

RAČUNOVODSTVO®

i POREZI

u praksi



RiPup – mjesečnik za računovodstvo, poreze i druga područja ekonomije

listopad / 10 / 2021

Jeste li znali da...

Odgovori na vaša pitanja

Računovodstvo

- Državne potpore u obliku zajmova
- Prihod od upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga (interna realizacija)
- Evidentiranje prolaznih stavki
- Primjena fer vrijednosti na financijske obveze i vlastite vlasničke instrumente
- Spajanje društava kapitala – računovodstveni, porezni i pravni aspekti
- Digitalizacija robnog knjigovodstva kroz eOtpremnicu

Porezi

- Izuzimanje imovine i korištenje usluga od strane vlasnika društva
- Oporezivanje dohotka ostvarenog otuđenjem nekretnina
- Trošarinsko oporezivanje alkohola i alkoholnih pića (II. dio)

Plaće i naknade

- Korištenje privatnog automobila radnika u službene svrhe
- Kriteriji razlikovanja dnevnice za rad na terenu i dnevnicе za službena putovanja
- Naknada troška prijevoza na posao i s posla radnicima
- Obračun i iskazivanje neisplaćene plaće

Propisi.hr

- Pravo radnika na stanku, dnevni i tjedni odmor
- Ograničenja i zabrane u obavljanju djelatnosti trgovine (II. dio)
- Zaštita na radu radnika izloženih naporu rada s računalom i drugim naporima na radu
- Sklapanje ugovora između dobavljača i kupca u praksi

RiPup info



Zagreb, prosinac 2021. (više u idućem broju RiPup-a)

NAJAVA SEMINARA: Pripremne radnje za sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja za 2021. + TOP 20 aktualnih pitanja i odgovora

WEBINAR

(više na str. 4.)

Sprječavanje pranja novca: Redovito stručno osposobljavanje i izobrazba

Zagreb, 19. – 22. listopada 2021. (str. 6. i 7.)

EDUKACIJA:

Mini akademija za voditelje ureda, tajnice i administrativne djelatnike

Svakodnevna telefonska konzultantska služba za pretplatnike
Tel.: 01/49 21 739 i 01/48 36 046 (temeljem PIN-a)



PONEDJELJAK I ČETVRTAK: od 11:00 do 15:30 h
UTORAK, SRIJEDA I PETAK: od 8:30 do 13:00 h



SYNESIS

poslovni software za male poduzetnike

Slanje, primanje i automatsko knjiženje elektroničkih računa putem servisa:

FINA B2G, FINA B2B, moj-eRačun, eFAKTURA i HT EDI



kompletan ERP za mala poduzeća i obrte

Neograničen broj poslovnih knjiga i stavaka
Neograničen broj radnih stanica u mreži
Automatski zaključak poslovne godine
Automatski prelazak u novu godinu
Automatsko knjiženje u financijsko, PDV, KPI,
Automatska izrada PDV, JOPPD i drugih obrazaca,
Automatska izrada svih datoteka za e-Poreznu
Automatska izrada bilanci i statističkih izvještaja...
Slanje svih dokumenata e-mailom iz programa,
Poslovanje s elektroničkim dokumentima

www.pupilla.hr

tel: 01/3097-712 01/3097-713

fax:01/3097-714

Pupilla d.o.o. Zagreb, Sokolgradska 7

pupilla@zg.htnet.hr



**CIJENE BEZ PDV-a
(u kunama)**

Autoservis	700
Blagajna	500
Članarine i naknade	700
Financijsko	700
Fiskalizacija	400
GDPR	700
Honorari	500
Inventar	700
INO-DOH	300
Ino trgovina	700
Intrastat	700
Kadrovi	500
Kamate	300
Knjiga gostiju	700
Knjiga udjela	300
Komercijalisti	500
Komisija	500
Locco voznja	300
Maloprodaja	700
Materijalno	500
Montaža	500
Neprofit	700
Neprofit KPI	500
Obrt	700
Odluke i zapisnici	300
Paušal	300
PDV	700
Plaća	700
Platni promet	500
Povratna naknada	300
Prodaja	700
Profitni centri	700
Proizvodnja	700
Proizvodnja II	700
Proračun I	700
Proračun II	700
Putni troškovi	500
Recepcija	700
Restoran	700
Robno	500
SynesisPOS	700
Servis	700
Završni račun	700

Ovlašteni distributeri

Galion RI d.o.o. Rijeka Adamićeva 13/III 051/212-418

Pin Našice Kralja Tomislava 2 031/617-208

Ex professo d.o.o. Vinkovci Duga ulica 24 091/337-3072

Den d.o.o. Pula Valica 11 052/384-643

Viant d.o.o. Split, Zrinsko-Frankopanska 43, 098/320-504

Sokoli Našice, P.Preradovića 15, 031/617-886

Fimirgo d.o.o. Osijek, Kestenova 33, 031/280-870

Iligsoft d.o.o. Slavonski Brod, Ljudevita Gaja 11, 035/400-040

Mari d.o.o. Varaždin J. Draškovića 2 042/314-400

SPRJEČAVANJA PRANJA NOVCA

webinar

Primjena zakona o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma i podzakonskih propisa u praksi



RASPORED WEBINARA

- Zakonodavni okvir (zakon, podzakonski propisi, smjernice, propisi EU, Moneyval, FATF)
- Obveznici provedbe mjera, radnji i postupaka sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma
- Analiza rizika od pranja novca i financiranja terorizma – nacionalna i nadnacionalna procjena rizika – novi Pravilnik
- Donošenje pisanih politika, kontrola i postupaka za smanjivanje i učinkovito upravljanje rizikom od pranja novca i financiranja terorizma – praktični primjeri
- Provedba dubinske analize stranke kod pojedinih obveznika – praktični primjeri
- Utvrđivanje i provjera identiteta stranke i stvarnog vlasnika stranke – praktični primjeri
- Registar stvarnih vlasnika stranke – upis i rokovi
- Stalno praćenje poslovnog odnosa
- Obavljanje dubinske analize od strane treće osobe
- Pojednostavljena i pojačana dubinska analiza stranke – praktični primjeri
- Politički izložene osobe – praktični primjeri
- Ograničenje u poslovanju sa strankama
- Obavješćavanje ureda za sprječavanje pranja novca o transakcijama
- Provođenje mjera sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma u podružnicama, društvima i kćerima i poslovnim jedinicama
- Zadaće osoba koje obavljaju profesionalne djelatnosti
- Organizacija sustava sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma kod Obveznika
- Dužnosti uprave
- Uvjeti za imenovanje ovlaštene osobe i zamjenika
- Obveza redovitog stručnog osposobljavanja i izobrazbe – praktični primjeri
- Obveza redovite unutarnje revizije
- Zaštita osobnih podataka
- Rokovi čuvanja podataka i vođenje evidencija
- Provedba nadzora nad obveznicima i nadležnost Ureda za sprječavanje pranja novca
- Prekršaji obveznika

WEBINAR OBUHVAĆA:

- upoznavanje sa zakonodavnim okvirom sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma (Zakon o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma, podzakonski propisi, pravila EU i međunarodna pravila (UN, FATF, Moneyval) o sprječavanju pranja novca);
- simulacije ispunjavanja obrazaca;
- procjena rizika stranke i poslovnog odnosa;
- provedba dubinske analize stranke;
- utvrđivanje stvarnog vlasnika stranke;
- izrada pisanih politika, kontrola i postupaka za smanjivanje i učinkovito upravljanje rizikom od PN/FT;
- izrada programa stručnog osposobljavanja i izobrazbe;
- praksa postupanja Ureda za sprječavanje pranja novca;
- odgovori na pitanja polaznika i diskusija.

WEBINAR JE NAMIJENJEN:

- računovodstvenim servisima (fizičkim i pravnim osobama koje pružaju računovodstvene usluge),
- revizorskim društvima, samostalnim revizorima i njihovim zaposlenicima,
- fizičkim i pravnim osobama koje pružaju usluge **poreznog savjetovanja**,
- odvjetnicima, javnim bilježnicima,
- zaposlenima u **bankama, kreditnim institucijama i društvima za osiguranje**,
- ovlaštenim **mjenjačima, mirovinskim i leasing društvima, priređivačima igara na sreću**,
- osobama koje obavljaju djelatnost **prometa plemenitih metala i dragog kamenja**,
- i **drugim obveznicima** iz čl. 9. Zakona o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma.

Predavač: Božo Prelević, dipl. iur.

Polaznicima se izdaje potvrda o sudjelovanju na redovitom stručnom osposobljavanju iz područja sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma i telefonski odgovori na dva pitanja

Cijena webinara iznosi **990⁰⁰** kn + PDV 25%. U cijenu je uračunato predavanje prema programu i potvrda o sudjelovanju.

Molimo da uplatu obavite prije webinara na račun organizatora seminara Centar za računovodstvo i financije d.o.o., **IBAN HR2024070001100622318** uz poziv na OIB vaše tvrtke. Detaljnije informacije oko ovog webinara možete dobiti na tel. 01/49 21 737.

PRIJAVNICA

za redovito stručno osposobljavanje i izobrazbu
SPRJEČAVANJE PRANJA NOVCA

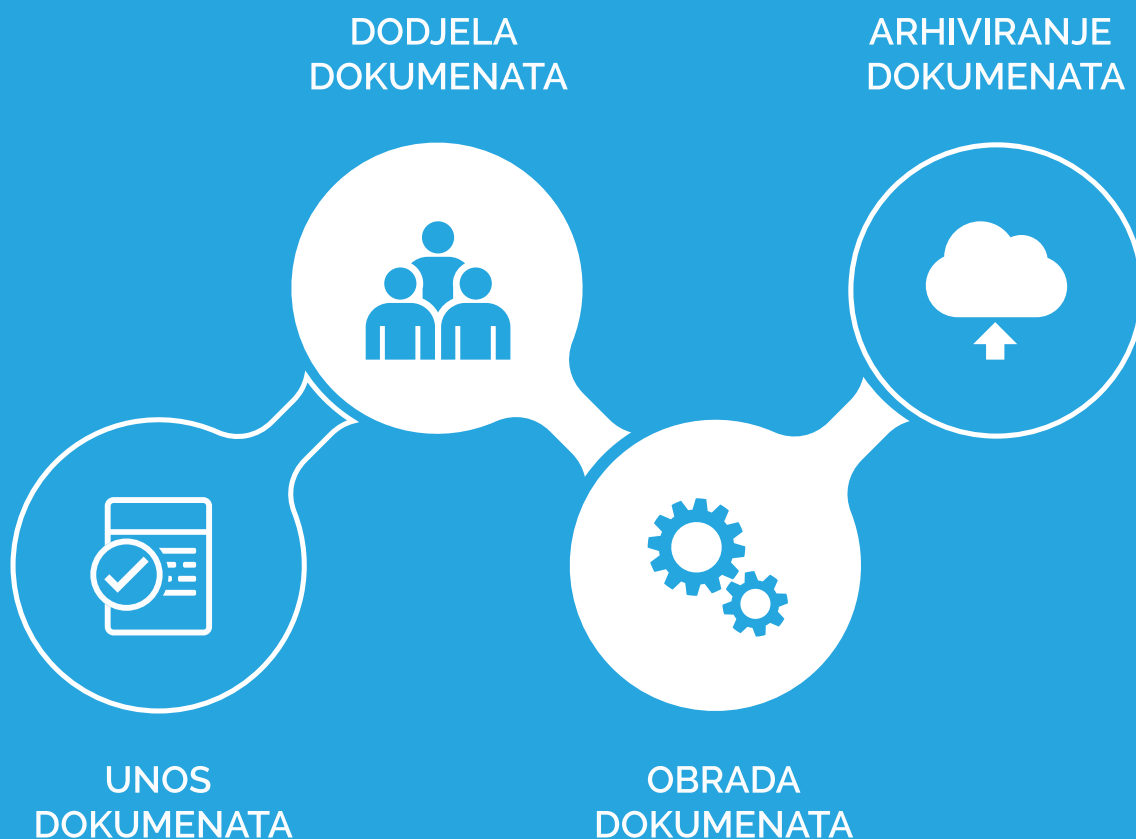
webinar

Ime i prezime	1. _____
osobe/a:	2. _____
Naziv tvrtke:	e-mail: _____
Adresa:	OIB tvrtke: _____
Mjesto i poštanski broj:	Pečat i potpis: _____

Ispunjavanjem ove Prijavnice Organizatoru dajem privolu da s mojim osobnim podacima, fotografijama i video materijalom raspoložu u svrhu organiziranja mog sudjelovanja i promocije webinara na svim medijskim platformama Organizatora i medijskih pokrovitelja webinara. Organizator će moje osobne podatke čuvati najviše godinu dana od prijave.

Organizator zadržava pravo otkazivanja webinara. Molimo vas ispunjenu prijavnicu poslati na e mail: **sanja@ripup.hr** ili na faks **01/48 36 099**

JOŠ UVIJEK ISPISUJETE PRIMLJENE eRAČUNE NA PAPIRU?



moj**DMS** vam omogućuje da cijeli ciklus eRačuna provedete u elektronskom obliku – od automatskog preuzimanja, likvidature do pohrane u eArhiv.

poslovni[®] savjetnik

AKADEMIJA

MINI AKADEMIJA ZA
VODITELJE/ICE UREDA,
TAJNIKE/ICE I ADMINISTRATIVNE
DJELATNIKE I SVE OSOBE
KOJI ŽELE UNAPRIJEDITI SVOJ
POSLOVNI I PRIVATNI ŽIVOT



**DEVETU GODINU ZA REDOM! 24 ŠKOLSKA
SATA INTERAKTIVNIH RADIONICA UZ
13 VRHUNSKIH PREDAVAČA U CENTRU
ZAGREBA**

**DATUM: od
19. do 22.10.
2021.**

**VRIJEME: od
10 do 16 sati**

**MJESTO: Zagreb,
Vlaška 94**



Bez obzira na kojoj poziciji se vi nalazili, ne podcjenjujte moć koju ima tajnik/ica. Nikad ne znate koga oni/one znaju!

Tajnica ili tajnik, voditelj/ica ureda ili administrator/ica, bez obzira koju osobu poslovnu titulu nosi, produžena je ruka menadžera/ice. Ona ili on je krvotok svake tvrtke jer bez kolanja informacija nije moguće odvijanje poslovanja, a posebno onog dijela posla koji obuhvaća znanje iz više područja.

U sklopu mini Akademije, a u organizaciji Poslovnog savjetnika, devetu godinu za redom, kroz 24 školska sata interaktivnih radionica, uz 13 vrhunskih predavača omogućit ćemo vam da usvojite ili se podsjetite znanja iz čitavog niza područja poslovanja neophodnih za uspješno obavljanje posla.

Program je namijenjen tajnicima/tajnicama, voditeljima uredima, administratorima ali i svim osobama koji se žele razvijati i usavršavati u poslovnom i privatnom dijelu svog života.

Broj mjesta sudionika mini Akademije je ograničen jer ćemo raditi interaktivno, stoga požurite s vašim prijavama!

Cijena jedne kotizacije za četverodnevni program: 1.990,00 kn + pdv 25%.

U cijenu kotizacije uračunata su predavanja prema programu te radni materijali (blok i kemijska olovka, skripte predavača ćete moći preuzeti na portalu Poslovnog savjetnika uz pristupnu šifru nakon uplaćene

kotizacije). Predavači su vrhunski stručnjaci iz prakse. Svaki polaznik dobit će i diplomu (potvrdu) o sudjelovanju na konferenciji.

Više informacija možete dobiti na brojevima telefona 01/49 21 737, 01/49 21 742 ili na www.poslovni-savjetnik.com

1. dan

UTORAK, 19.10.2021.

9.30 – 10.00 Registracija i podjela radnih materijala

10.00 - 11.30 **Inga Lalić: 8 načela osobnog rasta za poslovni uspjeh**

11.30 – 12.00 Pauza

12.00 - 13.30 **Mladen Jančić: Upravljanje vremenom na radnom mjestu**

13.30 – 14.30 Pauza

14.30 – 16.00 **Asja Lajtman: Kako da sastanak bude učinkovit, a kratak**

Kratki opis predavanja: Na radionici ćemo se baviti najvažnijim načelima osobnog rasta s naglaskom na poslovne rezultate. Radionica je dinamična, aktivna i usmjerena na praksu. Sastanci su važan način zajedničkog rada. Trebali bi biti učinkoviti i motivirajući, no često predstavljaju pravi gubitak vremena. Što sve trebate pripremiti prije sastanka, kako održati sam sastanak, a koje aktivnosti poduzeti nakon sastanka kako bi vaš sastanak bio učinkovit i kratak. Bavit ćemo se i osvježavanjem vlastitih uvjerenja i osobne odgovornosti, produbiti razumijevanje komunikacijskog procesa i upravljanja vlastitim stanjem, te upoznati komunikacijske tehnike koje povećavaju efikasnost u radu s izazovnim ljudima.

2. dan

SRIJEDA, 20.10.2021.

10.00 - 11.30 **Marija Novak Ištok: Poslovna korespondencija kao kanal komuniciranja i dio imidža tvrtke/institucije**

11.30 – 12.00 Pauza

12.00 - 13.30 **Toni Babić: Emocionalna inteligencija na poslu-tips&tricks**

13.30 – 14.30 Pauza

14.30 – 16.00 **Saša Petar: Kultura suradnje vs kultura svadanja-kako uspjeti zahvaljujući pogreškama**

Kratki opis predavanja: U ovoj će se radionici, kroz interaktivni test, proći naslovna tema. Radionica se temelji na testu u kojem svaka sudionica odgovara na jedno od pitanja i time se svrstava u tri kategorije: ovladavanja vještinom poslove korespondencije (dovoljno, dobro, vrlo dobro). Uz to se, kroz pitanja i odgovore, obrađuje ta važna tema s podtemama: poslovna korespondencija kao komunikacijski alat, ciljano pisanje, kritični značaj provjere napisanog, gramatička korektnost i izgled napisanog kao važan dio imidža djelatnika i tvrtke, principi i načela učinkovitog poslovnog dopisivanja, bonton poslovnog dopisivanja, ton u stil pisanja, tips & tricks učinkovite poslovne korespondencije. Mislite da je za uspjeh u poslu najvažnije biti stručan ili inteligentan? Te osobine jesu važne ali vašem uspjehu pridonose samo oko jedne trećine. Za ostatak uspjeha odgovorni su vaša sposobnost nošenja sa samima sobom i drugima - skup praksi i vještina nazvanih emocionalna inteligencija. Što je točno emocionalna inteligencija i kako povećati svoj EQ saznajte na radionici Emocionalna inteligencija na poslu - tips & tricks.

3. dan

ČETVRTAK, 21.10.2021.

10.00 - 11.30 **Kamilo Antolović: Verbalne i neverbalne persuazivne tehnike**

11.30 – 12.00 Pauza

12.00 - 13.30 **Ana Jadrešin: Rad s izazovnim ljudima i što poduzeti**

13.30 – 14.30 Pauza

14.30 – 16.00 **Marko Alerić: Jezična pravilnost u poslovnoj komunikaciji**

Kratki opis predavanja: Dobit ćete primjere 30-ak rečenica iz pisane poslovne komunikacije te ćete naučiti samostalno odrediti koje su rečenice pravilne, a koje nepravilne uz objašnjenje predavača, te ćete dobiti uvid u vlastitu uspješnost u poslovnoj komunikaciji i priliku za buduće uspješnije komuniciranje. Kako komunicirati, što verbalno što neverbalno, na način da što snažnije utječemo na druge ljude, na njihova mišljenja, emocije i uvjerenja. Koje su persuazivne komunikacijske tehnike učinkovite u poslovnoj komunikaciji? Da li na ljude više utječu sužene ili proširene zjenice i kako, kako je nastao govor dlanova, DPP metoda, komunikacijska inteligencija... samo su neki od sadržaja ove teme.

4. dan

PETAK, 22.10.2021.

10.00 - 11.15 **Ana Matešić: Tri praktične tehnike u borbi protiv svakodnevnog stresa**

11.15 – 12.00 DODJELA DIPLOMA

12.00 - 13.30 **Darko Sambol: Coaching za žene koje trče s vukovima**

13.30 – 14.30 **Food radionica by Marko Bogdan: Kako optimizirati prehrabene navike za bolju produktivnost**

14.30 – 16.00 **Silvija Zec Sambol: Kako upravljati svojim zdravljem**

Kratki opis predavanja: Polaznici će naučiti kako se najbolje suočiti sa zahtjevnim životnim situacijama i kako se učinkovito nositi sa svakodnevnim stresom! Na radionici će učesnice čuti o mogućnostima integrativnog pristupa ženskom zdravlju. Naučiti će koliko je važan personalni pristup prehrabnim navikama i fizička aktivnost, kako postaviti dobre temelje za odmor, te koji biljni pripravci mogu pomoći kod stresa i podizanja imuniteta. Napraviti ćemo osobni plan djelovanja za povećanje svojih potencijala. Na radionici će polaznice kroz coaching proces imati priliku posvetiti se svjesnosti „sada i ovdje“, otkrivati moćnu intuitivnu snagu žene koja pomaže u poslovnoj i privatnoj sferi života. Kroz vježbu će pokrenuti sklad sa unutarnjim bićem, bolje razumjeti sebe i svoje poslovno okruženje, a možda i donijeti neke važne odluke !?

*Organizator zadržava pravo promjene programa konferencije. U slučaju otkazivanja sudjelovanja od strane sudionika u roku od dva ili manje dana prije održavanja konferencije, uplaćeni novac se ne vraća.

PREDAVAČI



Inga Lalić



Ana Jadrešin



Asja Lajtman



Marija Novak Ištok



Toni Babić



Saša Petar



Kamilo Antolović



Mladen Jančić



Marko Alerić



Ana Matešić



Darko Sambol



Marko Bogdan



Silvija Zec Sambol



poslovni savjetnik
AKADEMIJA

Ime i prezime polaznika: _____

Tvrtka/Udruga/Institucija: _____

Adresa: _____

Mjesto i poštanski broj: _____

E-mail: _____

Faks: _____

OIB tvrtke: _____

Žig i potpis: _____

P R I J A V N I C A

MINI AKADEMIJA ZA VODITELJE/ICE UREDA, TAJNIKE/ICE I ADMINISTRATIVNE DJELATNIKE

Zagreb, od 19. do 22.10.2021., Vlačka 94

ORGANIZATOR MINI AKADEMIJE:

poslovni savjetnik

SPONZORI
montana+

Ispunjavanjem ove Prijavnice Organizatoru dajem privolu da s mojim osobnim podacima, fotografijama i video materijalom raspolaže u svrhu organiziranja mog sudjelovanja i promocije Mini akademije Poslovnog savjetnika na svim medijskim platformama Organizatorai medijskih pokrovitelja Mini akademije Poslovnog savjetnika. Organizator će moje osobne podatke čuvati najviše godinu dana od moje prijave na Mini akademiju Poslovnog savjetnika.

Molimo ispunjenu prijavnicu pošaljite na faks 01/48 36 099 ili na e mail: info@poslovni-savjetnik.com



Radimo za Vas i za Vaše sigurnije poslovanje!

Poslovne odluke je lakše donositi uz objektivne informacije.

Zatražite besplatni probni pristup vodećem poslovno finansijskom portalu na

Trial.Fininfo.hr

 **FININFO**



Jeste li znali da...

RiPup odgovara

Obveza konsolidacije za dva društva koji su mikro poduzetnici

13

Odgodena porezna imovina

14

PDV kod otpisa računa kod obveznika PDV-a prema naplaćenim naknadama

14

PDV kod prodaje vozila kupljenog od građanina

15

Kada je obrtnik obvezan izvijestiti HNB o zajmovima s inozemstvom

16

Mjere dubinske analize stranke

16

Računovodstvo

Državne potpore u obliku zajmova

mr. sc. Silvija Pretnar Abičić

17

Prihod od upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga (interna realizacija)

Neven Baica, mag. oec.

26

Evidentiranje prolaznih stavki

Neven Baica, mag. oec.

40

Primjena fer vrijednosti na financijske obveze i vlastite vlasničke instrumente

mr. sc. Stjepan Kolačević,

mr. sc. Baldo Hreljac

43

Spajanje društava kapitala – računovodstveni, porezni i pravni aspekti

mr. sc. Zdravko Baica

50

Digitalizacija robnog knjigovodstva kroz eOtpremnicu

Josip Kovačec

70

Porezi

Izuzimanje imovine i korištenje usluga od strane vlasnika društva

Igor Milinović, mag. oec.

72

Oporezivanje dohotka ostvarenog otuđenjem nekretnina

mr. sc. Zrinka Perić

85

Trošarinsko oporezivanje alkohola i alkoholnih pića (II. dio)

Željka Marinović, dipl. oec.

97

Plaće i naknade

Kriteriji razlikovanja dnevnice za rad na terenu i dnevnice za službena putovanja

Ivan Vidas, struč. spec. oec.

111

Korištenje privatnog automobila radnika u službene svrhe

Valentina Bocak, mag. oec.

119

Naknada troška prijevoza na posao i s posla radnicima

Valentina Bocak, mag. oec.

123

Obračun i iskazivanje neisplaćene plaće

Valentina Bocak, mag. oec.

131

Propisi.hr

Pravo radnika na stanku, dnevni i tjedni odmor

Božo Prelević, dipl. iur.

142

Ograničenja i zabrane u obavljanju djelatnosti trgovine (II. dio)

Darko Marečić, dipl. iur.

154

Zaštita na radu radnika izloženih naporu rada s računalom i drugim naporima na radu

Božo Prelević, dipl. iur.

168

Sklapanje ugovora između dobavljača i kupca u praksi

Božo Prelević, dipl. iur.

173

RiPup info

Neoporezivi iznosi naknada, potpora i nagrada, dnevnicu i otpremnicu

177

Radni odnosi

178

Pregled dnevnicu

179

Osnovice i stope doprinosa, poreza i prireza, pregled sati rada

180

Stope amortizacije za poduzetnike i obrtnike

180

Stope poreza

183

Srednji tečajevi kuna

183

Zatezne i redovne kamate

184

Porezni kalendar podnošenja obrazaca

185

Pregled uplatnih računa

186



TELEFON ZA KONSULTACIJE
Ponedjeljkom i četvrtkom
od 11.00 do 15.30 sati,
utorkom, srijedom i petkom
od 8.30 do 13.00 sati.

01/48 36 046 i 01/49 21 739

Kako se pretplatiti?

...NA TISKANO IZDANJE ČASOPISA

Ako se želite pretplatiti na tiskano izdanje časopisa za 2022. godinu po godišnjoj cijeni (12 brojeva) jedne pretplate od **989,00 kn** (875,22 + 13% PDV), ispunite nalog za plaćanje i u "pozivu na broj" obavezno navedite OIB tvrtke/ obrta (npr. 95562949871). Po primitku uplate, poslat ćemo Vam račun.

Želite li se pretplatiti na **komplet tiskano + internet izdanje časopisa** za 2022. godinu, potrebno je na iznos od 989,00 kn nadoplatiti još **246,00 kn**.

...NA INTERNETSKO IZDANJE ČASOPISA

Ukoliko želite pretplatu na internet izdanje časopisa za 2022. godinu po godišnjoj cijeni jedne pretplate od **995,00 kn** (880,53 + 13% PDV), ispunite nalog za plaćanje i u "pozivu na broj" obavezno navedite OIB tvrtke/ obrta (npr. 95562949871).

Dodatne informacije nalaze se na www.racunovodstvo-porezi.hr

Ukoliko časopis želite primati na neku tvrtku/obrt, adresu ili osobu, ili možda želite primati više primjeraka, ispunite i pošaljite nam priloženu pretplatnicu.

Centar za računovodstvo i financije d.o.o.,
I. Gajnički vidikovac 5, 10000 Zagreb, OIB: 95562949871,
račun otvoren kod OTP banke d.d.
IBAN HR2024070001100622318
tel. za pretplatu: +385 (1) 49 21 737
fax. za pretplatu: +385 (1) 48 36 099



Samo za pretplatnike Telefonske konzultacije

01/ 48 36 046 / 01/ 49 21 739
(isključivo putem PIN-a za tekuću godinu)

Ponedjeljkom i četvrtkom od 11.00 do 15.30 h,
utorkom, srijedom i petkom od 8.30 do 13.00 h.

Kontakt

E-MAIL: Uredništvo: urednistvo@ripup.hr
Glavni urednik: igor@ripup.hr

PRETPLATA: Sanja Mutak
tel.: 01/ 49 21 737; fax: 01/48 36 099
pretplata@ripup.hr

MARKETING: tel.: 01/49 21 737; sanja@ripup.hr



Impressum



**Stručni časopis za računovodstvo,
poreze i druga ekonomska područja**

Nakladnik:

Centar za računovodstvo i financije d.o.o.,
I. Gajnički vidikovac 5, 10000 Zagreb,
OIB: 95562949871, IBAN HR2024070001100622318
kod OTP banke d.d.

Glavni i odgovorni urednik:

Igor MILINOVIĆ, mag. oec.

Uredništvo:

Neven BAICA, mag. oec. / mr. sc. Zdravko BAICA /
Valentina BOCAK, mag. oec. /
Ksenija KRAMAR, mag. oec. /
mr. sc. Danica LONČAR - GALEK /
Leopold HORAK, dipl. ing. / mr. Sandra MIHELČIĆ /
Igor MILINOVIĆ, mag. oec. / Božo PRELEVIĆ, dipl. iur.

Grafička priprema:

Ultra d.o.o.

Realizacija tiska:

Printera Grupa d.o.o.

Održavanje internet izdanja i web stranice:

PAF

Predsjednik uprave:

Igor MILINOVIĆ, mag. oec.

Član uprave:

mr. Sandra MIHELČIĆ, dipl. oec.

Godišnja pretplata za 2022. godinu na tiskano izdanje iznosi 989,00 kn (PDV uračunat u cijenu). Pretplata za 2022. godinu na internetsko izdanje iznosi 995,00 kn (PDV uračunat u cijenu). Časopis izlazi mjesečno, sredinom mjeseca. Za članke, crteže i oblikovanja objavljena u ovom časopisu sva su prava pridržana.

Nedopuštena je objava, prerada, reproduciranje, umnožavanje, imitiranje i drugi način prenošenja bez suglasnosti nakladnika.

"Računovodstvo i porezi
u praksi" član je



PRETPLATNICA

**kojom neopozivo naručujem godišnju pretplatu za 2022. godinu na tiskano izdanje časopisa
"Računovodstvo i porezi u praksi" po cijeni od 989,00 kn (PDV uključen)**

Obvezujem se dugujuću svotu uplatiti u korist Centra za računovodstvo i financije IBAN br. HR2024070001100622318

Naziv tvrtke / ime i prezime: _____

Potpis i pečat:

Adresa: _____

_____ OIB: _____

Telefon: _____ e-mail: _____

PRAKTIČNO
LAKO
RAZUMLJIVO
STRUČNO



narudžbenica

kojom se pretplaćujem na tiskano godišnje izdanje časopisa Računovodstvo i porezi u praksi za 2022. (12 brojeva) po cijeni od 989⁰⁰ kn (PDV uključen u cijenu).

Naziv tvrtke ili ime i prezime:

Ulica:

Poštanski broj i mjesto:

Telefon:

Fax:

OIB:

Broj primjeraka:

U

dana

Potpis odgovorne osobe i žig:

Narudžbenicu molimo dostaviti na adresu:

Centar za računovodstvo i financije d.o.o. – I. Gajnički vidikovac 5, 10000 Zagreb
ili na fax: 01 4836 099

Za dodatne informacije nazovite 01 4921 737

A photograph of two women standing on a modern staircase. The woman on the left is wearing glasses and a black coat, holding a black shoulder bag. The woman on the right is wearing a black coat and holding a large black briefcase. The background shows a building with a glass facade and some greenery.

GALKO

POSLOVNI PROGRAM KOŽNIH PROIZVODA ZA ŽENE I MUŠKARCE

POSLOVNE TORBE | TORBICE | NOVČANICI | REMENI | RFID
RUKAVICE | ETUI | PRIVJESCI | PUTNI PROGRAM
UREDSKI PROGRAM | GASTRO PROGRAM | MEDICINSKI PROGRAM

www.galko.com



Zapošljavanje korisnika obiteljske mirovine

... je zadnjim izmjenama i dopuna Zakona o mirovinskom osiguranju (Nar. nov., br. 84/2021) propisano da se više mirovina **NE obustavlja** korisniku obiteljske mirovine koji se tijekom korištenja prava zaposli do polovice punog radnog vremena.

