

Porez na dodanu vrijednost - Porezni obveznik

Broj klase:410-19/15-01/415

Urudžbeni broj:513-07-21-01/15-1

Zagreb, 18.12.2015

Uputa za sastavljanje prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine

Na temelju odredbi članka 12. stavka 1. Zakona o Poreznoj upravi (Narodne novine broj 148/13 i 141/14) radi jedinstvenog postupanja u primjeni Zakona o PDV-u (Narodne novine broj 73/13, 99/13, 48/13, 153/13 i 143/14, u daljnjem tekstu: Zakon) i Pravilnika o PDV-u (Narodne novine broj 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14 i 130/15, u daljnjem tekstu: Pravilnik) u vezi s popunjavanjem i podnošenjem prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine, pomoćnica ministra, ravnateljica Porezne uprave daje službenicima Porezne uprave

UPUTU

za sastavljanje i podnošenje prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja 2015. godine

1. Obveznici i rokovi za podnošenje

Člankom 85. stavkom 7. Zakona i člankom 173. stavkom 6. Pravilnika, propisano je da 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. Porezni obveznik prijavu PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja 2015. godine (prosinac 2015. ili posljednje tromjesečje 2015.) mora predati nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svome sjedištu odnosno prebivalištu putem elektroničkog portala Porezne uprave (e-porezna) najkasnije do 20. siječnja 2016. godine. Ako porezni obveznik prestaje s poslovanjem, 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.

Tijekom kalendarske 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 kuna mogli su plaćati PDV za tromjesečna razdoblja oporezivanja. Za obveze PDV-a po razdobljima oporezivanja podnose se prijave na Obrascu PDV. Obveza za PDV koja se iskazuje u prijavama za razdoblja oporezivanja nije predujam nego stvarno nastali PDV.

Prema odredbama članka 6. stavka 1. Zakona porezni obveznik u smislu Zakona je svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti. To znači da je porezni obveznik i svaka osoba koja na području Republike Hrvatske nema sjedište, poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište, a u tuzemstvu obavlja isporuke dobara ili usluga za koje postoji pravo na odbitak PDV-a, osim kada obavlja isporuke dobara ili usluga za koje PDV plaća primatelj dobara ili usluga u skladu s člankom 75. stavkom 1. točkama 3., 6. i 7. te člankom 75. stavkom 2. Zakona. Na tog poreznog obveznika se primjenjuju odredbe Zakona i Pravilnika osim ako nije drugačije propisano.

Ako je prema članku 75. Zakona PDV obavezan platiti porezni obveznik koji u tuzemstvu nema sjedište, ali ima sjedište u drugoj državi članici, taj porezni obveznik može imenovati poreznog zastupnika kao osobu koja je obvezna platiti PDV dok porezni obveznik koji nema sjedište na području Europske unije mora imenovati poreznog zastupnika kao osobu koja je obvezna platiti PDV, ako Republika Hrvatska nije sklopila sporazume o međusobnoj pomoći koji su po opsegu slični onima koji su propisani Direktivom Vijeća 2010/24/EU od 16. ožujka 2010. godine o uzajamnoj pomoći kod naplate potraživanja vezanih za poreze, carine i druge mjere (SL L 84, 31. 3. 2010.) i Uredbom Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. godine o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost (SL L 268, 12. 10. 2010.).

Porezni zastupnik obavezan je podnositi za poreznog obveznika kojeg zastupa prijavu PDV-a na Obrascu PDV Poreznoj upravi, Područnom uredu Zagreb 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.

Osim poreznih obveznika koji obavljaju isporuke dobara i usluga, odnosno poreznih obveznika koji djeluju kao takvi, obrasce su obvezne podnositi i osobe koje nisu porezni obveznici, ali su registrirane za potrebe PDV-a. To može biti mali porezni obveznik, porezni obveznik koji obavlja isključivo isporuke oslobođene PDV-a te pravna osoba koja nije porezni obveznik, ako je prešla prag stjecanja dobara iz druge države članice ili obavlja, odnosno prima usluge iz druge države članice ili treće zemlje.

