

Postupak godišnjeg usklađenja u prijavi PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja u 2022. godini

Mirjana Mahović – Komljenović*

Za porezne obveznike koji su upisani u registar obveznika PDV-a te porezne obveznike koji izlaze iz sustava PDV-a ili prestaju s obavljanjem poslovanja propisana je obveza godišnjeg usklađenja PDV-a. Usklađenje se obavlja u prijavi PDV-a koja se podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine. Korištenjem elektroničkog portala ePorezna, porezni obveznici su dužni Obrazac PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja za 2022. godinu, predati nadležnoj ispostavi Porezne uprave najkasnije do 20. siječnja 2023. godine, zajedno s redovnim obračunom za posljednje obračunsko razdoblje. Porezna prijava PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja za 2022. godinu sastavlja i podnosi u kunama.

1. Uvod

Ako su porezni obveznici upisani u registar obveznika PDV-a, imaju obvezu sastavljanja mjesečnih i tromjesečnih prijava PDV za svako razdoblje oporezivanja, a prema odredbama Zakona o PDV-u (Nar. nov., br. 73/13. – 113/22., dalje: Zakon) i Pravilnika o PDV-u (Nar. nov., br. 79/13. – 133/22., dalje: Pravilnik). U prijavi PDV-a koja se elektronički podnosi nadležnoj ispostavi Porezne uprave, dalje: PU, navode se podaci koji su potrebni za obračunavanje PDV-a odnosno ukupna vrijednost oporezivih transakcija i iznos PDV-a i pretporeza po stopama PDV-a te ukupna vrijednost oslobođenih transakcija kao i transakcija koje ne podliježu oporezivanju.

Tijekom 2022. godine porezni obveznici su PDV obračunavali i plaćali za mjesečna razdoblja oporezivanja, a iznimno porezni obveznici čija je vrijednost isporučenih dobara i usluga uključujući i PDV u prethodnoj kalendarskoj godini bila manja od 800.000,00 kn mogli su plaćati PDV za tromjesečna razdoblja oporezivanja. Međutim, ako je porezni obveznik imao transakcije s EU, tada mora biti mjesečni obveznik PDV-a, neovisno od činjenice što ima vrijednost isporučenih dobara i usluga (uključujući i PDV) u prethodnoj kalendarskoj godini manju od 800.000,00 kn. U tom slučaju se mjesečni Obrazac PDV-a usklađuje sa zbirnom prijavom (Obrascem ZP) za isporuke dobara i usluga u druge države članice EU te prijavom za stjecanje dobara i primljene usluge iz drugih država članica EU (Obrascem PDV- S). Obveza za PDV koja se iskazuje u prijavama za razdoblja oporezivanja, nije predujam nego stvarno nastali PDV, koji se plaća do kraja mjesečnog ili tromjesečnog obračunskog razdoblja.

2. Prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja

Sukladno čl. 85. st. 7. Zakona i čl. 173. st. 7. Pravilnika, **svi porezni obveznici koji su upisani u registar obveznika PDV-a, obvezni su u prijavi PDV-a koju podnose za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine, napraviti sva usklađenja i ispravke za tu kalendarsku godinu.**

Bez obzira jesu li mjesečni ili tromjesečni obveznici PDV-a, prijava PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine je obračun za prosinac ili posljednje tromjesečje, listopad – prosinac 2022. godine, a prijava se treba predati nadležnoj ispostavi PU prema sjedištu za pravne odnosno prebivalištu ili uobičajenom boravištu za fizičke osobe, najkasnije **do 20. siječnja 2023. godine**. Prema čl. 85. st. 8. Zakona., ako porezni obveznik u propisanom roku ne podnese prijavu PDV-a ili nema propisanu dokumentaciju i porezne evidencije, PU može na temelju obavljenog nadzora **procijeniti obvezu PDV-a** usporedbom s poreznim obveznikom koji obavlja sličnu djelatnost ili utvrditi poreznu obvezu temeljem drugih podataka o poslovanju poreznog obveznika.

Porezni obveznik koji prestaje s poslovanjem (zatvaranje obrta, prestanak samostalne djelatnosti, likvidacija trgovačkog društva), obvezan je u prijavi PDV-a koju podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja u kojem je poslovao napraviti sva usklađenja i ispravke do dana prestanka poslovanja. Prema čl. 131.st.1. točka 12. Zakona o PDV-u, za ne izvršavanje ovih obveza zapriječene su visoke novčane kazne.

Osim Zakona i Pravilnika, a radi jedinstvenog postupanja, ravnatelj PU izdao je **Uputu za sastavljanje i podnošenje prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine, Klasa: 410-19/20-02/270; URBROJ: 513-07-21-01/20-1 od 12. studenog 2020. godine, (u nastavku teksta: Uputa)**, koja se može pronaći na mrežnim stranicama PU.

* Mr.sc. Mirjana Mahović – Komljenović, dipl. oec., Ministarstvo financija – Porezna uprava, PU Novi Zagreb

3. Obveznici sastavljanja obrasca PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja za 2022. godinu

Obveznici sastavljanja Obrasca PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja za prosinac odnosno listopad – prosinac 2022. godine, su:

a) redovni tuzemni porezni obveznici koji su upisani u registar obveznika PDV-a, a koji obavljaju isporuke dobara ili usluga za koje postoji pravo na odbitak PDV-a.

