

Godišnje usklađenje u prijavi PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja

Mirjana Mahović Komljenović*

Porezni obveznici koji su upisani u registar obveznika PDV-a imaju obvezu napraviti godišnje usklađenje i ispravke za kalendarsku godinu, a koje se obavlja u prijavi PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja. Jednako tako i porezni obveznici koji izlaze iz sustava PDV-a ili prestaju s obavljanjem poslovanja, obvezni su u prijavi PDV-a koju podnose za posljednje razdoblje oporezivanja u kojem su poslovali, napraviti sva usklađenja i ispravke do dana prestanka poslovanja. Zbog prijestupne godine, porezni obveznici su dužni PDV Obrazac za posljednje razdoblje oporezivanja za 2023. godinu predati nadležnoj ispostavi Porezne uprave najkasnije do 22. siječnja 2024. godine, zajedno s redovnim obračunom za prosinac - ako su mjesečni obveznici PDV-a, odnosno za listopad – prosinac 2023. godine ako su u registar obveznika PDV-a upisani kao tromjesečni obveznici.

1. Uvod

Svi porezni obveznici koji su upisani u registar obveznika PDV-a koji se registar vodi u nadležnoj ispostavi Porezne uprave (dalje: PU), moraju u svom knjigovodstvu osigurati sve potrebne podatke koji omogućuju ispravno i pravodobno obračunavanje i plaćanje PDV-a. Porezni obveznici imaju obvezu sastavljanja mjesečnih i tromjesečnih prijava PDV za svako razdoblje oporezivanja, a prema odredbama Zakona o PDV-u (Nar. nov., br. 73/13. – 114/23., dalje: Zakon) i Pravilnika o PDV-u (Nar. nov., br. 79/13. – 43/23., dalje: Pravilnik). U prijavi PDV-a koja se korištenjem ePorezne elektronički podnosi 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 2023. 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 106.178,25 € 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 106.178,25 €. U tom slučaju se mjesečni PDV Obrazac 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. Prijava 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.** Sva usklađenja i ispravke trebaju napraviti u prijavi PDV-a za posljednje razdoblje i porez-

ni obveznici kod kojih se poslovna godina razlikuje od kalendarske godine, a kako bi mogli izvršiti podjelu pretporeza i utvrditi godišnji postotak pretporeza koji porezni obveznik može odbiti.

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 2023. godine, a prijava se treba predati nadležnoj ispostavi PU prema sjedištu za pravne odnosno prebivalištu ili uobičajenom boravištu za fizičke osobe, najkasnije **do 22. siječnja 2024. 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.

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.

Prema čl. 131. st. 1. točka 12. Zakona o PDV-u propisano je da porezni obveznik koji u prijavi PDV-a koju podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine ili za posljednje razdoblje oporezivanja u kojem je poslovao ne obavi sva usklađenja i ispravke, može se kazniti novčanom kaznom u iznosu od 260,00 do 66.360,00 € za poreznog obveznika te u iznosu od 130,00 do 6630,00 € za odgovornu osobu.

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

Obveznici sastavljanja Obrasca PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja za prosinac odnosno listopad – prosinac 2023. godine, su:

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

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.¹ 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 putem ePorezne elektronički podnosi nadležnoj ispostavi PU.

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

Porezni zastupnik (kojeg mora imenovati poduzetnik sa sjedištem u trećoj zemlji, dok poduzetnik sa sjedištem u EU može imenovati zastupnika) obavezan 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 obavezan 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 navedenom proizlazi da su redovni porezni obveznici – pravne i fizičke osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost te neprofitne organizacije i proračunski korisnici koji su upisani u registar obveznika PDV-a radi obavljanja gospodarske djelatnosti, obvezni napraviti sva usklađenja i ispravke u PDV Obrascu za prosinac odnosno listopad-prosinac 2023. godine. Obveza sastavljanja obračuna za posljednje razdoblje oporezivanja propisana je i za nerezidente koji su na području RH registrirani kao obveznici PDV-a i imaju HR PDV identifikacijski broj.

3.1. Izuzeća od postupka godišnjeg usklađenja PDV-a

Prema čl. 85. st. 3. Zakona, obvezu godišnjeg usklađenja PDV-a za 2023. 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,

¹ Prag isporuke za 2023. godinu utvrđen je u iznosu od 39.816,84 € dok od 1. siječnja 2024. godine propisani prag iznosi 40.000,00 €. Međutim, prema čl. 18. Prijelaznih i završnih odredbi Zakona o PDV-u (Nar. nov., br. 114/23.) propisani prag od 40.000,00 € primjenjuje se i na porezne obveznike koji će taj prag prijeći za cijelu 2023. godinu. Stoga porezni obveznici koji u 2023. godine ne ostvare isporuke veće od 40.000,00 € mogu do 15. siječnja 2024. godine podnijeti zahtjev za izlazak iz registra obveznika PDV-a.