Razlikovanje dnevnice za službena putovanja i dnevnice za rad na terenu

... su kriteriji po kojima razlikujemo dnevnice za službena putovanja i dnevnice za rad na terenu ogledaju u sljedećem:

- kod isplate dnevnice za službeno putovanje propisano minimalno trajanje službenog putovanja je 8 odnosno 12 sati, dok za rad na terenu i isplate dnevnice za rad na terenu to nije propisano. Duljina i trajanje rada na terenu nisu presudni, već poslodavac može isplatiti dnevnicu za rad na terenu čak i onda kada se radnik svakodnevno vraća u mjesto svojega uobičajenog boravišta odnosno prebivališta,
- priroda rada na terenu jest ta da su aktivnosti poslodavca vezane uz obavljanje nekog posla na terenu i te aktivnosti će se najčešće naplatiti naručitelju usluga. Suprotno tome, za određivanje dnevnice za obavljeno službeno putovanje radnik za poslodavca najčešće može provoditi bilo koje poslovne aktivnosti (npr. odlazak na seminar),
- propisani obvezni elementi putnog naloga s jedne strane te proizvoljnost obrasca za obračun troškova i dnevnica za rad na terenu s druge strane.

Više o ovoj temi pročitajte u zasebnom članku u ovom broju RiPup-a.

Oporezivanje dohotka ostvarenog otuđenjem nekretnina

... dohotkom od imovine i imovinskih prava smatra se dohodak koji porezni obveznik (građanin) ostvari od otuđenja nekretnina i imovinskih prava. Dohodak od otuđenja nekretnina oporezuje se ako je nekretnina ili imovinsko pravo **otuđeno nakon dvije godine od dana nabave** i/ili ako je **otuđeno više od tri nekretnine** iste vrste ili više od tri imovinska prava iste vrste **u razdoblju od pet godina** od dana nabave nekretnine ili imovinskog prava.

Više o ovoj temi pročitajte u zasebnom članku u ovom broju RiPup-a.

Osiguravanje pregleda vida radnika koji rade na poslovima koji se obavljaju s računalom

... je sukladno članku 19. novog *Pravilnika o zaštiti na radu radnika izloženih statodinamičkim, psihofiziološkim i drugim naporima na radu* (Nar. nov., br. 73/2021) određeno kako poslodavac je **obavezan osigurati pregled vida radnika** kod specijaliste medicine rada/ medicine rada i sporta:

- prije početka zapošljavanja na poslovima koji se obavljaju s računalom;
- svakih pet godina do 45. godine života i svake tri godine nakon 45. godine života radnika;
- na zahtjev radnika, zbog tegoba koje bi mogle biti posljedica rada s računalom, odnosno sa zaslonom.

Radnici imaju pravo na pregled vida kod specijaliste oftalmologije/ oftalmologije i optometrije ako se pri pregledu utvrdi da je specijalistički pregled potreban.

Potrebna financijska sredstva za provedbu navedenih mjera odnosno za zdravstvene preglede, ne smiju ići na teret radnika.

Pravo radnika na odmor (stanku)

... prema odredbama Zakona o radu, punoljetni radnik koji radi najmanje šest sati dnevno, ima svakog radnog dana pravo na odmor (stanku) od najmanje trideset minuta, koja se uračunava u radno vrijeme, osim ako posebnim zakonom nije drukčije određeno.

Maloljetnik koji radi najmanje četiri i pol sata dnevno, ima svakoga radnog dana pravo na odmor (stanku) od najmanje trideset minuta neprekidno, koja se uračunava u radno vrijeme.

Radnica koja doji dijete, tijekom rada u punom radnom vremenu, ima pravo na stanku za dojenje djeteta u trajanju od dva sata dnevno.

Više o ovoj temi pročitajte u zasebnom članku u ovom broju RiPup-a.

Zabrana prodaje određenog poljoprivrednog materijala i sjemena

... se poljoprivredni sadni materijal (reprodukcijski sadni materijal, sadnice, presadnice povrća i ukrasno bilje osim šumskog sadnog materijala) može stavljati na tržište samo ako udovoljava uvjetima propisanim Zakonom o sjemenu, sadnom materijalu i priznavanju sorti poljoprivrednog bilja (Nar. nov., br. 140/05 do 32/20) i njegovim provedbenim propisima. Odredbom čl. 34. toga Zakona propisano je da nije dopušteno stavljati na tržište poljoprivredni sadni materijal kojeg proizvodi dobavljač za račun naručitelja iz treće zemlje, a koji ne udovoljava odredbama tog Zakona i njegovih provedbenih propisa.

Člankom 14. Pravilnika o stavljanju na tržište sjemena čuvanih sorti (Nar. nov., br. 43/13 i 40/14) propisano je da se sjeme "čuvane sorte" ne smije stavljati na tržište u količini većoj nego što je dostatno za sjetvu površine koja ne prelazi 0,5% površina koja se sije u jednoj godini tom biljnom vrstom ili maksimalno količina sjemena potrebna za sjetvu 100 ha. "Čuvane sorte" uključuju sve stare i udomaćene sorte za koje se ne zna stvaratelj sorte, na one za koje su poznati autori, ali se dugo uzgajaju i uklapaju se u definicije stare i udomaćene sorte te su kao takve evidentirane i uključene u Sortnu listu RH pod nazivom "čuvane sorte".

Zakonom o poljoprivredi propisano je da se proizvodi iz sektora hmelja ne mogu staviti na tržište ako za njih nije izdan certifikat sukladnosti sa propisanim tržišnim standardima za hmelj.

Više o raznim ograničenjima i zabranama u obavljanju djelatnosti trgovine možete pročitati u zasebnim člancima u prošlom i ovom broju RiPup-a.

Predaja Obrasca PPO

... je porezni obveznik koji je upisan u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu obavezan popuniti i podnijeti *Obrazac PPO - Prijava o tuzemnim isporukama s prijenosom porezne obveze* kada obavlja isporuke dobara i usluga iz čl. 75. st. 3. Zakona o PDV-u.

Obrazac PPO podnosi se u elektroničkom obliku za razdoblje od prvog do posljednjeg dana u tromjesečju razvrstano po mjesecima, najkasnije do 20-og dana u mjesecu koji slijedi po završetku tromjesečja. Tako se za tromjesečje 1.7. do 30.9.2021. Obrazac PPO predaje se do 20.10.2021.

Računovodstvo

poduzetnika

Obveza konsolidacije za dva društva koji su mikro poduzetnici



Naša je društvo (d.o.o.) mikro poduzetnik. Naše društvo ima 100% udjela u drugom društvu (d.o.o.) koje je također mikro poduzetnik. Mora li naše društvo kao matica raditi konsolidirane godišnje financijske izvještaje?

Odgovara: Igor Milinović, mag. oec.

Odgovor: Sukladno čl. 23. Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15,134/15, 120/16, 116/18, 42/20 i 47/20 - Ispravak), godišnji konsolidirani financijski izvještaji su financijski izvještaji grupe poduzetnika u kojoj određeni poduzetnik (matično društvo) nad jednim ili više poduzetnika (društvo kći) ima vladajući utjecaj (kontrolu) na određivanje financijskih i poslovnih politika, a prikazuju grupu kao cjelinu. Godišnje konsolidirane financijske izvještaje, odnosno konsolidirano izvješće posloводства dužan je sastavljati poduzetnik iz Republike Hrvatske koji u grupi poduzetnika predstavlja matično društvo.

Matičnim društvom, smatra se poduzetnik koji ispunjava **najmanje jedan od sljedećih uvjeta:**

- 1) ima na izravan ili neizravan način većinu glasačkih prava u drugom poduzetniku ili
- 2) ima pravo imenovati ili opozvati većinu članova uprave ili nadzornog odbora, upravnog odbora ili izvršnih direktora drugog poduzetnika, a istodobno je član odnosno dioničar tog poduzetnika ili
- 3) ima pravo izvršavati prevladavajući utjecaj nad drugim poduzetnikom čiji je dioničar ili član na temelju ugovora sklopljenog s tim poduzetnikom ili na temelju odredbi osnivačkog akta, statuta ili u skladu s drugim propisima ili
- 4) ako je većina članova uprave ili nadzornog odbora, upravnog odbora ili izvršnih direktora odnosno upravljačkog ili nadzornog tijela poduzetnika (društva kćeri), koji su tu funkciju obavljali u tekućoj i prethodnoj poslovnoj godini i još uvijek je obavljaju do sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja, bila imenovana isključivo ostvarenjem prava glasa matičnog društva koje je dioničar ili član tog poduzetnika ili
- 5) ima kontrolu nad većinom glasačkih prava dioničara ili članova u poduzetniku (društvu kćeri) na temelju sporazuma s drugim dioničarima ili članovima u tom poduzetniku i istodobno je dioničar ili član poduzetnika ili
- 6) ako može ostvarivati ili ostvaruje vladajući utjecaj ili kontrolu nad drugim poduzetnikom ili
- 7) ako se matičnim ili ovisnim poduzetnikom upravlja na jedinstvenoj osnovi temeljem ugovora, osnivačkog akta ili statuta ili
- 8) ako je obveznik primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja pojedinačno ili kao grupa te je prema tim standardima obvezan sastavljati godišnje konsolidirane financijske izvještaje.

Međutim, članak 25. Zakona o računovodstvu propisuje **izuzeća od obveze konsolidacije**. Tako je navedenom odredbom propisano da **matična društva NISU dužna** sastavljati godišnje konsolidirane financijske izvještaje za MALE GRUPE (osim onih matičnih društava čije male grupe uključuju subjekte od javnog interesa).

Male grupe poduzetnika¹ su one koje **na konsolidiranoj osnovi** na datum bilance matičnog društva **ne prelaze** granične pokazatelje u **dva od sljedeća tri uvjeta:**

- ukupna aktiva 30.000.000,00 kuna,
- prihod 60.000.000,00 kuna,
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 50 radnika.

Slijedom navedenog, s obzirom da su oba u pitanju navedena društva (matično i društvo kći) mikro poduzetnici, njihovi konsolidirani pokazatelji svrstavaju ih u malu grupu poduzetnika te stoga **matično društvo nije obvezno raditi konsolidirane** godišnje financijske izvještaje.

Odgođena porezna imovina



Na dan 31. srpnja 2021. vrijednosno smo uskladili (umanjili) 10.000 kg određene zalihe robe za 90.000,00 kuna. Do kraja 2021. vjerojatno ćemo većinu zalihe prodati i pretpostavljamo da će nam neprodano ostati npr. 700 kg navedene zalihe. Knjižimo li odgođenu poreznu imovinu na ukupan iznos od 90.000,00 kuna ili samo na vrijednosno usklađenje zaliha robe koju nismo prodali do 31. prosinca 2021.?

Odgovara: mr. sc. Zdravko Baica

Odgovor: Vrijednosno usklađenje zaliha robe je privremeno nepriznati rashod (povećava se porezna osnovica poreza na dobit u obrascu PD na kraju godine) i na te privremeno nepriznate rashode treba obračunati odgođenu poreznu imovinu samo u slučaju da navedene zalihe nisu prodane do 31. prosinca. Kada se roba proda rashod od vrijednosnog usklađenja te robe postaje porezno priznati rashod i ako smo prethodno knjižili odgođenu poreznu imovinu trebamo je stornirati. Smatram da ne treba knjižiti odgođenu poreznu imovinu prije 31. prosinca, odnosno odgođenu poreznu imovinu na vrijednosno usklađenje zaliha robe treba knjižiti samo za ispravak vrijednosti zaliha robe koja nije prodana odnosno otuđena do 31. prosinca.

Primjer:

- 1) Stanje vrijednosti zaliha robe X na dan 1. srpnja 2021. je 10.000 kg odnosno 900.000,00 kn.
- 2) Poduzetnik je procijenio da je smanjena vrijednost zaliha robe za 10% odnosno za 90.000,00 kn sa stanjem na dan 31. srpnja 2021.
- 3) Do 31. prosinca poduzetnik je prodao navedene zalihe od 9.300 kg, i to
 - potraživanje od kupaca 1.255.500,00 kn,
 - PDV 251.100,00 kn,
 - prihod od prodaje robe 1.004.400,00 kn.
- 4) Razduženje zaliha prodane robe X:
 - nabavna vrijednost (9.300 x 90,00) 837.000,00 kn,
 - vrijednosno usklađenje (9.300 x 9,00) 83.700,00 kn,
 - korigirana nabavna vrijednost 753.300,00 kn.
- 5) Pretvaranje rashoda vrijednosnog usklađenja robe X iz privremeno porezno nepriznatih u porezno priznate (9.300 x 9,00) 83.700,00 kn.
- 6) Odgođena porezna imovina na vrijednosno usklađenje zaliha robe X od 6.300 kn (90.000,00 minus 83.700,00), koja nije prodana do 31. prosinca 2021. (6.300,00 x 18%) u iznosu od 1.134,00 kn.

¹ Čl. 6. st. 2. Zakon o računovodstvu.



Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Stanje zaliha robe na dan 1. srpnja 2021.	900.000,00	6600	-
2.	Vrijednosno usklađenje zaliha robe na dan 31. srpnja 2021.	90.000,00	7161	66700
3.	Izlazni računi za prodaju robe X za razdoblje od 31. srpnja do 31. prosinca 2021:			
	■ potraživanja od kupaca	1.255.500,00	1200	-
	■ PDV	251.100,00		260030
	■ ostvareni prihod	1.004.400,00		7560
4.	Razduženje zaliha robe:			
	■ nabavna vrijednost	837.000,00	-	6600
	■ vrijednosno usklađenje	83.700,00	66700	-
	■ korigirana nabavna vrijednost (nabavna vrijednost kod prodaje robe)	753.300,00	7090	-
5.	Pretrvaranje rashoda vrijednosnog usklađenja robe X iz privremeno porezno nepriznate u porezno priznate	83.700,00	-7161	
		83.700,00	7160	
6.	Obračun odgođene porezne imovine na privremeno porezno nepriznati trošak vrijednosnog usklađenja zaliha robe X (18% na 6.300,00 kn)	1.134,00	0800	811

- 6600 - Roba u skladištu
- 66700 - Vrijednosno usklađenje robe u skladištu - privremeno porezno nepriznato
- 7161 - Vrijednosno usklađenje trgovačke robe - privremeno porezno nepriznato
- 1200 - Potraživanja od kupaca u zemlji od prodaje proizvoda, robe i usluga
- 260030- Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25% za izlazne račune
- 7560 - Prihod od prodaje robe ostalim nepovezanim poduzetnicima-pravnim osobama na domaćem tržištu
- 7090 - Nabavna vrijednost prodane robe iz skladišta
- 7160 - Vrijednosno usklađenje trgovačke robe - porezno priznato
- 0800 - Odgođena porezna imovina zbog privremeno porezno nepriznatih vrijednosnih usklađivanja zaliha
- 811 - Korekcija poreza na dobit zbog odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze

Napomene uz primjer:

- 1) Kada je 31. srpnja 2021. obavljeno vrijednosno usklađenje zaliha robe X, tada su privremeno nepriznati rashodi iznosili 90.000,00 kuna koje smo knjižili pod poslovnim događaj br.2. Međutim, za zalihi robe X koja je prodana do 31. prosinca 2021. ti rashodi postali su porezno priznati i zbog toga smo proveli knjiženje poslovnog događaja pod red.br.5., pa su ostali privremeno porezno nepriznati rashodi vrijednosnog usklađenja zaliha robe X samo za onu robu X koja nije prodana do 31. prosinca 2021. u iznosu od 6.300,00 kn (90.000,00 minus 83.700,00);
- 2) Za privremeno porezno nepriznate rashode vrijednosnog usklađenja zalihe robe X koje je provedeno tijekom 2021.g. za zalihi robe X koja je 31. prosinca i dalje ostala na zalihi (nije prodana) u iznosu od 6.300,00 kn, poduzetnik je dužan povećati poreznu osnovicu poreza na dobit na obrascu PD koji se sastavlja za 2021.g. na red. br. 21. i proknjižiti odgođenu

poreznu imovinu na te rashode onako kako smo to obavili u poslovnom događaju pod red. br. 6. primjera;

- 3) Detaljno o odgođenoj poreznoj imovini pisali smo u članku "Odgođena porezna imovina", koji je objavljen u RiPup-u br. 3/2020 na str. 55.

Porezi

PDV kod otpisa računa kod obveznika PDV-a prema naplaćenim naknadama



Trgovačko društvo je obveznik PDV-a prema naplaćenim naknadama. Otpisat ćemo zastarjelo potraživanje od drugog trgovačkog društva koji je također obveznik PDV-a. Jesmo li u navedenom slučaju obvezni platiti PDV s obzirom da otpisano potraživanje u sebi sadrži i iznos PDV-a?

Odgovara: Igor Milinović, mag. oec.

Odgovor: Sukladno čl. 125.i Zakona o porezu na dodanu vrijednost (u nastavku teksta: Zakon o PDV-u), poreznom obvezniku koji primjenjuje postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama **obveza obračuna PDV-a nastaje na dan primitka plaćanja.**

Sukladno čl. 33. st. 7. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, ako se porezna osnovica promijeni naknadno zbog opoziva, različitih vrsta popusta ili **nemogućnosti naplate**, tada porezni obveznik koji je isporučio dobra ili obavio uslugu može ispraviti iznos PDV-a ako porezni obveznik kome su isporučena dobra ili obavljene usluge ispravi odbitak pretporeza i o tome pisano izvijesti isporučitelja ili ako porezni obveznik kojemu su isporučena dobra ili obavljene usluge koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište i nije registriran za potrebe PDV-a u tuzemstvu pisano izvijesti isporučitelja da nije zatražio povrat PDV-a prema odredbama čl. 67. ili čl. 68. Zakona o PDV-u.

Po ovom pitanju izjasnila se i Porezna uprava u svome mišljenju od 23. veljače 2021. (Klasa:410-19/21-02/64, Ur. broj: 513-07-21-01/21-2) u kojem je navela sljedeće:

„Odredbe Zakona o PDV-u i Pravilnika o PDV-u nije dozvoljen jednostrani ispravak porezne obveze zbog nemogućnosti naplate. Naime, PDV koji obračuna isporučitelj, primatelju dobra ili usluge koji je obveznik PDV-a predstavlja pretporez koji on odbija od svoje porezne obveze. U skladu s navedenim, ako dođe do ispravka porezne osnovice odnosno obveze PDV-a zbog nemogućnosti naplate tada se ispravak može provesti na način propisan čl. 7. st. 7. Zakona o PDV-u, odnosno samo na način da i isporučitelj i primatelj na propisani način i za isti iznos isprave obvezu PDV-a odnosno pretporez.

Stoga, ako porezni obveznik koji plaća PDV prema naplaćenim naknadama otpiše potraživanje po računu za isporučeno dobro ili za obavljenu uslugu obvezan je obračunati, iskazati i platiti PDV po izdanom računu istekom razdoblja oporezivanja u kojem je izvršio otpis potraživanja osim ako primatelj dobra ili usluge u smislu čl. 33. St. 7. Zakona o PDV-u ispravi odbitak pretporeza i o tome ga pisano izvijesti.

Odredbom članka 160. stavka 2. Pravilnika o PDV-u propisano je da se obveza propisana čl. 33. st. 7. Zakona o PDV-u ne odnosi na ispravak računa izdanog poreznom obvezniku koji nema pravo na odbitak pretporeza ili krajnjem potrošaču. U tom slučaju obve-

za obračuna PDV-a može se prema čl. 45. st. 4. i 5. Pravilnika o PDV-u ispraviti u razdoblju oporezivanja, u kojem je prodajna cijena ili dio prodajne cijene vraćen poreznom obvezniku koji nema pravo na odbitak pretporeza ili krajnjem potrošaču, a porezni obveznik ima dokaz o povratu prodajne cijene.

Prema tome, u slučaju da je porezni obveznik izdao račun osobi koja nema pravo na odbitak pretporeza može obvezu PDV-a iskazanu u računu ispraviti u razdoblju oporezivanja u kojem raspolaže dokumentom primjerice presudom suda o ukidanju prava na potraživanje po izdanom računu. U protivnom je obvezan obračunati, iskazati i platiti PDV po izdanom računu istekom razdoblja oporezivanja u kojemu je izvršen otpis potraživanja.

Slijedom navedenog, društvo koje PDV plaća prema naplaćenim naknadama obvezno je obračunati PDV kod otpisa potraživanja od kupca (u razdoblju kada izvršen otpis) bez obzira što nije potraživanje naplatilo, osim ako kupac (koji je obveznik PDV-a) smislu čl. 33. st. 7. Zakona o PDV-u ispravi odbitak pretporeza i o tome pisano izvijesti isporučitelja.

PDV kod prodaje vozila kupljenog od građanina



Naša tvrtka je obveznik PDV-a. Osobni automobil nabavili smo 2017. godine od građanina putem ugovora o kupoprodaji te smo ga evidentirali kao dugotrajnu imovinu. S obzirom da smo navedeno vozilo kupili od građanina pri nabavci nije nam bio obračunat PDV. Hoćemo li biti obvezni kod prodaje navedenog automobila obračunati PDV?

Odgovara: Igor Milinović, mag. oec.

Odgovor: Sukladno čl. 4. st. 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (u nastavku teksta: Zakon o PDV-u), predmet oporezivanja PDV-om je isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav.

Člankom 40. st. 2. Zakona o PDV-u je propisano da su PDV-a oslobođene isporuke dobara koja se koriste isključivo za djelatnosti oslobođene PDV-a na temelju članka 39. st. 1. i čl. 40. st. 1. Zakona o PDV-u ako za ta dobra nije bio moguć odbitak pretporeza.

Sukladno čl. 27. Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (Nar. nov. br. 115/2016), PDV-a su oslobođene isporuke plovila namijenjenih za razonodu, zrakoplova, osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz za koje nije bio moguć odbitak pretporeza prema članku 61. stavku 1. točki a) Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13 i 143/14) koje porezni obveznici nabave do 31. prosinca 2017.

Slijedom navedenog, porezni obveznik **obračunava PDV po stopi 25%** kada prodaje automobil koji je nabavljen od građanina (bez obzira što pri nabavci nije bio obračunat PDV) jer Zakon o PDV-u nije predvidio oslobođenje od obračuna PDV-a za navedenu prodaju automobila.

Propisi.hr

Kada je obrtnik obvezan izvijestiti HNB o zajmovima s inozemstvom



Kada je obrtnik obvezan izvijestiti HNB za zajam koji primio ili dao u inozemstvo?

Odgovara: mr. Sandra Mihelčić, dipl. oec.

Odgovor: Sukladno čl. 52. Odluke o prikupljanju podataka za potrebe sastavljanja platne bilance, stanja inozemnog duga i stanja međunarodnih ulaganja (Nar. nov., br. 103/12, 10/14, 45/15 i 13/17), obrtnik koji tijekom godine zakluče **jedan ili više kreditnih poslova** (što uključuje i zajmove) s nerezidentom, u svojstvu dužnika ili vjerovnika, u **ukupnom iznosu većem od 70.000 eura** obvezan je o tome izvijestiti HNB.

Navedeno se primjenjuje i na kreditne poslove sklopljene u drugim valutama, ako je njihova ukupna protuvrijednost tijekom godine jednaka ili veća od 70.000 eura.

Obveza izvješćivanja HNB-a ispunjavaju se dostavljanjem **preslike ugovora o zaključenom kreditnom poslu** odnosno kreditnim poslovima s nerezidentom i to u roku od 20 kalendarskih dana nakon završetka mjeseca u kojem je nastupila obveza izvješćivanja.

Mjere dubinske analize stranke



Koje mjere moramo provesti pri dubinskoj analizi stranke sukladno propisima o sprječavanju pranja novca?

Odgovara: Božo Prelević, dipl. iur.

Odgovor: Sukladno čl. 15. Zakona o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma (Nar. nov., br. 108/17 i 39/19; u nastavku teksta: Zakon), dubinska analiza stranke obuhvaća sljedeće mjere:

- utvrđivanje identiteta stranke i provjeru njezina identiteta na osnovi dokumenata, podataka ili informacija dobivenih iz vjerodostojnoga, pouzdanoga i neovisnoga izvora, uključujući, ako ga stranka ima, kvalificirani certifikat za elektronički potpis ili elektronički pečat ili bilo koji drugi siguran, daljinski ili elektronički, postupak identifikacije koji su regulirala, priznala, odobrila ili prihvatila relevantna nacionalna tijela;
- utvrđivanje identiteta stvarnoga vlasnika stranke i poduzimanje odgovarajućih mjera za provjeru identiteta stvarnoga vlasnika stranke, uključujući poduzimanje mjera potrebnih za razumijevanje vlasničke i kontrolne strukture stranke kada je stranka trgovačko društvo, druga pravna osoba i s njome izjednačen subjekt ili trust i s njime izjednačen subjekt stranoga prava;
- prikupljanje podataka o namjeni i predviđenoj prirodi poslovnoga odnosa te drugih podataka sukladno Zakonu i temeljem njega donesenim podzakonskim propisima i;
- stalno praćenje poslovnoga odnosa, uključujući i kontrolu transakcija koje stranka obavlja tijekom poslovnoga odnosa kako bi se osiguralo da su transakcije koje se obavljaju u skladu sa saznanjima obveznika o stranci, poslovnome profilu, profilu rizika, uključujući prema potrebi i podatke o izvoru sredstava, pri čemu dokumentacija i podatci kojima obveznik raspolaže moraju biti ažurni.

Pri provedbi mjera utvrđivanja i provjere identiteta stranke te utvrđivanja stvarnoga vlasnika stranke, obveznik provedbe mjera dubinske analize stranke dužan je provjeriti je li osoba koja tvrdi da djeluje u ime stranke za to i ovlaštena te sukladno odredbama Zakona utvrditi i provjeriti identitet te osobe. Obveznik je dužan primjenjivati sve mjere dubinske analize sukladno zakonskim odredbama, pri čemu opseg primjene mjera treba ovisiti o procjeni rizika provedenoj sukladno čl. 14. Zakona. Obveznik je dužan mjere dubinske analize stranke provoditi na način propisan politikama, kontrolama i postupcima iz čl. 13. st. 1. Zakona.

Na zahtjev nadležnoga nadzornog tijela iz čl. 82. Zakona, obveznik je dužan dostaviti na uvid dokumentaciju vezanu uz analizu i procjenu rizika iz koje proizlazi da su poduzete mjere primjerene identificiranim rizicima od pranja novca i financiranja terorizma. Slučajevi u kojima obveznik mora provesti dubinsku analizu stranke određeni su u čl. 16. Zakona.



Državne potpore u obliku zajmova

mr. sc. **Silvija Pretnar Abičić**

Državne potpore obuhvaćaju određene oblike pomoći, bilo novčanih ili nenovčanih, koje se daju poduzetnicima u zamjenu ispunjavanja određenih prošlih ili budućih uvjeta koji su vezani uz poslovanje poduzetnika.

Detaljnije o računovodstvu državnih potpora pisali smo u RiPup-u br. 6/2020 u članku „Evidentiranje državne potpore“.

Kao jedna od mogućih mjera potpora, naročito u uvjetima pandemije COVID-19, je odobravanje beskamratnih kredita ili kredita po kamatnim stopama koje su niže od tržišne. Uz uvjet da su ispunjeni zahtjevi računovodstvenih standarda, ovakve kredite potrebno je obračunati kao državne potpore.

Autorica u članku prikazuje računovodstvene postupke evidentiranja potpora u obliku zajmova sukladno odredbama MRS-a 20 - Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državne pomoći.

1. Definiranje državnih potpora

Državne potpore, koje se ponekad nazivaju novčane pomoći, subvencije ili premije, imaju mnogo oblika, razlikuju se po vrsti pomoći i uvjetima koji se obično uz nju vezuju, a odnose se na pomoć koju država pruža u obliku prijenosa novčanih ili nenovčanih sredstava subjektu, u zamjenu ispunjenja određenih uvjeta u prošlosti ili budućnosti koji su povezani s poslovanjem subjekta. Prema tome, državne potpore rijetko kad su bezuvjetne, stoga će ih subjekt ostvariti tek nakon što zadovolji definirane uvjete i ispunji predviđene obveze.

Općenito, **državne potpore** mogu biti u obliku novčane pomoći (npr. za nabavu dugotrajne imovine), u obliku prijenosa nenovčane imovine (npr. zemlja ili drugi resursi koje će subjekt koristiti), kao i u obliku bespovratnih zajmova, beskamratnih zajmova i zajmova odobrenih uz kamatnu stopu nižu od tržišne kamatne stope. Državne potpore, sukladno toč. 7. MRS-a 20, uključujući i nenovčane potpore po fer vrijednosti, mogu se priznati u financijskim izvještajima samo ako postoji razumno uvjerenje da će:

- subjekt udovoljiti određenim uvjetima uz koje se te potpore daju, i
- potpore biti primljene.

Dakle, ako subjekt ne ispunji navedene uvjete, ne može priznati državnu potporu u poslovnim knjigama. Nadalje, primitak potpore sam po sebi ne podrazumijeva i ne pruža konačan dokaz da su uvjeti koji su povezani s dobivanjem potpore ispunjeni ili će biti ispunjeni. Stoga poduzetnik mora dostaviti dokaze o tome da je u određenom roku ispunio dogovorene uvjete.

Također, primatelj državne potpore obavezan je u bilješkama uz financijske izvještaje objaviti određene informacije vezane za primljene potpore, i to:

- usvojenu računovodstvenu politiku za državne potpore, uključujući usvojene metode prezentiranja u financijskim izvještajima;
- vrstu i veličinu državnih potpora priznatih u financijskim izvještajima i iskazivanje drugih oblika državne pomoći od kojih subjekt ima izravne koristi i
- neispunjene uvjete i druge nepredviđene događaje vezane za državnu pomoć koja je bila priznata.

2. Priznavanje i mjerenje državnih potpora u obliku zajmova u financijskim izvještajima

Potpore u obliku zajmova mogu se odnositi na:

- bespovratni zajam, i
- državni zajam s kamatnom stopom nižom od tržišne, uključujući i beskamratni zajam.

Bespovratni zajmovi odnose se na zajmove koje zajmodavac daje s namjerom da u određenim propisanim uvjetima oprostio otplatu. Sukladno navedenom, bespovratni zajam od države smatra se državnim potporom uz uvjet da postoji razumna izvjesnost da će subjekt udovoljiti uvjetima za oprost zajma (toč. 10. MRS-a 20). Stoga, kada postoji razumna izvjesnost da će uvjeti za oprost zajma biti zadovoljeni, primljeni iznos zajma smatra se potporom te će se evidentirati kao odgođeni prihod (a ne kao financijska obveza). Pot-



poru je potrebno priznati kao prihod i umanjiti iznos odgođenog prihoda, na sustavnoj i racionalnoj osnovi, u onom razdoblju kada se kao rashod priznaju i odnosi troškovi za čije je pokriće potpora primljena.

Potpora u obliku državnog zajma s **kamatnom stopom koja je niža od tržišne kamatne stope** smatra se državnom potporom (toč. 10.A MRS-a 20). U tom slučaju, zajam je potrebno priznati i mjeriti u skladu s odredbama MSFI-a 9 – Financijski instrumenti. Korist koju subjekt ostvaruje u obliku kamatne stope koja je niža od tržišne stope smatra se potporom, a mjeri se kao razlika između početne knjigovodstvene vrijednosti zajma utvrđene sukladno odredbama MSFI-a 9 i primljenog iznosa. Na taj način utvrđeni iznos potpore potrebno je nadalje obračunavati sukladno odredbama MRS-a 20. Prilikom utvrđivanja troškova koji se nadoknađuju potporom u obliku zajma, subjekt mora razmotriti sve uvjete i obveze koji su ispunjeni ili koji tek trebaju biti ispunjeni.

Stoga, uvažavajući odredbe MRS-a 20, potporu je potrebno priznati u račun dobiti i gubitka na sustavnoj osnovi tijekom razdoblja u kojem subjekt kao rashode priznaje one troškove za čije su pokriće potpore namijenjene. Drugim riječima, državnu potporu potrebno je priznati kao prihod na sustavnoj i racionalnoj osnovi tijekom jednog ili više razdoblja, kako bi se sučelila s troškovima za čije je pokriće namijenjena u onom periodu kada se ti troškovi priznaju kao rashod. Prihod se evidentira unutar stavke „Ostali prihodi” ili alternativno, kao odbitna stavka iskazanih povezanih rashoda, odnosno umanjenje rashoda za koje je potpora primljena.

Primjer 1. - Potpora u obliku beskamatnog kredita uz periodičnu otplatu

Društvo X d.o.o. ostvarilo je uvjete za primitak beskamatnog kredita od strane HBOR-a (mjera Obrtna sredstva COVID-19) te mu je krajem rujna 2021. godine odobren kredit u iznosu od 2.000.000 kn, na rok od 3 godine i kamatnu stopu 0%. Naknada za obradu zahtjeva te naknada za rezervaciju sredstava se ne naplaćuje. Uobičajena tržišna kamatna stopa koju bi društvo X d.o.o. platilo na kredit slične duljine i vrijednosti iznosi 3% godišnje.