Ove osobe obvezne su plaćati PDV na stjecanje dobara i primljene usluge iz druge države članice Europske unije pa su stoga obvezne podnositi PDV obrasce, ali samo za ono razdoblje oporezivanja u kojem se dogodio oporezivi događaj.

Porezni obveznici kod kojih se poslovna godina razlikuje od kalendarske godine neovisno o tome sva usklađenja i ispravke za 2015. godinu trebaju napraviti u prijavi PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja 2015. godine kako bi mogli izvršiti podjelu pretporeza i utvrditi godišnji postotak pretporeza koji porezni obveznik može odbiti.

2. Popunjavanje obrasca

Prijava PDV-a koja se podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja 2015. godine sastavlja se na način propisan odredbama članaka 174. do 178. Pravilnika. U prijavi PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja 2015. godine ne unose se kumulativni podaci iz obračunskih prijava po pojedinim mjesecima, već samo podaci koji se odnose na posljednje razdoblje oporezivanja odnosno prosinac 2015. ili posljednje tromjesečje 2015. godine, te podaci koji se odnose na usklađenja i ispravke koje je potrebno napraviti za 2015. godinu.

3. Ispravak pretporeza

Obzirom da se u prijavi PDV-a koja se podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja 2015. godine iskazuju između ostalog ispravci pretporeza koje je potrebno napraviti, napominjemo da se promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza smatra i promjena postotka kojim se utvrđuje pravo na pretporez.

Pretporez se ispravlja u sljedećim slučajevima:

1. 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 (u daljnjem tekstu: oslobođenih isporuka),
2. kada porezni obveznik prestaje s obavljanjem oslobođenih isporuka iz članaka navedenih u točki 1. i počinje s tim gospodarskim dobrima obavljati oporezive isporuke,
3. 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,
4. 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,
5. 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 6. Pravilnika.

Postupak ispravka pretporeza utvrđuje se pojedinačno za svako gospodarsko dobro za koje u slučaju da su se promijenili uvjeti mjerodavni za odbitak pretporeza nije istekao propisani rok od 5 godina odnosno od 10 godina u odnosu na godinu u kojoj je dobro nabavljeno ili proizvedeno. Ispravak se zbog pojednostavljenja ne provodi ako pretporez koji bi se trebao ispraviti po dobru dugotrajne imovine ne prelazi 1.000,00 kuna sukladno članku 64. stavku 4. Zakona. Ispravak se provodi godišnje za 1/5 odnosno za 1/10 i iskazuje se u prijavi PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine.

Prema odredbi članka 180. točke 15. Pravilnika, porezni obveznik mora posebno izračunati iznos ispravka pretporeza za svako pojedinačno gospodarsko dobro i taj obračun priložiti uz poreznu prijavu koju podnosi Poreznoj upravi. Iz obračuna mora biti vidljiv ukupan iznos pretporeza, iskorišteno odnosno (neiskorišteno) pravo na povrat pretporeza i iznos smanjenja odnosno povećanja prava na pretporez. U prijavi PDV-a ispravak pretporeza bit će naveden u jednom iznosu. Ako porezni obveznik prema priloženom obračunu iskaže obvezu poreza koju je obavezan namiriti državnom proračunu na rednom broju III.15. prijave PDV-a bit će iskazan podatak o iznosu ispravka pretporeza s predznakom minus (-). Na taj način će u prijavi PDV-a koju podnosi sa posljednje razdoblje oporezivanja iskazati ukupno manje pravo na pretporez i namiriti će svoju obvezu prema državnom proračunu. Kad porezni obveznik ima pravo na povrat dijela pretporeza odnosno kad od države potražuje dio pretporeza tada u obrascu porezne prijave iznos ispravka iskazuje s predznakom plus (+).

Ispravak odbitka pretporeza provodi se odjednom za cijelo preostalo razdoblje ispravka pri isporuci gospodarskog dobra sukladno članku 65. Zakona, što znači da se u tom slučaju iskazuje u Obrascu PDV za razdoblje oporezivanja u kojem je isporuka izvršena.