- 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 članica ili trećih zemalja, 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 za prijavu PDV-a

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** (prosina 2023. godine ili posljednje tromjesečje 2023. godine) **te podaci koji se odnose na usklađenja i ispravke** koje je potrebno napraviti za 2023. 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:

Red. br.	Vrsta poslovnih knjiga
1.	Knjigu izlaznih računa – Obrazac I-RA
2.	Knjigu ulaznih računa – Obrazac U-RA
3.	Posebne evidencije o stjecanju dobara i usluga unutar EU, iz trećih zemalja
4.	Posebne evidencije za tuzemni prijenos porezne obveze, plaćeni PDV pri uvozu

Prema čl. 85. st. 10. Pravilnika, uz prijavu PDV-a, porezni obveznici su obvezni podnijeti **posebnu evidenciju o primljenim računima odnosno Obrazac U-RA** ako 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 navedenih knjiga, porezni obveznici su dužni voditi i slijedeće posebne evidencije:

- 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.

Tijekom godine, iznosi upisani u porezne knjige se zbrajaju i koriste za popunjavanje prijave PDV-a za svako razdoblje oporezivanja. No, nakon što su obavljena sva knjiženja za 2023. godinu, porezni obveznici trebaju zaključiti knjige ulaznih i izlaznih računa, kao i posebne evidencije. Međutim, prije konačnog obračuna potrebno je evidentirati uočene pogreške, kao i druge podatke kojima se konačna porezna obveza utvrđuje, primjerice razliku pretporeza zbog promjene postotka prava na odbitak pretporeza i dr.

4.1. Priznavanje pretporeza prema načelu blagajne

Budući kod poreznih obveznika koji primjenjuju postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama i izdaju tzv. R-2 račune, obveza obračuna PDV-a nastaje kad 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 toga računa porezni obveznik koji PDV plaća prema obavljenim isporukama ili naplaćenim naknadama.

Nadalje, RH je kao država članica EU-a obvezna primjenjivati sudsku praksu Suda Europske unije. Tako iz presude Suda EU-a 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, kad primi račun za isporuku ili uslugu koju mu je obavio porezni obveznik koji primjenjuje postupak oporezivanja prema naplaćenju naknadi, može odbiti pretporez tek kad tom dobavljaču plati račun, te da odluka Suda EU-a nije ograničena na konkretan slučaj.

Navedeno postupanje, prema kojoj se pretporez može odbiti tek kad je dobavljaču plaćen R-2 račun, porezni su obveznici su dužni primjenjivati od 1. prosinca 2023.

U vezi s navedenim Ministarstvo financija izdalo je mišljenje KLASA: 410-19/22-02/87, URBROJ: 513-07-21-01-22-3, od 30. studenoga 2022., koje se može pronaći na mrežnim stranicama PU.

Međutim, prema čl. 139. st. 1. Zakona o PDV-u, propisani su slučajevi kada se načelo blagajne u vezi plaćanja PDV-a prema naplaćenju naknadi za isporučena dobra i obavljene usluge ne primjenjuje, a to su slijedeći slučajevi:

- na isporuke i stjecanje dobara unutar EU,
- na isporuke i premještanje dobara u drugu državu članicu u kojoj nije započela otprema, ili prijevoz tih dobara, ili kada porezni obveznik ta dobra premješta u drugu državu članicu radi obavljanja gospodarske djelatnosti,
- na usluge na koje se PDV plaća prema sjedištu poreznog obveznika,
- na isporuke dobara za koje je primatelj obavezan platiti PDV,
- na građevinske usluge kojim se smatraju usluge u vezi s izgradnjom, održavanjem, rekonstrukcijom ili uklanjanjem građevina, uključujući usluge popravka i čišćenja,
- isporuke rabljenog materijala i otpada koji se u istom stanju ne može ponovo upotrijebiti,
- isporuke nekretnina ako se isporučitelj odlučio za oporezivanje, te
- na isporuke nekretnina koje je prodao ovršenik u postupku ovrhe.

5. Na što se odnose usklađenja i ispravci za 2023. godinu

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 prema odredbama čl. 39., 40. i 114. Zakona,
- 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 22. siječnja 2024. 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.

Međutim, prilikom obračuna PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja te obvezu usklađenja na kraju 2023. 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 2023. godini primjenjuje se stopa zatezne kamate od **5,5%** za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja 2023. godine, dok za razdoblje od 1. srpnja 2023. do 31. prosinca 2023. godine, stopa zatezne kamate iznosi **7 %**.

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 porezni obveznik u posljednje razdoblje oporezivanje uključuje ulazne račune po kojima je primljena isporuka dobara ili obavljenih usluga do 31. prosinca 2023. godine, ta ako je za te isporuke primljen i račun najkasnije do podnošenja PDV Obrasca za posljednje razdoblje oporezivanje odnosno do 22. siječnja 2024. godine.