Prema čl. 6. Zakona, poreznim obveznicima smatra se svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti, a to su porezni obveznici koji su registrirani kao trgovačka društva, fizičke osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost obrta i slobodnih zanimanja, proračunski korisnici te neprofitne organizacije koje su postale obveznicima PDV-a radi isporuka u okviru gospodarske djelatnosti u iznosu većem od propisanog praga za ulazak u registar obveznika PDV-a. Kao porezni obveznici koji su upisani u registar obveznika PDV-a, moraju za razdoblje oporezivanja, sami utvrditi obvezu PDV-a te je iskazati u prijavi PDV-a koja se podnosi nadležnoj ispostavi PU.

b) inozemni porezni obveznici koji nemaju sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište na području RH, ali su u RH registrirani kao obveznici PDV-a.

Porezni zastupnik (kojeg mora imenovati poduzetnik sa sjedištem u trećoj zemlji, dok poduzetnik sa sjedištem u EU može imenovati zastupnika), obvezan je podnositi za poreznog obveznika kojeg zastupa, mjesečnu prijavu PDV-a na Obrascu PDV, i to PU, Područnom uredu Zagreb, ispostavi za nerezidente, do 20-og dana u mjesecu koji slijedi po završetku razdoblja oporezivanja. U slučaju prestanka poslovanja stranog poreznog obveznika u tuzemstvu, porezni zastupnik obvezan je u prijavi PDV-a koju podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja u kojem je poslovao, napraviti sva usklađenja i ispravke do dana prestanka poslovanja.

Porezni obveznici kod kojih se poslovna godina razlikuje od kalendarske godine, također sva usklađenja i ispravke trebaju napraviti u prijavi PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja, kako bi mogli izvršiti podjelu pretporeza te utvrditi godišnji postotak pretporeza koji se može odbiti.

3.1. Izuzeće od postupka godišnjeg usklađenja PDV-a

Prema čl. 85. st. 3. Zakona, obvezu godišnjeg usklađenja PDV-a za 2022. godinu nemaju tuzemne osobe koje nisu upisane u registar obveznika PDV-a, a koje obavljaju određene transakcije s inozemstvom, u koje ubrajamo:

- osobu koja je obvezna platiti PDV umjesto poreznog obveznika koji nema sjedište u RH,
- pravnu osobu koja nije porezni obveznik, ali treba platiti PDV na stjecanje dobara unutar EU,
- osobu koja je registrirana za potrebe PDV-a i stječe novo prijevozno sredstvo,
- porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, čija ostala stjecanja nisu predmet oporezivanja

PDV-om, a koji unutar EU stječu dobra koja podliježu trošarinama,

- mali porezni obveznik iz čl. 90. st.1. Zakona koji je samo registriran za potrebe PDV-a radi plaćanja PDV-a na stjecanje dobara i primljene usluge iz drugih država, u kojem slučaju podnosi prijavu PDV-a samo za ono razdoblje oporezivanja u kojem se dogodio oporezivi događaj.

Navedeni porezni obveznici koji su samo registrirani za potrebe PDV-a radi plaćanja PDV-a, ali bez prava na priznavanje pretporeza, nisu upisani u registar obveznika PDV-a, radi čega nisu ni obveznici podnošenja Obrasca PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine.

4. Porezne knjige i evidencije

Porezni obveznik mora za **mjesečno ili tromjesečno razdoblje oporezivanja** utvrditi obvezu PDV-a i iskazati je u prijavi PDV-a. Prijava PDV-a koja se podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine sastavlja se prema odredbama čl. 174. do 178. Pravilnika, a u istu se upisuju podaci koji se odnose na posljednje razdoblje oporezivanja odnosno prosinac 2022. godine ili posljednje tromjesečje 2022. godine, te podaci koji se odnose na usklađenja i ispravke koje je potrebno napraviti za 2022. godinu.

Radi popunjavanja poreznih prijava koje se podnose tijekom godine te prijave za posljednje razdoblje oporezivanja, porezni obveznik je dužan u svom knjigovodstvu osigurati sve podatke koji su potrebni za točno, pravilno i pravodobno obračunavanje i plaćanje PDV-a.

Prema čl. 162. st. 2. Pravilnika, temelj za knjigovodstveno evidentiranje porezno značajnih događaja, promjena i činjenica su odgovarajuće isprave kao što su obračuni izvršenih i primljenih isporuka, izdani i primljeni računi, isprave o uvozu i izvozu (carinske deklaracije), isprave o plaćanjima i naplati kao i sve druge isprave bitne za obračun i plaćanje PDV-a te korištenja prava na odbitak pretporeza.

Za porezne obveznike koji su upisani u registar obveznika PDV-a, propisana je obveza vođenja Knjige izdanih (izlaznih) računa te Knjige primljenih (ulaznih) računa. Prema čl. 85. st. 10. Pravilnika, porezni su obveznici uz prijavu PDV-a obvezni elektroničkim putem PU dostavljati i posebnu evidenciju o primljenim računima za razdoblje oporezivanja za koje je u prijavi PDV-a iskazan pretporez u točki III.1, III.2 i/ili III.3. Navedena evidencija podnosi se do 20-tog u mjesecu koji slijedi po završetku mjesečnog ili tromjesečnog razdoblja oporezivanja, zajedno s PDV obrascem.

Osim knjige ulaznih i izlaznih računa, porezni obveznici su dužni voditi i slijedeće posebne evidencije:

- Evidencije za stjecanje dobara iz drugih država članica EU,
- Evidencije za stjecanje usluga iz EU,
- Evidencije za stjecanje dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH (treće zemlje),
- Evidencije o plaćenom pretporezu pri uvozu dobara, za koje postoji jedinstvena carinska deklaracija i dokaz o uplati PDV-a pri uvozu,

- Evidencije za tuzemni prijenos porezne obveze prema čl. 75. st. 3. Zakona, za građevinske usluge, nabavu betonskog čelika (armatura), otpadnog materijala, nabavu nekretnina s izborom za oporezivanje i dr.,
- Posebnu evidenciju PDV-F o naknadnim oslobođenjima izvoza te povratima PDV-a strancima za izvezena dobra u okviru osobnog putničkog prometa, koja se prema čl. 115. Pravilnika obvezno dostavlja u prilogu Obrasca PDV za posljednje razdoblje oporezivanja, te
- Evidenciju PDV-MI i PDV-MU o prodanim i nabavljenim dobrima u posebnom postupku oporezivanja marže za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske i antikne predmete.