Prema odredbama članka 62. Zakona kad porezni obveznik koristi primljena ili uvezena dobra i usluge koje su mu obavljene djelomično i za isporuke dobara i obavljanje usluga koje isključuju odbitak pretporeza, tada se može odbiti samo onaj dio pretporeza koji se odnosi na isporuke dobara i usluga za koje je dopušten odbitak pretporeza.

Sukladno odredbama članka 137. stavka 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 u tom slučaju iznose pretporeza treba 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.

Odredbama članka 62. stavka 4. Zakona propisano je da se dio pretporeza koji se može odbiti utvrđuje na godišnjoj razini kao postotak ukupnih isporuka i zaokružuje se naviše do sljedećeg cijelog broja.

Porezni obveznik kod kojeg je došlo 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 godišnje za jednu petinu ili jednu desetinu razlike pretporeza koja je nastala zbog promjene navedenog postotka u odnosu na početnu godinu korištenja. Taj ispravak iskazuje se pod točkom III.15. Obrasca PDV.

Ako je porezni obveznik gospodarsko dobro (dobro dugotrajne imovine) nabavio 2014. godine i imao pravo na odbitak pretporeza u iznosu 100%, a utvrdio je za 2015. godinu da je došlo do promjene postotka utvrđenog za pravo na odbitak pretporeza i da iznosi 40% u tom je slučaju porezni obveznik obavezan napraviti ispravak pretporeza.

Primjerice u godini nabave 2014. iskorišteno pravo odbitka pretporeza iznosi 100% odnosno 5.000 kuna. Obzirom da u 2015. godini porezni obveznik obavlja i isporuke oslobođene PDV-a za 2015. godinu pravo odbitka pretporeza iznosi 40% odnosno 2.000 kuna ($5.000 \times 40\% = 2.000$). Razlika prava na odbitak pretporeza je 3.000 kuna. Porezni obveznik ispravlja pretporez za $1/5$ odnosno 600 kuna ($5.000 - 2.000 = 3.000/5 = 600$).

Obzirom da se promijenio postotak utvrđen za pravo na odbitak pretporeza u korist isporuka oslobođenih PDV-a porezni obveznik obavezan je ispraviti pretporez u odnosu na iskorišteni pretporez u godini nabave gospodarskih dobara (dugotrajne imovine) i povećati svoju poreznu obvezu za 2015. godinu za 600 kuna te će pod točkom III.15. prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja 2015. godine upisati iznos od 600 kuna s predznakom minus (-). Povećanja odnosno smanjenja pretporeza koja su nastala temeljem ispravka pretporeza predstavljaju poslovne prihode odnosno rashode poduzetnika u poreznom razdoblju. Ispravak pretporeza ne utječe na visinu troška nabave odnosno proizvodnje dugotrajne imovine u popisu dugotrajne imovine poduzetnika. Ako iznos pretporeza po dobru dugotrajne imovine koji je potrebno ispraviti ne prelazi 1.000,00 kuna postupak ispravka pretporeza se ne provodi.

Porezni obveznik koji je dobro dugotrajne imovine nabavio 2014. godine ispravak pretporeza zbog promjene uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza odnosno promjene postotka prava na odbitak pretporeza obavlja za 2015., 2016., 2017. i 2018. godinu, ako se radi o dobru koje nije nekretnina.

4. Podjela pretporeza

U slučaju da porezni obveznik koji ujedno obavlja oporezive isporuke i isporuke oslobođene PDV-a bez prava na odbitak pretporeza te 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, treba iznose pretporeza podijeliti na dio koji se može odbiti i na dio koje se ne može odbiti sukladno članku 62. stavku 1. Zakona. Porezni obveznik mora utvrditi koje primljene isporuke dobara i usluga koristi za obavljanje isporuka za koje može odbiti pretporez, koje za obavljanje isporuka za koje ne može odbiti pretporez, a koje ne može pripisati isključivo jednim ili drugim. Porezni obveznik će podjelu ulaznog pretporeza provesti samo po ulaznim računima koji se odnose na nabavu dobara i usluga koja se koriste ujedno za obavljanje oporezivih i oslobođenih isporuka. Stoga će porezni obveznik po ulaznim računima koji se odnose isključivo na oporezive isporuke imati pravo odbitka pretporeza u ukupnom iznosu, po ulaznim računima koji se odnose isključivo na oslobođene isporuke neće uopće imati pravo na odbitak pretporeza dok će po ulaznim računima koji se odnose na oporezive i oslobođene isporuke obaviti podjelu pretporeza i imati pravo na odbitak pretporeza u iznosu koji se utvrđuje temeljem postotka izračunanog na godišnjoj razini.