Međutim, ako je porezi obveznik za primljena dobra ili obavljene usluge u 2023. godini, primio račun nakon 22. siječnja 2024. godine, takav račun se ne uključuje u PDV Obrazac za posljednje razdoblje oporezivanja, već ga porezni obveznik iskazuje u PDV Obrascu za siječanj 2024. godine, a koji se predaje PU do 20. veljače 2024. 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 navedenom, porezni obveznik će u obračunu PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja 2023. godine iskazati, podatke kako je prikazano u navedenoj tablici:

Tabela 1. Ulazni i izlazni računi koji se iskazuju u PDV Obrascu za posljednje razdoblje oporezivanja

IZLAZNI RAČUNI	ULAZNI RAČUNI
Svi izlazni računi za obavljene isporuke dobara i obavljene usluge domaćim i inozemnim kupcima, a koji su izdani do 31. prosinca 2023. godine.	Svi ulazni računi po primljenim dobrima ili obavljenim uslugama u 2023. godini, za što je primljena isporuka i za koju je primljen račun s podacima iz čl. 79. Zakona najkasnije do 22. siječnja 2024. godine. To znači da je u obračunu PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja 2023. godine potrebno uključiti ulazne račune po kojima su primljene isporuke do 31. prosinca 2023. godine, a koji ulazni računi mogu biti primljeni najkasnije do roka za podnošenje obračuna za posljednje razdoblje oporezivanja.
Svi izlazni računi za primljene predujmove u tuzemstvu tijekom 2023. godine	Svi ulazni računi za dane predujmove u tuzemstvu u 2023. godini, ako su računi zaprimljeni do 22. siječnja 2024. godine.

6.1. Ispravci pogrešaka u prijavi PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja

Odredbe o ispravcima prijave PDV-a u slučaju propusta i pogrešnih obračuna propisane su Uputom za sastavljanje i podnošenje prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja. Utvrđeni propusti provode se:

- ⇒ ispravkom prijave za posljednje razdoblje oporezivanja kada je pogreška utvrđena ili
- ⇒ ispravkom prijave 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 prijavi PDV-a za određeno razdoblje 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 kojemu 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

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 132,72 € 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.

Ispravak 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,

- b. kada porezni obveznik prestaje s obavljanjem oslobođenih isporuka i počinje s tim gospodarskim dobrima obavljati oporezive isporuke,
- c. 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,
- d. 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,
- e. 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 državnim 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 (+).

8. Ispravak pretporeza zbog izračuna novog postotka za priznavanje pretporeza

Prema čl. 137. st. 1. Pravilnika, porezni obveznik koji koristi dobra i usluge u okviru svoje gospodarske djelatnosti za isporuke dobara i obavljanje usluga po kojima je dopušten odbitak pretporeza i 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.

$$\% \text{ podjele pretporeza} = \frac{\text{Oporezive isporuke bez PDV-a za koje je korišten odbitak pretporeza}}{\text{Oporezive isporuke bez PDV-a za koje je korišten odbitak pretporeza + isporuke za koje nije dopušten odbitak pretporeza (oslobođenje iz čl. 39. 40. i 114. Zakona) i svote subvencija osim onih koje su izravno povezane s cijenom isporuka dobara i usluga.}}$$

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.

Kod proračunskih korisnika pri izračunu razmjernog dijela odnosno postotka prava na odbitak pretporeza, u brojniku treba navesti vrijednost isporuka za koje je dopušten odbitak pretporeza (primjerice 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 (primjerice školarine, iznosi za pokriće troškova, redovni prihodi od nadležnog ministarstva). Navedeno je potvrđeno i u danoj Uputi za sastavljanje prijave za posljednje razdoblje oporezivanja.

8.1. Zaokruživanje postotka za primjenu prava na odbitak pretporeza

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. 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 iz članka 62. stavka 2. Zakona, utvrdi pravo na odbitak pretporeza najmanje u iznosu **od 98%** pri odbitku pretporeza za nabavljena dobra i

usluge, nije obvezan primjenjivati podjelu 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 2022. godinu nabavio gospodarsko dobro za oporezivu djelatnost koju obavlja, te je iskoristio 100 % pravo na odbitak pretporeza u iznosu od 5.000,00 €. Razdoblje za ispravak pretporeza za gospodarsko dobro iznosi 5 godina. Osim oporezivih isporuka, u 2023. godini, porezni obveznik obavlja i isporuke oslobođene PDV-a, zbog čega je došlo do promjene postotka utvrđenog za pravo na odbitak pretporeza, koje iznosi 30 % odnosno 1.500,00 € (5.000,00 x 30 %). U tom je slučaju porezni obveznik obvezan utvrditi razliku prava na odbitak pretporeza koja iznosi 3.500,00 € te ispraviti pretporez za 1/5 odnosno 700,00 € (5.000,00 – 1.500,00 = 3.500,00/5 = 700,00 €).