Prema čl. 166. Pravilnika, na kraju svake kalendarske godine odnosno i pri prestanku poslovanja, porezni obveznici trebaju zaključiti knjige ulaznih i izlaznih računa kao i posebne evidencije. Tijekom godine, iznosi upisani u porezne knjige se zbrajaju i koriste za popunjavanje prijave PDV-a za svako razdoblje oporezivanja.

5. Na što se odnose usklađenja i ispravci

Obveza godišnjeg usklađenja te ispravaka PDV-a odnosi se na:

- Usklađenje PDV-a ako se djelomično priznaje pretporez te izračun novog postotka za priznavanje pretporeza u slučaju obavljanja oporezivih i oslobođenih isporuka,
- Ispravak pretporeza za gospodarska dobra ako nije isteklo razdoblje za ispravak,
- Obveza obračuna PDV-a na porezno nepriznati manjak koji je utvrđen po godišnjem popisu imovine odnosno inventuri a poznat je poreznim obveznicima do roka za podnošenje prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja tj do 20. siječnja 2023. godine,
- Pogreške i ispravci pri obračunu PDV-a koje su uočene tijekom izrade prijave za posljednje razdoblje oporezivanja kao što su manjkavosti u ispravama koje prate isporuke dobara i obavljanje usluga, neusklađene evidencije i dr.

Prilikom obračuna PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja te obvezu usklađenja na kraju 2022. godine, treba uvažavati i Uputu za sastavljanje i podnošenje prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja od 12. studenog 2020. godine, u kojoj se spominje mogućnost zlorabe instituta obavljanja usklađenja za određenu kalendarsku godinu. Iz Upute se izdvaja dio koji se odnosi na obvezu obračuna i plaćanja **zateznih kamata** ako je moguće utvrditi u kojem razdoblju oporezivanja je nastala porezna obveza, a za koju nije pravovremeno plaćen PDV. Naime, prema čl. 130. st.1. i 3. Općeg poreznog zakona (Nar. nov., br. 115/16. – 114/22.), na iznos manje ili više plaćenog poreza obračunavaju se i plaćaju kamate u skladu s posebnim propisom. Za nepravovremeno plaćene porezne obveze u 2022. godini, primjenjuje se stopa zatezne kamate od **5,49%** za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja 2022. godine, dok za razdoblje od 1. srpnja 2022. do 31. prosinca 2022.godine, stopa zatezne kamate iznosi **5,31%**.

Prema navedenim stopama, kamatu je potrebno obračunati za razdoblje od roka u kojem je obveza trebala biti plaćena do dana kada je obveza plaćena. **Obračunanu zateznu kamatu porezni obveznik treba uplatiti na isti račun državnog proračuna na koji uplaćuje i PDV, ali se zatezna kamata ne iskazuje u Obrascu PDV-a.**

No, u slučaju ako je porezni obveznik svjesno iskazivao nizak promet u pojedinim razdobljima oporezivanja, tada PU treba provesti nadzor poslovanja kod takvih poreznih obveznika te dalje postupiti u skladu s utvrđenim činjeničnim stanjem.

6. Iskazivanje računa u prijavi PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja

Tijekom kalendarske godine porezni obveznici koji **plaćaju PDV prema obavljenim isporukama**, dužni su pravilno iskazivati svoju obvezu PDV-a za pripadajuće razdoblje oporezivanja, pri čemu se obveza PDV-a utvrđuje prema obavljenim isporukama u pojedinom razdoblju oporezivanja a pravo na pretporez kada su ispunjena oba uvjeta - da je primljena isporuka i da je primljen račun s podacima iz čl. 79. Zakona.

Naime, čl. 133. Pravilnika propisano je da porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza u razdoblju oporezivanja u kojem je primio dobro ili su mu obavljene usluge za što ima račun sa propisanim podacima iz članka 79. Zakona.

- Ako porezni obveznik ima račun za primljena dobra ili obavljene usluge do roka za podnošenje prijave PDV-a, tada ima pravo na odbitak pretporeza u onom razdoblju oporezivanja u kojem je primio dobro ili mu je obavljena usluga.
- Ako porezni obveznik nema račun za primljena dobra ili obavljene usluge do roka za podnošenje prijave PDV-a, tada ima pravo na odbitak pretporeza u onom razdoblju oporezivanja u kojem je primio račun.

Iz navedenog proizlazi da ako je porezni obveznik za primljena dobra ili obavljene usluge u 2022. godini, primio račun nakon 20. siječnja 2023. godine, takav račun se ne uključuje u PDV obrazac za posljednje razdoblje oporezivanja, već ga porezni obveznik iskazuje u PDV Obrascu za siječanj 2023. godine, a koji se predaje PU do 20. veljače 2023. godine.