Sukladno članku 62. stavku 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 u skladu s odredbama ovoga Zakona,
- 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.

Dio pretporeza koji se može odbiti utvrđuje se na godišnjoj razini kao postotak ukupnih isporuka i zaokružuje se naviše do sljedećeg cijelog broja te se primjerice izračunati postotak od 1,4% zaokružuje na ukupno 2% prava na odbitak pretporeza.

Kod navedenog izračuna ne uzimaju se u obzir sljedeći iznosi:

- a) iznos prometa koji se odnosi na isporuke gospodarskih dobara koja 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 članku 40. stavku 1. točkama b) do g) Zakona.

Povremenom isporukom nekretnine smatra se isporuka nekretnine u kojoj je porezni obveznik obavljao djelatnost ili isporuka nekretnina nije uobičajena djelatnost koju porezni obveznik obavlja. Porezni obveznik u izračun neće uključiti financijske transakcije obavljene u 2015. godini, ako se radi o financijskim transakcijama koje se obavljaju samo povremeno.

Porezni obveznik koji obavlja oporezive i oslobođene isporuke podjelu pretporeza obavlja na temelju naprijed navedenog

izračuna postotka prava na odbitak pretporeza. Kako bi izračunao navedeni postotak porezni obveznik u brojniku navodi ukupnu vrijednost godišnjih isporuka (prometa), bez PDV-a, za koje je dopušten odbitak pretporeza. To znači da porezni obveznik u brojniku uz isporuke na koje se plaća PDV uključuje i isporuke koje su oslobođene plaćanja PDV-a, odnosno na koje se ne zaračunava PDV ali za koje nije isključeno pravo na odbitak pretporeza, kao što su izvozne isporuke dobara, isporuke u slobodnu zonu, isporuke dobara i usluga obavljene diplomatskim predstavništvima, međunarodnim organizacijama i oružanim snagama drugih država članica NATO-a ili civilnom osoblju koje ih prati te isporuke dobara i usluga u vezi s međunarodnim prijevozom.

Porezni obveznik koji uz redovni postupak oporezivanja provodi i posebni postupak oporezivanja marže ili posebni postupak oporezivanja putničkih agencija u brojnik uključuje samo oporezivi iznos marže odnosno poreznu osnovicu za oporezivanje prema posebnom postupku oporezivanja.

U brojnik se ne uključuju prolazne stavke iz članka 33. stavka 3. Zakona niti isporuke dobara koje se ne smatraju isporukama uz naknadu, odnosno povremeno davanje poklona u vrijednosti do 160,00 kuna, ili davanje uzoraka u razumnim količinama.