S obzirom da društvo tijekom cijelog razdoblja kreditiranja neće platiti kamatu, iznos kredita potrebno je prilikom početnog priznavanja evidentirati po fer vrijednosti, odnosno diskontirati ga na sadašnju vrijednost po tržišnoj kamatnoj stopi od 3% godišnje. Početak otplate je 1 godina, a nakon toga otplata kredita je u jednakim mjesečnim ratama (24 rate).

Fer vrijednost kredita pri inicijalnom priznavanju utvrđena je u iznosu od 1.881.601 kn.

Tablica br. 1.

Razdoblje (n)	Iznos rate	Diskontni faktor	Sadašnja vrijednost obveze - u HRK	Broj rate	Iznos rate	Diskontni faktor	Sadašnja vrijednost obveze - u HRK
1	2	3	4=2/3	1	2	3	4=2/3
1 (1.10.-31.10.2021.)	-	1,003	-	19	83.333	1,049	79.472
2 (1.11.2021.-30.11.2021.)	-	1,005	-	20	83.333	1,051	79.274
3 (1.12.2021.-31.12.2021.)	-	1,008	-	21	83.333	1,054	79.076
4 (1.1.2022.-31.1.2022.)	-	1,010	-	22	83.333	1,056	78.879
5 (31.1.2022.-28.2.2022.)	-	1,013	-	23	83.333	1,059	78.682
6	-	1,015	-	24	83.333	1,062	78.486
7	-	1,018	-	25	83.333	1,064	78.290
8	-	1,020	-	26	83.333	1,067	78.095
9	-	1,023	-	27	83.333	1,070	77.900
10	-	1,025	-	28	83.333	1,072	77.706
11	-	1,028	-	29	83.333	1,075	77.512
12	-	1,030	-	30	83.333	1,078	77.319
13	83.333	1,033	80.671	31	83.333	1,080	77.126
14	83.333	1,036	80.470	32	83.333	1,083	76.934
15	83.333	1,038	80.270	33	83.333	1,086	76.742
16	83.333	1,041	80.069	34	83.333	1,089	76.551
17	83.333	1,043	79.870	35	83.333	1,091	76.360
18	83.333	1,046	79.671	36	83.341	1,094	76.176
Ukupno sadašnja vrijednost obveze							1.881.601

Telefon za konzultacije

01/ 48 36 046

01/ 49 21 739

(isključivo putem PIN-a)



RAČUNOVODSTVO
i POREZI u praksi

Ponedjeljkom i četvrtkom
od 11.00 do 15.30 sati,
utorkom, srijedom i petkom
od 8.30 do 13.00 sati.



Izračun diskontnog faktora:
diskontni faktor = $(1 + \text{mjesečna tržišna kam.stopa})^n$

Mjesečna tržišna kamatna stopa
= godišnja kamana stopa/12 mjeseci
= $3\%/12 = 0,250\%$

n= broj razdoblja;
razdoblje= oznaka razoblja tijekom trajanja najma (tj. mjesec)

Izračun: diskontni faktor $1,0025 = (1 + 0,250\%)^1$;
diskontni faktor $1,0050 = (1 + 0,250\%)^2$, itd.

Razlika između iznosa primljenog kredita i sadašnje vrijednosti kredita predstavlja potporu u iznosu od 118.399 kn, čije će se priznavanje kao prihoda dogoditi tijekom razdoblja korištenja kredita. Otplata kredita započinje u listopadu 2022. godine u mjesečnim iznosima od 83.333 kn, a kredit se naknadno obračunava primjenom metode amortiziranog troška.

Tablica br. 2.

OBVEZE PO OSNOVI KREDITA				
Raz-doblje	Početno stanje obveze - u HRK	Plaćanje kredita - u HRK	Kamata - u HRK	Završno stanje obveze - u HRK
1	2	3	4	5=(2-3+4)
1	1.881.601	-	4.794	1.886.395
2	1.886.395	-	4.651	1.891.047
3	1.891.047	-	4.818	1.895.865
4	1.895.865	-	4.831	1.900.695
5	1.900.695	-	4.374	1.905.070
6	1.905.070	-	4.854	1.909.924
7	1.909.924	-	4.709	1.914.633
8	1.914.633	-	4.878	1.919.511
9	1.919.511	-	4.733	1.924.244
10	1.924.244	-	4.903	1.929.147
11	1.929.147	-	4.915	1.934.063
12	1.934.063	-	4.769	1.938.832
13	1.938.832	83.333	4.940	1.860.438
14	1.860.438	83.333	4.587	1.781.692
15	1.781.692	83.333	4.540	1.702.899
16	1.702.899	83.333	4.339	1.623.904
17	1.623.904	83.333	3.737	1.544.308
18	1.544.308	83.333	3.935	1.464.910
19	1.464.910	83.333	3.612	1.385.188
20	1.385.188	83.333	3.529	1.305.384
21	1.305.384	83.333	3.219	1.225.270
22	1.225.270	83.333	3.122	1.145.058
23	1.145.058	83.333	2.918	1.064.643
24	1.064.643	83.333	2.625	983.934
25	983.934	83.333	2.507	903.108
26	903.108	83.333	2.227	822.002
27	822.002	83.333	2.094	740.763

OBVEZE PO OSNOVI KREDITA				
Raz-doblje	Početno stanje obveze - u HRK	Plaćanje kredita - u HRK	Kamata - u HRK	Završno stanje obveze - u HRK
1	2	3	4	5=(2-3+4)
28	740.763	83.333	1.887	659.317
29	659.317	83.333	1.517	577.501
30	577.501	83.333	1.519	495.686
31	495.686	83.333	1.222	413.575
32	413.575	83.333	1.054	331.296
33	331.296	83.333	817	248.779
34	248.779	83.333	634	166.080
35	166.080	83.333	423	83.170
36	83.170	83.341	164	-0
Ukupno		2.000.000	118.399	

IZRAČUN KAMATE				
Početak	Kraj	Broj dana	Osnovica - u HRK	Kamata - u HRK
1	2	3=(2-1)	4	5=4*3*3%/365
9/30/2021	10/31/2021	31	1.881.601	4.794
10/31/2021	11/30/2021	30	1.886.395	4.651
11/30/2021	12/31/2021	31	1.891.047	4.818
12/31/2021	1/31/2022	31	1.895.865	4.831
1/31/2022	2/28/2022	28	1.900.695	4.374
2/28/2022	3/31/2022	31	1.905.070	4.854
3/31/2022	4/30/2022	30	1.909.924	4.709
4/30/2022	5/31/2022	31	1.914.633	4.878
5/31/2022	6/30/2022	30	1.919.511	4.733
6/30/2022	7/31/2022	31	1.924.244	4.903
7/31/2022	8/31/2022	31	1.929.147	4.915
8/31/2022	9/30/2022	30	1.934.063	4.769
9/30/2022	10/31/2022	31	1.938.832	4.940
10/31/2022	11/30/2022	30	1.860.438	4.587
11/30/2022	12/31/2022	31	1.781.692	4.540
12/31/2022	1/31/2023	31	1.702.899	4.339
1/31/2023	2/28/2023	28	1.623.904	3.737
2/28/2023	3/31/2023	31	1.544.308	3.935
3/31/2023	4/30/2023	30	1.464.910	3.612
4/30/2023	5/31/2023	31	1.385.188	3.529
5/31/2023	6/30/2023	30	1.305.384	3.219
6/30/2023	7/31/2023	31	1.225.270	3.122
7/31/2023	8/31/2023	31	1.145.058	2.918
8/31/2023	9/30/2023	30	1.064.643	2.625
9/30/2023	10/31/2023	31	983.934	2.507
10/31/2023	11/30/2023	30	903.108	2.227
11/30/2023	12/31/2023	31	822.002	2.094
12/31/2023	1/31/2024	31	740.763	1.887
1/31/2024	2/28/2024	28	659.317	1.517
2/28/2024	3/31/2024	32	577.501	1.519
3/31/2024	4/30/2024	30	495.686	1.222

IZRAČUN KAMATE

Početak	Kraj	Broj dana	Osnovica - u HRK	Kamata - u HRK
1	2	3=(2-1)	4	5=4*3*3%/365
4/30/2024	5/31/2024	31	413.575	1.054
5/31/2024	6/30/2024	30	331.296	817
6/30/2024	7/31/2024	31	248.779	634
7/31/2024	8/31/2024	31	166.080	423
8/31/2024	9/30/2024	30	83.170	164
Ukupno				118.399

Ukupni trošak kamata za 2021. godinu, obračunat primjenom tržišne stope od 3% iznosi 14.264 kn te se u tom iznosu ukida odgođeni prihod u korist prihoda od državnih potpora. Ukupni trošak kamata za 2022. godinu iznosi 57.034 kn te je otplaćena glavница u iznosu od 250.000 kn, za 2023. godinu troškovi kamata iznose 37.864 kn i otplaćena glavница 1.000.000 kn, dok za period siječanj-rujan 2024. godine troškovi kamata iznose 9.237 kn i otplaćena glavница 750.000 kn.

Na godišnjoj razini se u iznosu knjiženog troška kamata ukida i odgođeni prihod u korist prihoda od državnih potpora te se na taj način ujednačavaju prihodi i rashodi u istom razdoblju, uslijed čega nema utjecaja na rezultat razdoblja.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženje u 2021. godini				
1.	Priljeni kredit			
	■ žiro račun	2.000.000,00	100	
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	1.881.601,00		982
	■ odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	118.399,00		294
2.	Priznavanje prihoda u 2021. godini			
	■ troškovi kamata	14.264,00	723	
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	14.264,00		982
	■ odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	14.264,00	294	
	■ prihodi od državnih potpora	14.264,00		766
Knjiženje u 2022. godini				
1.	Priznavanje prihoda u 2022. godini			
	■ troškovi kamata	57.034,00	723	
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	57.034,00		982
	■ odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	57.034,00	294	
	■ prihodi od državnih potpora	57.034,00		766
2.	Otplata kredita			
	■ žiro račun	250.000,00		100
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	250.000,00	982	
Knjiženje u 2023. godini				
1.	Priznavanje prihoda u 2023. godini			
	■ troškovi kamata	37.864,00	723	
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	37.864,00		982
	■ odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	37.864,00	294	
	■ prihodi od državnih potpora	37.864,00		766

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2.	Otplata kredita			
	■ žiro račun	1.000.000,00		100
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	1.000.000,00	982	
Knjiženje u 2024. godini				
1.	Priznavanje prihoda u 2024. godini			
	■ troškovi kamata	9.237,00	723	
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	9.237,00		982
	■ odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	9.237,00	294	
	■ prihodi od državnih potpora	9.237,00		766
2.	Otplata kredita			
	■ žiro račun	750.000,00		100
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	750.000,00	982	

Uzimajući u obzir navedeno, računovodstveno evidentiranje potpora u obliku beskatnog zajma je na sljedeći način:

- iznos zajma diskontirati će se na sadašnju vrijednost primjenom tržišne kamatne stope;
- razliku između ukupnog iznosa primljenog zajma i sadašnje vrijednosti zajma potrebno je evidentirati kao potporu (odgođeni prihod);
- troškove kamata potrebno je priznati po tržišnoj vrijednosti;
- iznos potpore potrebno je priznati kao prihod razdoblja na sustavnoj osnovi u iznosu knjiženog troška kamata obračunatog po tržišnoj vrijednosti.

Primjer 2. - Potpora u obliku beskatnog kredita uz jednokratnu otplatu

Društvo X d.o.o. primilo je beskatni kredit krajem rujna 2021. godine u iznosu od 3.000.000 kn na rok od 3 godine. Naknada za obradu zahtjeva te naknada za rezervaciju sredstava se ne naplaćuje. Uobičajena tržišna kamatna stopa koju bi društvo X d.o.o. platilo na kredit slične duljine i vrijednosti iznosi 4% godišnje. Otplata kredita je jednokratna, na kraju ugovornog perioda.

S obzirom da društvo tijekom cijelog razdoblja kreditiranja neće platiti kamatu, iznos kredita potrebno je prilikom početnog priznavanja evidentirati po fer vrijednosti, odnosno diskontirati ga na sadašnju vrijednost po tržišnoj kamatnoj stopi od 4% godišnje.

Fer vrijednost kredita pri inicijalnom priznavanju utvrđena je u iznosu od 2.666.989 kn.

Tablica br. 1.

Razdoblje (n)	Iznos rate	Diskontni faktor	Sadašnja vrijednost obveze - u HRK
1	2	3	4=2/3
1 (1.10.2021.-30.9.2022.)	-	1,040	-
2 (1.10.2022.-30.9.2023.)	-	1,082	-
3 (1.10.2023.-30.9.2024.)	3.000.000	1,125	2.666.989
Ukupno sadašnja vrijednost obveze			2.666.989

TELEFON ZA KONZULTACIJE
Ponedjeljkom i četvrtkom
od 11.00 do 15.30 sati,
utorkom, srijedom i petkom
od 8.30 do 13.00 sati.

01/48 36 046 i 01/49 21 739



Izračun diskontnog faktora:
 $\text{diskontni faktor} = (1 + \text{godišnja tržišna kam.stopa})^n$
 $n = \text{broj razdoblja}$
 razdoblje = oznaka razoblja tijekom trajanja najma (tj. godina)

Izračun:
 diskontni faktor 1,0400 = $(1 + 4\%)^1$;
 diskontni faktor 1,0816 = $(1 + 4\%)^2$, itd.

Razlika između iznosa primljenog kredita i sadašnje vrijednosti kredita predstavlja potporu u iznosu od 333.011 kn, čije će se priznavanje kao prihoda odgoditi tijekom razdoblja korištenja kredita. Kredit se naknadno obračunava primjenom metode amortiziranog troška.

Tablica br. 2.

OBVEZE PO OSNOVI KREDITA				
Razdoblje	Početno stanje obveze - u HRK	Plaćanje kredita - u HRK	Kamata - u HRK	Završno stanje obveze - u HRK
1	2	3	4	5=(2-3+4)
1	2.666.989	-	26.597	2.693.586
2	2.693.586	-	107.743	2.801.329
3	2.801.329	-	112.053	2.913.382
4	2.913.382	3.000.000	86.618	- 0
Ukupno		3.000.000	333.011	-

IZRAČUN KAMATE				
Početak	Kraj	Broj dana	Osnovica - u HRK	Kamata - u HRK
1	2	3=(2-1)	4	5=4*3*4%/365
10/1/2021	12/31/2021	91	2.666.989	26.597
12/31/2021	12/31/2022	365	2.693.586	107.743
12/31/2022	12/31/2023	365	2.801.329	112.053
12/31/2023	9/30/2024	274	2.913.382	86.618
Ukupno				333.011

Ukupni trošak kamata za 2021. godinu, obračunat primjenom tržišne stope od 4% iznosi 26.597 kn te se u tom iznosu ukida odgođeni prihod u korist prihoda od državnih potpora. Ukupni trošak kamata za 2022. godinu iznosi 107.743 kn, za 2023. godinu troškovi kamata iznose 112.053 kn, dok za period siječanj-rujan 2024. godine troškovi kamata iznose 86.618 kn i otplaćena glavnica 3.000.000 kn.

Na godišnjoj razini se u iznosu knjiženog troška kamata ukida i odgođeni prihod u korist prihoda od državnih potpora te se na taj način ujednačavaju prihodi i rashodi u istom razdoblju, uslijed čega nema utjecaja na rezultat razdoblja.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženje u 2021. godini				
1.	Primljeni kredit			
	■ žiro račun	3.000.000,00	100	
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	2.666.989,00		982
	■ odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	333.011,00		294

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2. Priznavanje prihoda u 2021. godini				
	■ troškovi kamata	26.597,00	723	
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	26.597,00		982
	■ odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	26.597,00	294	
	■ prihodi od državnih potpora	26.597,00		766
Knjiženje u 2022. godini				
1. Priznavanje prihoda u 2022. Godini				
	■ troškovi kamata	107.743,00	723	
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	107.743,00		982
	■ odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	107.743,00	294	
	■ prihodi od državnih potpora	107.743,00		766
Knjiženje u 2023. godini				
1. Priznavanje prihoda u 2023. Godini				
	■ troškovi kamata	112.053,00	723	
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	112.053,00		982
	■ odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	112.053,00	294	
	■ prihodi od državnih potpora	112.053,00		766
Knjiženje u 2024. godini				
1. Priznavanje prihoda u 2024. godini				
	■ troškovi kamata	86.618,00	723	
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	86.618,00		982
	■ odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	86.618,00	294	
	■ prihodi od državnih potpora	86.618,00		766
2. Otplata kredita				
	■ žiro račun	3.000.000,00		100
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	3.000.000,00	982	

Primjer 3. - Potpora u obliku zajma s nižom kamatnom stopom od tržišne kamatne stope (mjesečno plaćanje kamate i jednokratni povrat glavnice)

Društvo X d.o.o. primilo je krajem rujna 2021. godine dugoročni kredit banke u iznosu od 1.000.000 kn i uz kamatnu stopu od 2% godišnje. Otplata glavnice kredita je jednokratna na kraju 3. godine (30.09.2024. godine), dok je plaćanje kamata godišnje, i to na 30.09.2022. godine, 30.09.2023. godine i 30.09.2024. godine. Kamata se plaća u iznosu od 20.000 kn obračunatom na glavnicu od 1.000.000 kn po stopi od 2%. Tržišna kamatna stopa iznosi 5% godišnje.

Prilikom početnog priznavanja, fer vrijednost kredita utvrđena diskontiranjem kredita na sadašnju vrijednost primjenom tržišne kamatne stope od 5% utvrđena je u iznosu od 918.303 kn.

Tablica br. 1.

Razdoblje (n)	Iznos rate	Diskontni faktor	Sadašnja vrijednost obveze - u HRK
1	2	3	4=2/3
1 (1.10.2021.-30.9.2022.)	20.000	1,050	19.048
2 (1.10.2023.-30.9.2023.)	20.000	1,103	18.141
3 (1.10.2023.-30.9.2024.)	1.020.000	1,158	881.114
Ukupno sadašnja vrijednost obveze			918.303



Izračun diskontnog faktora:

diskontni faktor = $(1 + \text{godišnja tržišna kam.stopa})^n$

n = broj razdoblja;

razdoblje = oznaka razdoblja tijekom trajanja najma (tj. godina)

Izračun:

diskontni faktor 1,0500 = $(1 + 5\%)^1$;diskontni faktor 1,1025 = $(1 + 5\%)^2$, itd.

Razlika između iznosa primljenog kredita i sadašnje vrijednosti kredita predstavlja potporu u iznosu od 81.697 kn, čije će se priznavanje kao prihoda odgoditi tijekom razdoblja korištenja kredita. Kredit se naknadno obračunava primjenom metode amortiziranog troška, koristeći tržišnu kamatnu stopu. Međutim, kamate je potrebno izračunati i primjenom niže (subvencionirane) kamatne stope koja se obračunava na iznos neotplaćene glavnice.

Tablica br. 2.

OBVEZE PO OSNOVI KREDITA				
Razdoblje	Početno stanje obveze - u HRK	Plaćanje kredita - u HRK	Kamata - u HRK	Završno stanje obveze - u HRK
1	2	3	4	5=(2-3+4)
30.9.-31.12.2021.	918.303	-	11.573	929.876
1.1.2022.-30.09.2022.	929.876	20.000	34.775	944.651
1.10.2022.-31.12.2022.	944.651	-	11.905	956.556
1.1.2023.-30.09.2023.	956.556	20.000	35.773	972.329
1.10.2023.-31.12.2023.	972.329	-	12.254	984.583
1.1.2024.-30.09.2024.	984.583	1.020.000	35.417	-0
Ukupno			141.697	-

IZRAČUN KAMATE PO TRŽIŠNOJ KAMATNOJ STOPI				
Početak	Kraj	Broj dana	Osnovica - u HRK	Kamata - u HRK
1	2	3=(2-1)	4	5=4*3*5%/365
9/30/2021	12/31/2021	92	918.303	11.573
12/31/2021	9/30/2022	273	929.876	34.775
9/30/2022	12/31/2022	92	944.651	11.905
12/31/2022	9/30/2023	273	956.556	35.773
9/30/2023	12/31/2023	92	972.329	12.254
12/31/2023	9/30/2024	274	984.583	35.417
Ukupno				141.697

Troškovi kamata obračunati po tržišnoj kamatnoj stopi od 5% ukupno iznose 141.697 kn, dok troškovi kamata obračunati po ugovorenoj nižoj stopi ukupno iznose 60.000 kn. Iznos potpore (odgođeni prihod) utvrđen kao razlika kamata obračunatih po tržišnoj kamatnoj stopi i nižoj kamatnoj stopi ukupno iznosi 81.697 kn, te je po obračunskim razdobljima kako slijedi:

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u

Cijena: 980⁰⁰ kn + PDV

T: 01 / 49 21 737

Tablica br. 3

ODGOĐENI PRIHOD			
Razdoblje	Kamata obračunata po tržišnoj kamatnoj stopi	Kamata obračunata po ugovorenoj nižoj kamatnoj stopi	Iznos odgođenog prihoda
1	2	3	4=(2-3)
30.9.-31.12.2021.	11.573	5.041	6.532
1.1.2022.-30.09.2022.	34.775	14.959	19.816
1.10.2022.-31.12.2022.	11.905	5.041	6.864
1.1.2023.-30.09.2023.	35.773	14.959	20.814
1.10.2023.-31.12.2023.	12.254	5.041	7.213
1.1.2024.-30.09.2024.	35.417	14.959	20.458
Ukupno	141.697	60.000	81.697

IZRAČUN KAMATE PO UGOVORENOJ NIŽOJ KAMATNOJ STOPI				
Početak	Kraj	Broj dana	Osnovica - u HRK	Kamata - u HRK
1	2	3=(2-1)	4	5=4*3*2%/365
9/30/2021	12/31/2021	92	1.000.000	5.041
12/31/2021	9/30/2022	273	1.000.000	14.959
9/30/2022	12/31/2022	92	1.000.000	5.041
12/31/2022	9/30/2023	273	1.000.000	14.959
9/30/2023	12/31/2023	92	1.000.000	5.041
12/31/2023	9/30/2024	274	1.000.000	14.959
Ukupno				60.000

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženje u 2021. godini				
1.	Primljeni kredit			
	■ žiro račun	1.000.000,00	100	982
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	918.303,00		
	■ odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	81.697,00		294
2.	Knjiženje troškova kamata			
	■ troškovi kamata	11.573,00	723	982
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	11.573,00		
3.	Knjiženje prihoda			
	■ odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	6.532,00	294	
	■ prihodi od državnih potpora	6.532,00		766
Knjiženje u 2022. godini				
1.	Knjiženje troškova kamata			
	■ troškovi kamata	46.680,00	723	982
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	46.680,00		
2.	Knjiženje prihoda			
	■ odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	26.680,00	294	
	■ prihodi od državnih potpora	26.680,00		766
3.	Plaćanje kamata			
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	20.000,00	982	
	■ žiro račun	20.000,00		100



Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženje u 2023. godini				
1.	Knjiženje troškova kamata			
	■ troškovi kamata	48.027,00	723	
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	48.027,00		982
2.	Knjiženje prihoda			
	■ odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	28.027,00	294	
	■ prihodi od državnih potpora	28.027,00		766
3.	Plaćanje kamata			
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	20.000,00	982	
	■ žiro račun	20.000,00		100
Knjiženje u 2024. godini				
1.	Knjiženje troškova kamata i plaćanja kamata			
	■ troškovi kamata	35.418,00	723	
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	35.418,00		982
2.	Knjiženje prihoda			
	■ odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	20.458,00	294	
	■ prihodi od državnih potpora	20.458,00		766
3.	Otplata kredita (glavnica i kamate)			
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	1.020.000,00	982	
	■ žiro račun	1.020.000,00		100

Uzimajući u obzir navedeno, računovodstveno evidentiranje potpore u obliku beskamatnog zajma je na sljedeći način:

- iznos zajma diskontirati će se na sadašnju vrijednost primjenom tržišne kamatne stope;
- razliku između ukupnog iznosa primljenog zajma i sadašnje vrijednosti zajma potrebno je evidentirati kao potporu (odgođeni prihod);
- troškove kamata potrebno je priznati po tržišnoj vrijednosti;
- iznos potpore potrebno je priznati kao prihod razdoblja na sustavnoj osnovi u iznosu razlike između knjiženog troška kamata obračunatog po tržišnoj vrijednosti i troškova kamata utvrđenih primjenom niže kamatne stope.

Primjer 4. - Potpora u obliku zajma s nižom kamatnom stopom od tržišne kamatne stope (polugodišnja otplata glavnice i kamata)

Društvo X d.o.o. primilo je krajem lipnja 2021. godine dugoročni kredit banke u iznosu od 1.500.000 kn i uz kamatnu stopu od 2% godišnje. Otplata glavnice kredita i kamata je polugodišnja (1. rata dospijeva 31.12.2021. godine, 2. rata dospijeva 30.6.2022. godine, 3. rata dospijeva 31.12.2022. godine, itd.). Konačno dospijeće je 30.06.2024. godine. Kamata koja dospijeva na plaćanje obračunava se po stopi od 2%. Tržišna kamatna stopa iznosi 5% godišnje.

Prilikom početnog priznavanja, fer vrijednost kredita utvrđena diskontiranjem kredita na sadašnju vrijednost primjenom tržišne kamatne stope od 5% utvrđena je u iznosu od 1.426.292 kn.

Tablica br. 1.

Razdoblje (n)	Iznos rate	Diskontni faktor	Sadašnja vrijednost obveze - u HRK
1	2	3	4=2/3
1 (1.7.2021.-31.12.2021.)	265.123	1,025	258.657
2 (1.1.2022.-30.6.2022.)	262.397	1,051	249.753
3 (1.7.2022.-31.12.2022.)	260.082	1,077	241.512
4 (1.1.2023.-30.6.2023.)	257.438	1,104	233.227
5 (1.7.2023.-31.12.2023.)	255.041	1,131	225.419
6 (1.1.2024.-30.6.2024.)	252.494	1,160	217.725
Ukupno sadašnja vrijednost obveze			1.426.293

IZRAČUN KAMATE PO TRŽIŠNOJ KAMATNOJ STOPI				
Početak	Kraj	Broj dana	Osnovica - u HRK	Kamata - u HRK
1	2	3=(2-1)	4	5=4*3*5%/365
6/30/2021	12/31/2021	184	1.426.293	35.950
12/31/2021	6/30/2022	181	1.197.120	29.682
6/30/2022	12/31/2022	184	964.405	24.308
12/31/2022	6/30/2023	181	728.631	18.066
6/30/2023	12/31/2023	184	489.259	12.332
12/31/2023	6/30/2024	182	246.550	5.945
Ukupno				126.283

Izračun diskontnog faktora:

$$\text{diskontni faktor} = (1 + \text{polugodišnja tržišna kam.stopa}) ^ n$$

Polugodišnja tržišna kamatna stopa

$$= \text{godišnja kamatna stopa} / 2$$

$$= 5\% / 2 = 2,5\%$$

n = broj razdoblja;
 razdoblje = oznaka razdoblja tijekom trajanja najma (tj. polugodišnje)

Izračun:
 diskontni faktor 1,0250 = $(1 + 2,5\%) ^ 1$;
 diskontni faktor 1,0506 = $(1 + 2,5\%) ^ 2$, itd.

Razlika između iznosa primljenog kredita i sadašnje vrijednosti kredita predstavlja potporu u iznosu od 73.708 kn, čije će se priznavanje kao prihoda odgoditi tijekom razdoblja korištenja kredita. Kredit se naknadno obračunava primjenom metode amortiziranog troška, koristeći tržišnu kamatnu stopu. Međutim, kamate je potrebno izračunati i primjenom niže (subvencionirane) kamatne stope koja se obračunava na iznos neotplaćene glavnice.

Telefon za konzultacije
01/48 36 046
01/49 21 739
 (isključivo putem PIN-a)

RAČUNOVODSTVO
i POREZI u praksi

Ponedjeljkom i četvrtkom
 od 11.00 do 15.30 sati,
utorkom, srijedom i petkom
 od 8.30 do 13.00 sati.



Tablica br. 2.

OBVEZE PO OSNOVI KREDITA				
Razdoblje	Početno stanje obveze - u HRK	Plaćanje kredita - u HRK	Kamata - u HRK	Završno stanje obveze - u HRK
1	2	3	4	5=(2-3+4)
30.6.2021.-31.12.2021.	1.426.293	265.123	35.950	1.197.120
1.1.2022.-30.6.2022.	1.197.120	262.397	29.682	964.405
1.7.2022.-31.12.2022.	964.405	260.082	24.308	728.631
1.1.2023.-30.6.2023.	728.631	257.438	18.066	489.259
1.7.2023.-31.12.2023.	489.259	255.041	12.332	246.550
1.1.2024.-30.6.2024.	246.550	252.494	5.945	0
Ukupno		1.552.575	126.283	-

IZRAČUN KAMATE PO UGOVORENOJ NIŽOJ KAMATNOJ STOPI				
Početak	Kraj	Broj dana	Osnovica - u HRK	Kamata - u HRK
1	2	3=(2-1)	4	5=4*3*2%/365
6/30/2021	12/31/2021	184	1.500.000	15.123
12/31/2021	6/30/2022	181	1.250.000	12.397
6/30/2022	12/31/2022	184	1.000.000	10.082
12/31/2022	6/30/2023	181	750.000	7.438
6/30/2023	12/31/2023	184	500.000	5.041
12/31/2023	6/30/2024	182	250.000	2.494
Ukupno				52.575

Otplatni plan kredita je kako slijedi:

Tablica br. 3.

Razdoblje (n)	Glavnica	Kamate	Ukupna otpлата
1	2	3	4=2+3
1 (1.7.2021.-31.12.2021.)	250.000	15.123	265.123
2 (1.1.2022.-30.6.2022.)	250.000	12.397	262.397
3 (1.7.2022.-31.12.2022.)	250.000	10.082	260.082
4 (1.1.2023.-30.6.2023.)	250.000	7.438	257.438
5 (1.7.2023.-31.12.2023.)	250.000	5.041	255.041
6 (1.1.2024.-30.6.2024.)	250.000	2.494	252.494
Ukupno	1.500.000	52.575	1.552.575

Troškovi kamata obračunati po tržišnoj kamatnoj stopi od 5% ukupno iznose 126.283 kn, dok troškovi kamata obračunati po ugovorenoj nižoj stopi ukupno iznose 52.575 kn. Iznos potpore (odgođeni prihod) utvrđen kao razlika kamata obračunatih po tržišnoj kamatnoj stopi i nižoj kamatnoj stopi ukupno iznosi 73.708 kn, te je po obračunskim razdobljima kako slijedi:



Objavite financijske izvještaje u RiPup-u

Cijena: **980⁰⁰ kn + PDV**
T: **01 / 49 21 737**

Tablica br. 4.

ODGOĐENI PRIHOD			
Razdoblje	Kamata obračunata po tržišnoj kamatnoj stopi	Kamata obračunata po ugovorenoj nižoj kamatnoj stopi	Iznos odgođenog prihoda
1	2	3	4=(2-3)
30.6.2021.-31.12.2021.	35.950	15.123	20.827
1.1.2022.-30.6.2022.	29.682	12.397	17.285
1.7.2022.-31.12.2022.	24.308	10.082	14.226
1.1.2023.-30.6.2023.	18.066	7.438	10.628
1.7.2023.-31.12.2023.	12.332	5.041	7.291
1.1.2024.-30.6.2024.	5.945	2.494	3.451
Ukupno	126.283	52.575	73.708

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženje u 2021. godini				
1.	Primljeni kredit			
	■ žiro račun	1.500.000,00	100	
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	1.426.292,00		982
	■ odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	73.708,00		294
2.	Knjiženje troškova kamata			
	■ troškovi kamata	35.950,00	723	
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	35.950,00		982
3.	Knjiženje prihoda			
	■ odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	20.827,00	294	
	■ prihodi od državnih potpora	20.827,00		766
4.	Otplata kredita (glavnica i kamate)			
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	265.123,00	982	
	■ žiro račun	265.123,00		100
Knjiženje u 2022. godini				
1.	Knjiženje troškova kamata (1.1.-30.6.2022.)			
	■ troškovi kamata	29.682,00	723	
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	29.682,00		982
2.	Knjiženje prihoda			
	■ odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	17.285,00	294	
	■ prihodi od državnih potpora	17.285,00		766
3.	Otplata kredita (glavnica i kamate)			
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	262.397,00	982	
	■ žiro račun	262.397,00		100
1.	Knjiženje troškova kamata (1.7.-31.12.2022.)			
	■ troškovi kamata	24.308,00	723	
	■ dugoročni krediti od banaka u zemlji	24.308,00		982
2.	Knjiženje prihoda			
	■ odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora	14.226,00	294	
	■ prihodi od državnih potpora	14.226,00		766



Prihod od upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga (interna realizacija)

Neven Baica, mag. oec.