Nadalje, a prema čl. 133.st.3. Pravilnika, porezni obveznik koji prema čl. 75. st. 1. točka 6. i 7. te čl. 75. st. 2. i 3. Zakona, treba platiti PDV na primljene isporuke, ima pravo na odbitak pretporeza u razdoblju oporezivanja u kojem je nastala obveza obračuna PDV-a za te isporuke. Prema tome, porezni obveznik će u obračunu PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja 2022. godine iskazati:

- Sve izlazne račune za obavljene isporuke dobara i obavljene usluge domaćim i inozemnim kupcima, a koji su izdani do 31. prosinca 2022. godine,
- Sve izlazne račune za primljene predujmove u tuzemstvu tijekom 2022. godine,
- Sve ulazne račune po primljenim dobrima ili obavljenim uslugama u 2022. godini, za što je primljena

isporuka i za koju je primljen račun s podacima iz čl. 79. Zakona najkasnije do 20. siječnja 2023. godine. To znači da je u obračunu PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja 2022. godine potrebno uključiti ulazne račune po kojima su primljene isporuke do 31. prosinca 2022. godine, a koji ulazni računi mogu biti primljeni najkasnije do roka za podnošenje obračuna za posljednje razdoblje oporezivanja,

- Sve ulazne račune za dane predujmove u tuzemstvu u 2022. godini, ako su računi zaprimljeni do 20. siječnja 2023. godine.

6.1. Posebnost u iskazivanju ulaznih i izlaznih računa za obavljene isporuke u 2022. godini zbog uvođenja eura

Prema čl. 133. Pravilnika propisano je da porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza u razdoblju oporezivanja u kojem je primio dobro ili su mu obavljene usluge za što ima račun sa podacima iz članka 79. Zakona. Ako porezni obveznik ima račun za primljena dobra ili obavljene usluge do roka za podnošenje prijave PDV-a tada ima pravo na odbitak pretporeza u onom razdoblju oporezivanja u kojem je primio dobro ili mu je obavljena usluga. Ako porezni obveznik nema račun za primljena dobra ili obavljene usluge do roka za podnošenje prijave PDV-a tada ima pravo na odbitak pretporeza u onom razdoblju oporezivanja u kojem je primio račun.

Dakle, porezni obveznik može odbiti pretporez u obračunskom razdoblju u kojem su ispunjena oba uvjeta a to su da je primljena isporuka i primljen račun s propisanim podacima iz čl. 79. Zakona

Zbog primjene Zakona o uvođenju eura kao službene valute u RH od 1. siječnja 2023. godine (Nar. nov., br. 57/22. i 88/22.), **ulazni računi** koji se odnose na isporuke koje su obavljene u 2022. godini, a računi su izdani u 2023. godini, biti će iskazani u euru. Međutim, račun koji je iskazan u eurima, preračunava se u kune prema fiksnom tečaju konverzije 1 euro = 7,53450 kuna i matematičkim pravilima zaokruživanja, te se unosi u Obrazac PDV-a za prosinac 2022. godine, ako je primljen najkasnije do podnošenja obračuna za posljednje razdoblje oporezivanja odnosno do 20. siječnja 2023. godine.

Ako je račun primljen nakon podnošenja obračuna za posljednje razdoblje oporezivanja, a odnosi se na isporuku koja je obavljena u 2022. godini, takav se račun iskazuje u obračunu za slijedeće razdoblje u 2023. godini.

Jednako tako i **izlazni računi** koji su izdani u 2023. godini u eurima, a odnose se na isporuke koje su obavljene u prosincu 2022. godine, treba preračunati u kune prema fiksnom tečaju konverzije, a radi iskazivanja vrijednosti isporuke u Obrascu PDV-a u kunama, za prosinac 2022. godine.

6.2. Novost kod priznavanja pretporeza po računima dobavljača koji obvezu PDV-a utvrđuju prema naplati

Nakon ulaska RH u Europsku uniju, porezni obveznik koji je obveznik poreza na dobit i upisan je u registar obvez-

nika PDV-a te PDV obračunava prema izdanim računima, uz ispunjenje propisnih uvjeta, objavio je pretporez sadržan u računima dobavljača s oznakom R-2 (koji primjenjuje postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama) izdanim nakon 1. srpnja 2013. godine, neovisno o tome je li račun plaćen dobavljaču ili nije.

Međutim, RH je kao država članica EU, obvezna primjenjivati sudsku praksu Suda Europske unije. Tako iz **presude Suda EU od 10. veljače 2022. godine u predmetu C-9/20**, proizlazi da porezni obveznik, koji primjenjuje redovni postupak oporezivanja ili postupak oporezivanja prema naplaćenju naknadi, kada primi račun za isporuku ili uslugu koju mu je obavio porezni obveznik koji primjenjuje postupak oporezivanja prema naplaćenju naknadi, može odbiti pretporez tek kada tom dobavljaču plati račun, te da odluka Suda EU nije ograničena na konkretni slučaj.

Prema tome, budući kod poreznih obveznika koji izdaju R-2 račune, obveza obračuna PDV-a nastaje kada je račun naplaćen, tako se i pravo na odbitak pretporeza kod primatelja isporuke, može ostvariti tek kada je R-2 račun plaćen, neovisno o tome je li primatelj tog računa porezni obveznik koji PDV plaća prema obavljanim isporukama ili naplaćenim naknadama. Navedenu novost u postupanju prema kojoj se pretporez može odbiti tek kada je dobavljaču plaćen R-2 račun, porezni su obveznici dužni primjenjivati od 1. prosinca 2022. godine.

U vezi s navedenim MF je izdalo mišljenje KLASA: 410-19/22-02/87; URBROJ: 513-07-21-01-22-3, od 30.11.2022. koje se može pronaći na mrežnim stranicama PU.

6.3. Ispravci u prijavi PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja

Uputom za sastavljanje i podnošenje prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja propisane su odredbe o ispravcima prijave PDV-a u slučaju propusta i pogrešnih obračuna, a koji se provode:

- a) ispravkom prijava za posljednje razdoblje oporezivanja kada je pogreška utvrđena, ili
- b) ispravkom prijava za određeno razdoblje oporezivanja kalendarske godine kada je pogreška nastala.