Porezni obveznik u nazivnik uključuje ukupnu vrijednost godišnjih isporuka (prometa), bez PDV-a, uključenih u brojnik i isporuka za koje nije dopušten odbitak pretporeza propisanih člankom 39., 40. i 114. Zakona. Stoga porezni obveznik koji obavlja financijske usluge ili druge usluge za koje je isključeno pravo na odbitak pretporeza u nazivnik uključuje transakcije u vezi s osiguranjem i reosiguranjem, kreditne usluge i pozajmice, odnosno iznos obračunanih kamata u poreznom razdoblju po odobrenim kreditima, pozajmicama i drugim financijskim uslugama oslobođenim PDV-a, naknade za ugovaranje kreditnih garancija, naknade vezane uz štedne, tekuće i žiro-račune, plaćanja, transfere, dugove, čekove i druge instrumente plaćanja klijenata, transakcije u vezi s valutama, novčanicama i kovanicama koje se koriste kao zakonsko sredstvo plaćanja te naknade za usluge upravljanja posebnim investicijskim fondovima kao i naknade za druge financijske usluge oslobođene PDV-a. Uz navedene transakcije u nazivnik se uključuju i sve druge transakcije koje se smatraju transakcijama za koje je isključeno pravo na odbitak pretporeza. Porezni obveznik u nazivnik će uključiti prodaju državnih biljega i poštanskih maraka, prihode ostvarene trgovanjem u vezi sa stranom valutom, te prihode ostvarene od transakcija u vezi s dionicama, udjelima u trgovačkim društvima, obveznicama i drugim vrijednosnim papirima. Kad se radi o prihodima ostvarenim trgovanjem u vezi sa stranom valutom porezni obveznik u nazivnik uključuje ukupne neto pozitivne rezultate (tečajne razlike) ostvarene takvim transakcijama kroz razdoblje oporezivanja te se u nazivnik ne uključuju ukupni dobiveni negativni rezultati. Porezni obveznik isti princip primjenjuje kod transakcija sa dionicama, udjelima u trgovačkim društvima, obveznicama i drugim vrijednosnim papirima.

Prihodi od tečajnih razlika nastali pri svođenju bilance na srednji tečaj HNB-a ne predstavljaju isporuke i ne uključuju se u nazivnik. Također se u nazivnik ne uključuju dividende i drugi prihodi od držanja dionica i udjela u trgovačkim društvima kao ni prihodi nastali promjenom tečaja od deponiranih stranih valuta na deviznom računu kod poslovne banke. Za izračun postotka prava na odbitak pretporeza ne uključuju se u nazivnik prihodi od kamata po a-vista i oročenim depozitima i drugi slični prihodi, koji nisu prihodi od gospodarske aktivnosti.

Porezni obveznik za izračun 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).

Porezni obveznik kod izračuna navedenog dijela odbitka pretporeza ne uzima u obzir vrijednost isporuka koje se odnose na prodaju gospodarskih dobara (vlastite dugotrajne imovine) kojima je obavljao gospodarsku djelatnost, vrijednost isporuka koje se odnose na povremene isporuke nekretnina kao i vrijednost isporuka koje se odnose na povremene financijske transakcije obzirom da bi te povremene isporuke koje su obično veće vrijednosti mogle narušiti stvarno stanje odnosno mogle bi dovesti do prava na odbitak pretporeza koji ne bi proizlazio iz stvarnog oporezivog prometa od redovnog obavljanja djelatnosti.

Primjer:

Porezni obveznik ostvario je u 2015. godini isporuke u vrijednosti od 135.000 kuna bez PDV-a za koje je dopušten odbitak pretporeza i isporuke u vrijednosti od 53.000 kuna za koje nije dopušten odbitak pretporeza. Također je dao pozajmicu za koju je obračunao 2.000 kuna kamata što predstavlja povremenu financijsku transakciju. Ukupni pretporez po ulaznim računima iznosi 40.000 kuna, od toga se 20.000 kuna može pripisati oporezivim isporukama, 15.000 kuna oslobođenim isporukama, a 5.000 kuna odnosi se na ulazni pretporez koji se ne može isključivo pripisati ni oporezivim ni oslobođenim isporukama.

$$(135.000 / (135.000 + 53.000)) \times 100 = (135.000 / 188.000) \times 100 = 71,81\%$$

$$5.000 \times 72\% = 3.600$$

Porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza u sljedećem iznosu:

20.000 kuna pretporeza koji se može pripisati oporezivim isporukama i

3.600 kuna pretporeza koji se ne može pripisati isključivo oporezivim ili oslobođenim isporukama.

Iznos od 15.000 kuna porezni obveznik uopće ne može odbiti jer se odnosi na oslobođene isporuke za koje nema pravo na odbitak pretporeza.