U ovom članku pišemo o poslovnim događajima koji se evidentiraju kao stavka prihoda na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga. Radi se o prihodu koji nije ostvaren na tržištu već se radi o takozvanoj internoj realizaciji kao posljedici korištenja vlastitih proizvoda, robe i usluga za vlastite potrebe.

1. Uvod

Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br. 95/16 i 44/20; u daljnjem tekstu **Pravilnik o izvještavanju**) propisan je sadržaj financijskih izvješća, te među ostalima i sadržaj obrasca računa dobiti i gubitka. Kao posebna pozicija poslovnih prihoda na poziciji I.3 Obrasca RDG iskazuju se prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda robe i usluga iskazuju se na poziciji I.3 navedenog obrasca kao dio poslovnih prihoda.



istićemo...

Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda robe i usluga **iskazuju se na istoimenoj poziciji I.3 obrasca računa dobiti i gubitka.**

Slika 1. Prikaz dijela elektroničkog obrasca računa dobiti i gubitka (GFI-POD ver. 3.0.0.)

Navigacija	Naslovna	RefStr	Bilanca	RDG	Dodatni	NT_I	NT_D
RAČUN DOBITI I GUBITKA							
za razdoblje _____. do _____.							
Obveznik: _____;							
Naziv pozicije						AOP oznaka	Rbr. bilješke
1						2	3
I. POSLOVNI PRIHODI (AOP 126 do 130)						125	
1. Prihodi od prodaje s poduzetnicima unutar grupe						126	
2. Prihodi od prodaje (izvan grupe)						127	
3. Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga						128	
4. Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe						129	
5. Ostali poslovni prihodi (izvan grupe)						130	
II. POSLOVNI RASHODI (AOP 132+133+137+141+142+143+146+153)						131	
1. Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda						132	
2. Materijalni troškovi (AOP 134 do 136)						133	
a) Troškovi sirovina i materijala						134	
b) Troškovi prodane robe						135	
c) Ostali vanjski troškovi						136	



U ovom članku pišemo o poslovnim događajima koji se evidentiraju na poziciji Obrascia RDG I.3 - *Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga*. Radi se o prihodu koji nije ostvaren prodajom proizvoda i usluga na tržištu već se radi o takozvanoj **internoj realizaciji**¹ koja nastaje kada se vlastiti proizvodi i usluge koriste u druge poslovne svrhe, kao što je promidžba, reprezentacija i sl.

Kroz praktične primjere prikazujemo sheme evidentiranja poslovnih događaja kod kojih se javlja ova vrsta prihoda. Neki od takvih poreznih događaja smatraju se oporezivom isporukom, dok drugi ne. U svakom od tih poslovnih događaja uz prihod obavezno se iskazuje i trošak, koji može biti priznat, nepriznat ili djelomično priznat u poreznoj bilanci. Iz tog razloga, u ovom članku, bavimo se i poreznim tretmanom troškova nastalih upotrebom vlastitih proizvoda, robe i usluga.

Obzirom da sadržaj pozicije obrasca RDG I.3 - **Prihod na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga** nije pojašnjen računovodstvenim standardima, te da uputa nema niti u Pravilniku o izvještavanju, ovim člankom ulažemo dodatni napor u pojašnjavanju koje sve transakcije treba uključiti u tu poziciju, te ističemo i određene nedoumice i probleme zbog kojih dozvoljavamo i drugačiji pristup ovoj temi koji nazivamo *alternativnim*.

U RiPup-ovom kontnom planu 2017. prihod na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga evidentira se na kontu **760** za koja su pripremljena i analitička konta na slijedeći način:

76 -	Ostali poslovni prihodi s nepovezanim poduzetnicima i ostalim osobama (Pozicija I.3. i I.5)
760 -	Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga za vlastite potrebe (Pozicija I.3)
7600 -	Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda za vlastite potrebe
76000 -	Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda za dugotrajnu imovinu
76001 -	Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda za reprezentaciju
76002 -	Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda za reklamu
76003 -	Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda za plaće u naravi
76004 -	Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda za sitan inventar, ambalažu i auto gume
76009 -	Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda za ostale vlastite potrebe
7601 -	Prihodi na temelju upotrebe vlastitih usluga za vlastite potrebe
76010 -	Prihodi na temelju upotrebe vlastitih usluga prijevoza pri nabavi dugotrajne imovine
76011 -	Prihodi na temelju upotrebe vlastitih usluga prijevoza pri nabavi kratkotrajne imovine
76019 -	Prihodi na temelju upotrebe ostalih vlastitih usluga za vlastite potrebe
7602 -	Prihodi na temelju upotrebe vlastitih robe za vlastite potrebe
76020 -	Prihodi na temelju upotrebe vlastite robe za dugotrajnu imovinu
76021 -	Prihodi na temelju upotrebe vlastite robe za reprezentaciju
76022 -	Prihodi na temelju upotrebe vlastite robe za reklamu
76023 -	Prihodi na temelju upotrebe vlastite robe za plaće u naravi
76024 -	Prihodi na temelju upotrebe vlastite robe za sitan inventar, ambalažu i auto gume
76029 -	Prihodi na temelju upotrebe vlastite robe za ostale vlastite potrebe

1.1. Koje transakcije se smatraju internom realizacijom?

U odredbama **Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja**² (u daljnjem tekstu HSFI) prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda robe i usluga se ne spominju pa možemo naglasiti da navedeni propis ne utvrđuje obvezu evidentiranja poslovnih događaja na ovoj vrsti prihoda.

Dakle, obveza evidentiranja navedenog prihoda proizlazi isključivo iz zahtjeva strukture računa dobiti i gubitka propisane Pravilnikom o izvještavanju.

Obzirom da *Pravilnik o izvještavanju* ne pojašnjava koje poslovne događaje treba evidentirati na pojedinoj poziciji financijskih izvještaja proizlazi da je **jedina uputa o sadržaju pozicije I.3 - Prihod na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga je njezin naziv.**

Iz samog naziva proizlazi da se **ovaj prihod iskazuje prilikom upotrebe za vlastite potrebe:**

- **proizvoda** (konta skupine 63),
- **robe** (konta skupine 66) i
- **usluga** (neovisno o tome da li postoje zalihe).

Smatramo, da iz navedenog proizlazi da se **navedeni prihod ne koristi kod upotrebe:**

- dugotrajne imovine poduzetnika,
- zaliha sirovina i materijala,
- zaliha sitnog inventara i
- ostale imovine poduzetnika koja se ne smatra proizvodima ili robom.

U širem smislu promatrano, konto *prihoda na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga* koristi se u svim slučajevima kada smo upotrijebili proizvode, robu i usluge za obavljanje poslovnih aktivnosti, a kada se ne radi o prodaji. Upotrebom se stoga ne smatraju manjkovi na zalihama. No, ova definicija nije dovoljno precizna, i mogla bi obuhvatiti ogroman broj transakcija osobito u vezi dijela koji se odnosi na usluge. Pojam *prihoda na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga* **može se promatrati i u užem smislu**, kao prihod koji nastaje od transakcija upotrebe vlastitih resursa kojima se ne stvaraju trenutne ekonomske koristi, ali su svakako usmjerene na stvaranje budućih. Navedeno sužava broj transakcija koje se iskazuju preko interne realizacije, te smo ovaj pristup pojasnili u poglavlju 6. ovog članka.

No, da bi stekli dojam o kakvim se poslovnim događajima radi treba promotriti za koje oblike upotrebe proizvoda, robe i usluga se ispunjava pozicija I.3 obrasca RDG.

Kada se proizvodi, dobra i usluge prodaju, ostvaruju se izravne ekonomske koristi. No, u određenim slučajevima proizvodi dobra i usluge upotrebljavaju se na način kojima se ne stvaraju izravne ekonomske koristi. Tako u slučajevima kada se dobra koje poduzetnik prodaje upotrijebe kao dugotrajna imovina ili primjerice potrošni materijal, u tom trenutku ne nastaju izravne ekonomske koristi, ali se očekuje da će se upotrebom te imovine u budućnosti određene ekonomske koristi ostvariti. Isto vrijedi i u slučaju darovanja dobara i proizvoda u svrhu reprezentacije i promidžbe kojima je osnovna svrha upravo povećanje budućih ekonomskih koristi. Premda korištenje dobara za potrebe donacije na prvi pogled ne može biti izdatak vezan uz poslovanje, to u svim slučajevima ne mora biti tako. Ukoliko se usredotočimo isključivo na pojam *upotreba* i činjenicu da smo imali potrebu darovanja, preostaje nam samo utvrditi da li ta potreba ima ikakve značajke poslovne aktivnosti. Stoga prema

1 U ovom članku radi jednostavnosti izražavanja koristimo i tradicionalne pojmove "interna realizacija" i "prihod od interne realizacije" kao sinonime izrazu "prihod na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, dobara i usluga".

2 Odluka o objavljivanju hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (Nar. nov., br. 86/15, 105/20 i 9/21)



široj definiciji interne realizacije, svako davanje proizvoda, roba i usluge bez naknade pravnim i fizičkim osobama izvan poduzetnika evidentira se preko prihoda na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga.

U nastavku dajemo pregled najčešćih pojava oblika upotrebe proizvoda, robe i usluga koji se evidentiraju preko prihoda na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga, grupiran u četiri skupine:

1. Prijenos proizvoda i dobara na dugotrajnu imovinu poduzetnika

U slučaju potrebe proizvođačka društva mogu za potrebe vlastitog poslovanja proizvesti određeni predmet koji se sa zaliha gotovih proizvoda izuzima i evidentira kao dugotrajna imovina. Isto to trgovina može učiniti sa svojih zaliha trgovačke robe. Uobičajeni poslovni događaj u ovoj skupini javlja se u građevinskim tvrtkama koji proizvedu primjerice poslovnu zgradu za potrebe svoje administracije ili kada proizvođači alatnih strojeva proizvedu stroj za vlastitu proizvodnju.

2. Upotreba vlastitih proizvoda, robe i usluga pri nabavi i održavanju dugotrajne imovine

Proizvodi, roba i usluge poduzetnika mogu biti upotrijebljeni i pri likom nabave i održavanja dugotrajne imovine. Primjer su dobra i usluge uključene u investicijsko održavanje građevinskog objekta, ili korištenje vlastitog prijevoza pri dopremi dugotrajne imovine na mjesto gdje će ga poduzetnik koristiti za potrebe poslovanja.

3. Upotreba (prijenos) proizvoda i robe na zalihe za vlastitu upotrebu ili izravno u potrošnju

Radi se o slučajevima kada primjerice trgovina prenosi auto gume sa zaliha prodavaonice na zalihe auto guma radi korištenja na vlastitim vozilima ili proizvođač papira izuzme papirnu ambalažu sa gotovih proizvoda i evidentira ga na zalihi uredskog materijala ili u slučaju da se odmah utroše iskaže kao trošak uredskog materijala.

4. Upotreba vlastitih usluga za razne poslovne namjene

Poslovni događaji bili bi primjerice: autoservis popravlja vlastiti auto, društvo vlastitim prijevoznim kapacitetima doprema zaliha sirovine i materijala od dobavljača do svog skladišta i sl.

5. Upotreba za promidžbu, reprezentaciju i darovanja

Radi se o korištenju proizvoda dobara i usluga koje se poslovnim partnerima, radnicima ili trećim pravnim i fizičkim osobama ustupaju bez naknade. U ovu kategoriju primjerice ulazi i korištenje službenog automobila u privatne svrhe radnika.

Premda se sve navedene transakcije evidentiraju preko prihoda na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga, zbog izrazito različitog poreznog učinka u pogledu poreza na dobit, PDV-a i poreza na dohodak ove transakcije možemo razdvojiti u **dvije zasebne skupine**:

- upotreba vlastitih proizvoda, roba i usluga za poslovanje** - prijenos proizvoda i robe u dugotrajnu imovinu, prijenos robe u proizvodnju, korištenje usluge vlastitog prijevoza kod nabave zaliha i sl (točke 1. do 4.)
- isporuke bez naknade** - besplatno davanje proizvoda, roba i usluga drugim pravnim i fizičkim osobama za različite namjene (reprezentacija, promidžba, donacija (točka 5.).

Na kraju treba istaći da upotreba prihoda na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga ne samo da nije propisana računovodstvenim standardima, već u njima možemo pronaći dokaze da nije niti dozvoljena na što ukazuje točka HSFI-a 15.3:

"Prihod je povećanje ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja imovine ili smanjenja obveza, kada ti priljevi imaju za posljedicu povećanje kapitala, osim povećanja kapitala koje se odnosi na unose od strane sudionika u kapitalu"

Vjerojatno upravo iz ovog razloga postoji diskontinuitet upotrebe prihoda na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga u proteklih 10 godina kojeg pojašnjavamo u nastavku.

1.2. Povijest korištenja prihoda i pozicije prihoda od interne realizacije

Iz svega navedenog jasno je da prihod na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga nosi značajke koje ga odvajaju od ostalih prihoda poduzetnika, osobno od onih koji su ostvareni na tržištu prodajom. Postojanje i visina ovih prihoda pružaju određene dodatne informacije pri tumačenju rezultata poslovanja, pa iz toga proizlazi logika da taj prihod ima vlastitu poziciju u obrascu računa dobiti i gubitka.

Premda pozicija prihoda na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga ima dug staž u financijskom izvještavanju, činjenica da takav prihod nije u potpunosti sukladan računovodstvenim standardima, postoji diskontinuitet u njezinoj primjeni. Naime Izmjenama Pravilnika o izvještavanju iz Nar. nov., br. 130/10. propisan je sadržaj računa dobiti i gubitka bez navedene pozicije. Pozicija prihoda na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga ponovo je vraćena Pravilnikom o izvještavanju objavljenim u Nar. nov., br. 95/16. Dakle, pozicija prihoda na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga nije postojala u financijskim izvještajima za 2010. do 2015. god.

Stav savjetnika časopisa RiPup i za to razdoblje bio je da se neovisno o ukinutoj poziciji način evidentiranja ne mijenja, jer ukidanjem pozicije nije ujedno i uvedena zabrana upotrebe konta prihoda od upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga.



ističemo...

Dakle, neovisno o tome što u razdoblju od 2010. do 2015. godine pozicije *interne realizacije* nije bilo u financijskim izvještajima, smatramo da je i u to vrijeme internu realizaciju u poslovnim knjigama trebalo evidentirati upotrebom konta prihoda na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga.

Iz istog razloga praktičnosti u ovom članku priklonili smo se promatranju pojma upotrebe u širem kontekstu, te su svi primjeri prikazani po tom modelu, dok smo alternativni pristup, njegove pozitivne i negativne značajke pojasnili u poglavlju 6. ovog članka.

U ovom članku dakle bavimo se poslovnim događajima koje prema našem mišljenju treba evidentirati upotrebom prihoda na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga, i čija upotreba po našem mišljenju ima neprekinutu računovodstvenu povijest.

2. Porezni tretman

Kod upotrebe vlastitih proizvoda robe i usluga, bitno je utvrditi ukupne rashode koji pri tom nastaju. Kod upotrebe pri kojoj proizvod, dobro i usluga ulaze u sastav druge imovine poduzetnika to je relativno jednostavno, jer se ne javljaju dodatna porezna opterećenja obzirom



da se takvo korištenje ne smatra isporukom, a trošak koji je vezan za tu transakciju uvijek je u potpunosti priznat u prijavi poreza na dobit.

No kod upotrebe za potrebe promidžbe, reprezentacije i darovanja, prema odredbama propisa o PDV-u dolazi do isporuke. U tom slučaju nastaje dodatno porezno opterećenje jer takvom upotrebom dolazi do obveze plaćanja PDV-a, a poduzetnik ne stvara buduće ekonomske koristi ili barem ne one izravne. Kod reprezentacije i darovanja treba voditi računa i o propisima o porezu na dobit, i propisima o porezu na dohodak. Naime, reprezentacija je djelomično priznat rashod u prijavi poreza na dobit, dok donacija u cijelosti nije priznata ako nisu zadovoljeni određeni uvjeti. U slučaju darovanja fizičkim osobama, osim par izuzetaka javlja se i dodatno porezno opterećenje u vidu plaćanja poreza na dohodak i doprinosa.

Stoga ćemo na mjestima gdje dajemo primjere evidentiranja takvih poslovnih događaja pojasniti i porezni tretman vezan uz te transakcije uzimajući u obzir slijedeće aktualne porezne propise:

- **Zakon o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19 i 138/20; u daljnjem tekstu: *Zakon o PDV-u*),
- **Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19, 01/20 i 1/21; u daljnjem tekstu: *Pravilnik o PDV-u*),
- **Zakon o porezu na dobit** (Nar. nov., br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20 i 138/20) i
- **Pravilnik o porezu na dobit** (Nar. nov., br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18, 1/19, 1/20, 59/20 i 1/21).

Kako bi istakli visinu ukupnog poreznog opterećenja koje stvara interna realizacija, u primjerima ćemo se osvrnuti i na slučajeve kada upotreba vlastitih proizvoda, robe i usluga dovodi i do obveze obračuna poreza na dohodak sukladno Zakonu o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20 i 138/20) i Pravilniku o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17, 128/17, 106/18, 1/19, 80/19 i 1/20).

3. Obračun interne realizacije

Za potrebe obavljanja transakcija koje treba evidentirati kao internu realizaciju potrebno je kirirati dokumentaciju iz koje će se nedvojbeno moći utvrditi trenutak natanka takve transakcije, te vrijednosti koje su s njom povezane. Tako se primjerice, za isporuke između dva skladišta istog poduzetnika može koristiti međuskladišnica. Kada međuskladišnica povezuje izlaz sa skladišta robe i ulaz na skladište sirovina i materijala ili zaliha promotivnih proizvoda znamo da se radi o transakciji interne realizacije.

No, u većini slučajeva dokumenti koji uobičajeno prate isporuku nisu dostatni, ili barem nisu u potpunosti pouzdani za ocjenu da li se radi o internoj realizaciji. U tom slučaju potrebno je sastaviti **dodatni dokument koji upućuje na transakciju interne realizacije**.



ističemo...

Kod isporuka bez naknade u svrhu promidžbe, reprezentacije i darovanja uputno je sastaviti odluku, dok u slučaju upotrebe proizvoda, robe i usluga za potrebe poslovanja (nema isporuke drugima) treba sastaviti nalog.

U slučaju kada interna realizacija stvara obvezu obračuna PDV-a, uputno je da nalog, odnosno odluka, sadrži i sve one podatke koji

su bitni za ispravan izračun porezne obveze. Ukoliko takvih podataka nema, tada je potrebno sastaviti dodatni dokument kojeg možemo i nazvati *Obračun upotrebe vlastitih proizvoda (robe, usluga) za potrebe reprezentacije (promidžbe itd.)*, na temelju kojih će se obaviti unos u porezne evidencije poduzetnika. Takav obračun treba se pozvati na gore navedenu odluku, odnosno nalog, te u prilogu imati i kopije ili poveznice na sve one dokumente koji su nužni za utvrđivanje ispravnog iznosa porezne obveze po internoj realizaciji

PDV iskazan u takvom obračunu unosi se u knjigu izlaznog računa u razdoblju kada je isporuka nastala.

4. Upotreba vlastitih proizvoda, roba i usluga za poslovanje

U ovom poglavlju dajemo primjere transakcija interne realizacije kod kojih nema odlijeva proizvoda, dobra i usluge izvan poduzetnika, već se ista koriste kod poduzetnika. To mogu biti slijedeće transakcije:

- prijenos proizvoda i dobara na dugotrajnu imovinu poduzetnika,
- upotreba vlastitih usluga pri nabavi i održavanju dugotrajne imovine,
- upotreba (prijenos) proizvoda i robe na zalihe za vlastitu upotrebu ili izravno u potrošnju te
- upotreba vlastitih usluga za razne druge poslovne namjene.

Nema računovodstvenih pravila koje zahtijevaju da se u takvim slučajevima iskažu prihodi od prodaje, obzirom da nije došlo do prijenosa vlasništva, niti se ostvaruju trenutne ekonomske koristi. Međutim, takvo korištenje vlastitih proizvoda dobara i usluga izravno su usmjereni ili barem pomažu u nesmetanom obavljanju poslovnih procesa, te su time usmjereni na ostvarivanje budućih ekonomskih koristi. Upravo ova značajka gore navedenih transakcija potaknula je zakonodavca da *prihod na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga* izdvoji od ostalih prihoda. Iskazivanjem ovih prihoda iz financijskih izvještaja jednostavnije je izvući informaciju o vrijednosti proizvoda, robe i usluga koje više ne služe izravno u ostvarenju sadašnjih ekonomskih koristi, već su uključena u stvaranje budućih ekonomskih koristi.

Kod gore navedenih poslovnih događaja, proizvod, dobro i usluga ne odlaze od poduzetnika pa ne dolazi do obračuna PDV-a. Na navedeno izravno upućuje odredba članka 6. stavka 4. Pravilnika o PDV-u:

“Unutar istog poreznog obveznika ne dolazi do prometa koji podliježu oporezivanju budući da nema drugog sudionika u isporuci dobara ili usluga.”

Izuzetak koji se navodi u istoj odredbi odnosi se na premještanje dobara unutar Europske unije. Ovom vrstom transakcije ne bavimo se u ovom članku. Premda se u radi o premještanju robe između dva skladišta, radi se o zalihama iste skupine (66 - Trgovačka roba), te stoga ne nastaje prihod od interne realizacije.

U potpoglavljima koje slijede, kroz praktične primjene prikazujemo evidentiranje interne realizacije u slučaju kada se proizvodi, roba i usluge koriste za potrebe poslovanja, a ne odlaze iz društva u svrhu promidžbe, reprezentacije ili darovanja.

4.1. Prijenos proizvoda i dobara na dugotrajnu imovinu poduzetnika

Kod poduzetnika koji se bavi proizvodnjom može nastati potreba da vlastiti proizvod upotrijebi kao dugotrajnu imovinu. U tom slučaju

donosi se odluka o upotrebi vlastitog proizvoda, temeljem kojeg proizvod izlazi iz skladišta gotovih proizvoda. Ukoliko se takav proizvod odmah stavlja u upotrebu tada to treba navesti u gore navedenoj odluci.

Odluka o potrebi korištenja vlastitog proizvoda može biti donesena i prije nego što je započeta proizvodnja tog proizvoda. To je čest slučaj kod društava koje se bave gradnjom, kada primjerice imaju potrebe za novim poslovnim prostorom, odnosno kada grade poslovnu zgradu za vlastite potrebe. U tom slučaju odluka se koristi za otvaranja naloga vlastitoj proizvodnji za izgradnjom vlastite poslovne zgrade.

Neovisno o tome da li je potreba pokrenula proizvodnju ili smo upotrijebili već gotov proizvod, nema razlike u evidentiranju postupka proizvodnje, njegova završetka i evidentiranja na zalihu gotovih proizvoda. Temeljem odluke o upotrebi gotovog proizvoda, isti se isključuje sa zaliha gotovog proizvoda i prebacuje na konto dugotrajne imovine.

Prema odredbama HSFI-a i MSFI-a nema zapreke da se navedeni poslovni događaj iskaže izravnim prebacivanjem sa konta zaliha gotovih proizvoda (630) na dugotrajnu imovinu (razred 0), no pravila financijskog izvještavanja zahtijevaju drugačije. **Postojanje pozicije računa dobiti i gubitka I.3 - Prihod na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga zahtijeva da se to obavi upotrebom konta istoimenog prihoda koji će se iskazati na navedenoj poziciji računa dobiti i gubitka**

Navedeno pojašnjavam kroz primjer.

Primjer 1. - Proizveden stroj za potrebe poduzetnika

- 1) Utrošeni direktni materijalni troškovi za izradu stroja za proizvodnju za vlastite potrebe u svoti od **54.000,00 kn**;
- 2) Plaće radnika koji su sudjelovali u izgradnji stroja za proizvodnju za vlastite potrebe iznose **65.000,00 kn** (bruto plaće **50.000,00 kn** i doprinosi na plaće **15.000,00 kn**);
- 3) Utrošena amortizacija dugotrajne imovine za izgradnju stroja za proizvodnju za vlastite potrebe iznosi **12.500,00 kn** (amortizacija postrojenja i opreme iznosi **8.000,00 kn** a amortizacija alata i pogonskog inventara iznosi **4.500,00 kn**);
- 4) Prijenos direktnih troškova na proizvodnju stroja za proizvodnju za vlastite potrebe u svoti od **131.500,00 kn**;
- 5) Prijenos indirektnih troškova (fiksni i varijabilni) na proizvodnju stroja za proizvodnju za vlastite potrebe u svoti od **38.000,00 kn**;
- 6) Prijenos zalihe proizvodnje u tijeku stroja za proizvodnju na zalihe gotovih proizvoda stroja za proizvodnju u iznosu od **169.500,00 kn**;
- 7) Prijenos vlastitog gotovog proizvoda (stroj za proizvodnju) u dugotrajnu imovinu odnosno knjiženje interne realizacije u iznosu od **169.500,00 kn**;
- 8) Račun dobavljača za montažu stroja za proizvodnju u svoti od **27.663,93 kn** (PDV iznosi **5.532,79 kn**);
- 9) Stroj za proizvodnju je predan u uporabu u iznosu od **191.631,14 kn**.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Utrošeni direktni materijal za izradu stroja	54.000,00	4000	3100
2.a	Bruto plaće radnika utrošene direktno na izradu stroja	50.000,00	4700	2700
2.b	Doprinosi na bruto plaće radnika utrošene direktno na izradu stroja	15.000,00	472	2650
3.a	Utrošena amortizacija postrojenja i opreme za izradu stroja	8.000,00	4302	032
3.b	Utrošena amortizacija alata i pogonskog inventara za izradu stroja za proizvodnju	4.500,00	4303	035
4.	Prijenos direktnih troškova za izradu stroja	131.500,00	6000	490
5.	Prijenos indirektnih troškova za izradu stroja	38.000,00	6000	490
6.	Prijenos zalihe proizvodnje u tijeku stroja na zalihe gotovih proizvoda stroja	169.500,00	6300	6009
7.a	Knjiženje interne realizacije	169.500,00	05601	76000
7.b	Prijenos troškova zalihe gotovih proizvoda u rashode poslovanja	169.500,00	700	6300
8.	Račun dobavljača za montažu stroja - ukupno	27.663,93	-	2202
	■ PDV	5.532,79	16005	-
	■ iznos računa bez PDV-a	22.131,14	05601	-
9.	Stroj stavljen u uporabu	191.631,14	0301	05601

Iz navedenog knjiženja vidljivo je da je dugotrajna imovina iskazana po trošku proizvodnje. Kada bismo takav isti objekt nabavili na tržištu, vrijednost bi mu zasigurno bila veća, pa se postavlja pitanje opravdanosti evidentiranja dugotrajne po nižoj vrijednosti od tržišne.

Odgovor na to pitanje jasno daje točka HSFI-a 6.21. Prema navedenoj odredbi ako poduzetnik u svom redovitom poslovanju proizvodi za prodaju sličnu imovinu, trošak imovine uobičajeno je jednak trošku proizvodnje imovine namijenjene prodaji u skladu s HSFI-om 10 Zalihe. Prema tome, isključuju se interni dobiti, a neuobičajeni iznosi otpadnog materijala, rada ili drugih resursa, nastali u proizvodnji imovine u vlastitoj izvedbi, ne uključuju se u trošak imovine.

Dakle, ovakav način iskazivanja dugotrajne imovine nije proizvoljan već je zahtijevan odredbama računovodstvenog standarda, što znači i da će *prihod na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga* biti iskazan u vrijednosti troškova proizvodnje, a ne po tržišnoj vrijednosti.

4.2. Vlastiti proizvodi, roba i usluge uključene u nabavu i održavanje dugotrajne imovine

Sve što je navedeno u prethodnom poglavlju gdje smo proizvođači i dobra prenosili na dugotrajnu imovinu, vrijedi i u slučaju kada vlastite proizvode, robu i usluge koristimo pri nabavi ili održavanju dugotrajne imovine.. Uobičajeno je da se dugotrajna imovina održava upotrebom vlastitih resursa. Kada takvo održavanje uključuje vlastite usluge potrebno je iskazivati prihod od interne realizacije. Primjeri usluga koje se prikazuju kroz internu realizaciju su primjerice troškovi prijevoza vlastitim prijevoznim kapacitetima, ili radovi na postavljanju i pripremi strojeva za upotrebu.

**ističemo...**

Mogućnost korištenja vlastitih usluga i proizvoda ne odnosi se samo na one proizvode i usluge koje takva dobra i usluga isporučuju na tržištu.

Dakle internu realizaciju dovođenja dugotrajne imovine na lokaciju pogodnu za upotrebu imat će i društva koja na tržištu obavljaju prijevozniku djelatnost, ali isto tako primjerice i građevinska tvrtka koja ne obavlja navedenu djelatnost na tržištu, ali je upotrijebila vlastiti kamion i vozača da bi prevezla dugotrajnu imovinu na lokaciju stavljanja u upotrebu.

Ako osim rada, takva održavanja zahtijevaju i materijalne troškove i utrošak rezervnih dijelova, i takve transakcije iskazuju se preko prihoda od interne realizacije.

Primjer 2. - Stjecanje stroja za proizvodnju donacijom

Poduzetnik A dobio je od poduzetnika B stroj za proizvodnju kao donaciju. Procijenjena vrijednost stroja je **16.800,00** kn. Stroj je za upotrebu pripremio radnik Poduzetnika A. Radnik je obavio radove vezane uz instalaciju i pripremu stroja za upotrebu za što je utrošio 20 sati. Ukupni troškovi plaće radnika (bruto s uključenim doprinosima na plaću) iznose **1.475,00** kn.

Poslovni događaji:

- 1) Temeljem primke i procjene vrijednosti stroja, evidentiran je stroj u pripremi po vrijednosti **16.800,00** kn.
- 2) Evidentiranje plaće vlastitog radnika utrošene za instalaciju i pripremu stroja za upotrebu u iznosu **1.475,00** kn
- 3) Donirani stroj stavljen u uporabu u procijenjenoj vrijednosti od **16.800,00** kn;

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Procijenjena vrijednost doniranog stroja	16.800,00	05600	7663
2.	Troškovi plaće radnika za rad na instalaciji i pripremi stroja za upotrebu - prihod od upotrebe vlastitih usluga	1.475,00	05600	76019
3.	Donirani stroj stavljen u uporabu	18.275,00	0301	05600

U ovom primjeru nismo prikazali troškove plaće, ali jasno je da će u tom razdoblju biti iskazan trošak plaće radnika (protustavka obveza za neto, poreze i doprinose). Stoga *prihod na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga* ima protustavku na strani rashoda.

U ovom slučaju navedeni prihod umanjuje gubitak poslovanja. Kada se ne bi koristio prihod od interne realizacije umjesto konta 76019 protustavka bi bila obveza za neto plaće poreze i doprinose. Osim komplikacije pri evidentiranju obračuna plaće, ovakav pristup doveo bi do gubitka informacije o ukupnom trošku isplaćene plaće, pa se na ovom primjeru očituje i jasna svrhovitost korištenja konta prihoda na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga u slučaju kada nemamo formirane zalihe usluga. Trošak plaće je iskazan, a vrijednost iskazana na prihodu od interne realizacije upućuje da je taj dio plaće uključen u nabavnu vrijednost imovine.

4.3. Upotreba (prijenos) proizvoda i robe na zalihe za vlastitu upotrebu ili izravno na trošak

Zalihe proizvoda i robe možemo koristiti i za formiranje ostalih zaliha koje su nam potrebne za proces poslovanja, ali i za slučajeve kada nemamo takve zalihe, a postoji potreba korištenja proizvoda i robe u poslovnim procesima (za upotrebu u administraciji i za drugu opću namjenu). Navedeno pojašnjavamo u potpoglavljima koje slijede.

4.3.1. Prijenos zaliha proizvoda i robe u ostale zalihe

Sve što smo naveli u poglavlju 4.1. ovog članka gdje smo pisali o prijenosu proizvoda i robe na dugotrajnu imovinu vrijedi i u slučaju kada se iz vlastitih proizvoda i robe formiraju ostale zalihe osim zaliha proizvoda i robe. To znači da se internom realizacijom ne smatraju transferi sa skupine 63 na 66 i obrnuto.