Međutim u slučaju smanjenja ili povećanja porezne osnovice radi odobrenih popusta (odobrenja) ili nemogućnosti naplate, te promjene se iskazuju prema datumu obavijesti u razdoblju u kojemu su stečeni uvjeti za smanjenje odnosno povećanje porezne obveze.

- *Ako se u roku za predaju prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine utvrde propusti u prijavama PDV-a za određena razdoblja oporezivanja, ispravak se obavlja u prijavi PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine, a ne putem ispravka prijave za neko razdoblje oporezivanja.*
- *Ako se po isteku roka za predaju prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine utvrde razlike koje se odnose na poslovanje te godine, ispravak će se provesti u razdoblju oporezivanja u koje-*

mu se razlike utvrde, a ne ispravkom prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine.

- Ako se po isteku godine, a u roku za podnošenje prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine, naknadno smanjuje ili povećava porezna obveza zbog smanjenja ili povećanja porezne osnovice (naknadni popusti ili nemogućnost naplate - članak 33. stavak 7. Zakona), te promjene se iskazuju u razdoblju u kojemu su se stekli uvjeti za smanjenje odnosno povećanje porezne obveze, a ne u prijavi PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine. U tom slučaju radi se o novoj poreznoj obvezi koja se samo temelji na ranijim isporukama, ali se naknadno utvrđuje.

Prema tome, kada dobavljač daje kupcu naknadna odobrenja ili popuste, kupac je obavezan dobavljaču dati **suglasnost o ispravku iskorištenog PDV-a** (pozivom na broj računa po kojem se daje naknadno odobrenje). Tek po dobivenoj suglasnosti, dobavljač može umanjiti svoju poreznu obvezu radi naknadne promjene porezne osnovice, dok će kupac povećati svoju poreznu obvezu radi smanjenja prava na pretporez.

7. Obveza ispravka pretporeza kod gospodarskih dobara

Prema čl. 64. Zakona i 140. Pravilnika, ako se u vezi nekog gospodarskog **dobra** u roku od **pet godina** uključujući kalendarsku godinu u kojoj je gospodarsko dobro nabavljeno ili proizvedeno, promjene uvjeti koji su u toj godini bili mjerodavni za odbitak pretporeza, tada se za razdoblje promjene obavlja ispravak pretporeza. Promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitka pretporeza smatra se naknadna promjena tih uvjeta koja je dovela do većeg ili manjeg prava na odbitak pretporeza u odnosu na godinu u kojoj je dobro nabavljeno ili proizvedeno. Ako se radi o **nekretninama**, tada se umjesto razdoblja od pet godina primjenjuje razdoblje od **10 godina**.

Međutim, ispravak pretporeza nije potrebno obaviti ako pretporez koji bi trebalo ispraviti iznosi najmanje 1.000,00 kn po jednom gospodarskom dobru, a prema čl. 142. Pravilnika. Gospodarskim dobrima smatraju se dobra i usluge (koncesije, patenti, softveri dr.), koja prema računovodstvenim propisima spadaju u dugotrajnu imovinu poreznog obveznika.

Godišnji iznos ispravka pretporeza iznosi 1/5 (za pokretnu dugotrajnu imovinu) odnosno 1/10 (za nekretnine) iznosa PDV-a koji je bio zaračunan za gospodarska dobra, i iskazuje se u prijavi PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja.

Prema čl. 140. Pravilnika, obveza ispravka pretporeza obavlja se u sljedećim slučajevima:

- kada porezni obveznik gospodarska dobra unutar propisanog roka (10 godina za nekretnine i 5 godina za ostala gospodarska dobra) prestaje koristiti za obavljanje oporezivih isporuka te ih počne koristiti za obavljanje isporuka oslobođenih PDV-a bez prava na odbitak pretporeza prema člancima 39., 40. i 114. Zakona,

- kada porezni obveznik prestaje s obavljanjem oslobođenih isporuka i počinje s tim gospodarskim dobrima obavljati oporezive isporuke,
- kada porezni obveznik mijenja način oporezivanja te prelazi na oporezivanje prema članku 90. stavku 1. Zakona, odnosno kada postaje mali porezni obveznik i obrnuto kad mali porezni obveznik prelazi na redovno oporezivanje,
- u slučaju kada dolazi do promjene postotka iz članka 62. Zakona utvrđenog za odbitak pretporeza za gospodarska dobra koja se koriste za obavljanje oporezivih isporuka koji utvrđuju porezni obveznici koji obavljaju isporuke dobara i usluga po kojima je dopušten odbitak pretporeza i isporuke dobara i usluga po kojima je isključen odbitak pretporeza,
- u slučaju kada se motorno vozilo kategorije N1 prenamijeni u motorno vozilo koje je predmet oporezivanja posebnim porezom na motorna vozila prema članku 136. stavku 3. Pravilnika.

7.1. Iskazivanje ispravka pretporeza u prijavi PDV-a

Prema čl. 176. točka 15. Pravilnika, iznos ispravka pretporeza obavlja se posebno za svako pojedinačno gospodarsko dobro, a obračun je potrebo priložiti uz prijavu PDV-a. Iz obračuna mora biti vidljiv ukupan iznos pretporeza, iskorišteno odnosno (neiskorišteno) pravo na odbitak pretporeza i iznos smanjenja odnosno povećanja prava na pretporez.

U prijavi PDV-a ispravak pretporeza navodi se u jednom iznosu.

