29. st. 2. Zakona o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05., 41/08., 125/11. i 78/15.) **stopa zateznih kamata** na odnose iz trgovačkih ugovora i ugovora između trgovca i osobe javnog prava određuje se, za svako polugodište, uvećanjem prosječne kamatne stope na stanja kredita odobrenih na razdoblje dulje od godine dana nefinancijskim trgovačkim društvima izračunate za referentno razdoblje koje prethodi tekućem polugodištu za pet postotnih poena, a u ostalim odnosima za tri postotna poena.

Prema čl. 26. st. 6. Zakona o obveznim odnosima, osobama javnog prava smatraju se osobe koje su obvezne postupati po propisima o javnoj nabavi, osim trgovačkih društava.

3. PREGLED KOEFICIJENATA PORASTA CIJENA U HRVATSKOJ U 2019. GODINI

Koeficijent \ Mjesec	I. 2019.	II. 2019.	III. 2019.	IV. 2019.	V. 2019.	VI. 2019.	VII. 2019.
1. Mjesečni koeficijent porasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda na domaćem tržištu u mjesecu 2019. u odnosu na prethodni mjesec	0,001	0,005	0,006	0,006	0,001	- 0,011	0,003
2. Koeficjent porasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda na domaćem tržištu od početka 2019. do kraja razdoblja	0,001	0,006	0,012	0,018	0,017	0,006	0,009
3. Koeficijent prosječnog mjesečnog porasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda na domaćem tržištu od početka 2019. do kraja razdoblja	0,001	0,003	0,004	0,004	0,003	0,001	0,001
4. Koeficijent porasta poizvođačkih cijena industrijskih proizvoda na domaćem tržištu u mjesecu 2019. u odnosu isti mjesec prethodne godine	0,005	0,016	0,023	0,024	0,014	0,004	0,000
5. Mjesečni koeficijent porasta potrošačkih cijena u mjesecu 2019. u odnosu na prethodni mjesec	-0,009	0,002	0,010	0,006	0,006	-0,003	-0,005
6. Koeficijent porasta potrošačkih cijena od početka 2019. do kraja razdoblja	-0,009	-0,007	0,005	0,009	0,015	0,012	0,007
7. Koeficijent prosječnog mjesečnog porasta potrošačkih cijena od početka 2019. do kraja razdoblja	-0,009	-0,004	0,002	0,002	0,003	0,002	0,001
8. Koeficijent porasta potrošačkih cijena u mjesecu 2019. u odnosu na isti mjesec prethodne godine	0,002	0,005	0,009	0,007	0,009	0,006	0,011
9. Koeficijent porasta prosjeka potrošačkih cijena za razdoblje od početka 2019. do kraja razdoblja u odnosu na prosjek potrošačkih cijena u 2018.	-0,009	-0,008	-0,004	-0,001	0,002	0,004	0,004

Izvor: Priopćenje Državnog zavoda za statistiku br. 13.1.1., 2.1.1.

4. PODACI O PROSJEČNIM MJESEČNIM ISPLAĆENIM PLAĆAMA PO ZAPOSLENOME

➢ Za lipanj 2019. g.