Stoga, prema našem kontnom planu proizvođačka društva svoje proizvode nikada ne prebacuju na konta trgovačke robe (66) već u slučaju kada svoje proizvode prodaju u maloprodaji koriste konto unutar iste skupine proizvoda: **637 - Gotovi proizvodi u vlastitim prodavaonicama**. U slučaju kada se trgovačka roba treba koristiti u proizvodnji, neće se izravno prebacivati na konta skupine 60, već u tom slučaju roba postaje sirovina ili materijal za proizvodnju te se evidentira na skupini 30.

Dakle kada govorimo o upotrebi proizvoda i roba mislimo na korištenje istih za formiranje zaliha sirovina i materijala koji su namijenjeni proizvodnji ili na formiranje zalihe za ostale potrebe poslovanja kao što su zalihe uredskog materijala, zalihe sitnog inventara, ambalaže, autoguma i druge namjene. Navedeno prikazujemo u primjeru koji slijedi.

Primjer 3. - Prijenos robe iz prodavaonice na zalihu uredskog materijala

Knjižara i papirnica "Pinokio" nabavila je od dobavljača **360** paketa 80 gramskog papira u boji po cijeni od **20** kn po paketu (bez PDV-a). Račun dobavljača iznosi **11.250,00** kn od čega na PDV otpada **2.250,00** kn.

- 1) Poduzetnik temeljem računa i planirane prodajne cijene s maržom od 20% sastavlja kalkulaciju te zaprima robu u prodavaonicu sa slijedećim iznosima
 - nabavna vrijednost robe **9.000,00** kn;
 - marža (razlika u cijeni) 20% na nabavnu vrijednost **1.800,00** kn;
 - vrijednost robe s ukalkuliranom maržom **10.800,00** kn;
 - PDV 25% **2.700,00** kn;
 - maloprodajna vrijednost robe **13.500,00** kn.
- 2) Poduzetnik je **36** paketa papira prebacio na zalihu uredskog materijala za potrebe računovodstva i prodaje za što sastavlja međuskladišnicu sa slijedećim iznosima:
 - nabavna vrijednost robe **900,00** kn;
 - marža (razlika u cijeni) 20% na nabavnu vrijednost **180,00** kn;
 - PDV 25% **270,00** kn.



Zahvaljujemo na vašem povjerenju!

Pretplatite se na časopis RAČUNOVODSTVO i POREZI u praksi

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Zaprimanje robe u prodavaonicu:			
	■ maloprodajna vrijednost robe	13.500,00	66301	-
	■ marža (razlika u cijeni)	1.800,00	-	6693
	■ uračunani PDV 25%	2.700,00	-	6640
	■ PDV 25% kao pretporez	2.250,00	16005	-
	■ obveza prema dobavljaču	11.250,00	-	2200
2.	Prijenos robe iz prodavaonice na zalihu uredskog materijala			
	■ maloprodajna vrijednost robe	1.350,00	-	66301
	■ marža (razlika u cijeni)	180,00	6693	-
	■ uračunani PDV 25%	270,00	6640	-
	■ nabavna vrijednost prodane robe	900,00	7091	
	■ uredski materijal / prihod od upotrebe vlastite robe	900,00	3102	76029

U ovom primjeru za vlastite potrebe izuzima se roba za koju je već bila izračunata očekivana marža. No, kao što je vidljivo iz primjera, na kontu uredskog materijala iskana vrijednost odgovara njezinoj nabavnoj vrijednosti. Neovisno o tome što pravilo o isključivanju interne realizacije koje je za dugotrajnu materijalnu imovinu iskazano točkom HSFI-a 6.21 nije ponovljeno u odredbama koje se bave zalihama, smatramo da niti u ovom slučaju nije primjereno vrijednost zaliha iskazati s uključenom očekivanom maržom. Naime, u tom slučaju u prihode od upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluge, bio bi uključen iznos koji ne zadovoljava osnovne uvjete priznavanja prihoda dane u točki HSFI-a 15.3. (vidi poglavlje 1.1. ovog članka).

4.3.2. Upotreba zaliha proizvoda i robe s evidentiranjem izravno na trošak

U slučaju kada poduzetnik nema organiziranu skladišnu evidenciju uredskog materijala, odnosno evidenciju drugih zaliha materijala kojeg koristi u poslovanju, smatramo da nije nužno da se ona formira ili formalno prikazuje kroz financijske izvještaje za potrebe evidentiranja interne realizacije. To, u stvari smatramo i neispravnim jer svako iskazivanje zaliha u financijskim izvještajima treba biti praćeno materijalnom ili skladišnom evidencijom. To znači da u slučaju kada će se proizvodi, roba i usluga zaista i upotrijebiti u poslovnom procesu u istom razdoblju u kojem su skinuti sa spomenutih zaliha, a nemamo zalihe na kojih ih možemo evidentirati, izlazak iz zaliha proizvoda i robe evidentiramo izravno na trošak

U nastavku ponavljamo primjer iz prethodnog poglavlja s time da poduzetnik ne vodi zalihu uredskog materijala, a materijal je utrošio u istom razdoblju kada je roba izuzeta iz trgovine.

Primjer 4. - Utrošak robe iz prodavaonice evidentiran kao trošak uredskog materijala

Knjižara i papirnica "Pinokio" nabavila je od dobavljača **360** paketa 80 gramskog papira u boji po cijeni od **20** kn po paketu (bez PDV-a). Račun dobavljača iznosi **11.250,00** kn od čega na PDV otpada **2.250,00** kn.

- 1) --- isto kao u prethodnom primjeru
- 2) Poduzetnik je **36** paketa papira stavio u upotrebu za potrebe administracije. Evidentira se izlaz sa zaliha robe u prodavaonici u slijedećim iznosima:

- nabavna vrijednost robe **900,00** kn
- marža (razlika u cijeni) 20% na nabavnu vrijednost **180,00** kn
- PDV 25% **270,00** kn

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	- isto kao u prethodnom primjeru			
2.	Izlaz sa zaliha robe u prodavaonici			
	■ maloprodajna vrijednost robe	1.350,00	-	66301
	■ marža (razlika u cijeni)	180,00	6693	-
	■ uračunani PDV 25%	270,00	6640	-
	■ nabavna vrijednost prodane robe	900,00	7091	
	■ trošak ur. mat. / prihod od upotrebe vlastite robe	900,00	4004	76029

Naglašavam da u slučaju kada roba nije u cijelosti utrošena ili na neki način stavljena u upotrebu do kraja poslovne godine, porezna uprava zahtijeva iskazivanje zaliha za neutrošenu robu. Smatramo da je u takvom slučaju dovoljno temeljem zapisnika inventurne komisije, pobrojano količinu neutrošenog papira stornirati iz troška, te iskazati na datum bilance kao zalihu materijala. Ovaj iznos zalihe potrebno je korigirati u idućoj godini prema stanju koje pokaže inventura za tu godinu.

4.4. Upotreba vlastitih usluga za ostale poslovne namjene

U poglavlju 4.2. ovog članka pojasnili smo upotrebu prihoda od interne realizacije kod korištenja vlastitih usluga pri nabavi i održavanju dugotrajne imovine. Slično se može javiti i u slučaju nabave i održavanje zaliha, odnosno pri dovođenju zaliha u stanje pogodno za upotrebu.

Smatramo da u internu realizaciju treba uključiti sve one usluge koje nisu evidentirane na kontu zaliha usluga, što se prema našem kontnom planu evidentira na kontu 6303 - Vrijednost završenih usluga. Naime, smatramo da kada se neke usluge isporučile ili ugrade u drugu imovinu društva u istom razdoblju kada su nastale nema potrebe iskazivanja zaliha, ali to ne znači da se ne radi o interno realizaciji.

Problem je pronaći kriterije kojima će se utvrditi obuhvat usluga koje treba iskazati preko prihoda od interne realizacije. U nastavku dajemo neka razmišljanja.

Usluge investicijskog održavanja zahtijevaju složene zahvate te mogu utrošiti značajne resurse poduzetnika bilo kroz utrošene radne sate ili utrošena proizvode i robu. Istovremeno možemo reći da će takav utrošak resursa biti pokriven budućim ekonomskim koristima. U takve usluge primjerice ulazi mijenjanje krova na poslovnoj zgradi koje obavljaju radnici poduzetnika. Isto smatramo da vrijedi i u slučaju servisiranja opreme ili primjerice automobila koji trgovac automobila ima na zalih trgovačke robe. Međutim smatramo neprimjerenim u internu realizaciju uključivati pranje automobila koje obavlja radnik neovisno o tome da li se radi o automobilu koji je izložen u prodajnom prostoru pa to obavlja prodavač ili spremačica, ili se radi o automobilu koji koristimo kao dugotrajnu imovinu i to obavi vozač. Takvo poimanje interne realizacije smatramo neprimjereno širokim. Posebno je upitno uključivanje usluga koje imaju veze sa troškovima danih donacija, pa i promidžbe i reprezentacije.

5. Isporuke bez naknade

U ovom poglavlju pojašnjavamo transakcije koje se evidentiraju preko konta *prihoda na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga*, a kod kojih dolazi do isporuke bez naknade trećima, ili bolje rečeno, odlijeva proizvoda, robe i usluga od poduzetnika.

Prihod na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga kod takvih isporuka uglavnom nema neutralni karakter na rezultat poslovanja. To je posljedica poreznog tretmana rashoda kao protustavke iskazanom prihodu koji u slučaju kada se radi o trošku reprezentacije nije priznat u 50%-tnom iznosu, a kada se radi o trošku donacije, u određenim slučajevima nije priznat u cijelosti.

Povrh svega, u slučajevima koje propisuje Zakon o PDV-u takve isporuke bez naknade izjednačuju se s isporukama s naknadom, te u tom slučaju nastaje obveza obračuna PDV-a. Kako bi pojasnili učinak *prihoda na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga* na rezultat poslovanja u nastavku dajemo osnovne odredbe kojima je uređeno pitanje poreznog tretmana troškova koji nastaju kao protustavka *prihodu na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga*.

Evidentiranje ovih transakcija, a posebice donacija koje nisu dane u poslovne svrhe, preko *prihoda na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga* stvar je sagledavanja pojma *upotrebe* u širem kontekstu čemu smo se priklonili. To ne znači da zanemarujemo alternativni pristup prema kojem se troškovi donacije pa i neke druge transakcije ne bi iskazivale preko prihoda od interne realizacije. U nastavku prikazujemo knjiženja evidentirana sukladno širem definiranju pojma *upotrebe*, dok alternativni pristup pojašnjavamo u poglavlju 6. ovog članka.

5.1. Porezni tretman isporuka bez naknade

Isporuke bez naknade u koje treba uključiti isporuke povezane s promidžbom, reprezentacijom i donacije imaju različit porezni učinak. Poznavanje poreznog učinka ovih troškova ključno je i za ispravnu pripremu shema evidentiranja kako bi se pripremili podaci potrebni za ispravno popunjavanje Obrasca PDV i Obrasca PD.

U nastavku dajemo osnovne odredbe poreznih propisa za promidžbu reprezentaciju i donaciju, a koje smo detaljnije obradili u članku *“Darovi poslovnim partnerima, promidžba i reprezentacija”*; koji je objavljen u Ripup-u br. 11/2020.

Člankom 7. stavkom 1. točkama 3. i 10. *Zakona o porezu na dobit* propisano je da se **porezna osnovica poreza na dobit povećava**:

- za 50% troškova reprezentacije (ugošćenja, darova sa ili bez utisnutog znaka tvrtke ili proizvoda, troškova odmora, športa, rekreacije, zakupa automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor), u visini troškova nastalih iz poslovnog odnosa s poslovnim partnerom,
- za darovanja iznad svote iz stavka 7. i 8. ovoga članka,

Odredbama članka 7. stavaka 6. do 8. *Zakona o porezu na dobit* dani su izuzetci od gore navedenih pravila prema kojima se **porezna osnovica poreza na dobit ne povećava u slijedećim slučajevima**:

- kada se proizvodi i roba iz asortimana poreznog obveznika ne smatraju reprezentacijom, a to je kada su prilagođeni za te svrhe s oznakom »nije za prodaju«, te drugi reklamni predmeti s nazivom tvrtke, proizvoda i drugog oblika reklame (čaše, pepeljare, stolnjaci, podmetači, olovke, rokovnici, upaljači, privjesci i slično) i pod slijedećim uvjetima:
 - ako se daju kupcu za uporabu u prodajnom prostoru kupca

- ako se daju potrošačima i njihova je pojedinačna vrijednost bez PDV-a do 160,00 kuna.
- kod darovanja u naravi ili novcu, učinjena u tuzemstvu za kulturne, znanstvene, odgojno-obrazovne, zdravstvene, humanitarne, sportske, vjerske, ekološke i druge općekorisne svrhe udrugama i drugim osobama koje navedene djelatnosti obavljaju u skladu s posebnim propisima, ako su veća od 2% prihoda ostvarenog u prethodnoj godini.
- iznimno za darovanja iznad gore navedene svote ako je dana prema odlukama nadležnih ministarstva o provedbi financiranja posebnih programa i akcija
- u slučaju plaćanja troškova za zdravstvene potrebe fizičkih osoba (operativne zahvate, liječenja, nabavu lijekova i ortopedskih pomagala) rješavanje kojih nije plaćeno osnovnim, dopunskim, dodatnim i privatnim zdravstvenim osiguranjem niti na teret sredstava fizičke osobe, a pod uvjetom da je darovanje odnosno plaćanje troškova obavljeno na žiroračun primatelja dara ili zdravstvene ustanove te na temelju vjerodostojnih isprava.

Pod drugim osobama koje djelatnosti obavljaju u skladu s posebnim propisima, smatraju se i tijela državne, lokalne i područne (regionalne) samouprave (čl. 30. st. 3. Pravilnika o porezu na dohodak).

Odlukama mjerodavnih ministarstava o provedbi financiranja posebnih programa i akcija smatraju se pojedini projekti ministarstava kao i suglasnost ministarstva pojedinim projektima koje poduzimaju zakonom predviđeni primatelji darovanja (čl. 30. st. 1. Pravilnika o porezu na dohodak).

Kada se poklanja vlastiti proizvod, roba ili usluga, treba voditi računa i o odredbama **Zakona o PDV-u i Pravilnika o PDV-u**. Naime na poklonjeno dobro treba obračunati PDV na poreznu osnovicu koju čini procijenjena tržišna vrijednost robe. Takav obračun unosi se u istu poreznu evidenciju kao i izlazni račun (knjigu IRA), te na taj način ulazi u PDV obrazac u razdoblju kada je isporuka obavljena.

Treba napomenuti da Zakon o PDV-u predviđa određene slučajeve kada PDV na poklonjena dobra nije potrebno obračunati. Radi se o odredbama članka 7. stavke 3. i 4. Zakona o PDV-u, te odredbama članka 11. Pravilnika od PDV-u. Prema navedenim odredbama PDV se ne treba obračunati u slijedećim slučajevima:

- **kod korištenja dobara koja čine dio poslovne imovine poreznog obveznika** za njegove privatne potrebe ili za privatne potrebe njegovih zaposlenika, ako raspoložu njima bez naknade ili ih općenito koriste u druge svrhe osim za potrebe obavljanja djelatnosti poreznog obveznika, a za ta je dobra ili njihove dijelove nije odbijenu pretporez.
- **kod besplatnog davanja uzoraka kupcima ili potencijalnim kupcima** ne smatra se isporukom dobara uz naknadu ako su ta dobra obilježena kao takva i predstavljaju vrstu robe koja je rezultat poslovanja poreznog obveznika ili je povezana s obavljanjem njegove djelatnosti te ako se oni daju u razumnim količinama. Razumnim količinama smatra se ona količina koja je potrebna za procjenu uzorka koji se daje kako bi potencijalni kupac mogao nabaviti takva dobra.
- **kod povremenog davanja poklona pojedinačne vrijednosti do 160,00 kuna bez PDV-a** u okviru obavljanja svoje gospodarske ili druge djelatnosti pod uvjetom da se ne daju istim osobama i da ne postoji pravna obveza ili obveza protuisporuke odnosno protuusluge primatelja dobra. Povremenim davanjem poklona smatra se davanje najviše jednog poklona istoj osobi u jednom tromjesečju. Uvjet je i da se radi o posebno prilagođenim dobrima s oznakom »nije za prodaju« ili

o reklamnim predmetima s nazivom tvrtke ili proizvoda kao što su čaše, pepeljare, olovke, stolnjaci, podmetači, privjesci, prospekti, katalozi, vrećice i slični proizvodi.

Kod obračuna PDV-a osim činjenice da li postoji obveza obračuna ili ne, bitno je utvrditi i osnovicu na koju PDV treba obračunati. Ovdje treba istaći da neovisno o tome što se kod interne realizacije radi o isporukama bez naknade, osnovica nije uvijek vezana uz nabavnu, niti uz prodajnu vrijednost. Tako je odredbom članka 33. stavke 9. Zakona o PDV-u propisano da 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 se tržišna vrijednost u smislu stavka 10. ovoga članka ako je:

- naknada niža od tržišne vrijednosti, a primatelj isporuke nema pravo na odbitak pretporeza u cijelosti u smislu ovoga Zakona,
- naknada niža od tržišne vrijednosti, a isporučitelj nema pravo na odbitak pretporeza u cijelosti u smislu ovoga Zakona i radi se o isporukama koje su oslobođene PDV-a u skladu s odredbama članka 39. stavka 1. i članka 40. stavaka 1. i 2. ovoga Zakona,
- naknada viša od tržišne vrijednosti, a isporučitelj nema pravo na odbitak pretporeza u cijelosti u smislu ovoga Zakona.

Za utvrđivanje porezne osnovice pri izuzimanju i korištenju dobara poslovne imovine u privatne i druge neposlovne svrhe značajne su i odredbe članka 42. stavaka 3. i 4. Pravilnika o PDV-u koji propisuje što se smatra nabavnom cijenom.

Tako prema navedenim odredbama nabavnom cijenom smatra se cijena nove nabave odnosno neto nabavna cijena uvećana za zavisne troškove nove nabave kada se radi o izuzimanju odnosno isporuci dobara koja su kupljena ili ako porezni obveznik ili njegov slijednik zadrži dobra nakon prestanka obavljanja gospodarske djelatnosti, a pri nabavi tih dobara PDV je u cijelosti ili djelomično odbijen. Pri izuzimanju dobara proizvedenih u poduzeću ukupnim troškom smatraju se vlastiti troškovi utvrđeni prema računovodstvenim propisima.

Nabavnom cijenom kod usluga, odnosno korištenja dobara poslovne imovine u privatne ili druge neposlovne svrhe ukupnim troškom smatra se cijena nabave takvih usluga uvećana za troškove održavanja i druge zavisne troškove, a kod dobara koja su u najmu trošak naknade po ugovoru, trošak održavanja i svi drugi zavisni troškovi koje po ugovoru o najmu snosi korisnik najma. Kod izuzimanja usluga ukupnim troškom smatra se ukupni trošak obavljanja tih usluga kojeg snosi porezni obveznik.

Za utvrđivanje visine osnovice obračuna PDV-a u slučaju kada se u vlastitom ugostiteljskom objektu ugošćuju poslovni partneri Ministarstvo financija objavilo je dana 21.10.2013. mišljenje (Klasa: 410-19/13-01/493, Ur. broj: 513-07-21-01/13-2) koje u nastavku citiramo u cijelosti.

„Porezni obveznik iz dostavnog popisa dostavio nam je slijedeća pitanja u vezi obračuna poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu; PDV) sukladno Zakonu o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, broj 73/13 i 99/13 - Rješenje Ustavnog suda Republike Hrvatske, u daljnjem tekstu; Zakon):

- Porezni obveznik se bavi ugostiteljstvom te poslužuje hranu i piće svojim gostima. Ukoliko poželi ugostiti svoje poslovne partnere, odnosno kupce i buduće kupce u svom restoranu, da li navedeno ugošćenje svojih partnera može obaviti u visini nabavne cijene hrane i pića?*

2) Ukoliko društvo u sklopu svojeg poslovanja utvrdi manjkove na skladištu za koje tereti svojeg zaposlenika, da li je nužno PDV obračunati na nabavnu vrijednost dobara koja nedostaju na zalihama ili procijenjenu tržišnu vrijednost?

Na postavljena pitanja odgovaramo u nastavku.

1) U skladu s odredbom članka 8. stavka 3. Zakona, obavljanjem usluga uz naknadu smatra se korištenje dobara koja čine dio poslovne imovine poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili privatne potrebe njegovih zaposlenika ili općenito u druge svrhe osim za potrebe obavljanja njegove djelatnosti, za koja je u cijelosti ili djelomično odbijen pretporez, te obavljanje usluga bez naknade od strane poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili privatne potrebe njegovih zaposlenika ili općenito u druge svrhe osim za potrebe obavljanja njegove djelatnosti.

Porezni obveznik koji se bavi ugostiteljstvom ne može PDV za ugošćavanje poslovnih partnera obračunati na nabavnu cijenu hrane i pića, budući je porezna osnovica kod usluga iz članka 8. stavka 3. Zakona ukupni trošak obavljanja usluga, što je propisano člankom 33. stavkom 5. Zakona.

2) Porezna osnovica za manjkove utvrđuje se na način koji je propisan za isporuke dobara uz naknadu iz članka 7. stavka 3. Zakona, kojima se smatra korištenje dobara koja čine dio poslovne imovine poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili za privatne potrebe njegovih zaposlenika, ako raspolažu njima bez naknade ili ih općenito koriste u druge svrhe osim za potrebe obavljanja djelatnosti poreznog obveznika, a za ta je dobra ili njihove dijelove u cijelosti ili djelomično odbijen pretporez.

Člankom 33. stavkom 4. Zakona propisano je da je porezna osnovica za navedene isporuke nabavna cijena tih ili sličnih dobara, a ako je ta cijena nepoznata, visina troškova utvrđenih u trenutku isporuke.

Sukladno članku 42. stavku 3. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, broj 79/13 i 85/13) propisano je da se nabavnom cijenom smatra cijena nove nabave odnosno neto nabavna cijena uvećana za zavisne troškove nove nabave kada se radi o izuzimanju odnosno isporuci dobara koja su kupljena, a pri nabavi tih dobara PDV je u cijelosti ili djelomično odbijen. Pri izuzimanju dobara proizvedenih u poduzeću ukupnim troškom smatraju se vlastiti troškovi utvrđeni prema računovodstvenim propisima.“

5.2. Darovanja

U nastavku pojašnjavamo primjenu pravila navedenih u prethodnim poglavljima na dana darovanja.

5.2.1. Darovanje sportskom društvu

Kada društvo poklanja vlastiti proizvod, robu ili uslugu bitno je provjeriti da li je takva isporuka oporeziva porezom na dobit, odnosno da li za takvo darovanje treba uvećati osnovicu poreza na dobit u obrascu PD. Navedeno je propisano odredbom članka 7. stavke 7. Zakona o porezu na dobit. Tako se prema navedenoj odredbi osnovica poreza na dobit ne treba uvećati u slučaju darovanja u naravi i novcu koja su učinjena u tuzemstvu za kulturne, znanstvene, odgojno-obrazovne, zdravstvene, humanitarne, sportske, vjerske, ekološke i druge općekorisne svrhe udruagama i drugim osobama koje navedene djelatnosti obavljaju u skladu s posebnim propisima, ako su

veća od 2% prihoda ostvarenog u prethodnoj godini. Iznimno, svota može biti i veća od 2% prihoda prethodne godine ako je dana prema odlukama nadležnih ministarstva o provedbi financiranja posebnih programa i akcija.

U primjeru koji slijedi radi se o darovanju koje je zadovoljilo navedenu odredbu i priznati je rashod u prijavi poreza na dobit.

Primjer 5. - Knjiženje poklona sportskom društvu

Trgovačko društvo "Din" odlučilo je s veleprodajnog skladišta dati iz svog prodajnog asortimana donaciju Sportskom društvu "Squash Tower" te donosi slijedeću odluku o darovanju.

Trgovačko društvo „Din“
Duga ulica 343, Zagreb

ODLUKA o darovanju

Trgovačko društvo "Din" temeljem zamolbe za donaciju (UR-1221-17) donosi odluku o darovanju Sportskog društva "Squash Tower", Zagreb, Zavrtnica 17 slijedećom opremom iz svog asortimana:

R.br.	Naziv robe	Prodajna cijena bez PDV-a	Količina u kom.	Ukupno bez PDV-a
1.	Tenisice New Balance MX624AB4	380,00	10	3.800,00
2.	Reket za squash DunlopBlaze Tour	320,00	20	6.400,00
	Ukupno	—	20	10.200,00

Zagrebu, 04.09.2021. godine

Potpis i pečat odgovorne osobe

Utvrđeno je da su zadovoljeni uvjeti iz članka 7. stavke 7. Zakona o porezu na dobit. Prema odredbi članka 7. stavke 3. i 4. Zakona o PDV-u, nisu zadovoljeni uvjeti da bi takva isporuka bila oslobođena PDV-a, pa je PDV obračunat na nabavnu vrijednost isporučenih dobara:

- nabavna vrijednost donirane robe **10.200,00 kn**;
- PDV 25% - **2.550,00 kn**.

Knjiženje:

7350 Neoporeziva darovanja za općek. namjene (do 2% prihoda)	76029 Prihodi na temelju upotrebe vlastite robe za ostale vlastite potrebe
(1a) 10.200,00	10.000,00 (1a)
4509 Trošak PDV-a	260032 PDV na vlastitu potrošnju - 25%
(1a) 2.550,00	2.550,00 (1a)
6600 Roba u skladištu	7090 Nabavnavrijednost prodane robe iz skladišta
So 444.444,00 10.200,00 (1b)	(1b) 10.200,00

5.2.2. Neoporezivo darovanje radnicima

Odredbama članka 22. Pravilnika o porezu na dohodak dane su odredbe kojima je propisan način utvrđivanja vrijednosti primitaka u naravi. Iz stavka 3. točke 7. spomenute odredbe proizlazi da se radniku bez obračunavanja dohotka u naravi mogu dati darovi, usluge bez naknade i slično čija je pojedinačna vrijednost do 400,00 kuna po pojedinom radniku.

Navedena odredba omogućuje darivanje radnika u naravi (ne u novcu). U većini slučajeva poduzetnici ovu odredbu rabe za blag-dane ili neke druge prigode te sklapaju sa trgovinama ugovore o preuzimanju duga, te radnici biraju dobra do visine od 400,00 kuna, a račune trgovina podmiruje poduzetnik, no isto se može obaviti i darivanjem robe iz vlastitog asortimana. U nastavku prikazujemo slučaj kada se poslodavac bavi trgovinom, te kada radniku uručuje dar iz svog asortimana trgovačke robe.

Primjer 6. - Knjiženje poklona radnicima danih iz vlastitog skladišta trgovine

Trgovina "Len" donijela je odluku o darivanju 100 svojih zaposlenika robom iz vlastitih zaliha trgovačke robe. Svaki radnik dobio je robu u vrijednosti od **320,00 kn** s uključenim PDV-om. Ukupna vrijednost poklonjene robe iznosi **32.000,00 kn**.

Knjiženje:

4443 Darovi u naravi radnicima	76029 Prihodi na temelju upotrebe vlastite robe za ostale vlastite potrebe
(1a) 32.000,00	24.000,00 (1a)
6600 Roba u skladištu	260032 PDV na vlastitu potrošnju - 25%
So 444.444,44 32.000,00 (1b)	8.000,00 (1a)
7090 Nabavna vrijednost prodane robe iz skladišta	
(1b) 32.000,00	

5.2.3. Oporezivo darovanje radnicima

Primjer 7. - Knjiženje sata darovanog radniku (obračun plaće u naravi)

Radniku je za uspješnost u radu poklonjen sat iz asortimana poslodavca u vrijednosti od **1.250,00 kn**. (od čega je PDV **250,00 kn**). Sastavljen je račun na teret radnika na kojem je na mjestu dospijeća naznačeno da račun nije za plaćanje već se koristi za potrebe obračuna plaće u naravi.

Radniku je obračunata plaća tako da se iznos od **1.250,00 kuna** preračuna u bruto iznos (u ovom slučaju **2.045,15**). Obračun prikazujemo u nastavku:



TELEFON ZA KONZULTACIJE
Ponedjeljkom i četvrtkom
od 11.00 do 15.30 sati,
utorkom, srijedom i petkom
od 8.30 do 13.00 sati.

01/48 36 046 i 01/49 21 739

Obračun plaće u naravi

R.b.	Opis	Iznos
1.	Bruto plaća	2.045,15
2.	Doprinosi iz plaće	409,03
a.	■ MIO I. stup - 15,00%	306,77
b.	■ MIO II. stup - 5,00%	102,26
3.	Dohodak (1 - 2)20,00%	1.636,12
4.	Osobni odbitak	0,00
5.	Porezna osnovica(4 - 5)	1.636,12
6.	Porez i prirez:	386,12
a.	■ porez nadohodak - 20,00%	327,22
b.	■ porez nadohodak - 30,00%	0,00
c.	■ prirez - 18,00%	58,90
7.	Neto isplata (3. - 6)	1.250,00
8.	Doprinosi na plaću	337,45

Nakon što računovodstvo zaprimi izdanicu, račun i obračun plaće u naravi obavljaju se slijedeća knjiženja u glavnoj knjizi:

- 1) Evidentiranje izdatnice i računa/obračuna za poklonjen sat u vrijednosti (s PDV-om) od **1.250,00 kn**,
- 2) Knjiženje obračuna plaće,
- 3) Prijeboj potraživanja i obveza za plaću u naravi.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.a	Razduženje zaliha trovačke robe	405,09	709	660
1.b	Obračun PDV-a na primitak u naravi	1.250,00	174	-
	■ PDV 25% na neto plaću u naravi	250,00	-	260032
	■ interna realizacija od plaće u naravi	1.000,00	-	76023
2.	Obračun plaće u naravi:			
	■ neto plaća u naravi	1.250,00	47011	276
	■ troškovi doprinosa i poreza iz plaća	795,15	47012	-
	■ porez na dohodak	327,22	-	2780
	■ prirezu porezu na dohodak	58,90	-	2781
	■ obveza za doprinos za MO iz plaća u naravi - I stup	306,77	-	2770
	■ obveza za doprinos za MO iz plaća u naravi - II stup	102,26	-	2771
	■ doprinos za ZO na plaću	33,45	4720	2650
3.	Prijeboj potraživanja i obveza za plaću u naravi	1.250,00	276	174

5.3. Promidžba

Kada se radi o transakciji besplatnog davanje vlastitih proizvoda, dobara i usluga u svrhu promidžbe, treba voditi računa o odredbama Zakona o PDV-u kako bi se utvrdilo u kojem slučaju treba obračunati PDV. Po pitanju priznavanja troška prilikom obračuna poreza na dobit treba voditi računa o odredbama članka 7. stavka 6. i 7. Zakona o porezu na dobit kako bi se utvrdilo da li se po odredbama propisa o porezu na dobit radi o promidžbi ili upotreba vlastitih proizvoda, dobara i usluga ima karakter reprezentacije odnosno donacije.

U nastavku dajemo primjer korištenja vlastitog proizvoda utrošenog za promidžbu. Kako bi istakli koliko je sitna razlika u poslovnom događaju dovoljna da bi se trošak upotrebe smatrao reprezentacijom, gotovo iste postavke dali smo i u primjeru 9. kojim smo pojašnjavali upotrebu vlastitih proizvoda za potrebe reprezentacije.

Primjer 8. - Knjiženje vlastitog proizvoda utrošenog za promidžbu

Poduzetnik koji se bavi proizvodnjom namještaja donio je odluku da će svojim poslovnim partnerima - specijalnim trgovinama za prodaju namještaja, podijeliti 50 kom stolaca s logom svoje tvrtke pojedinačne cijene koštanja od 300 kn, radi upotrebe u prodajnim prostorima.

- 1) Stolci su isporučeni su poslovnim partnerima. Sastavljen je obračun PDV-a:
cijena koštanja **15.000,00 kn**,
PDV 25% **3.750,00 kn**

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.a)	Utrošeni vlastiti proizvodi (temeljem odluke i obračuna PDV-a)			
	■ cijena koštanja	15.000,00	41523	76002
	■ 25% PDV-a na cijenu koštanja (15.000,00 x 25%)	3.750,00	4509	260032
1.b)	Razduženje zaliha gotovih proizvoda po cijeni koštanja (dokument: otpremnica)	15.000,00	700	6300

Napomene:

- 1) Na darovane proizvode iz vlastitog asortimana obračunat je PDV sukladno odredbama članka 7. stavke 3. i 4. Zakona o PDV-u, te odredbama članka 11. obzirom da nije zadovoljen limit od 160,00 kn po pojedinom proizvodu
- 2) Poslovni događaj odgovara zahtjevima čl. 7. stavke 6. Zakona o porezu na dobit te se smatra promidžbom koja je u cijelosti priznat trošak u prijavi poreza na dobit.