- Ako porezni obveznik prema priloženom obračunu iskaže obvezu PDV-a koju je obavezan namiriti državnom proračunu, na rednom broju III.15. prijave PDV-a navodi podatak o iznosu ispravka pretporeza s predznakom minus (-). Na taj način se u prijavi PDV-a koja se podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja iskazuje ukupno manje pravo na pretporez.
- Ako porezni obveznik ima pravo na povrat dijela pretporeza odnosno kada od države potražuje dio pretporeza, tada u obrascu na ovom rednom broju iskazuje podatak s predznakom plus (+).

7.2. Ispravak pretporeza zbog izračuna novog postotka za priznavanje pretporeza

Prema čl. 137. st. 1. Pravilnika porezni obveznik koji dijelom koristi dobra i usluge u okviru svoje gospodarske djelatnosti za isporuke dobara i obavljanje usluga po kojima je dopušten odbitak pretporeza, a dijelom za isporuke dobara i usluga po kojima je isključen odbitak pretporeza, **obavezan je iznose pretporeza podijeliti na dio koji se može odbiti i na dio koje se ne može odbiti**. Podjela pretporeza utvrđuje se ako porezni obveznik ne može iznos pretporeza koji se odnosi na isporuke dobara i usluga za koje je dopušten odbitak pretporeza izravno pripisati tim isporukama na temelju knjigovodstvene i druge dokumentacije.

Stoga porezni obveznik koji obavlja oporezive i oslobođene isporuke bez prava na odbitak pretporeza, račune za nabavu dobara i usluga, treba podijeliti na:

- račune koji se odnose na oporezive isporuke → po kojim je dopušten odbitak pretporeza u cijelosti,
- račune koji se odnose na oslobođene isporuke prema čl. 39., čl. 40. i čl. 114. Zakona → po kojim je zabranjen odbitak pretporeza, te
- ulazne račune koji se ne mogu izravno pripisati ni oslobođenim ni oporezivim isporukama → kada se odbitak pretporeza obavlja prema utvrđenom postotku (%) ili pro rati.

Prema čl. 62. st. 2. i 3. Zakona, iznos pretporeza koji se odnosi na isporuke dobara i usluga za koje je dopušten odbitak pretporeza izračunava se kao razmjerni dio na sljedeći način:

- a) u brojniku: ukupna vrijednost godišnjih isporuka (prometa), bez PDV-a, od transakcija za koje je dopušten odbitak pretporeza,
- b) u nazivniku: ukupna vrijednost godišnjih isporuka (prometa), bez PDV-a, od transakcija uključenih u brojnik i transakcija za koje nije dopušten odbitak pretporeza te iznos subvencija, osim onih koje su izravno povezane s cijenom isporuka dobara ili usluga iz članka 33. stavka 1. Zakona.

Prema tome, porezni obveznici obavljaju podjelu pretporeza samo po ulaznim računima koji se odnose na oporezive i oslobođene isporuke, te ostvaruju pravo na odbitak pretporeza u iznosu koji se utvrđuje temeljem postotka prema navedenoj formuli.

Dio pretporeza koji se može odbiti utvrđuje se na godišnjoj razini kao postotak i zaokružuje se naviše do sljedećeg cijelog broja.

Međutim, kod navedenog izračuna, **ne uzimaju se u obzir sljedeći iznosi:**

- a) iznos prometa koji se odnosi na isporuke gospodarskih dobara odnosno vlastite dugotrajne imovine koju porezni obveznik koristi za obavljanje svoje gospodarske djelatnosti,
- b) iznos prometa koji se odnosi na povremene isporuke nekretnina,
- c) iznos prometa koji se odnosi na povremene financijske transakcije navedene u čl. 40. st. 1. točkama b) do g) Zakona.

Povremenom isporukom nekretnina smatraju se dvije isporuke nekretnina koje obavi porezni obveznik u jednoj kalendarskoj godini kojemu isporuka nekretnina nije uobičajena djelatnost koju obavlja. Prema čl. 138.st.4. Pravilnika, **povremenom financijskom transakcijom** smatraju se dvije financijske transakcije koje porezni obveznik obavi u jednoj kalendarskoj godini.

Jednako tako i potpore za očuvanje radnih mjesta koje se dodjeljuju poslodavcima kojima je zbog posebne okolnosti uvjetovane koronavirusom (COVID-19) narušena gospodarska aktivnost ne uključuju se u nazivnik formule za izračun podjele pretporeza.

Kod proračunskih korisnika a pri izračunu razmjernog dijela odnosno postotka prava na odbitak pretporeza, u brojniku treba navesti vrijednost isporuka za koje je dopušten odbitak pretporeza (npr. najam poslovnog prostora), a u nazivniku vrijednost isporuka navedenih u brojniku i vrijednost isporuka za koje nije dopušten odbitak pretporeza, u što je uključen i iznos obračuna ukupno mjesečno doznačenih sredstava iz državnog proračuna (npr. školarine, iznosi za pokriće troškova, redovni prihodi od nadležnog ministarstva). Navedeno je potvrđeno i u danoj Uputi za sastavljanje prijave za posljednje razdoblje oporezivanja.

Prema navedenom, dio pretporeza koji se može odbiti utvrđuje na godišnjoj razini kao postotak ukupnih isporuka a zaokružuje se naviše do sljedećeg cijelog broja, sukladno odredbi čl. 62.st. 4. Zakona. Primjerice, izračunati postotak od 3,4 % zaokružuje se na ukupno 4 % prava na odbitak pretporeza. Ako kod poreznog obveznika dolazi do promjene postotka utvrđenog za pravo na odbitak pretporeza u odnosu na godinu u kojoj su se dobra počela koristiti i ako za ta dobra nije isteklo razdoblje za koje se mora obaviti ispravak pretporeza (5 godina odnosno 10 godina), ispravak pretporeza obavlja se godišnje za jednu petinu ili jednu desetinu razlike pretporeza koja je nastala zbog promjene navedenog postotka u odnosu na početnu godinu korištenja. Izračunati iznos pretporeza iskazuje se pod točkom III.15. Obrasca PDV.