Prema navedenom primjeru, porezni je obveznik obvezan ispraviti pretporez (za utvrđeni postotak koji se odnosi na oslobođenu djelatnost) u odnosu na iskorišteni pretporez u godini nabave gospodarskog dobra tako da poveća svoju poreznu obvezu za 2023. godinu za 700,00 €, a što se iskazuje pod točkom III.15. prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja 2023. 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 2026. godine.

Međutim, ako iznos pretporeza po dobru dugotrajne imovine koji je potrebno ispraviti ne prelazi 132,72 €, 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 2023. godine, porezni je obveznik ostvario:

- isporuke u vrijednosti od 17.900,00 € bez PDV-a za koje je dopušten odbitak pretporeza,
- isporuke u vrijednosti od 7.000,00 € za koje nije dopušten odbitak pretporeza,
- dao je pozajmicu za koju je obračunao 265,00 € kamata što predstavlja povremenu financijsku transakciju.

Ukupni pretporez po ulaznim računima iznosi 4.000,00 €, od čega se:

- 2.000,00 € pretporeza može pripisati oporezivim isporukama,
- 1.500,00 € pretporeza odnosi se na oslobođene isporuke,
- 500,00 € pretporeza se odnosi na ulazni pretporez koji se ne može isključivo pripisati ni oporezivim ni oslobođenim isporukama.

Izračun postotka za podjelu pretporeza za 2023. godinu (čl. 62. st. 2. i 3. Zakona):

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

17.900,00	17.900,00
$17.900,00 + 7.000,00 \times 100 =$	$24.900,00 \times 100 = 71,88\% \Rightarrow$ zaokruženo 72%

$$500,00 \text{ €} \times 72\% = 360,00 \text{ €}$$

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

- 2.000,00 € pretporeza koji se može pripisati oporezivim isporukama,
- 360,00 € pretporeza (koji je izračunan pomoću formule, a koristi se samo za one ulazne račune koji se nisu u cijelosti mogli izravno pripisati ni oporezivim ni oslobođenim isporukama).

Ukupno dozvoljeni pretporez za 2023. godinu iznosi 2.360,00 €.

No, iznos pretporeza od 1.500,00 € 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 2023. godinu potrebno je ispraviti s novim postotkom za priznavanje pretporeza na temelju stvarnog prometa koji je obavljen u 2023. 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 2023. godini (na temelju isporuka u 2022. godini), odbijao 70% pretporeza po ulaznim računima koji se nisu mogli izravno pripisati oporezivim ili oslobođenim isporukama što iznosi 350,00 € (500,00 x 70% = 350,00), a temeljem izračuna je za 2023. godinu utvrdio stvarno pravo na odbitak pretporeza u iznosu od 72%, što iznosi 360,00 € (500,00 x 72% = 360,00), porezni obveznik će uvećati iznos pretporeza za 10,00 € (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 2023. 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 2023. godine, predstavlja privremeni postotak (%) prava na odbitak pretporeza, obzirom da je bio utvrđen na osnovu obavljenih isporuka u 2022. godini.

Stoga je privremeno izračunani postotak prava na odbitak pretporeza potrebno uskladiti u prijavi PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja 2023. godine, ali na temelju stvarnih isporuka kada se utvrđuje konačni postotak prava na odbitak pretporeza za 2023. 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 u primjeru za 2023. godinu utvrđen u iznosu od 72%, predstavlja privremeni postotak za podjelu pretporeza za iduću 2024. 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.

9. 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, 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 2023. godine, evidentirati i obračunati PDV na manj-

kove dobara koji su utvrđeni po inventuri na dan 31. prosinca 2023. 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.

10. Zaključak

Porezni obveznici za utvrđenu obvezu PDV-a po razdobljima oporezivanja podnose prijave na PDV Obrascu. Obveza za PDV koja se iskazuje u prijavama za mjesečna ili tromjesečna razdoblja oporezivanja nije predujam, nego stvarno nastali PDV.

Obveznik PDV-a mora u prijavi PDV-a koju podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine napraviti sva usklađenja i ispravke za tu kalendarsku godinu. Iznos pretporeza kojeg je porezni obveznik koristio tijekom 2023. godine na temelju privremeno izračunanog postotka obavezan je uskladiti u prijavi PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja 2023. godine.

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.

tim4pinmagazin



Poštovani čitatelji!

Narudžbenicu za pretplatu na časopis tim4pin magazin, kao i brojne druge informacije o djelovanju našeg Centra, možete pronaći na internet stranici

www.tim4pin.hr