5.4. Reprezentacija

I u slučaju darovanja vlastitih proizvoda, dobara i usluga u svrhu promidžbe, treba voditi računa o odredbama Zakona o PDV-u kako bi se utvrdilo u kojem slučaju treba obračunati PDV. Po pitanju priznavanja troška prilikom obračuna poreza na dobit treba voditi računa o odredbi članka 7. stavka 1. točke 3. Zakona o porezu na dobit kako bi se utvrdilo da li se radi o reprezentaciji ili upotreba vlastitih proizvoda, dobara i usluga ima u poreznom smislu karakter darovanja. U slučaju kada su zadovoljeni uvjeti za reprezentacijom treba provjeriti iznimku iz članka 7. stavke 6 Zakona o porezu na dobit u kom slučaju se ne radi o reprezentaciji već troškovima promidžbe koji je u cijelosti priznat trošak u prijavi poreza na dobit.

U nastavku dajemo primjer korištenja vlastitog proizvoda utrošenog za reprezentaciju. Kako bi istakli koliko je sitna razlika između troška promidžbe i reprezentacije gotovo iste postavke primjera dali smo i u primjeru 8. kojim smo pojašnjavali upotrebu vlastitih proizvoda za potrebe promidžbe.



Primjer 9. - Knjiženje vlastitog proizvoda utrošenog za reprezentaciju

Poduzetnik koji se bavi proizvodnjom namještaja donio je odluku da će svojim dobavljačima podijeliti 50 kom stolaca s logom svoje tvrtke pojedinačne cijene koštanja od 300 kn.

- 1) Stolci su isporučeni su poslovnim partnerima. Sastavljen je obračun PDV-a: cijena koštanja **15.000,00** kn, PDV **25% 3.750,00** kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.a)	Utrošeni vlastiti proizvodi (temeljem odluke i obračuna PDV-a	15.000,00	-	76002
	■ 50% porezno priznate reprezentacije	7.500,00	4610	-
	■ 50% porezno nepriznate reprezentacije	7.500,00	4612	-
	■ 25% PDV-a na cijenu koštanja (15.000,00 x 25%)	3.750,00	4509	260032
1.b)	Razduženje zaliha gotovih proizvoda po cijeni koštanja (dokument: otpremnica)	15.000,00	700	6300

Napomene:

- 1) Na darovane proizvode iz vlastitog asortimana obračunat je PDV sukladno odredbama članka 7. stavke 3. i 4. Zakona o PDV-u, te odredbama članka 11. obzirom da nije zadovoljen limit od 160,00 kn po pojedinom proizvodu
- 2) Poslovni događaj ne odgovara zahtjevima čl. 7. stavke 6. Zakona o porezu na dobit da bi se smatralo promidžbom jer nije dano na upotrebu u prodajnom prostoru kupca (dano je dobavljačima). Takvo darovanje smatra se reprezentacijom jer se radi o poslovnom partneru, a u prijavi poreza na dobit osnovicu poreza na dobit treba uvećati za 50%

6. Alternativni pristup pojmu interne realizacije

U prethodnim poglavljima prikazali smo razmišljanja i primjere koje se baziraju na široj definiciji interne realizacije u koju smo uključili svaku upotrebu proizvoda, dobara i usluga koja se ne odnosi na prodaju.

U ovom poglavlju pojašnjavamo da se definiranju interne realizacije može pristupiti i na drugačiji način, gdje je dominantna činjenica da li upotrebom nastaje mogućnost stvaranja budućih ekonomskih koristi.

Osnovno područje gdje nastaje razlika u obuhvatu interne realizacije su transakcije vezane za donaciju. Naime donacije mogu biti u potpunosti nevezane za poslovanje poduzetnika u smislu da se njihovim ostvarenjem ne očekuju nikakve buduće ekonomske koristi. Takav primjer mogu biti donacije u slučaju elementarnih nepogoda ili općenito darovanja dana osobama koje nisu u poslovnim već osobnim vezama sa članovima društva.

U ovakvim slučajevima takve donacije imaju isti učinak za poslovanje kao i manjak. Kod manjka zaliha definitivno nije došlo do upotrebe jer je imovina nestala, ali ne možemo reći da nije upotrijebljena, samo ne znamo tko ju koristi i znamo da to nismo mi i da to nije u poslovne svrhe. Kod donacije u neposlovne svrhe, također se radi o upotrebi koja nije u poslovne svrhe, te možemo smatrati nebitnim to što u ovom slučaju znamo tko ju koristi. i to što smo mi omogućili takvo korištenje.

Stoga smatramo da ima dovoljno logičkih elemenata koji takav oblik donacije mogu izjednačiti s manjkom te isključiti tu transakciju iz interne realizacije.

Problem donacije jednostavno se može proširiti i na troškove reprezentacije i nekih oblika promidžbe. Naime radi se o poreznim kategorijama više nego računovodstvenim, jer je razvrstavanje isporuka bez naknade na jednu od te tri kategorije rashoda isključivo vezan za porezne propise, a kontni plan je pripremljen kako bi pratio ta pravila. Tu se javljaju dva problema. Prvi je da je time način evidentiranja a time i obuhvat prihoda na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga vezan za poimanje poreznih propisa a ne računovodstvenih pravila i pravila izvještavanja. Drugi problem je što raspoređivanje po poreznim propisima ne prikazuje stvarnu namjeru isporuke, kao niti moguć učinak na buduće ekonomske koristi.

Primjer može biti donacija sportske opreme iz vlastitog asortimana sportskom klubu. Primjerice doniranje teniskih reketi teniskom klubu. Ova vrsta donacije može i ne mora biti priznat rashod poslovanja što ovisi o razini prihoda ostvarenih u prethodnoj godini. No, istovremeno donacija može ostvariti pozitivne učinke za buduće ekonomske koristi bolje od prikazane reklame u javnim medijima.

S druge strane promidžba može biti slučajno ili namjerno u potpunosti promašena. Tako primjerice neprimjereno dijeljenje proizvoda iz vlastitog asortimana potrošačima ili poslovnim partnerima ne mora povećati prodaju.

Iz navedenog je vidljivo da je objektivna procjena budućih ekonomskih učinaka postignutih isporukama bez naknade, neovisno o tome da li se radi o promidžbi, reprezentaciji ili donaciji gotovo nemoguća pa izuzimanje donacije iz interne realizacije, a ostavljanje reprezentacije i određenih oblika promidžbe također može biti upitno.

Stoga kod užeg poimanja pojma interne realizacije ostavljamo mogućnost da se u internu realizaciju ne uključuju isporuke bez naknade poslovnim partnerima i drugim pravnim i fizičkim osobama neovisno o tome da li se radi o trošku reprezentacije, promidžbe ili donacije. U tom slučaju u prihod na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga bili bi uključeni samo iznosi transakcija koje se odnose na upotrebu proizvoda, robe i usluga koji se upotrebljavaju u procesu poslovanja bez odlijeva resursa van poduzetnika.

Treba naglasiti i da je osnovna negativna konotacija ovog pristupa što u tom slučaju iz financijskih izvještaja ne nestaje samo prihod interne realizacije, već osiromašujemo i prikaz određenih stavki rashoda, što može umanjiti mogućnost analize financijskih izvještaja.

No, najveći problem nastaje na poziciji obrasca računa dobiti i gubitka **II.1. Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda** koja u tom slučaju daje nerealni prikaz i za umanjenja zaliha po osnovi promidžbe, reprezentacije i donacije koje nisu bile evidentirane preko prihoda na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga. Navedeno prikazujemo kroz primjer.

Primjer 10. - Primjer korekcije potrebnih za izračun poziciji II.1 Obrasca RDG koje treba obaviti na donaciji koja nije evidentirana preko prihoda interne realizacije

Poduzetnik je na dan 1. siječnja 2021. imao stanje na zalihama gotovih proizvoda u iznosu od 45.000 kuna. Tijekom 2021. vezane uz taj konto obavljani su sljedeći poslovni događaji:

- 1) Proizvedeno je novih proizvoda u vrijednosti 21.000 kuna.
- 2) Obavljeno je umanjenje vrijednosti zaliha u iznosu od 8.000 kuna.
- 3) Kupcu je prodano proizvoda čiji su troškovi zaliha 32.000 kuna.
- 4) Utvrđen višak u iznosu od 100 kuna.

- 5) Donirani su proizvodi bez upotrebe konta interne realizacije iznosu od 300 kuna.

630		Gotovi proizvodi na skladištu	
saldo 31.12.2021.	45.000	8.000 (2) ▶	715
490 P ▶ (1)	21.000	32.000 (3) ▶	700
7623 P ▶ (4)	100	300 (5) ▶	7310
		25.800 ◀	saldo 31.12.2021.

Korekcija stanja na dan 31.12.2021.

R.b.	Opis	Iznos
A.	Stanje na dan 31.12.2021.	25.800
1.	+ Vrijednosno usklađenje (kto 715)	8.000
2.	+ Donirani proizvodi evidentirani izravno na trošak donacije (kto 7350)	300
3.	- Višak (kto 7623)	100
B.	Korigirano stanje na dan 31.12.2021. (A+1+2-3)	34.000

Izračun promjene stanja zaliha

R.b.	Opis	Iznos
C	Korigirano stanje na dan 31.12.2021.	34.000
D	Stanje na dan 1.1.2021.	45.000
E	Promjena stanja zaliha (C-D)	- 11.000

Kontrola

Konto	Naziv konta	Iznos
490	+ Raspored trošk. za obračun proizvoda...	21.000
700	- Troškovi zaliha prodanih g. proizvoda	32.000
	Promjena stanja zaliha (kto 490 - kto 700)	- 11.000

U poziciju II.1 Obrasca RDG upisuje se iznos sa pozitivnim predznakom ➔

11.000

Iz navedenog primjera vidljivo je da će u poziciji Obrasca Bilanca biti iskazano početno i završno stanje koje upućuje na smanjenje od **19.200** kuna (45.000 - 25.800). Istovremeno, pozicija Obrasca RDG na poziciji II.1. pokazivat će smanjenje od **11.000** kn.

Ovu razliku ne treba promatrati u potpunosti s čuđenjem jer ona će svakako nastati kada zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda bilježe transakcije vezane uz viškove, manjkove i vrijednosna usklađenja. Problem nastaje što će izuzimanjem promidžbe, reprezentacije i donacije iz evidentiranja preko interne realizacije značajno porasti broj korekcija koje će se morati obuhvaćati sa različitih konta troškova što uključuje i trošak neto plaće, poreza i doprinosa (kada se radi o donaciji oporezivoj kao plaći). Navedeno osim što komplicira izračun, značajno povećava mogućnost pogreške u iskazivanju ovog rednog broja Obrasca RDG.

Upravo iz tog razloga priklonili smo se promatranju interne realizacije iz šireg aspekta kojim se svi navedeni troškovi iskazuju preko interne realizacije, čime se izbjegava ulazak vrijednosti takvih troškova u korekcije rednog broja II.1 Obrasca RDG.

7. Problemi i značaj prihoda od interne realizacije

Značenje pozicije Obrasca računa dobiti i gubitka I.3. - **Prihod na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga** treba sagledati u pogledu informacije koju ta pozicija pruža korisniku financijskih izvještaja.

Kao što smo pojasnili u prethodnim poglavljima i kroz primjere, prihod od interne realizacije ne ostvaruje sadašnje ekonomske koristi već je pretežito usmjeren na ostvarivanje budućih ekonomskih koristi. Kada se radi o transakcijama čije vrijednost završava na imovinskim stavkama bilance možemo reći da je buduća ekonomska korist relativno izvjesna. No, kada su u pitanju transakcije vezane uz reprezentaciju i promidžbu, izvjesnost budućih ekonomskih koristi može biti upitna ili barem proizvoljna. U slučaju donacija danih pravnim i fizičkim osobama rijetko možemo utvrditi da je ona usmjerena na buduće ekonomske koristi, pa treba istaći da značaj transakcija iskazanih kroz **prihod na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga** u pogledu ostvarenja budućih ekonomskih koristi nije ujednačen.



ističemo...

Značaj transakcija iskazanih kroz **prihod na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga** nije ujednačen, pa se učinak interne realizacije na buduće ekonomske koristi ne može ispravno ocijeniti ukoliko se ne zna struktura transakcija koje su uključene u tu poziciju računa dobiti i gubitka.

Neovisno o tome, vrijednost iskazana na navedenoj poziciji RDG-a, može upućivati na određene zaključke. Iz sheme knjiženja ove vrste prihoda vidljivo je da je taj prihod anuliran rashodnom stavkom iste vrijednosti. To znači da iskazani prihod nikada neće povećati dobit, već suprotno, može biti pokazatelj njegova umanjenja.



ističemo...

Transakcije koje se evidentiraju na poziciji **prihoda na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga** ne mogu imati izravan pozitivan, već samo izravan neutralan ili izravan negativan utjecaj na rezultat poslovanja godine u kojoj je nastao.

Po pitanju obveze poreza na dobit, slika može biti još nepovoljnija. Kako smo prikazali kroz primjere u poglavlju 5. ovog članka, neki od troškova anuliraju prihod, ali obzirom da je rashod ponekad djelomično priznat (reprezentacija) ili potpuno nepriznat (neke donacije), u prijavi poreza na dobit, za nepriznati dio rashoda povećava se osnovica poreza na dobit.

Prema širem poimanju pozicije interne realizacije u nju su uključene i transakcije u kojima je došlo do odljeva proizvoda, robe i usluga trećima bez naknade. Takve transakcije u određenim slučajevima stvaraju i dodatna porezna opterećenja u pogledu obveze za plaćanje PDV-a i poreza na dohodak. Zbog svega navedenog iskazane vrijednosti na poziciji interne realizacije upućuju da bi trebalo provjeriti i stanje likvidnosti poduzetnika, kako bi se mogla planirati i eventualno korigirati visina interne realizacije u poslovnoj godini.

Obzirom da postojanje i razina dodatnih poreznih opterećenja ovisi o vrsti transakcija čija je vrijednost uključena u prihod od interne realizacije, analiza utjecaja **prihoda na temelju upotrebe vlastitih**



Evidentiranje prolaznih stavki

Neven Baica, mag. oec.

U ovom članku prikazujemo način evidentiranja prolaznih stavki u slučaju kada se obveza u tuđe ime i za tuđi račun podmiruje, a naknadno iznos refundira od osobe u čije ime je plaćen, i u obrnutom slučaju, kada se prvo osiguraju sredstva od osobe u čije se ime plaća obveza, te nakon toga podmiri obveza.

1. Uvod

Prolazne stavke uobičajeno se javljaju prilikom poslovanja u tuđe ime. Poslovanje u tuđe ime uobičajeno se javlja prilikom zastupanja. Ugovaranje zastupanja regulirano je Zakonom o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05., 41/08., 125/11., 78/15 i 29/18) u poglavlju "Zastupanje" (čl. 308.-318).

No, prolazne stavke mogu se javljati i u drugim ugovornim odnosima kada jedna ugovorna strana plaća obveze u ime druge ugovorne strane. Prolazne stavke u financijskom knjigovodstvu evidentiraju se kao potraživanja ili kao obveze, te ne utiču na rezultat poslovanje, odnosno ne javljaju kao prihodna, odnosno rashodna stavka.

Kako bi se osigurala naplata prolaznih stavaka od strane u čije ime je određena obveza podmirena, prolazne stavke se često iskazuju na računima. Iz tog razloga Zakonom o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13, 99/13 - Rješenje USRH i 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19 i 138/20) koji regulira sadržaj računa, predviđeno je postupanje s prolaznim stavkama te je propisan i njihov porezni tretman.

Tako je odredbom članka 33. stavka 3. spomenutog Zakona o porezu na dodanu vrijednost propisano da **u poreznu osnovicu ne ulaze iznosi koje porezni obveznik zaračuna ili primi od kupca kao povrat za izdatke koje je platio u njegovo ime i za njegov račun i koje u evidencije unosi kao prolazne stavke**. Porezni obveznik mora imati dokaze o iznosu izdataka u vezi s prolaznim stavkama i ne može odbiti PDV ako je na njih obračunan.

Detaljno o prolaznim stavkama pisali smo u članku "PDV kod prolaznih stavaka i prefakturiranje troškova", koji je objavljen u RiPup-u br. 4/2015 str. 45.

U nastavku kroz slijedeća dva poglavlja pojašnjavamo evidentiranje poslovnih događaja u kojima se javlja prolazna stavka u dva pojavna slučaja:

- 1) kada je obveza u tuđe ime i za tuđi račun obračunata i plaćena, te naknadno zaračunata osobi u čije ime i za čiji račun je takva obveza podmirena.

- 2) kada se prvo prikupe sredstva od osobe u čije ime i za čiji račun će se podmiriti obveza, a obveza je naknadno podmirena.

Tom prilikom dajemo primjere evidentiranja posebnog poreza na motorna vozila sukladno Zakonu o posebnom porezu na motorna vozila (Nar. nov., br. 15/13, 108/13 i 115/16; u nastavku Zakon) kod kojeg se mogu javiti oba slučaja evidentiranja, gdje se prolazna stavka evidentira kao potraživanje i gdje se evidentira kao obveza, što ovisi o tome da li plaćanje posebnog poreza na motorna vozila u tuđe ime i za tuđi račun preuzima trgovaca rabljenim vozilima ili registrirani trgovac rabljenim vozilima.

2. Evidentiranje naknadno naplaćene prolazne stavke

Prolazna stavka se u poslovnim knjigama poreznog obveznika koji djeluje u tuđe ime javlja kao potraživanje u svim slučajevima kada prvo nastane izdatak u tuđe ime, a naknadno se taj izdatak zaračuna strani u čije je ime plaćen. Radi se o slučajevima gdje je osnova plaćanja rješenje, ugovor, račun ili neki drugi akt koji glasi na ime klijenta s kojim primatelj takve dokumentacije ima ugovor o zastupanju ili neki drugi ugovor kojim mu je prenesena obveza da podmiruje obveze u ime i za račun klijenta.

Takvi slučajevi javljaju se primjerice:

- kod špeditera ako u ime i za račun uvoznika plati PDV i druge poreze koje mu obračuna carina te ih iskaže na računu koji ispostavlja za uslugu špedicije
- kod odvjetnika koji ima nalog u ime i za račun klijenta plaćati državne pristojbe, troškove sudskih presuda, te sve druge izdatke sudskog rješenja koje terete klijenta.
- kod trgovca automobilima koji nije u sustavu odgode pa prvo trošarinu za vozilo plaća u ime kupca, te ga zaračunava u izlaznom računu kojim zaračunava vozilo.

Kod svih navedenih slučajeva osnova nastanka takve prolazne stavke je rješenje, ugovor, račun ili neki drugi akt koji glasi na ime klijenta s kojim primatelj tog rješenja ima ugovor o zastupanju ili neki

drugi ugovor kojim mu je prenešena obveza da takve izdatke plaća u ime i za račun klijenta.

Takav primjer možemo naći u slučaju kada primjerice trgovac rabljenim vozilima unese ili uveze motorno vozilo namijenjeno za uporabu na cestama u Republici Hrvatskoj na temelju punomoći kupca da u njegovo ime i za njegov račun obavi sve poslove vezane uz plaćanje posebnog poreza na motorna vozila. U tom slučaju trgovac kada nabavlja vozilo koje nije registrirano na cestama RH, u ime i za račun svog kupca podnosi prijavu za **obračun i plaćanje posebnog poreza te zaprima rješenje kojim je kupcu utvrđena visina porezne obveze**.

Ako takav trgovac nije registriran u carinskom uredu, ne posluje u sustavu odgode plaćanja pa je poseban porez obavezan platiti sukladno članku 9. stavku 2. Zakona, a to je 15 dana od dana unosa, uvoza ili nabave motornog vozila. Iznos tako plaćenog poreza namiruje kroz račun u kojem se zaračunava isporuka vozila kupcu. Navedeno pojašnjavamo primjerom koji slijedi.

Primjer 1. - Naslov primjera

Trgovac rabljenim vozilima IN-Car d.o.o. sklopio je ugovor s kupcem Lea d.o.o u kojem je dobio punomoć da obavi svu dokumentaciju vezanu uz nabavku automobila Renault Megane od dobavljača iz Francuske.

- 1) Dobavljač iz Francuske ispostavio je račun na iznos od 4.300,00 EUR, sa prijenosom porezne obveze na dan 20. travnja 2021.. Trgovac AutoS d.o.o. obavio je stjecanje. Iznos računa po srednjem tečaju HNB-a na datum računa iznosi **32.250,00 kn**, PDV iznosi **8.062,50 kn**
- 2) Plaćen je račun dobavljaču 4.300,00 EUR (izvod deviznog računa) **32.250,00 kn**
- 3) Trgovac je zaprimio rješenje na ime kupca o obvezi plaćanja posebnog poreza na motorna vozila u visini **1.240,00 kn**.
- 4) Trgovac je u ime kupca podmirio obvezu za poseban porez na motorna vozila u iznosu od 1.240,00 kn.
- 5) Auto je prodan kupcu iz RH po redovnom postupku oporezivanja, te je kupcu ispostavljen račun na dan 28.04.2021. sa slijedećim vrijednostima: osnovica 34.150,00 kn, PDV 8.537,50 kn, poseban porez na motorna vozila 1.240,00 kn (vidi sliku 1.)
- 6) Kupac je podmirio račun.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun dobavljača iz Fr. za automobil (4.300 EUR)	32,250,00	6600	2210
	■ PDV 25% na stjecanje iz EU	8.062,50	16033	26033
2.	Plaćen račun dobavljaču iz Fr. (4.300 EUR)	32.250,00	2210	1030
3.	Primljeno rješenje za plaćanje PPnMV na ime kupca. Trgovac platio PPnMV u ime i za račun kupca.	1.240,00	18890	1000
4.	Ispostavljen račun kupcu iz RH za automobil	43.927,50	1200	-
	■ prihod od prodaje	34.150,00	-	7560
	■ PDV 25%	8.537,50	-	26003
	■ poseban porez na motorna vozila	1.240,00	-	18890
5.	Isknjižen auto sa veleprodajnog skladišta trg. robe	32.250,00	7090	6600
6.	Kupac podmirio račun	43.927,50	1000	1200

Slika 1.: Račun trgovca rabljenim vozilima

IN-Car d.o.o.
Nad lipom 22
10 000 Zagreb
OIB 12345678910

Lea d.o.o.
Aleja A. Augustinčića 15
10 000 Zagreb

Mjesto i datum izdavanja računa: Zagreb, 1. travanj 2021.

Vrijeme izdavanja: 10:20

Račun br. 14/VL1/2

R.b.	Trgovački naziv	Jed. cij.	Kol.	Iznos (u kn)
1.	Automobil Renault Megane	34.150,00	1	34.150,00
2.	Poseb. porez na mot. vozila.*	1.240,00	1	1.240,00
Ukupno				35.390,00

Obračun PDV-a

	PDV	PDV
Obračun PDV-a 25%	34.150,00	8.537,50
Ukupno PDV		8.537,50
Ukupno (iznos računa s PDV-om)		43.927,50

Datum dospijeca: 27. travanj 2021.

Način plaćanja: transakcijski račun

* Posebni porez obračunat u skladu s odredbama Zakona o posebnom porezu na motorna vozila te nije uključen u poreznu osnovicu sukladno čl. 41. st. 6. Pravilnika o PDV-u.

Odgovorna osoba: Ivo Ivić

3. Evidentiranje prolazne stavke naplaćene prije obveze za plaćanje

U poslovnoj praksi se javljaju slučajevi kada porezni obveznik prvo prikupi sredstva od klijenta, pa naknadno plati obvezu koja glasi na ime klijenta. U tom slučaju prolazna stavka će se u poslovnim knjigama poreznog obveznika koji djeluje u tuđe ime javiti kao obveza. Takav slučaj može nastati i u svim slučajevima nebrojenim u prethodnom poglavlju, ako je porezni obveznik od klijenta dobio predujam, odnosno kome je plaćeno prije nego što su nastale transakcije koje kreiraju prolazne stavke. No, treba naglasiti da postoje i slučajevi kada nastaju transakcije u kojima je to uobičajen redosljed: prvo se od klijenta naplaćuju sredstva, a naknadno nastaje obveza poreznog obveznika za podmiranjem obveze koja glasi na ime klijenta. To je primjerice slučaj registriranog trgovca rabljenim vozilima¹ koji trošarinu u ime kupca plaća 15 dana u mjesecu za automobile prodane u prethodnom mjesecu.

U nastavku dajemo primjer plaćanja posebnog poreza na motorna vozila gdje prolaznu stavku iskazuje registrirani trgovac rabljenim motornim vozilima.

¹ Trgovac kojem je na njegov zahtjev carinski ured izdao porezno odobrenje za registriranog trgovca rabljenim motornim vozilima.



Primjena fer vrijednosti na financijske obveze i vlastite vlasničke instrumente

mr. sc. Stjepan Kolačević, mr. sc. Baldo Hreljac

1. Uvod

Prema MSFI-u 13 Mjerenje fer vrijednosti, fer vrijednost je cijena koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji među tržišnim sudionicima na datum mjerenja. Ova definicija naglašava da je mjerenje fer vrijednost zasnovano na tržištu, a ne mjerenje specifično za subjekt. Definicija je izražena u smislu imovine i obveza koji čine primarni fokus računovodstvenog mjerenja. Međutim, pravila iz MSFI-a 13 se primjenjuju i na one vlastite vlasničke instrumente subjekta koji se mjere po fer vrijednosti poput vlasničkih udjela izdanih kao naknada u poslovnom spajanju, ali ne i na vrijednost izdanog (temelnog) kapitala koja se u financijskim izvještajima subjekta vodi po nominalnom iznosu (kao broj izdanih dionica pomnožen nominalnom vrijednošću svake dionice).

Mjerenje fer vrijednosti vlastitog vlasničkog instrumenta subjekta pretpostavlja da bi tržišni sudionici na koje bi se instrument mogao prenijeti preuzeli prava i odgovornosti povezane s tim instrumentom. Dok kod nefinancijske imovine mjerenje fer vrijednosti uzima u obzir sposobnost tržišnog sudionika za stvaranjem ekonomskih koristi njenom maksimalnom i najboljom mogućom uporabom ili njenom prodajom nekom drugom tržišnom sudioniku koji bi ju koristio po načelu maksimalne i najbolje moguća uporabe, u slučaju financijskih obveza i vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta, mjerenje fer vrijednosti pretpostavlja da se tržišnom sudioniku prenose kao nepodmireni, dakle, isključivo kao prenesena vrijednost, a ne vrijednost njihovog gašenja, odnosno, podmirenja.

2. Kako utvrditi predstavlja li izdani financijski instrument financijsku obvezu ili vlasnički instrument?

Jedno od načela na kojima se temelji računovodstvo financijskih instrumenata je da bi ono trebalo biti u skladu s njihovom ekonomskom suštinom, a ne pravnim oblikom.¹ Stoga je vjerojatno najveći izazov u primjeni MRS-a 32 Financijski instrumenti: prezentiranje kako napraviti razliku između financijskih obveza i vlasničkog kapitala.

Prema MRS-u 32 financijska obveza je svaka obveza koja je:²

a) ugovorna obveza da se:

- isporuči novac ili druga financijska imovina; ili
- razmjeni financijska imovina ili financijske obveze s drugim subjektom prema uvjetima koji su potencijalno nepovoljniji za subjekt; ili

b) ugovor koji će namiriti ili se može namiriti vlastitim vlasničkim instrumentima subjekta i predstavlja:

- nederivativni instrument za kojeg će subjekt biti ili može biti obvezan isporučiti promjenjiv broj vlastitih vlasničkih instrumenata; ili
- derivativ koji će se namiriti ili se može namiriti na način drugačiji od razmjene fiksnog iznosa novca ili druge financijske imovine za fiksni broj vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta.

U određenim slučajevima vrlo je teško utvrditi predstavlja li izdani financijski instrument financijsku obvezu ili vlasnički instrument. Pri njihovom utvrđivanju se treba voditi logikom suštine, a ne pravnog oblika instrumenta. Iako su suština i pravni oblik u većini slučajeva podudarni, neki financijski instrumenti su po pravnom obliku vlasnički instrumenti, ali u suštini predstavljaju financijsku obvezu, dok drugi mogu sadržavati obilježja i vlasničkih instrumenata i financijskih obveza.³ Primjeri financijskih instrumenata koji imaju oblik vlasničkog instrumenta, ali u suštini udovoljavaju definiciji financijske obveze (zbog čega se obračunavaju kao financijska obveza) su slijedeći financijski instrumenti:

- povlaštene dionice koje se mogu izdati s različitim pravima, pa izdavatelj ocjenjuje određena prava povezana s određenom (povlaštenom) dionicom kako bi utvrdio ima li obilježja financijske obveze. Primjerice, ako se radi o povlaštenoj dionici s pravom otkupa od strane izdavatelja za fiksni ili utvrdivi iznos na određeni datum, riječ je o financijskoj obvezi jer izdavatelj ima obvezu isporuke novca ili druge financijske imovine. Nemogućnost izdavatelja da ispuni obvezu otkupa povlaštene dionice na temelju ugovora ne poništava postojanje te obveze. S druge strane, pak, opcija izdavatelja za otkup dionica za novac, dakle, otkup povlaštenih dionica po diskreciji izdavatelja povlaštenih dionica ne odgovara definiciji financijske obveze

1 Maynard, J.: Financial accounting, reporting & analysis, Oxford University Press, 2013., str.571.

2 MRS 32, t.11

3 MRS 32, t. 18

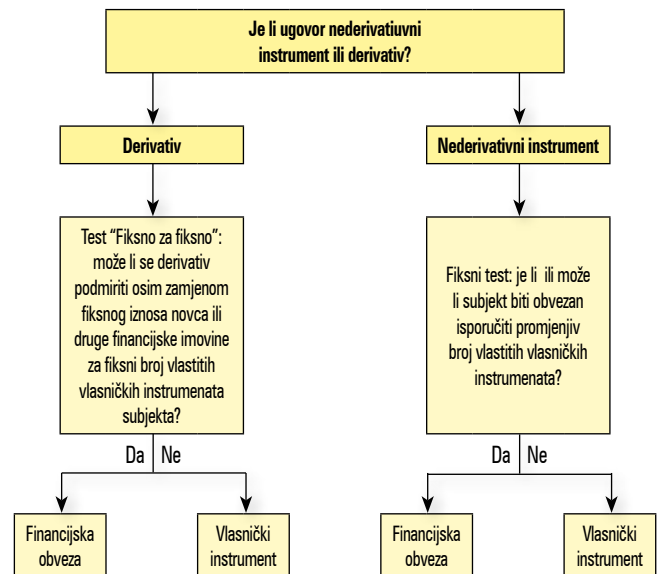
jer izdavatelj nema sadašnju obvezu prijenosa financijske imovine dioničarima, pa se radi o vlasničkom instrumentu;

- povlaštene dionice s opcijom prodaje imatelja za fiksni iznos na određeni datum ili nakon određenog datuma sadrži financijsku obvezu s obzirom da izdavatelj ne može izbjeći namiru isporukom novca ili druge financijske imovine ako bi imatelj tražio otkup. Postojanje opcije kojom imatelj može instrument ponovno prodati izdavatelju za fiksni iznos novca ili drugu financijsku imovinu (izuzev financijskog instrumenta koji imaju obilježja definirana u t. 16.A do 16.D MRS-a 32) je financijska obveza izdavatelja jer izdavatelj ima obvezu plaćanja novca ili druge financijske imovine;
- neotkupive povlaštene dionice pod uvjetom da je isplata dividendi imateljima povlaštenih dionica obvezna predstavljaju, također, financijsku obvezu. Ako, pak, raspodjela dobiti imateljima (kumulativnih ili nekumulativnih) povlaštenih dionica ovisi o (diskrecijskoj) odluci izdavatelja, dionice se smatraju vlasničkim instrumentima;
- povlaštene dionice s obveznim plaćanjem određenog postotka dobiti izdavateljima bez obzira jesu li otkupive ili neotkupive predstavljaju ugovornu obvezu isporuke novca i, stoga, udovoljavaju definiciji financijske obveze. Na tu obvezu ne može utjecati sposobnost ili nesposobnost izdavatelja da utječe na iznos vlastite dobiti ili gubitka za razdoblje.⁴

Financijski instrument će, pak, biti klasificiran kao vlastiti vlasnički instrument kada predstavlja preostali udio u neto imovini izdavatelja, dakle, kada predstavlja udio u imovini subjekta nakon odbitka svih njegovih obveza.⁵ Prema MRS-u 32 instrument je vlasnički instrument ako i isključivo ako ispunjava oba slijedeća uvjeta:⁶

- a) instrument ne uključuje ni ugovornu obvezu:
 - isporuke novca ili druge financijske imovine drugome subjektu; niti
 - razmjene financijske imovine ili financijskih obveza s drugim subjektom pod uvjetima koji mogu biti nepovoljni za izdavatelja.
- b) ako će instrument biti ili može biti namiren vlastitim vlasničkim instrumentima izdavatelja, on je:
 - nederivativni instrument koji ne uključuje ugovornu obvezu izdavatelja da isporuči promjenjiv broj vlastitih vlasničkih instrumenata; ili
 - derivativni financijski instrument koji će biti namiren isključivo razmjenu fiksnog iznosa novca ili druge financijske imovine od strane izdavatelja za fiksni broj njegovih vlastitih vlasničkih instrumenata.