Područje djelatnosti prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti - NKD - 2007			Prosječne mjesečne plaće u kunama		Verižni indeksi*	
			BRUTO	NETO	BRUTO	NETO
HRVATSKA - UKUPNO			8.798	6.470	100,0	99,9
A	Poljoprivreda, šumarstvo i ribarstvo		7.431	5.639	97,9	98,3
B	Rudarstvo i vađenje		11.107	7.937	72,0	76,7
C	Prerađivačka industrija		7.951	5.925	97,4	97,7
D	Opskrba električnom energijom, plinom, parom i klimatizacija		10.700	8.130	90,7	92,2
E	Opskrba vodom; uklanjanje otpadnih voda, gospodarenje otpadom te djelatnosti sanacije okoliša		7.900	5.956	97,2	97,5
F	Građevinarstvo		6.956	5.230	98,1	98,1
G	Trgovina na veliko i na malo; popravak motornih vozila i motocikla		8.000	5.897	100,9	100,6
H	Prijevoz i skladištenje		9.043	6.604	98,5	98,7
I	Djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane		7.291	5.422	103,2	102,5
J	Informacije i komunikacije		12.476	8.630	100,9	100,7
K	Financijske djelatnosti i djelatnosti osiguranja		13.031	8.950	103,8	102,9
L	Poslovanje nekretninama		8.298	5.991	100,4	100,3
M	Stručne, znanstvene i tehničke djelatnosti		10.190	7.212	96,1	96,7
N	Administrativne i pomoćne uslužne djelatnosti		6.651	4.996	101,8	101,5
O	Javna uprava i obrana; obvezno socijalno osiguranje		10.109	7.515	101,8	101,3
P	Obrazovanje		9.281	6.860	102,0	101,2
Q	Djelatnosti zdravstvene zaštite i socijalne skrbi		10.495	7.739	105,6	105,2
R	Umjetnost, zabava i rekreacija		8.467	6.194	101,7	101,3
S	Ostale uslužne djelatnosti		7.563	5.571	98,6	98,8
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		III.2019. - V.2019. IV.2019. - VI.2019.	**8.768** **8.775**	**6.458** **6.460**	**100,6** **100,1**	**100,6** **100,0**
UKUPNO HRVATSKA GODIŠNJI PROSJEK		I. - XII. 2017. I. - XII. 2018.	**8.055** **8.448**	**5.985** **6.242**	**103,9** **104,9**	**105,3** **104,3**
HRVATSKA - UKUPNO		za svibanj 2019.	**8.794**	**6.476**	**100,7**	**100,7**
HRVATSKA - UKUPNO		za lipanj 2019.	**8.798**	**6.470**	**100,0**	**99,9**

* NOMINALNI PORAST U ODNOSU NA PRETHODNI MJESEC

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**
31.12.2017.	**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
30.09.2018.	7,424015	6,402773	5,645209	2,290232	0,288872	0,721759	6,568181	8,357554
31.10.2018.	7,425859	6,538574	5,795566	2,286498	0,287101	0,713366	6,523067	8,336169
30.11.2018.	7,416001	6,533346	5,763582	2,292569	0,285604	0,720070	6,559350	8,340082
31.12.2018.	**7,417575**	**6,469192**	**5,863696**	**2,305098**	**0,287648**	**0,722975**	**6,588129**	**8,205282**
31.01.2019.	7,422745	6,496932	5,938196	2,341265	0,287859	0,714481	6,518613	8,507444
28.02.2019.	7,426413	6,517828	5,901942	2,346715	0,289653	0,703659	6,537335	8,665593
31.03.2019.	7,425058	6,610040	5,968216	2,314256	0,287537	0,713962	6,640782	8,680217
30.04.2019.	7,412105	6,641671	5,942520	2,298470	0,288622	0,698853	6,521296	8,590757
31.05.2019.	7,418955	6,658549	6,070164	2,282545	0,287122	0,697729	6,597559	8,412467
30.06.2019.	7,393633	6,495329	6,032664	2,286007	0,290722	0,701131	6,660331	8,236196
31.07.2019.	7,373115	6,615032	6,093987	2,250783	0,287406	0,693210	6,677337	8,060692

Izvor podataka: tečajnice Hrvatske narodne banke.

➢ Srednji tečajevi HNB od 25. srpnja do 24. kolovoza 2019.