Ako je porezni obveznik na temelju privremeno izračunanog postotka prava na odbitak pretporeza u 2015. godini odbijao pretporez u iznosu 70% pretporeza koji se ne može pripisati isključivo oporezivim ili oslobođenim isporukama ($5.000 \times 70\% = 3.500$) odnosno 3.500 kuna, a zatim je za 2015. utvrdio stvarno pravo na odbitak pretporeza u iznosu od 72% ($5.000 \times 72\% = 3.600$) uvećati će iznos pretporeza za 100 kuna, ovisno o stopi PDV-a na rednom broju III.1., III.2. i III.3. prijave PDV-a koju podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja 2015. godine.

Porezni obveznik koji u okviru svoje gospodarske djelatnosti obavlja isporuke dobara i usluga po kojima je dopušten odbitak pretporeza i isporuke po kojima je isključen odbitak pretporeza i utvrdi pravo na odbitak pretporeza najmanje u iznosu od 98% pri odbitku pretporeza za nabavljena dobra i usluge nije obavezan primjenjivati podjelu pretporeza. Prema tome, porezni obveznik koji je primjerice izračunao pravo na odbitak pretporeza u iznosu od 97,00013% obavezan je u smislu članka 138. stavka 13. Pravilnika izvršiti podjelu pretporeza pri odbitku pretporeza za nabavljena dobra i usluge.

Porezni obveznik koji je tijekom 2015. godine obavljao oporezive i oslobođene isporuke podjelu pretporeza je u toj godini obavljao temeljem privremenog izračuna odnosno na temelju isporuka prethodne godine s tim da ako su ti iznosi bili zanemarivi ili ih nije bilo porezni obveznik je sam privremeno mogao utvrditi dio pretporeza koji je mogao odbiti pod uvjetom da se s tim suglasila nadležna ispostava Porezne uprave. Odbitak pretporeza koji je porezni obveznik obavljao tijekom 2015. godine na temelju isporuka za 2014. godinu odnosno privremeno izračunanog postotka obavezan je uskladiti u prijavi PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja 2015. godine ovisno o tome radi li se o odbitku pretporeza za dobra nabavljena u tuzemstvu, pri uvozu ili iz druge države članice, odnosno uslugama koje su mu obavili strani porezni obveznici. Ako je porezni obveznik po ulaznom računu za nabave zaprimljenom u 2014. godini na kojem je iskazan PDV u iznosu od 10.000 kuna primjenom privremeno izračunanog postotka za utvrđivanje prava na odbitak pretporeza od 15% odbio pretporez u iznosu 1.500 kuna ($10.000 \times 15\% = 1.500$), a za 2015. godinu utvrdi stvarno pravo na odbitak pretporeza od 10% ($10.000 \times 10\% = 1.000$) obavezan je provesti usklađenje i povećati svoju poreznu obvezu za 500 kuna.

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 2016. godine primijeniti novoutvrđeni postotak izračunan na temelju isporuka iz 2015. godine.

5. Ostale napomene:

Iznos koji bude iskazan na rednom broju VI. kao razlika za uplatu ili za povrat PDV-a u prijavi PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja 2015. godine, iskazuje se na rednom broju V. prijave za prvo razdoblje oporezivanja 2016. godine, ako se iskazana razlika ne uplati ili se ostavlja za predujam.

5.1. Razlike u prijavi PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine

Porezni obveznik je obavezan u prijavi PDV-a koju podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine napraviti sva usklađenja i ispravke za tu godinu.

Porezni obveznik je trebao tijekom kalendarske godine za razdoblja oporezivanja pravilno iskazivati svoje obveze u prijavi PDV-a za pripadajuće razdoblje oporezivanja. Stoga razlike koje se mogu pojaviti bit će ispravci nastali zbog raznih razloga, kao što su manjkavosti u ispravama koje prate isporuke dobara i obavljanje usluga, neusklađene evidencije i slično, kao i razlike koje će se pojaviti po provedenom godišnjem popisu imovine. Razlike će se pojaviti kod poreznog obveznika koji obavljaju oporezive isporuke i isporuke oslobođene plaćanja PDV-a bez prava na odbitak pretporeza zbog promjene postotka prava na odbitak pretporeza.