Primjer 1. Ispravak pretporeza za gospodarska dobra

Porezni obveznik je 2021. godine nabavio gospodarsko dobro za oporezivu djelatnost koju obavlja, te je iskoristio 100 % pravo na odbitak pretporeza u iznosu od 5.000,00 kn. Razdoblje za ispravak pretporeza za gospodarsko dobro iznosi 5 godina.

Međutim, osim oporezivih isporuka, u 2022. godini, porezni obveznik obavlja i isporuke oslobođene PDV-a po čl. 40. Zakona, zbog čega je došlo do promjene postotka utvrđenog za pravo na odbitak pretporeza, koje iznosi 30 % odnosno 1.500,00 kn (5.000,00 x 30 %).

U tom je slučaju porezni obveznik obavezan utvrditi razliku prava na odbitak pretporeza koja iznosi 3.500,00 kn te ispraviti pretporez za 1/5 odnosno 700,00 kn (5.000,00 – 1.500,00 = 3.500,00/5 = 700,00 kn).

Prema navedenom primjeru, porezni je obveznik obavezan ispraviti pretporez (za utvrđeni postotak koji se odnosi na oslobođenu djelatnost) u odnosu na iskorišteni pretporez u godini nabave gospodarskog dobara tako da poveća svoju poreznu obvezu za 2022. godinu za 700,00 kn, a što se iskazuje pod točkom III.15. prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja 2022. godine s predznakom minus (-).

U sljedećim godinama obavljat će se ispravak u visini utvrđenog postotka za te godine sve dok ne prođe razdoblje od 5 godina od godine u kojoj je iskorišteno pravo na pretporez, što znači da će se ispravak pretporeza provoditi sve do 2025. godine.

Međutim, ako iznos pretporeza po dobru dugotrajne imovine koji je potrebno ispraviti ne prelazi 1.000,00 kn, postupak ispravka pretporeza se ne obavlja.

Primjer 2: Izračun postotka (%) za podjelu pretporeza radi oporezivih i oslobođenih isporuka

U okviru svoje djelatnosti, porezni obveznik obavlja oporezive isporuke s pravom na odbitak pretporeza te isporuke koje su oslobođene plaćanja PDV-a bez prava na odbitak pretporeza.

Tijekom 2022. godine, porezni je obveznik ostvario:

- isporuke u vrijednosti od 135.000 kn bez PDV-a za koje je dopušten odbitak pretporeza,
- isporuke u vrijednosti od 53.000 kn za koje nije dopušten odbitak pretporeza,
- dao je pozajmicu za koju je obračunao 2.000,00 kn kamata što predstavlja povremenu financijsku transakciju.

Ukupni pretporez po ulaznim računima iznosi 40.000 kn, od čega se:

- 20.000,00 kn pretporeza može pripisati oporezivim isporukama,
- 15.000,00 kn pretporeza odnosi se na oslobođene isporuke,
- 5.000,00 kn pretporeza se odnosi na ulazni pretporez koji se ne može isključivo pripisati ni oporezivim ni oslobođenim isporukama.

Izračun postotka za podjelu pretporeza za 2022. godinu (čl. 62. st. 2. i 3. Zakona):

- pretporez koji se ne može pripisati isključivo oporezivim ili oslobođenim isporukama, izračunava se pomoću formule:

135.000,00	135.000,00
$135.000,00 + 53.000,00 \times 100 =$	$188.000,00 \times 100 = 71,80\%$ → zaokruženo 72%

$$5.000,00 \times 72\% = 3.600,00 \text{ kn}$$

Prema izračunu, porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza u sljedećem iznosu:

- 20.000,00 kn pretporeza koji se može pripisati oporezivim isporukama,
- 3.600,00 kn pretporeza (koji je izračunan pomoću formule),

Ukupno dozvoljeni pretporez za 2022. godinu iznosi 23.600,00 kn.

No, iznos pretporeza od 15.000,00 kn, porezni obveznik uopće ne može odbiti jer se odnosi na oslobođene isporuke za koje nema pravo na odbitak pretporeza.

Dio pretporeza kojeg je porezni obveznik mogao privremeno odbiti u 2022. godini potrebno je ispraviti s novim postotkom za priznavanje pretporeza na temelju stvarnog prometa koji je obavljen u 2022. godini te ga treba uskladiti u Obrascu PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja.

Primjerice, ako je porezni obveznik na temelju privremeno izračunanog postotka prava na odbitak pretporeza u 2022. godini (na temelju isporuka u 2021. godini), odbijao 70% pretporeza po ulaznim računima koji se nisu mogli izravno pripisati oporezivim ili oslobođenim isporukama što iznosi 3.500,00 kn ($5.000,00 \times 70\% = 3.500,00$), a temeljem izračuna je za 2022. godinu utvrdio stvarno pravo na odbitak pretporeza u iznosu od 72%, što iznosi 3.600,00 kn ($5.000,00 \times 72\% = 3.600,00$), porezni obveznik će uvećati iznos pretporeza za 100,00 kn (koji se može još dodatno priznati), ovisno o stopi PDV-a na rednom broju III.1., III.2. i III.3. prijave PDV-a koju podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja 2022. godine. Navedeno usklađenje odbitka pretporeza ne unosi se u Knjigu primljenih (ulaznih) računa, već se o tome sastavlja poseban obračun koji porezni obveznik čuva u svojim evidencijama. Prema tome, postotak prava na odbitak pretporeza kojeg je porezni obveznik koristio tijekom 2022. godine, predstavlja privremeni postotak (%) prava na odbitak pretporeza, obzirom da je bio utvrđen na osnovu obavljenih isporuka u 2021. godini. Stoga je privremeno izračunani postotak prava na odbitak pretporeza, potrebno uskladiti u prijavi PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja 2022. godine, ali na temelju stvarnih isporuka kada se utvrđuje konačni postotak prava na odbitak pretporeza za 2022. godinu na kojeg porezni obveznik ima pravo. Prema tome, usklađenje korištenog pretporeza, odnosi se na postupak izračuna novog postotka priznavanja pretporeza.