(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
143.	25.07.2019.	7,381310	6,627141	6,133713	2,266639	3,774004	6,725567	8,266670
144.	26.07.2019.	7,380613	6,632470	6,135173	2,269491	3,773648	6,720034	8,276085
145.	27.07.2019.	7,378078	6,623050	6,096577	2,260302	3,772351	6,676994	8,237220
146.	30.07.2019.	7,380520	6,635368	6,108185	2,257730	3,773600	6,693742	8,185117
147.	31.07.2019.	7,373115	6,615032	6,093987	2,250783	3,769814	6,677337	8,060692
148.	01.08.2019,	7,373352	6,616432	6,094183	2,256228	3,769935	6,676946	8,051269
149.	02.08.2019,	7,376666	6,683579	6,126290	2,261186	3,771629	6,716440	8,084018
150.	03.08.2019.	7,373037	6,644171	6,215678	2,252341	3,769774	6,737674	8,057964
151.	07.08.2019.	7,377885	6,589162	6,193138	2,264544	3,772253	6,760019	8,038663
152.	08.08.2019.	7,374113	6,593449	6,205599	2,267562	3,770324	6,734350	8,010986
153.	09.08.2019.	7,375722	6,580178	6,200170	2,270850	3,771147	6,746293	8,002302
154.	10.08.2019.	7,376200	6,584717	6,219393	2,273097	3,771391	6,766535	7,966519
155.	13.08.2019.	7,389659	6,605577	6,281587	2,277034	3,778273	6,792590	7,976748
156.	14.08.2019.	7,380556	6,588017	6,265328	2,277528	3,773618	6,799222	7,951472
157.	15.08.2019.	7,385014	6,606740	6,212681	2,282284	3,775898	6,781464	7,982936
158.	17.08.2019.	7,383481	6,662589	6,259840	2,276393	3,775114	6,795031	8,099475
159.	20.08.2019.	7,378084	6,649319	6,240450	2,268714	3,772354	6,789440	8,056436
160.	21.08.2019.	7,377104	6,658036	6,261334	2,255512	3,771853	6,800428	8,052728
161.	22.08.2019.	7,378918	6,651869	6,246967	2,255791	3,772781	6,785836	8,067918
162.	23.08.2019.	7,378592	6,659379	6,259941	2,250669	3,772614	6,778056	8,077276

Izvor podataka: tečajnice Hrvatske narodne banke.

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 SRPNJU 2019. god.
KOJE UDRUGA ORGANIZIRA ZA ČLANOVE UDRUGE - PRAVNE OSOBE

TRIBINA SRIJEDOM

- U srijedu **11. 9. 2019.** u 14 sati u Europskom domu, Jurišićeva 1/I tribina na temu:
  „ZAKON O ZAŠTITI PRIJAVITELJA NEPRAVILNOSTI (ZVIŽDAČI - OBVEZNICI SU TRGOVAČKA DRUŠTVA S PREKO 50 ZAPOSLENIH, OGLEDNI PRIMJERAK ODLUKE I PRAVILNIKA BIT ĆE U PREZENTACIJI)“
  Predavač: **mr. DARKO TEREK,** odvjetnik, Zagreb

- U srijedu **18. 9. 2019.** u 14 sati u Europskom domu, Jurišićeva 1/I tribina na temu:
  „NOVI NEOPOREZIVI PRIMICI ZAPOSLENIKA OD 1. RUJNA 2019. GODINE“ (IZMJENE PRAVILNIKA O POREZU NA DOHODAK)
  Predavačica: **mr. sc. KORNELIJA SIROVICA**, savjetnica-urednica časopisa RIF

- U srijedu **25. 9. 2019.** u 14 sati u Europskom domu, Jurišićeva 1/I tribina na temu:
  „REGISTAR STVARNIH VLASNIKA TRGOVAČKIH DRUŠTAVA - PODLOGE KOJE TREBA POPUNITI I DOSTAVITI FINI“
  Predavačica: **BRANKA VIDUKA, dipl. oec.,** FINA

Predsjednica Udruge RFD Zagreb
Dragica Kutnjak, dipl. oec.