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 2015. 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 kalendarske godine 2015. 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.

5.2. Oporezivanje manjka

Oporezivanje manjka temelji se na odredbi članka 4. stavka 1. točke 1. i članka 7. stavka 3. Zakona te članka 26. stavka 2. Pravilnika.

Člankom 26. stavkom 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 uslijed više sile u smislu Pravilnika, 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.

Prema odredbi članka 26. stavka 3. Pravilnika tehnološki manjak nastao u procesu proizvodnje smatra se porezno priznatim manjkom do visine utvrđene normativima prema vrsti djelatnosti odnosno do visine utvrđene zakonima o posebnim porezima odnosno trošarinama za proizvode koji podliježu plaćanju tih poreza. Normativi mogu biti utvrđeni od strane poduzetnika ili strukovne grupacije, a ako ih nema utvrđuje ih Porezna uprava procjenom na temelju međuovisnosti između prihoda i rashoda (primitaka i izdataka) putem normativa utroška materijala, energije, rada i drugih proizvodnih čimbenika.

Porezno priznatim manjkom, sukladno odredbi članka 26. stavka 4. Pravilnika, smatra se i manjak dobara nastao zbog neodgovarajuće kvalitete, protoka roka trajanja, kala, rastepa, loma i kvara iznad visine utvrđene odlukom Gospodarske i Obrtničke komore, ako je pri utvrđivanju činjeničnog stanja prisutan ovlaštení službenik Porezne uprave ili ako porezni obveznik raspolaže odgovarajućom dokumentacijom nadležnih tijela ili pravnih osoba o količini i vrsti preuzetih dobara koja su dana na zbrinjavanje ili uništenje.

Pravilnikom o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine broj 130/15) koji je stupio na snagu 8. prosinca 2015. godine promijenjen je članak 26. na način da se porezno priznatim manjkom dobara smatraju isporuke hrane bez naknade (doniranje) koje porezni obveznik obavlja u svrhu sprječavanja njenog uništavanja, zaštite okoliša i pomoći krajnjim primateljima sukladno posebnom propisu o doniranju hrane i hrane za životinje, isključivo neprofitnim pravnim osobama koje humanitarnu djelatnost obavljaju u skladu s posebnim propisima i registrirane su kao posrednici koji sudjeluju u lancu doniranja hrane, do 2% prihoda odnosno primitaka prethodne godine. Za obračun vrijednosti isporuka koje se smatraju porezno priznatim manjkom uzima se nabavna vrijednost takve hrane (bez PDV-a). Porezni obveznici koji obavljaju donacije hrane, a nisu poslovali u prethodnoj godini obvezni su u posljednjem razdoblju oporezivanja tekuće godine izvršiti ispravak ako su prešli 2% prihoda te godine. U slučaju elementarnih nepogoda porezno priznatim manjkom dobara smatraju se i isporuke koje se obave izravno krajnjim primateljima sukladno posebnom propisu o doniranju hrane i hrane za životinje.

Prema tome od 8. prosinca 2015. godine isporuke hrane bez naknade odnosno doniranje hrane smatra se porezno priznatim manjkom, uz ispunjenje navedenih uvjeta, te se ne iskazuje u prijavi PDV-a.

5.2.1. Porezna osnovica kod manjkova

Porezna osnovica za manjkove utvrđuje se na način koji je propisan za izuzimanja dobara odnosno za isporuke u neposlovne svrhe, u članku 33. stavku 4. Zakona kojim je propisano da je porezna osnovica za isporuke iz članka 7. stavka 3. Zakona nabavna cijena tih ili sličnih dobara, a ako je ta cijena nepoznata, tada je porezna osnovica visina troškova utvrđenih u trenutku isporuke.

Međutim, ako se za nastali manjak tereti odgovorna osoba u tom slučaju porezna osnovica je tržišna vrijednost tih dobara obzirom da je člankom 33. stavkom 9. Zakona propisano da se u slučaju isporuka dobara i obavljanja usluga osobama koje su u obiteljskim i drugim bliskim osobnim vezama s poreznim obveznikom te u slučaju postojanja financijskih i pravnih veza, uključujući odnose poslodavca i zaposlenika kao i članova njihovih obitelji, veza na temelju članstva, upravljanja ili vlasništva, poreznom osnovicom smatra tržišna vrijednost ako je naknada niža ili viša od tržišne vrijednosti, a primatelj isporuke nema pravo na odbitak pretporeza u cijelosti.