Dakle, ugovor nije vlasnički instrument samo zbog toga što može imati za posljedicu primitak ili isporuku vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta: ako subjekt koristi promjenjiv broj vlastitih vlasničkih instrumenata kao sredstvo podmirenja ugovora, riječ je o financijskoj obvezi.



Izvor: *Liability or equity?*,
granthornton.be/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2013/granth-thornton-ifrs-ias-32-report.pdf, str. 4

Stoga, da bi se nederivativni instrument tretirao kao vlasnički instrument, ključno je specificirati fiksni broj vlastitih vlasničkih instrumenata kojima se podmiruje ugovorna obveza iz instrumenta. Jer, kada bi ugovor zahtijevao od subjekta da isporuči onoliko vlastitih instrumenata vlasničkog kapitala subjekta koji su jednaki po vrijednosti s određenim iznosom, imatelj bi bio ravnodušan hoće li primiti novac ili dionice u vrijednosti tog iznosa, pa se, u tom slučaju, ugovor ne bi tretirao kao vlasnički instrument već kao financijska obveza. Kad je, pak, riječ o derivativnim financijskim instrumentima ključno je u okviru njih specificirati točan fiksni iznos novca ili druge financijske imovine koja se razmjenjuje za fiksni broj vlastitih vlasničkih instrumenata izdavatelja.

Budući da su takvi instrumenti klasificirani kao vlastiti vlasnički instrumenti, svaka naknada primljena za takve instrumente dodaje se izravno u kapital, a svaka plaćena naknada se oduzima izravno od kapitala. Promjene u fer vrijednosti takvih instrumenata se ne priznaju.⁷ Primjeri instrumenata koji će biti podmireni ili mogu biti podmireni vlastitim vlasničkim instrumentima subjekta, te koji su klasificirani kao vlasnički instrumenti su:⁸

- izdana *call* opcija (opcija kupnje) ili *warrant* koja imatelju daje pravo kupnje fiksnog broja vlasničkih instrumenata subjekta po fiksnoj cijeni;
- kupljena *call* opcija koja subjektu daje pravo otkupa fiksnog broja vlastitih vlasničkih instrumenata po fiksnoj cijeni;
- ugovor o *forwardu* za prodaju fiksnog broja vlasničkih instrumenata subjekta drugoj strani po fiksnoj izvršnoj cijeni na budući datum.

Ako, pak, postoji bilo kakva varijabilnost u iznosu novca ili vlastitih vlasničkih instrumenata koji će biti primljeni ili isporučeni prema takvim ugovorima (primjerice, na temelju cijene dionice, cijene zlata ili neke druge varijable), ugovor je financijska imovina ili financijska obveza, prema potrebi. Dva primjera su:⁹a) ugovor o isporuci što je moguće više vlasničkih instrumenata subjekta čija je vrijednost jednaka 100 novčanih jedinica i b) ugovor o isporuci što je moguće više vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta čija je vrijednost jednaka

4 *Liability or equity?*, Grant Thornton International Ltd, 2009., granthornton.co.nz/globalassets/1.-member-firms/newzealand/pdfs/ifrs-guides/liability-or-equity-guide-july-2009.pdf, str 16.

5 MRS 32, t. 11

6 MRS 32, t 16

7 Mirza, A.A., Holt, G.J.: *Practical Implementation Guide and Workbook for IFRS*, John Wiley&Sons, Inc., Hoboken, N. Jersey, 2011., str. 27.2

8 Mirza, A.A., Holt, G.J.: isto, str. 272.

9 MRS 32, t. 21



100 unci zlata. Takav ugovor predstavlja financijsku obvezu subjekta čak i ako je subjekt mora ili može podmiriti isporukom vlastitih vlasničkih instrumenata. On nije vlasnički instrument jer subjekt koristi promjenjivi broj vlastitih vlasničkih instrumenata kao sredstvo podmirjenja ugovora. Sukladno tomu, ugovor ne dokazuje preostali udio u imovini subjekta nakon odbitka svih njegovih obveza.

Iznimno od okolnosti koje su navedene u t. 16.A i 16.B, odnosno, t. 16.C i 16.D ugovor koji sadrži obvezu subjekta da ponovno kupi ili otkupi svoje vlastite vlasničke instrumente za novac ili drugu financijsku imovinu uzrokuje nastanak financijske obveze u iznosu sadašnje vrijednosti iznosa otkupa (primjerice, u iznosu sadašnje vrijednosti terminske cijene reotkupa, izvršne cijene opcije ili drugog iznosa otkupa.).¹⁰ Obveza se priznaje reklasifikacijom iznosa obveze iz kapitala. Naknadno, se obveza obračunava po MSFI-u 9 Financijski instrumenti. Ako se klasificira kao financijska obveza po amortiziranom trošku, razlika između otkupne cijene i sadašnje vrijednosti otkupne cijene se amortizira u dobiti ili gubitku kao usklađivanje troška kamata korištenjem metode efektivne kamatne stope.

Primjer 1:

Na datum 1. veljače 2021. subjekt A sklapa ugovor o *forwardu* s subjektom B koji će biti podmiren isporukom fiksnog iznosa novca subjekta A i isporukom subjekta B fiksnog broja dionica subjekta A. Cijena po dionici koju će subjekt A platiti subjektu B u jednoj godini je fiksna i iznosi 104 kn. Kako se ovdje radi o 1.000 dionica subjekt A ima obvezu platiti subjektu B 104.000 kn (104 x 1.000), a subjekt B ima obvezu isporučiti 1.000 izdanih dionica subjekta A subjektu A. Tržišna kamatna stopa je 4% tako da je sadašnja vrijednost plaćanja 100.000 kn (104.000/1,04¹).¹¹ Stoga bi dnevnički zapis subjekta A bio slijedeći:¹²

Knjiženje na datum 01.02.2021.:

Opis	Konto	Duguje	Potražuje
1) Za priznavanje obveze isporuke 104.000 kn po sadašnjoj vrijednosti po kamatnoj stopi od 4%			
Upisana dionička glavnica	9000	100.000	
Obveze po dugoročnim vrijednosnim papirima	986		100.000

Knjiženje na datum 31.12.2021.:

Opis	Konto	Duguje	Potražuje
1) Za obračun kamata u skladu s metodom efektivne kamatne stope na obvezu za iznos otkupa dionica			
Troškovi kamata	483	3.660	
Obveze po dugoročnim vrijednosnim papirima	986		3.660

Knjiženje na datum 31.01.2022.:

Opis	Konto	Duguje	Potražuje
1) Za obračun kamata u skladu s metodom efektivne kamatne stope na obvezu za iznos otkupa dionica			
Troškovi kamata	483	340	
Obveze po dugoročnim vrijednosnim papirima	986		340

Subjekt A isporučuje 104.000 kn u novcu subjektu B, a subjekt B isporučuje subjektu A 1.000 dionica subjekta A.

Knjiženje na datum 31.01.2022.:

Opis	Konto	Duguje	Potražuje
2) Za podmirenje obveze otkupa vlastitih dionica subjekta A za novac			
Obveze po dugoročnim vrijednosnim papirima	986	104.000	
Žiro-račun	1000		104.000

Ako derivativni financijski instrument daje jednoj strani pravo izbora načina podmirenja (primjerice, izdavatelj ili imatelj mogu odabrati između podmirenja u novcu ili zamjenom dionica za novac) instrument se smatra financijskom imovinom ili financijskom obvezom, osim ako bi sve druge mogućnosti podmirenja imale za posljedicu razvrstavanje instrumenta kao vlasničkog instrumenta.¹³ Primjer derivativnog financijskog instrumenta s opcijom podmirenja koji je financijska obveza je izdana *call* opcija na dionice koju izdavatelj može po izboru podmiriti izdavanjem fiksnog broja vlastitih vlasničkih instrumenata u zamjenu za fiksni iznos novca.

Poseban je slučaj financijskog instrumenta poput rezerviranja za nepredviđena podmirenja koji može zahtijevati od subjekta isporuku novca ili druge financijske imovine ili drugi način podmirenja koji predstavlja financijsku obvezu u slučaju nastanka ili izostanka neizvjesnih budućih događaja (ili razrješenjem neizvjesnih okolnosti) na koje ni izdavatelj niti imatelj instrumenta ne mogu utjecati, poput promjene burzovnih indeksa, indeksa potrošačkih cijena, kamatne stope, poreznih obveza i sl. Kako izdavatelj takvog instrumenta nema bezuvjetno pravo izbjeći isporuku novca ili druge financijske imovine instrument je financijska obveza izdavatelja, osim:¹⁴

- ako nastanak ili izostanak takvih događaja nije stvaran;
- ako se od izdavatelja zahtijeva da obvezu namiri u novcu ili drugoj financijskoj imovini (ili na drugi način koji predstavlja financijsku obvezu) isključivo u slučaju likvidacije izdavatelja; ili
- ako instrument ima sva relevantna obilježja i ispunjava sve uvjete iz t. 16.A i 16.B MRS-a 32.

3. Mjerenje fer vrijednosti financijskih obveza i vlastitih vlasničkih instrumenata

3.1. Pristup mjerenju fer vrijednosti

Mjera fer vrijednosti pretpostavlja da se stavka imovine, odnosno, obveza razmjenjuje u urednoj transakciji između tržišnih sudionika radi prodaje imovine, odnosno, prijenosa obveze na datum mjerenja pod postojećim tržišnim uvjetima. Bitno je da se transakcija prodaje imovine, odnosno, prijenosa obveze promatra iz perspektive tržišnog sudionika koji drži predmetnu stavku imovine, odnosno, ima predmetnu obvezu. Prema tome, subjekt je prilikom mjerenja fer vrijednosti dužan uzeti u obzir obilježja dotične stavke imovine, odnosno obveze ako bi ih pri utvrđivanju njene cijene na datum mjerenja u obzir uzeli i tržišni sudionici.¹⁵

Tržišni sudionici su kupci i prodavatelji na glavnom ili najpovoljnijem tržištu za predmetnu imovinu, odnosno, obvezu koji imaju sva slijedeća obilježja:¹⁶

- 13 MRS 32, t. 26
- 14 MRS 32, t. 25
- 15 MSFI 13, t. 11
- 16 MSFI 13, Dodatak A

¹⁰ MRS 32, t. 23

¹¹ Izračun neto sadašnje vrijednosti izračunava se po slijedećoj formuli:

$$NPV = \sum_{t=0}^n \frac{C^t}{(1+r)^t}$$

gdje je: C = novčani tijek u vremenu t, r = diskontna stopa, t = razdoblje

¹² IAS 32. Illustrative Examples, IE5, service.betterregulation.Com/document/319813 (prilagođeno)

- neovisni su jedan o drugome, tj. nisu povezane osobe (iako se cijena u transakciji među povezanim osobama može koristiti kao ulazni podatak u mjerenju fer vrijednosti ako subjekt raspoláže dokazom da je transakcija zaključena pod tržišnim uvjetima);
- obaviješteni su, te raspolážu s podacima o predmetnoj imovini, odnosno, obvezi;
- u stanju su zaključiti transakciju predmetnom imovinom, odnosno, obvezom; i
- voljni su zaključiti transakciju predmetnom imovinom, odnosno, obvezom.

Mjerenje fer vrijednosti pretpostavlja da se transakcija prodaje imovine ili prijenosa obveze odvija na glavnom tržištu imovine ili obveze, ili, ako glavno tržište ne postoji, na najpovoljnijem tržištu za predmetnu imovinu, odnosno, obvezu. Glavno tržište je ono s najvećim obujmom i razinom aktivnosti za imovinu ili obvezu kojem subjekt može pristupiti.

MSFI 13 se primjenjuje na svaku situaciju u kojoj se zahtijeva ili dopušta mjerenje fer vrijednosti i objave o mjerenjima fer vrijednosti (i druga mjerenja temeljena na fer vrijednosti kao što je, primjerice, fer vrijednost umanjena za troškove prodaje). No, ne primjenjuje se i na transakcije plaćanja temeljene na dionicama prema MSFI-ju 2. Plaćanje temeljeno na dionicama, transakcije najma iz djelokruga MSFI-a 16 Najmovi, te na mjerenja koja su slična fer vrijednosti, ali nisu fer vrijednost (primjerice, na izračun neto utržive vrijednosti u MRS-u 2 Zalihe ili na izračun vrijednosti u uporabi u MRS-u 36 Umanjenje imovine).¹⁷

Definicija fer vrijednosti usredotočena je na imovinu i obveze, jer su oni među glavnim predmetima računovodstvenog mjerenja, no, obvezno se primjenjuje na vlastite vlasničke instrumente subjekta koji su mjereni po fer vrijednosti.¹⁸

MSFI 13 ne određuje koje stavke imovine i obveza treba mjeriti metodom fer vrijednosti, kada treba primijeniti metodu fer vrijednosti, odnosno, gdje trebaju biti objavljeni dobiti ili gubici od promjena u fer vrijednostima, već to ostavlja u nadležnosti pojedinih MSFI-eva.¹⁹

U tehnikama vrednovanja koje se koriste za mjerenje fer vrijednosti u najvećoj se mogućoj mjeri trebaju koristiti relevantni uočljivi ulazni podaci i u najmanjoj mjeri ulazni podaci koji nisu vidljivi. Primjeri tržišta na kojima ulazi podaci mogu biti uočljivi, primjerice, za financijske instrumente, su burzovna tržišta, dilerska tržišta, brokerska tržišta i tržišta na kojima sudionici izravno trguju bez posrednika. Subjekt je dužan odabrati ulazne podatke prema obilježjima stavke imovine ili obveze koje bi tržišni sudionici uzeli u obzir u transakciji predmetnom imovinom, odnosno, obvezom. Ako, pak, neka stavka imovine ili neka obveza mjerena po fer vrijednosti ima kupovnu cijenu i prodajnu cijenu, za mjerenje fer vrijednosti koristi se cijena unutar raspona između kupovne i prodajne cijene koja najrepresntativnije odražava fer vrijednost, neovisno o razini ulaznih podataka u sklopu hijerarhije fer vrijednosti. Korištenje kupovnih cijena za stavke imovine i prodajnih cijena za stavke obveze je dopušteno, ali nije propisano.²⁰

Postoje 1. 2. i 3. razina ulaznih podataka u mjerenju fer vrijednosti imovine i obveza.

Ulazni podaci 1. razine su cijene koje kotiraju na aktivnim tržištima za identičnu imovinu, odnosno, obveze koje su subjektu dostupne na datum mjerenja. Ti podaci su dostupni za veliki dio financijske imovine i financijskih obveza od kojih je neke moguće razmijeniti na više aktivnih tržišta (primjerice, na različitim burzama). Prva razina ulaznih podataka stavlja naglasak na utvrđivanje obaju slijedećih elemenata: a) glavnog tržišta za predmetnu imovinu ili obvezu, odnosno, najpovoljnijeg tržišta ako glavno tržište ne postoji i b) može li subjekt zaključiti transakciju predmetnom imovinom, odnosno, obvezom koja na tom tržištu kotira na datum mjerenja.²¹

Ulazni podaci 2. razine nisu cijene koje kotiraju, ali su uočljivi za predmetnu imovinu, odnosno, obvezu, bilo izravno ili neizravno, te uključuju: cijene koje za sličnu imovinu, odnosno, slične obveze kotiraju na aktivnim tržištima, cijene koje za sličnu imovinu, odnosno, obveze kotiraju na tržištima koja nisu aktivna, te drugi ulazni podaci (kamatne stope, kreditne marže i dr.).²²

Kada su, pak, podaci o predmetnoj imovini, odnosno, obvezama neuočljivi, riječ je o ulaznim podacima 3. razine.

3.2. Prijenos obveza i vlastitih vlasničkih instrumenata

Prema MSFI-u 13 mjera fer vrijednosti pretpostavlja da se neka (financijska ili nefinancijska) obveza, ili neki vlastiti vlasnički instrument subjekta (kao što su, primjerice, vlasnički udjeli izdani kao naknada u poslovnom spajanju), prenosi nekom tržišnom sudioniku na datum mjerenja, a taj prijenos pretpostavlja slijedeće:²³

- a) obveza ostaje nepodmirena i dužan bi ju bio ispuniti tržišni sudionik koji je primatelj što, drugim riječima, znači da na datum mjerenja obvezu ne bi podmirila druga strana u transakciji, niti bi ona bila ugašena na neki drugi način.
- b) vlastiti vlasnički instrument subjekta ostaje nepodmiren i prava i obveze povezane s instrumentom preuzima tržišni sudionik koji je primatelj. Kao i kod obveze, na datum mjerenja instrument ne bi bio otkazan ili na drugi način ugašen.

Čak i ako ne postoji uočljivo tržište s informacijama o cijenama prijenosa obveze ili vlastitoga vlasničkog instrumenta subjekta, primjerice, zbog tog što je njihov prijenos ograničen ugovorom ili drugim pravnim ograničenjima, može postojati uočljivo tržište za njih ako ih druge strane drže kao imovinu (primjerice, korporativna obveznica ili kupovna opcija na dionice nekog subjekta). U svakom slučaju, subjekt treba u najvećoj mogućoj mjeri iskoristiti relevantne vidljive ulazne podatke da bi ispunio cilj mjerenja fer vrijednosti, a to je procijeniti cijenu po kojoj bi obveza ili vlasnički instrument bili preneseni u urednoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja pod sadašnjim tržišnim uvjetima.²⁴ Sljedeća slika ilustrira postupak koji subjekt koristi pri mjerenju fer vrijednosti obveze ili vlastitih instrumenata kapitala:

17 Charles, I., Tully, R.: Essential IFRS Guide, Emile Woolf International Limited, Bracknell, 2020. str. 239

18 MSFI 13, t. 4

19 Aljinović-Barać, Ž., Šodan, S., Vuko, T.: Koliko je računovodstvo fer vrijednosti doista fer?, zbornik Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, 2015. str. 72

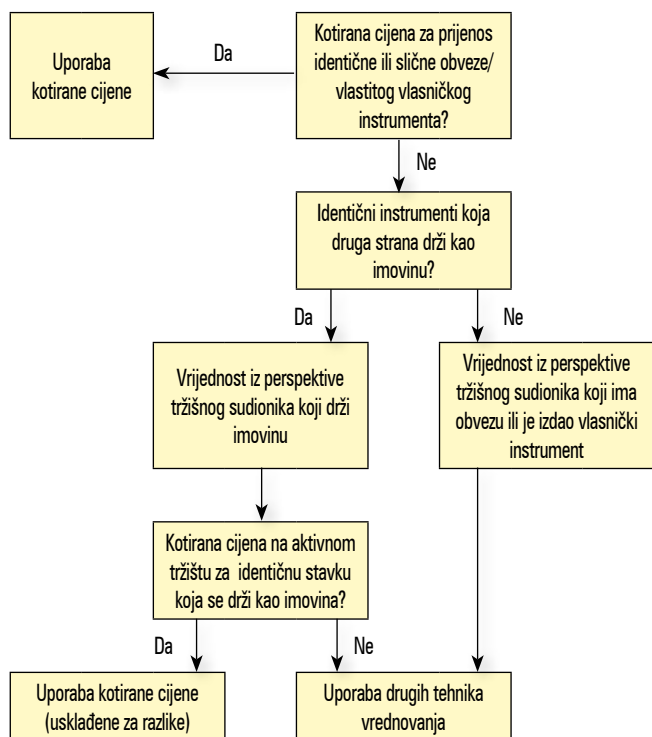
20 MSFI 13, t.70

21 MSFI 13, t. 78

22 MSFI 13, t. 82

23 MSFI 13, t. 34

24 MSFI 13, t. 35



Izvor: Fair value measurement-Questions and answers, www.assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/12/fair-value-qa-2017.pdf, str. 80

3.3. Obveze i vlasnički instrumenti koje druge strane drže kao imovinu

Kao što je rečeno, mjerenje fer vrijednosti obveze ili vlasničkog kapitala subjekta pretpostavlja da se ona prenosi na tržišnog sudionika na datum mjerenja. U mnogim slučajevima ne postoji tržište koje bi moglo pružiti informacije o cijenama, a maksimalna i najbolja moguća uporaba nije primjenjiva. U ovom slučaju, fer vrijednost se temelji na perspektivi tržišnog sudionika koji drži identičan instrument kao imovinu. Ako nema odgovarajuće imovine, tada se može koristiti odgovarajuća tehnika vrednovanja.

Dok je prethodna definicija fer vrijednosti obveze prije nego što je MSFI 13 stupio na snagu definirala fer vrijednost obveze kao iznos za koji bi obveza mogla biti podmirena između informiranih i spremnih stranaka u transakciji pred pogodbom. Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB) je u MSFI-u 13 upotrijebio termin prijenos obveze, a ne podmirenje obveze iz razloga što je obveza prenesena na tržišnog sudionika, te na taj način ona i dalje ostaje aktivnom, s obzirom da nije podmirena. U praksi, naime, mogu postojati značajne razlike između vrijednosti podmirenja i vrijednosti prijenosa. Među razlikama je i utjecaj kreditnog rizika, koji se često ne uzima u obzir prilikom podmirenja obveze. Naime, fer vrijednost obveze odražava rizik neispunjenja na temelju vlastite kreditne sposobnosti subjekta, plus bilo koju naknadu za rizik i profitnu maržu koju bi tržišni sudionik mogao zahtijevati za poduzimanje aktivnosti.²⁵

Prema MSFI-u 13 subjekt je dužan u najvećoj mogućoj mjeri koristiti vidljive ulazne podatke kako bi izmjerio fer vrijednost, tj. procijenio cijenu po kojoj bi obveza ili vlasnički instrument bili preneseni u urednoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja pod postojećim tržišnim uvjetima. Kada kotirana cijena za prijenos identične ili slične obveze ili vlastitoga vlasničkog instrumenta nije

dostupna subjektu, a druga strana drži identičnu stavku kao imovinu, subjekt je dužan fer vrijednost takve obveze, odnosno, takvog vlasničkog instrumenta mjeriti iz perspektive tržišnog sudionika koji identičnu stavku na datum mjerenja drži kao imovinu.²⁶ U takvim se slučajevima fer vrijednost obveze ili vlasničkog instrumenta se izvodi korištenjem:

- cijene koja kotira na aktivnom tržištu za identičnu stavku koju druga strana drži kao imovinu ako je cijena dostupna (primjerice, aktivno kotirane cijene dužničkih vrijednosnih papira);
- drugih vidljivih ulaznih podataka ako cijena iz prethodne stavke nije dostupna, kao što je cijena identične stavke koju druga strana drži kao imovinu koja kotira na tržištu koje nije aktivno (primjerice, kotirane cijene dužničkih vrijednosnih papira na manje aktivnim tržištima);
- druge tehnike vrednovanja ako vidljivi ulazni podaci iz stavke b) nisu dostupni, kao što su:
 - dobitni pristup (primjerice, metoda sadašnje vrijednosti koja uzima u obzir budući priljev novca koji bi tržišni sudionik očekivao od držanja obveze ili vlasničkog instrumenta kao imovine); i
 - tržišni pristup (primjerice, koristeći cijene koje kotiraju za slične obveze ili vlasničke instrumente koje druge strane drže kao imovinu).

Kotirana cijena financijske imovine možda će se morati uskladiti za čimbenike specifične za predmetnu imovinu koji ne ulaze u mjerenje fer vrijednosti predmetne obveze, odnosno vlasničkog instrumenta. Primjerice, jamstvo kotiranog duga može biti osigurano jamstvom treće strane. Navedena cijena takvog vrijednosnog papira odražavala bi vrijednost jamstva. Izdavatelj bi trebao isključiti učinak jamstva iz kotirane cijene izdavatelja koja mjeri samo fer vrijednost vlastite obveze, a obračunska jedinica isključuje jamstvo.²⁷ Kotiranu cijenu imovine treba uskladiti i ako se cijena kotirana za imovinu odnosi na sličnu, ali ne identičnu obvezu ili vlasnički instrument koju, odnosno, kojeg druga strana drži kao imovinu. Primjerice, obveza, odnosno, vlasnički instrument može sadržavati kreditnu sposobnost izdavatelja.²⁸ Cijena imovine koja se koristi za mjerenje fer vrijednosti odgovarajuće obveze ili vlasničkog instrumenta ne bi trebala odražavati učinak ograničenja koje sprječava prodaju imovine.²⁹

3.4. Obveze i vlasnički instrumenti koje druge strane ne drže kao imovinu

Kad kotirana cijena za prijenos identične ili slične obveze ili vlastitog vlasničkog instrumenta subjekta nije dostupna, a druga strana identičnu stavku ne drži kao imovinu, fer vrijednost takve obveze, odnosno, vlastitog vlasničkog instrumenta treba mjeriti metodom vrednovanja iz perspektive tržišnog sudionika koji ima takvu obvezu, odnosno koji je istaknuo tražbinu po osnovi vlasničke glavnice.³⁰ Primjerice, subjekt može kod primjene metode sadašnje vrijednosti uzeti u obzir bilo:³¹

- buduće odljeve novca koje bi tržišni sudionik očekivao radi ispunjenja obveze, što uključuje naknadu koju bi tržišni sudionik tražio za preuzimanje obveze; bilo
- iznos kojeg bi tržišni sudionik primio za zaključenje ili izdavanje identične obveze ili vlasničkog instrumenta koristeći pretpo-

26 MSFI 13, t. 37

27 MSFI 13, t.39b

28 MSFI 13, t. 39a

29 MSFI 13, t. 39

30 MSFI 13, t. 40

31 MSFI 13, t. 41

25 IFRS 13, Fair Value Measurement, <https://www.accaglobal.com/uk/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/strategic-business-reporting/technical-articles/ifrs-13.html>, str.5



stavke koje bi tržišni sudionici koristili kod utvrđivanja cijene identične stavke (primjerice, ista kreditna obilježja) na glavnom, odnosno, najpovoljnijem tržištu za izdavanje obveze ili vlasničkog instrumenta s istim ugovornim uvjetima.

Kada se koriste takvi izračuni sadašnje vrijednosti u mjerenju fer vrijednosti neke obveze koju druga strana ne vodi kao stavku imovine (primjerice, obveza temeljem razgradnje), izračuni bi trebali odražavati buduće novčane odljeve koje bi tržišni sudionici očekivali da će nastati u ispunjavanju obveze. Ti bi odljevi novca trebali bi obuhvaćati:³²

- očekivanja tržišnih sudionika o troškovima ispunjavanja obveze; i
- naknadu koju bi tržišni sudionik trebao, a koja bi trebala uključivati povrat za:
 - poduzimanje predmetne aktivnosti (tj. vrijednost ispunjenja predmetne aktivnosti, primjerice koristeći resurse koji bi se mogli iskoristiti za druge aktivnosti); i
 - preuzimanje rizika povezanog s obvezom (tj. premija za rizik zbog mogućnosti da se stvarni odljev novca razlikuje od očekivanog).

U nekim slučajevima će biti nemoguće razlikovati sastavnice povrata kojeg bi tržišni sudionici tražili (primjerice, kad se koristi cijena trećeg ugovaratelja zasnovana na fiksnoj naknadi). U drugim će slučajevima subjekt morati procijeniti sastavnice odvojeno (primjerice, kad se koristi cijena koju bi treći ugovaratelj zaračunao dodavanjem bruto dobiti na troškove jer on u tom slučaju ne bi snosio rizik budućih promjena troškova).³³

Premiju za rizik subjekt može uračunati u mjerenje fer vrijednosti obveze ili vlastitog vlasničkog instrumenta kojeg druga strana ne vodi kao imovinu na jedan od slijedećih načina:

- usklađenjem novčanih tokova (tj. kao povećanje novčanog odljeva); ili
- usklađenjem diskontne stope kojom se budući novčani tokovi svode na sadašnju vrijednost (tj. kao smanjenje diskontne stope).³⁴

Pritom, subjekt mora voditi računa o tome da usklađenje po osnovi rizika ne bude dvostruko uračunano ili izostavljeno (primjerice, ako se procijenjeni novčani tokovi uvećavaju uračunavanjem naknade za preuzimanje rizika povezanog s obvezom, diskontna stopa se ne smije usklađivati po osnovi tog rizika).³⁵

3.5. Rizik neispunjenja

MSFI 13 zahtijeva da fer vrijednost obveze odražava utjecaj rizika neispunjenja, što je rizik da subjekt neće ispuniti obvezu. Rizik neispunjenja uključuje učinak kreditnog rizika, kao i sve druge čimbenike koji utječu na vjerojatnost ispunjenja obveze. Pretpostavka je da je rizik neispunjenja isti prije i nakon prijenosa obveze.³⁶

Razina rizika neispunjenja koja se pripisuje fer vrijednosti trebala bi biti u skladu s obračunskom jedinicom. Primjerice, pri određivanju fer vrijednosti obveze, učinak kreditnog jamstva treće strane trebao bi se isključiti ako se kreditno jamstvo obračunava odvojeno od same obveze.

3.6. Ograničenja u prijenosu obveze ili vlastitog vlasničkog instrumenta subjekta

Subjekt može imati ugovorna ili zakonska ograničenja za prijenos obveza ili vlasničkih instrumenata. Međutim, menadžment ne bi trebao izvršavati zasebne prilagodbe u odnosu na takva ograničenja. MSFI 13 pretpostavlja da je učinak takvog ograničenja implicitno ili eksplicitno uključen u početnu cijenu transakcije na osnovi toga što su druge ugovorne strane prihvatile transakcijsku cijenu uz potpuno znanje o takvom ograničenju.

3.7. Izuzeće pri mjerenju fer vrijednosti skupine financijske imovine i financijskih obveza

MSFI 13 dopušta izuzeće od općih načela vrednovanja ako subjekt upravlja skupinom financijske imovine i financijskih obveza na temelju svoje neto izloženosti tržišnim rizicima, te, kreditnom riziku (prema definicijama iz MSFI-a 7 Financijski instrumenti: objavljivanje) po svakoj svojoj drugoj ugovornoj strani. Izuzeće dopušta subjektu da fer vrijednost skupine financijske imovine i financijskih obveza mjeri na osnovi neto pozicije, tj. da neto pozicija bude obračunska jedinica koja se mjeri po fer vrijednosti, a ne pojedinačna financijska imovina i obveze. Sukladno tome, subjekt je dužan fer vrijednost skupine financijske imovine i financijskih obveza mjeriti na način na koji bi tržišni sudionici odredili cijenu neto izloženosti na datum mjerenja.³⁷

Ovo je izuzeće dopušteno samo ako su ispunjeni svi slijedeći uvjeti:³⁸

- subjekt upravlja skupinom financijske imovine i financijskih obveza na temelju svoje neto izloženosti određenom tržišnom riziku, odnosno, određenim tržišnim rizicima, ili kreditnom riziku određene druge ugovorne strane u skladu sa svojom dokumentiranom strategijom upravljanja rizicima ili dokumentiranom strategijom ulaganja;
- subjekt na toj osnovi daje svojem ključnom rukovoditeljima (kako su definirani u MRS-u 24 Objavljivanje povezanih osoba), informacije o skupini financijske imovine i financijskih obveza; i
- subjekt je dužan ili je odlučio navedenu financijsku imovinu i financijske obveze u bilanci na kraju svakog izvještajnog razdoblja iskazati po fer vrijednosti.