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

SAVJETNICI:

rif@rif.hr
01 / 4686 506

svakodnevno
8-13 sati

CJENIK ZA OBJAVU PROMIDŽBENIH PORUKA

UVJETI OGLAŠAVANJA U BOJI

A) KNJIGE I PRIRUČNICI

format 1/1	(220 x 150 mm)	4. omotna stranica	10.000,00 kn
		2. i 3. omotna stranica	7.000,00 kn
		unutarnji list	5.000,00 kn
format 1/2	(110 x 150 mm)	unutarnji list	3.000,00 kn
format 1/3	(70 x 150 mm)	unutarnji list	2.000,00 kn
format 1/4	(50 x 150 mm)	unutarnji list	1.500,00 kn

B) OGLASI U ČASOPISU

format 1/1	(205 x 285 mm)	(205 x 285 mm)	4. omotna stranica	10.000,00 kn
format 1/1	(205 x 285 mm)	(205 x 285 mm)	2. i 3. omotna stranica	8.000,00 kn
format 1/1	(180 x 252 mm)		unutarnji list	5.000,00 kn
format 1/2	(180 x 126 mm)	(90 x 252 mm)	unutarnji list	3.000,00 kn
format 1/3	(180 x 84 mm)		unutarnji list	2.000,00 kn
format 1/4	(180 x 63 mm)	(90 x 126 mm)	unutarnji list	1.500,00 kn
format 1/8		(90 x 63 mm)	unutarnji list	750,00 kn
objava financijskih izvještaja	(180 x 250 mm)		unutarnji list	2.500,00 kn

C) PRILOG "RIZNICA" I OSTALI SEPARATI

2. i 3. omotna str.	(205 x 285 mm)	4.000,00 kn
4. omotna stranica	(205 x 285 mm)	5.000,00 kn

unutar priloga 60% od cijena objave u osnovnom časopisu

D) OSTALI UVJETI:

- **navedeni iznosi uvećavaju se za PDV**
- **odobravamo agencijske popuste i popuste za višekratno objavljivanje**
- **rok za predaju gotovih materijala 20. u mjesecu**
- **materijale do 5MB primamo e-mailom u JPEG, TIFF i/ili PDF formatu (300 dpi)**
- **poseban smještaj - cijene se uvećavaju za 20%**
- **insertiranje promidžbenih materijala u čitavu nakladu ili selektivno poseban ugovor**
- **banner na web stranici: www.rif.hr — 1.000,00 mjesečno + PDV**

VAŠA TVRTKA SUDIONIK JE JAVNE NABAVE?

PAPIRNATI RAČUNI POSTAJU PROŠLOST!

Od 1. srpnja 2019. svi obveznici javne i bagatelne nabave primat će isključivo **elektroničke račune** za sve usluge, robu i radove koje nabavljaju od poslovnih subjekata, sukladno Zakonu o elektroničkom izdavanju računa u javnoj nabavi. Pripremite se na vrijeme!
Usluga **EDI** Hrvatskog Telekoma omogućuje vam:

- **slanje i primanje poslovnih dokumenata** (narudžbenica, računa i sl.) **elektroničkim putem**
- **smanjenje troškova** poslovanja i ostvarenje ušteda
- **automatiziranje i ubrzanje** postupka izdavanja računa
- **smanjenje mogućnosti pogreške** na minimum
- **usklađenost** sa zakonodavstvom.

Ponudu zatražite od svog **prodajnog predstavnika**, posjetite **www.hrvatskitelekom.hr/poslovni/ict/edi** ili nazovite **0800 0005**!

T

ŽIVJETI ZAJEDNO

Trideset nam je godina tek...

30 godina nije malo. Pogotovo za poduzeća. U ovim turbulentnim vremenima, mnoga poduzeća ne dožive tridesetu. Razvoj poslovnog okruženja u ovih trideset godina, bio je vrlo brz, i samo malobrojna poduzeća su ga bila u stanju pratiti. A gledajući ona koja su ipak uspjela opstati na promjenjivoj i nesigurnoj poslovnoj sceni toliko dugo, vidljivo je da su mnoga od njih izgubila onu početnu životnu iskru, da su ih godine učinile starijim, sporijim i manje fleksibilnim. Za njih se može reći da imaju trideset godina – već...