Konačni postotak prava na odbitak pretporeza koji je za 2022. godinu utvrđen u iznosu od 72%, predstavlja privremeni postotak za podjelu pretporeza za iduću 2023. godinu. Naime, prema čl. 138.st.8. Pravilnika, porezni obveznik čije je razdoblje oporezivanja od prvog do posljednjeg dana u mjesecu, ili od prvog do posljednjeg dana u tromjesečju, mora za prvo razdoblje oporezivanja tekuće godine primijeniti novoutvrđeni postotak izračunan na temelju isporuka iz prethodne godine.

Međutim, prema čl. 138.st.12. Pravilnika, porezni obveznik koji u okviru svoje gospodarske djelatnosti obavlja isporuke dobara i usluga po kojima ima pravo na odbitak pretporeza i isporuke po kojima je isključeno pravo na odbitak pretporeza te na temelju izračuna utvrdi pravo na odbitak pretporeza najmanje u iznosu od 98%, pri odbitku pretporeza za nabavljena dobra i usluge nije obvezan primjenjivati podjelu pretporeza.

8. Oporezivanje manjkova utvrđenih godišnjim popisom

Prema čl. 26. st. 2. Pravilnika propisano je da se kod poreznog obveznika manjkovi dobara za koje se ne tereti odgovorna osoba smatraju izuzimanjem dobara u neposlovne svrhe i podliježu oporezivanju, osim kala, rastepa, kvara i loma, a najviše do visine utvrđene odlukom Gospodarske i Obrtničke komore i manjkova dobara nastalih djelovanjem više sile. Manjkovima zbog više sile razumijevaju se manjkovi (štete) od elementarnih nepogoda (poplava, požar, potres i dr.), ratnih razaranja i provalnih krađa, do

visine utvrđene temeljem očevidnika nadležnog tijela za procjenu šteta.

Porezna osnovica za manjkove utvrđuje se na način koji je propisan za izuzimanja dobara odnosno za isporuke u neposlovne svrhe, a to je nabavna cijena tih ili sličnih dobara. Međutim, ako je nabavna cijena nepoznata, tada je porezna osnovica visina troškova utvrđenih u trenutku isporuke. U slučaju kada se za nastali manjak tereti odgovorna osoba u tom slučaju porezna osnovica je tržišna vrijednost tih dobara.

Budući se za manjkove dobara koji su utvrđeni u godišnjem popisu imovine i obveza ne može sa sigurnošću odrediti u kojemu su razdoblju nastali, već je poznata samo činjenica da je manjak nastao tijekom razdoblja oporezivanja, a najkasnije do 31. prosinca kalendarske godine, to i porezna obveza za manjkove nastaje najkasnije u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine. To znači da je porezni obveznik dužan u Obrascu PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja u mjesecu prosincu 2022. godine, evidentirati i obračunati PDV na manjkove dobara koji su utvrđeni po inventuri na dan 31. prosinca 2022. godine.

Posebno se ističe da se prema čl. 26. st. 4. Pravilnika radi o **porezno priznatom manjku** ako se rashoduje dugotrajna materijalna imovina koja se više ne može upotrebljavati te se ne stavlja u promet nego se uništava ili deponira na otpad. U tom je slučaju pri utvrđivanju činjeničnog stanja potrebna prisutnost ovlaštenog djelatnika PU ili porezni

obveznik treba raspolagati odgovarajućom dokumentacijom nadležnih tijela ili pravnih osoba o količini i vrsti preuzetih dobara koja su dana na zbrinjavanje ili uništenje.

9. Zaključak

Obveznici PDV-a imaju obvezu u prijavi PDV-a koja se podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine napraviti sva usklađenja i ispravke za tu kalendarsku godinu. Ako porezni obveznik prestaje s poslovanjem, obvezan je u prijavi PDV-a koju podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja, napraviti sva usklađenja i ispravke do dana prestanka poslovanja. Prijava PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja (prosinac ili posljednje tromjesečje 2022. godine) sastavlja se u kunama, a mora se predati nadležnoj ispostavi PU putem elektroničkog portala PU (e-porezna) najkasnije do 20. siječnja 2023. godine. Odbitak pretporeza koji je porezni obveznik obavljao tijekom 2022. godine na temelju privremeno izračunanog postotka, obvezan je uskladiti u prijavi PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja 2022. godine. Međutim, ako se na temelju izračuna utvrdi pravo na odbitak pretporeza najmanje u iznosu od 98%, pri odbitku pretporeza za nabavljena dobra i usluge, porezni obveznik nije obvezan primjenjivati podjelu pretporeza.

Usklađenje odbitka pretporeza ne unosi se u Knjigu primljenih (ulaznih) računa, već se o tome sastavlja poseban obračun koji porezni obveznik čuva u svojim evidencijama.

PRETPLATE NA

tim4pinmagazin



CENTAR@TIM4PIN.HR

PITAJCENTAR@TIM4PIN.HR



01/5531-755

099/3037-677