Tržišnom vrijednosti smatra se ukupni iznos kojeg bi kupac ili naručitelj u trenutku isporuke dobara ili obavljene usluge prema načelu nenarušavanja tržišnog natjecanja morao platiti isporučitelju dobara ili pružatelju usluge u tuzemstvu. Ako se ne može utvrditi usporediva isporuka dobara ili usluga, tada se tržišnom vrijednosti smatra kada je riječ o dobrima, iznos koji nije niži od nabavne cijene tih ili sličnih dobara ili ako je ta cijena nepoznata, ukupna visina utvrđenih troškova u trenutku isporuke.

Ako se rashoduje dugotrajna materijalna imovina, koja nije za uporabu, i ne stavlja se u promet nego se uništava ili deponira na otpad, radi se o porezno priznatom manjku u smislu odredbe članka 26. stavka 4. i 5. Pravilnika, ako je pri utvrđivanju činjeničnog stanja prisutan ovlaštení djelatnik Porezne uprave ili ako porezni obveznik raspolaže odgovarajućom dokumentacijom nadležnih tijela ili pravnih osoba o količini i vrsti preuzetih dobara koja su dana na zbrinjavanje ili uništenje.

Ako se rashodovana dugotrajna oprema prodaje kao takva ili kao otpadni materijal, radi se o isporuci dobara koja podliježu oporezivanju.

5.2.2. Nastanak porezne obveze kod manjkova

Prema odredbi članka 30. stavka 1. Zakona oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju kada su dobra isporučena ili

usluge obavljene pa stoga obveza obračuna PDV-a za isporuke dobara iz članka 7. stavaka 3. Zakona nastaje kada je nastao oporezivi događaj. U tom slučaju porezna obveza nastaje istekom razdoblja oporezivanja u kojemu su izuzeta dobra.

Međutim, za manjak koji je utvrđen po inventuri najčešće nije moguće odrediti u kojemu je razdoblju nastao. Ono što je poznato je da je nastao tijekom razdoblja oporezivanja, a najkasnije do 31. prosinca kalendarske godine. Prema tome i porezna obveza nastaje najkasnije u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine.

Poreznim obveznicima podaci o manjkovima trebaju biti poznati do roka za podnošenje prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja 2015. godine, tj. do 20. siječnja 2016. godine pa će u tu prijavu uključiti i poreznu obvezu po manjkovima utvrđenim za 2015. godinu.

Ako se tijekom izrade prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja 2015. godine utvrdi da je propušteno obračunati i platiti PDV po određenoj isporuci ili obavljenoj usluzi, za koje je moguće utvrditi u kojem razdoblju oporezivanja je nastala porezna obveza, tada je porezni obveznik dužan obračunati i platiti i zateznu kamatu u smislu odredbe članka 116. stavka 1. i 3. Općeg poreznog zakona (Narodne novine broj 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13 i 26/15), članka 3. Zakona o kamatama (Narodne novine broj 94/04 i 35/05) i članka 29. Zakona o obveznim odnosima (Narodne novine broj 35/05, 41/08, 125/11 i 78/15) po stopi od 12% do 31. srpnja 2015., odnosno po stopi 8,14% od 1. kolovoza 2015. i to za razdoblje od roka u kojemu je obveza trebala biti plaćena do dana kada je obveza plaćena.

U slučajevima koji imaju naznake da je zlouporabljeno institut obavljanja usklađenja i ispravaka za određenu kalendarsku godinu u prijavi PDV-a koja se podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja te kalendarske godine, na način da je svjesno iskazan nizak promet u pojedinim razdobljima oporezivanja, potrebno je provesti nadzor i postupiti u skladu s utvrđenim činjeničnim stanjem.