Za razliku od njih, **Point** je pratio najnovije svjetske informatičke trendove, koristio najmodernije informatičke alate u radu i razvoju, i cijelo vrijeme držao korak sa razvijenim informatičkim svijetom. Zadržali smo svježinu, mladost i agilnost. Za nas nema ni umora ni odmora, pred nama je još čitav poslovni život, koji nosi bezbroj avantura. Zato s pravom možemo reći: Trideset nam je godina tek...

Kad smo razvili **Point***2000*, osigurali smo dug i sretan život i za nas i za naše korisnike.

Za one rijetke iz poslovnog svijeta, koji dosad nisu upoznali **Point***2000*, možemo reći da se radi o najraširenijem poslovnom informacijskom sustavu u Hrvatskoj, ali ukupno gledano, i u cijeloj regiji, čija izuzetna pouzdanost ima tri oslonca:
vrhunska softverska tehnologija (troslojna Oracle arhitektura), veliko iskustvo razvojnog tima i velika baza postojećih korisnika koja u suradnji sa razvojnim timom potiče neprekidno usavršavanje sustava. Pritom su cijene formirane po modelu *najviše po uloženoj kuni* nedostižne za konkurente u istoj kategoriji, jednako kao i gotovo nevjerovatna fleksibilnost u radu.

Područja primjene

Point*2000* je modularan programski proizvod sa velikim mogućnostima parametriranja. Izborom odgovarajućih modula te postavljanjem parametara, sustav je moguće koristiti u gotovo svim granama djelatnosti:
• Industrija • Trgovina (veleprodaja i maloprodaja) • Graditeljstvo • Promet • Ugostiteljstvo • Bankarstvo • Državne ustanove • ...

Sveobuhvatni informacijski sustav

Point*2000* je namijenjen informatizaciji gotovo svih segmenata poslovanja privrednog subjekta. Svi moduli sustava međusobno su povezani, tako da transakcija nastala u jednom modulu, automatski izaziva promjene u svim modulima u kojima je to potrebno.

Point*2000* pokriva slijedeće segmente poslovanja:

• Nabava, Prodaja • Knjigovodstvo i Financije • Zalihe • Fakturiranje
• Proizvodnja • Servisi • Poslovodstva • Kadrovi • Plaće • Drugi dohodak
• Trajna (osnovna) sredstva • POS sustavi u trgovini i ugostiteljstvu • ...

Point*2000* raste s Vama

Osim što vam pruža uvid u podatke i daje informacije neophodne za vođenje Vašeg poslovanja, **Point***2000* i raste u skladu s Vašim potrebama. Zbog njegove modularne arhitekture u mogućnosti ste u bilo koje vrijeme proširiti svoj informacijski sustav, bilo dodavanjem novog računala koje pristupa sustavu, bilo proširenjem mogućnosti sustava. Kao u slagalici, Vi jednostavno dodajete nove module sustava, šireći na taj način njegovu funkcionalnost. Od izuzetne važnosti je da svaki novi aplikacijski modul radi na isti način kao i prethodni, što uz istovjetno korisničko sučelje omogućuje njegovo brzo usvajanje, te uštedu Vašeg vremena i Vaših sredstava.

POINT
10255 Zagreb, Donji Stupnik, Gospodarska 12, telefon: +385 (0)1 6530-999, fax: +385 (0)1 6530-990, e-mail: point@point.hr • http://www.point.hr
Regionalni ured: HR-21204 Dugopolje, Kneza Domagoja 59, Poslovna zona Dugopolje, telefon: +385 (0)21 44 00 66, fax +385 (0)21 567 932
Support centar Ploče: HR-20340 Ploče, Trg Prišnica 1, tel./fax: +385 (0)20 670 222; 670 276 E-mail: point@point.com.hr • http://www.point.com.hr

QUALITY SYSTEM CERTIFICATION
DNV·GL
ISO 9001
www.marketingart.net