Ovo se izuzeće ne odnosi na prikaz financijskih izvještaja. Naime, u nekim slučajevima se osnova za prikaz financijskih instrumenata u bilanci razlikuje od osnove mjerenja financijskih instrumenata, primjerice, ako prikaz financijskih instrumenata u neto iznosu nije propisan ili dopušten nekim MSFI-em, u kojem slučaju će subjekt usklađenja na razini portfelja trebati raspodijeliti na pojedinačne stavke imovine i obveza koje sačinjavaju skupinu financijske imovine i financijskih obveza kojima se upravlja na temelju svoje neto izloženosti riziku.³⁹

Navedeno se izuzeće odnosi samo na financijsku imovinu, financijske obveze i druge ugovore obuhvaćene područjem primjene MRS-a 39 Financijski instrumenti; priznavanje i mjerenje ili MSFI-a 9 Financijski instrumenti.⁴⁰ Da bi se moglo primijeniti ovo izuzeće, subjekt je dužan odluku o računovodstvenoj politici donijeti suklad-

32 MSFI 13, t. B31

33 MSFI 13, t. B32

34 MSFI 13, t. B33

35 MSFI 13, t. B33

36 MSFI 10, t. 42

37 MSFI 13, t. 48

38 MSFI 13, t. 49

39 MSFI 13, t. 50

40 MSFI 13, t. 52



Spajanje društava kapitala – računovodstveni, porezni i pravni aspekti

mr. sc. Zdravko Baica

U ovom članku pisati ćemo o spajanju dioničkih društava i društava s ograničenom odgovornošću s pravnog, računovodstvenog i poreznog aspekta.

Spajanje društava kapitala obavlja se radi postizanja boljih poslovnih ili drugih ciljeva članova društava kapitala.

Prilikom spajanja društava kapitala potrebno je pridržavati se pravnih odredbi Zakona o trgovačkim društvima, računovodstvenih pravila i poreznih propisa.

1. Ciljevi spajanja društava kapitala

Dva su osnovna cilja zbog kojega dolazi do spajanja društava kapitala:

- 1) restrukturiranje poslovanja zbog ekonomske koristi (smanjenje troškova, povećanje prihoda, postizanje određenih poreznih prednosti, povećanje profita) i/ili
- 2) promjena odnosa vlasništva udjela ili dionica društava kapitala.

2. Vrste spajanja društava kapitala

Postoje dvije vrste spajanja društava kapitala:

- 1) Spajanje dva ili više dioničkih društava koja prestaju postojati u novo dioničko društvo;
- 2) Spajanje dva ili više društava s ograničenom odgovornošću koja prestaju postojati u novo društvo s ograničenom odgovornošću.

3. Pravne odredbe o spajanju društava kapitala

3.1. Opće odredbe o spajanju društava kapitala

Opće odredbe o spajanju društava kapitala nalaze se u čl. 512. i 535. Zakona o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 111/93 od 40/19 - u daljnjem tekstu: ZTD).

Dva ili više dioničkih društava mogu se spojiti bez da se provede postupak likvidacije osnivanjem novoga dioničkoga društva, na koje

prelazi cijela imovina svakoga od društava koja se spajaju u zamjenu za dionice novoga društva.

Spajanje je dopušteno i onda kada su donesene odluke o prestanku dioničkih društava koja se spajaju a moglo bi se odlučiti da se ona nastave.

Dva ili više društava s ograničenom odgovornošću mogu se spojiti bez da se provede postupak likvidacije osnivanjem novoga društva s ograničenom odgovornošću na koje prelazi cijela imovina svakoga od društava koja se spajaju u zamjenu za udjele u novome društvu.

Spajanje je dopušteno i onda kada je donesena odluka o prestanku nekih od društava s ograničenom odgovornošću koja se spajaju a moglo se odlučiti da se ona nastave.

3.2. Pravne odredbe o spajanju dioničkih društava

Pravne odredbe o spajanju dioničkih društava nalaze se u čl. 533. ZTD-a.

Svako od dioničkih društava koja se spajaju smatra se **društvom koje se pripaja**, a novo dioničko društvo se smatra **društvom preuzimateljem**.

3.2.1. Kada se odlučuje o spajanju dioničkih društava

Odredbe o tome kada se odlučuje o spajanju dioničkih društava nalaze se u čl. 533. st. 2. ZTD-a.

O spajanju dioničkih društava se može odlučivati, tek nakon što je svako od dioničkih društava koja se spajaju bilo barem dvije godine upisano u sudskom registru.



3.2.2. Priprema spajanja dioničkih društava

Odredbе o pripremi pripajanja dioničkih društava koje se nalaze u čl. 513. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod pripreme spajanja dioničkih društava.

Uprave, odnosno izvršni direktori dioničkih društava koja sudjeluju u spajanju sklapaju ugovor o spajanju.

Ugovor o spajanju dioničkih društava mora sadržavati sljedeće podatke:

- 1) tvrtke i sjedišta dioničkih društava koja sudjeluju u spajanju,
- 2) sporazum o prijenosu imovine svakoga dioničkog društva koje se pripaja (spaja) u zamjenu za dionice novoga dioničkog društva (društva preuzimatelja),
- 3) omjer zamjene dionica, a ako je to potrebno i visinu doplate u novcu,
- 4) u slučaju iz članka 520. stavka 4. ovoga Zakona, visinu novčanih doplata te odredbu da će te novčane doplate platiti društvo preuzimatelj ili tvrtku, odnosno ime i prezime druge osobe koja će te iznose platiti,
- 5) pojedinosti o prijenosu dionica društva preuzimatelja,
- 6) vrijeme od kada te dionice daju pravo na sudjelovanje u dobiti društva i sve pojedinosti glede toga prava,
- 7) vrijeme od kada radnje pripojenoga društva vrijede kao da su poduzete za račun društva preuzimatelja,
- 8) prava koja društvo preuzimatelj daje svakome pojedinome dioničaru, kao i imateljima vrijednosnih papira pripojenoga društva,
- 9) svaku posebnu pogodnost koja se daje nekome članu uprave, odnosno izvršnom direktoru ili članu nadzornog, odbora društva koja sudjeluju u spajanju ili revizoru spajanja.

Izjava druge osobe koja se obvezuje platiti doplate u novcu umjesto društva preuzimatelja (novoga dioničkog društva) mora se dati u obliku javnobilježničke isprave.

3.2.3. Izvješće o spajanju dioničkih društava

Odredbе o izvješću o pripajanju dioničkih društava koje se nalaze u čl. 514. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod izvješća o spajanju dioničkih društava.

Uprave, odnosno izvršni direktori svakoga društva koje sudjeluje u spajanju moraju sastaviti opširno pisano izvješće u kojemu se pravno i gospodarski obrazlaže ugovor o spajanju a naročito omjer zamjene dionica i visine doplata u novcu.

U izvješću se moraju navesti mjerila za procjenu imovine društva koja je osnovica za omjer zamjene dionica te se mora upozoriti na posebne teškoće koje su se javile pri procjeni vrijednosti društva.

Uprave, odnosno izvršni direktori obaju društava mogu sastaviti i zajedničko izvješće.

Uprava, odnosno izvršni direktori svakog društva koje sudjeluje u spajanju moraju obavijestiti glavnu skupštinu svoga društva o svim bitnim promjenama vrijednosti imovine i obveza koje su se dogodile od dana sastavljanja ugovora o spajanju do dana održavanja glavne skupštine koja treba odlučiti o ugovoru o spajanju. Obavijest o tim okolnostima uprava, odnosno izvršni direktori trebaju bez odgađanja po saznanju za njihov nastup poslati i upravi, odnosno izvršnim direktorima drugih društava koja sudjeluju u spajanju, kako bi oni o tome mogli izvijestiti glavne skupštine svojih društava.

Izvješće o spajanju dioničkih društava i navedena obavijest **nisu potrebni** ako svi imatelji dionica svih društava koja sudjeluju u spajanju dadu izričitu izjavu u obliku javnobilježničke isprave da se odriču prava na to izvješće, odnosno obavijest.

3.2.4. Revizija spajanja dioničkih društava

Odredbе o reviziji pripajanja dioničkih društava koje se nalaze u čl. 515. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod revizije spajanja dioničkih društava.

Jedan ili više revizora (revizori spajanja) moraju za svako društvo koje sudjeluje u spajanju pregledati ugovor o spajanju.

Revizore spajanja na prijedlog nadzornog odnosno upravnog odbora društva imenuje sud iz čl. 40. ZTD-a. Na zajednički zahtjev nadzornih odbora svih društava koja sudjeluju u spajanju, sud može za sva ta društva imenovati iste revizore.

Revizori spajanja moraju izraditi pisano izvješće o obavljenoj reviziji. Može se izraditi i zajedničko izvješće. Izvješće se mora zaključiti izjavom o tome je li primjeren omjer predložene zamjene dionica. Pri tome treba navesti:

- 1) kojim je metodama određen omjer zamjene dionica,
- 2) iz kojih je razloga primjena tih metoda primjerena,
- 3) do kojega bi se omjera zamjene došlo kada bi se primijenile različite metode, ako su one primijenjene, te koji je značaj dan pojedinim metodama za utvrđivanje predloženog omjera zamjene i vrijednosti na kojoj ona počiva, kao i posebne teškoće koje su se pojavile pri procjeni društava. U izvješću ne treba navoditi činjenice čije bi objavljivanje moglo prouzročiti značajnu štetu nekome od društava koja sudjeluju u spajanju ili društvima koja su s njima povezana.

Na odgovornost revizora spajanja, njihovih pomoćnika i zakonskih zastupnika društva koje obavlja reviziju primjenjuju se odredbe propisa kojima se uređuje revizija.

Revizija spajanja **nije potrebna**, ako svi imatelji dionica koje daju pravo glasa svih društava koja sudjeluju u spajanju dadu izričitu izjavu o tome da se odriču revizije spajanja.

Prema odredbi čl. 533. st.4. ZTD-a, ako se dioničari odreknu revizije spajanja tada se primjenjuje odredba čl. 182. st.2. ZTD-a.

“Pored toga jedan ili više revizora (revizori osnivanja) moraju obaviti reviziju:

- 1) *ako je neki član uprave ili nadzornog odbora, odnosno izvršni direktor ili član upravnog odbora ujedno i osnivač društva,*
- 2) *ako su u osnivanju preuzete dionice za račun nekoga člana upave ili nadzornog odbora, odnosno izvršnog direktora ili člana upravnog odbora,*
- 3) *ako je neki član upave ili nadzornog odbora, odnosno izvršni direktor ili član upravnog odbora u osnivanju dobio posebnu pogodnost ili je za osnivanje, odnosno za pripremu osnivanja dobio oštećenje ili naknadu,*
- 4) *ako je osnivanje društva bilo ulaganjem ili preuzimanjem stvari, odnosno prava, u kojem slučaju se za procjenu vrijednosti stvari odnosno prava koristi nalazom neovisnog stalnog sudskog procjenitelja odgovarajuće struke.” (čl. 182. st.2. ZTD-a).*

3.2.5. Provjera spajanja od strane nadzornog odnosno upravnog odbora

Odredbе o provjeri pripajanja dioničkih društava od strane nadzornog odnosno upravnog odbora koje se nalaze u čl. 515.a ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod provjere spajanja dioničkih društava od strane nadzornog odnosno upravnog odbora.

Nadzorni odnosno upravni odbor svakog društva koje sudjeluje u spajanju dužan je provjeriti namjeravano spajanje na temelju izvješća uprave, odnosno izvršnih direktora o spajanju i izvješća revizora o spajanju. Taj odbor mora o tome sastaviti pisano izvješće.



Navedeno izvješće **nije potrebno** ako svi imatelji dionica svih društava koja sudjeluju u spajanju dadu izričitu izjavu u obliku javnobilježničke isprave da se odriču prava na to izvješće.

3.2.6. Odluke glavnih skupština dioničkih društava koja se spajaju

Odredbi o odlukama glavnih skupština dioničkih društava kod pripajanja koje se nalaze u čl. **516. ZTD-a** na odgovarajući način primjenjuju se i kod odluka glavnih skupština dioničkih društava koja se spajaju.

Ugovor o spajanju je valjan kada ga odobre glavne skupštine svih društava koja sudjeluju u spajanju. Glavne skupštine mogu i prije nego što je ugovor o spajanju sklopljen odobriti njegov nacrt koji su usuglasile uprave, odnosno izvršni direktori društava.

Odluka kojom se daje odobrenje ugovoru o spajanju donosi se glavnima koji predstavljaju najmanje tri četvrtine temeljnoga kapitala zastupljenoga u glavnoj skupštini društva pri donošenju odluke. Statutom se može odrediti da je za to potrebna veća većina, a može se zahtijevati i ispunjenje dodatnih pretpostavki.

Ako postoje dionice više rodova, za odluku glavne skupštine potrebna je suglasnost dioničara svakoga roda dionica. Dioničari svakoga roda dionica donose o suglasnosti posebnu odluku. Za to vrijede prethodne odredbe.

3.2.7. Priprema i provođenje glavne skupštine kod spajanja dioničkih društava

Odredbi o pripremi i provođenju glavne skupštine kod pripajanja dioničkih društava koje se nalaze u čl. **517. ZTD-a** na odgovarajući način primjenjuju se i kod pripreme i provođenju glavne skupštine kod spajanja dioničkih društava.

Ugovor o spajanju treba dostaviti registarskom sudu prije nego što se sazove glavna skupština koja treba odlučiti o odobrenju ugovora. Društvo mora objaviti da je ugovor o spajanju predan u sudski registar, osim ako je od saziva glavne skupštine pa do njezina zaključenja ugovor o spajanju cijelo vrijeme dostupan na internetskoj stranici društva s koje ga je moguće preuzeti bez naknade. U pozivu na glavnu skupštinu dioničare se mora upozoriti na njihova prava, a ako je ugovor o spajanju objavljen na internetskoj stranici društva, dioničare se mora u pozivu upozoriti da je taj ugovor dostupan na internetskoj stranici društva s koje ga mogu preuzeti bez naknade.

Od sazivanja glavne skupštine moraju se u poslovnim prostorijama društva staviti na uvid dioničarima:

- 1) ugovor o spajanju,
- 2) godišnja financijska izvješća, a ako ih je društvo dužno izraditi i izvješća o stanju društava koja sudjeluju u spajanju za posljednje tri poslovne godine,
- 3) ako se zadnja godišnja financijska izvješća odnose na poslovnu godinu koja je istekla više od šest mjeseci prije sklapanja ugovora o spajanju, i nova takva izvješća na određeni dan od kojega nije proteklo više od tri mjeseca od dana sklapanja ugovora o spajanju, ili, polugodišnji izvještaj sastavljen sukladno odredbi čl. **407. Zakona o tržištu kapitala**, osim ako svi imatelji dionica svih društava koja sudjeluju u spajanju dadu izričitu izjavu u obliku javnobilježničke isprave da se odriču prava na uvid u ta izvješća,
- 4) izvješća uprava, odnosno izvršnih direktora društava koja sudjeluju u spajanju iz čl. **514. ZTD-a** i izvješća nadzornih, odnosno upravnih odbora iz članka **515.a** ovoga **Zakona**, osim ako su se dioničari odrekli tih izvješća,

- 5) izvješće o reviziji iz čl. **515. ZTD-a**, ako se revizija morala provoditi.

Nova financijska izvješća moraju se sastaviti po propisima koji su se primjenjivali pri izradi posljednjih godišnjih financijskih izvješća društva. Ta nova financijska izvješća moraju se sastaviti primjenom istih metoda i u istom obliku kao i posljednja godišnja financijska izvješća. Mogu se preuzeti stavke iz posljednjih godišnjih financijskih izvješća. Pri tome se moraju uzeti u obzir otpisi i ispravke vrijednosti te sve bitne promjene u vrijednosti imovine, koje nisu vidljive iz poslovnih knjiga do dana s kojim su izrađena ta izvješća.

Na zahtjev svakoga dioničara mora mu se bez odgađanja besplatno dati prijepis ili presliku navedenih isprava. Ako je dioničar pristao da mu društvo dostavlja informacije elektroničkim putem, navedene isprave društvo može dostaviti dioničaru i elektroničkom poštom.

Za vrijeme održavanja glavne skupštine svakoga društva treba omogućiti uvid u navedene isprave. Uprava, odnosno izvršni direktori moraju na početku rasprave usmeno obrazložiti ugovor o spajanju, koji se prilaže kao prilog zapisniku.

Društvo nema obvezu dostavljanja navedenih isprava ako su za isto to vrijeme dostupne na internetskoj stranici društva s koje ih dioničari mogu preuzeti bez naknade.

Svakome dioničaru treba na njegov zahtjev na glavnoj skupštini koja odlučuje o spajanju dati obavijest o svim činjenicama vezanim za druga društva koja sudjeluju u spajanju, a koje su bitne za to spajanje.

3.2.8. Ugovor o spajanju dioničkih društava

Odredbi o ugovoru o pripajanju dioničkih društava koje se nalaze u čl. **518. ZTD-a** na odgovarajući način primjenjuju se i kod ugovora o spajanju dioničkih društava.

Ugovor o spajanju mora se sklopiti u obliku **javnobilježničke isprave**.

3.2.9. Provođenje spajanja dioničkih društava

Odredbi o provođenju pripajanja dioničkih društava koje se nalaze u čl. **520. st. 4. ZTD-a** na odgovarajući način primjenjuju se i kod provođenja spajanja dioničkih društava.

Ako je omjer zamjene dionica pripojenog društva (društva koje se spaja) za dionice društva preuzimatelja (novoosnovanog društva) takav da ne omogućuje da se jedna ili više dionica pripojenog društva zamijene za cijeli broj dionica društva preuzimatelja, društvo preuzimatelj ili druga osoba moraju dioničarima pripojenog društva koji ne drže odgovarajući dovoljni broj dionica pripojenoga društva platiti doplatu u novcu. Ukupan iznos doplata u novcu ne smije prelaziti deseti dio ukupnoga nominalnog iznosa danih dionica društva preuzimatelja odnosno temeljnog kapitala koji otpada na dane dionice bez nominalnog iznosa.

Prema odredbi čl. **533. st. 4. ZTD-a**, u vezi preuzimanja dionica novoga dioničkog društva kod spajanja dioničkih društava na odgovarajući način primjenjuje se odredba čl. **178. st.1. ZTD-a**.

Osnivači preuzimaju dionice izjavom danom kod javnog bilježnika da osnivaju društvo i da preuzimaju obvezu uplate dionica.

3.2.10. Odluke glavnih skupština dioničkih društava koja se spajaju o ugovoru o spajanju

Odredbi o odlukama glavnih skupština dioničkih društava koja se pripajaju o ugovoru o pripajanju koje se nalaze u čl. **516. st. 2. i 3. ZTD-a** na odgovarajući način primjenjuju se i kod odluka glavnih skupština dioničkih društava koja se spajaju o ugovoru o spajanju.



Ugovor o spajanju je valjan kada ga odobre glavne skupštine svih društava koja sudjeluju u spajanju. Glavne skupštine mogu i prije nego što je ugovor o spajanju sklopljen odobriti njegov nacrt koji su usuglasile uprave, odnosno izvršni direktori društava.

Odluka kojom se daje odobrenje ugovora o spajanju ili njegovog nacarta donosi se glasovima koji predstavljaju najmanje tri četvrtine temeljnoga kapitala zastupljenoga u glavnoj skupštini društva pri donošenju odluke. Statutom se može odrediti da je za to potrebna veća većina, a može se zahtijevati i ispunjenje dodatnih pretpostavki.

Ako postoje dionice više rodova, za odluku glavne skupštine potrebna je suglasnost dioničara svakoga roda dionica. Dioničari svakoga roda dionica donose o suglasnosti posebnu odluku.

3.2.11. Donošenje statuta novog dioničkog društva i izbor članova nadzornog i upravnog odbora novog dioničkog društva kod spajanja dioničkih društava

Prema odredbi čl. 533. st. 3. ZTD-a, za donošenje statuta novoga društva i za izbor članova nadzornoga, odnosno upravnog odbora toga društva traže se odobrenja glavnih skupština društava koja se spajaju.

Odredbe o izmjeni statuta i izboru članova nadzornog odnosno upravnog odbora dioničkog društva koje se nalaze u čl. 280. st. 2. i 3. i u čl. 180. st. 1. i 4. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod izmjene statuta i izboru članova nadzornog odnosno upravnog odbora novog dioničkog društva koji je nastao spajanjem dvaju ili više dioničkih društava.

Ako glavna skupština treba odlučiti o izmjeni statuta ili o sklapanju ugovora koji je valjan samo ako glavna skupština na njega daje suglasnost, moraju se objaviti prijedlog izmjena statuta, odnosno bitni sadržaj ugovora.

Za svaku točku o kojoj treba da odlučuje glavna skupština uprava i nadzorni, odnosno upravni odbor moraju, a ako se radi o izboru članova nadzornog, odnosno upravnog odbora i revizora samo nadzorni, odnosno upravni odbor, navesti u objavi dnevnoga rada i prijedloge odluka što ih treba donijeti. To ne vrijedi ako je predmet odlučivanja uvršten u dnevni red na zahtjev manjinskih dioničara. Prijedlog za izbor članova nadzornog, odnosno upravnog odbora i imenovanje revizora mora sadržavati njihova imena i prezimena, zanimanje i prebivalište, a kada je riječ o revizoru pravnoj osobi njenu tvrtku i sjedište. Kada se u nadzornom, odnosno upravnom odboru nalazi i predstavnik radnika, za donošenje odluke tog odbora o stavljanju prijedloga za izbor članova nadzornog, odnosno upravnog odbora potrebna je većina glasova članova koje su u nadzorni, odnosno upravni odbor izabrali ili imenovali dioničari.

Osnivači moraju u ispravi ovjerenj od javnog bilježnika imenovati prvi nadzorni, odnosno upravni odbor društva i revizora za prvu ili za preostali dio prve poslovne godine.

Nadzorni, odnosno upravni odbor imenuje članove prve uprave odnosno izvršne direktore.

3.2.12. Sadržaj statuta novog dioničkog društva kod spajanja dioničkih društava

Prema odredbi čl. 533. st. 4. ZTD-a, u statut novoga društva moraju se preuzeti utvrđenja o posebnim pogodnostima, troškovima osnivanja, ulozima u stvarima i u pravima i o njihovom preuzimanju, sadržana u statutima društava koja se spajaju.

Odredbe o sadržaju statuta dioničkog društva koje se nalaze u čl. 173. st. 3. i 4. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod sadržaja statuta novog dioničkog društva koji je nastao spajanjem dvaju ili više dioničkih društava.

Statut društva mora sadržavati odredbe o:

- 1) tvrtki i sjedištu društva,
- 2) predmetu poslovanja,
- 3) iznosu temeljnoga kapitala,
- 4) podjeli temeljnog kapitala na dionice s nominalnim iznosima ili na one bez tog iznosa, kod dionica s nominalnim iznosima o tim iznosima i ukupnom broju dionica svakog nominalnog iznosa a kod dionica bez tog iznosa samo o njihovom broju, ako se izdaju dionice više rodova, rodu dionica i broju dionica svakoga roda,
- 5) tome da se izdaju dionice koje glase na ime,
- 6) tome ima li društvo upravu i nadzorni, odnosno upravni odbor ili upravni odbor te ovisno o tome broju članova uprave i nadzornog, odnosno upravnog odbora, odnosno upravnog odbora i izvršnih direktora,
- 7) načinu i obliku objave priopćenja društva,
- 8) vremenu trajanja i prestanku društva.

Statut može sadržavati odredbe koje odstupaju od odredbi ZTD-a samo kada je to u zakonu izričito određeno. Ako to nije izričito isključeno ZTD-om, statutom se mogu urediti i druga pitanja pored onih gore navedenih. Odredbe statuta donesene protivno spomenutim ograničenjima su ništete.

3.2.13. Odredbe o preddruštvu kod spajanja dioničkih društava

Prema odredbi čl. 533. st. 4. ZTD-a, na osnivanje novoga društva kod spajanja dioničkih društava na odgovarajući se način primjenjuju odredbe čl. 6. ZTD-a o preddruštvu.

Preddruštvo nastaje usvajanjem statuta i preuzimanjem svih dionica od strane osnivača trgovačkog društva. Na odnos između osnivača prije upisa društva u sudski registar primjenjuju se statut.

Prava stečena u ime trgovačkog društva prije njegova upisa u sudski registar su zajednička nepodijeljena imovina osnivača. Za obveze koje se preuzmu u ime trgovačkog društva prije njegova upisa u sudski registar, odgovaraju onaj tko ih je preuzeo u ime društva i osnivači. Preuzme li ih više osoba, one odgovaraju solidarno i neograničeno cijelom svojom imovinom.

Upisom trgovačkoga društva u sudski registar gore navedene osobe oslobađaju se odgovornosti koja je tamo propisana.

Preuzmu li se ugovorom sklopljenim s vjerovnikom za trgovačko društvo obveze tako da ono nakon upisa u sudski registar stupi na mjesto dužnika, za takvo preuzimanje obveze nije potrebna suglasnost vjerovnika, ako se obveza preuzima u roku od tri mjeseca od upisa u sudski registar i ako društvo ili dužnik u tome roku to priopće vjerovniku.

Ako se u ime trgovačkoga društva poduzmu poslovi prije nego što se ono upiše u sudski registar pa u vrijeme upisa društva u taj registar njegova imovina bude manja od onoga kako je to određeno u statutu, osnivači su dužni u korist društva uplatiti iznos koji nedostaje.

Upisom trgovačkoga društva u sudski registar preddruštvo prestaje. Prava stečena i obveze preuzete djelovanjem preddruštva u ime trgovačkoga društva prava su i obveze trgovačkoga društva.

3.2.14. Prijava za upis i upis u sudski registar novog dioničkog društva kod spajanja dioničkih društava

Prema odredbi čl. 533. st. 5. ZTD-a, društva koja se spajaju moraju podnijeti prijavu za upis u sudski registar novoga društva sudu na čijem području to društvo treba da ima sjedište.

Prema odredbi čl. 533. st. 8. ZTD-a, novo društvo mora podnijeti prijave za upis spajanja u sudske registre svih društava koja se spajaju. Spajanje društava može se upisati tek nakon što se upiše novo društvo.

Odredbe o prijavi za upis pripajanja u sudski registar koje se nalaze u čl. 521. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod prijave za upis spajanja u sudski registar.

Svako društvo mora podnijeti registarskome sudu prijavu za upis spajanja u sudski registar. Društvo preuzimatelj ovlašteno je podnijeti prijavu za upis spajanja i u sudski registar u koji je upisano pripojeno društvo.

Pri podnošenju prijave uprava, odnosno izvršni direktori moraju izjaviti da odluke o spajanju nisu pobijane u za to propisanome roku ili da je pobijanje pravomoćno odbijeno. Prijavi se prilažu u originalu ili u javno ovjerenom prijepisu ili fotokopiji ugovor o spajanju, zapisnici s glavnih skupština na kojima su donesene odluke o spajanju, izvješća uprava, o spajanju, izvješća revizora, izvješća nadzornih, odnosno upravnih odbora, izjave osoba, ako se nije održala glavna skupština društva preuzimatelja, izjavu uprave društva preuzimatelja da dioničari koji na to imaju pravo nisu tražili njezino održavanje, a ako je za spajanje potrebno odobrenje državnog organa, i to odobrenje.

Prijavi za upis u sudski registar sjedišta svakoga spojenoga društva moraju se priložiti i zaključna financijska izvješća toga društva. Na ta izvješća na odgovarajući se način primjenjuju propisi o izradi financijskih izvješća i o reviziji tih izvješća. Ona se ne moraju objaviti.

Odredbe o upisu pripajanja u sudski registar koje se nalaze u čl. 522. st. 2. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod upisa spajanja u sudski registar.

Svako spojeno društvo mora imenovati povjerenika za primanje dionica koje se moraju dati i za primanje doplata u novcu. Spajanje se može upisati u sudski registar nakon što povjerenik u obliku javnobilježničke isprave izjavi da je u posjedu dionica te da je primio doplate u novcu.

Odredbe o sadržaju upisa dioničkog društva koje se nalaze u čl. 189. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod sadržaja upisa novog dioničkog društva koji je nastao spajanjem dvaju ili više dioničkih društava.

U sudski registar upisuju se:

- 1) tvrtka društva,
- 2) sjedište društva,
- 3) predmet poslovanja društva.
- 4) visina temeljnog, odnosno odobrenog kapitala,
- 5) dan kada je usvojen statut,
- 6) imena i prezimena članova uprave, predsjednika i članova nadzornog odbora, odnosno izvršnih direktora i članova upravnog odbora i njihovi jedinstveni matični brojevi gradana te prebivalište,
- 7) trajanje društva,
- 8) ovlaštenja članova uprave za zastupanje.
- 9) drugi podaci propisani posebnim zakonom.

3.2.15. Posljedice upisa u sudski registar novog dioničkog društva kod spajanja dioničkih društava

Prema odredbi čl. 533. st. 5. ZTD-a, upisom novoga društva u sudski registar imovina društava koja se spajaju i njihove obveze prelaze na novo društvo. Ako se pri tome na strani novoosnovanoga društva nađu obveze iz dvostranoobveznih ugovora koje do trenutka spajanja nijedno od društava koja se spajaju nije potpuno ispunilo, a koje su međusobno nespojive ili čije bi ispunjenje bilo za društvo preuzimatelja posebno nepravično, njihov se opseg pravično određuje, uzimajući u obzir ugovorna prava svih strana.

Prema odredbi čl. 533. st. 6. ZTD-a, upisom novoga društva u sudski registar prestaju društva koja se spajaju. Nije potrebno posebno brisanje društava koja se spajaju u sudskom registru. Dioničari društava koja se spajaju upisom u registar postaju dioničari novoga društva. To ne vrijedi, ako jedno od društava koje se spajaju drži vlastite dionice ili ih drži netko treći, u svoje ime, ali za račun toga društva.

Odredbe o posljedicama upisa pripajanja u sudski registar koje se nalaze u čl. 522. st. 5. do 7. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod upisa spajanja u sudski registar.

Upisom spajanja u sudski registar uklanja se nedostatak ako ugovor o spajanju nije sklopljen u obliku javnobilježničke isprave.

Sud koji vodi sudski registar u kome je upisano društvo preuzimatelj (novo dioničko društvo nastalo spajanjem) mora po službenoj dužnosti izvijestiti sud koji vodi registar u kome je upisano svako spojeno društvo o danu kada je spajanje bilo upisano. Po primitku toga priopćenja sud sjedišta svakoga spojenoga društva mora po službenoj dužnosti upisati u sudski registar zabilježbu kada je spajanje upisano u taj registar suda sjedišta društva preuzimatelja i poslati tome sudu na čuvanje sve isprave društva koje se kod njega nalaze. Ako se društvu preuzimatelju spaja društvo upisano u registru istoga suda, taj će sud po službenoj dužnosti upisati spomenutu zabilježbu kod društva koje se spaja.

Na zamjenu dionica spojenih društava na odgovarajući se način primjenjuju odredbe o proglašenju isprava o dionicama nevažećima sadržane u čl. 230. ZTD-a i o njihovom proglašenju nevažećima u vezi sa spajanjem dionica sadržane u čl. 346. ZTD-a. Za tu zamjenu nije potrebno odobrenje suda.

Prema odredbi čl. 533. st. 9. ZTD-a, ako je novo društvo upisano u sudski registar, nedostaci u postupku spajanja ne utječu na valjanost spajanja.

3.2.16. Objava upisa u sudski registar novog dioničkog društva kod spajanja dioničkih društava

Prema odredbi čl. 533. st. 7. ZTD-a, u objavi upisa novoga društva treba osim njegovga sadržaja navesti:

- 1) utvrđenja da dioničar može tražiti da mu se dionice koje glase na donositelja zamijene za dionice koje glase na ime, ako je u statutu društva predviđeno to njegovo pravo te utvrđenja iz odredaba čl. 173. st. 3. točke 5., 6. i 7., čl. 174. st. 2. i čl. 175 ZTD-a,
- 2) ime i prezime, osobni identifikacijski broj i prebivalište članova prvog nadzornog, odnosno upravnog odbora,
- 3) odredbe ugovora o spajanju koje se odnose na broj dionica, a ako postoji više rodova dionica, i o rodu dionica koje novo društvo daje dioničarima društava koja se spajaju, te o načinu i vremenu dodjele tih dionica. Istovremeno mora se objaviti

da je kod suda moguć uvid u sve isprave koje su mu uručene zajedno s prijavom za upis.

3.2.17. Zaštita vjerovnika kod spajanja dioničkih društava

Odredbe o zaštiti vjerovnika kod pripajanja dioničkih društava koje se nalaze u čl. 523. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod zaštite vjerovnika kod spajanja dioničkih društava.

Vjerovnicima društava koja sudjeluju u spajanju mora se dati osiguranje, ako se u tu svrhu jave u roku od šest mjeseci od objavljivanja upisa spajanja u sudski registar u koji je upisano ono društvo čiji su vjerovnici, a ne mogu tražiti da im se podmire tražbine. To pravo imaju vjerovnici društva preuzimatelja samo onda ako mogu dokazati da je spajanjem društava ugroženo ispunjenje njihovih tražbina. Vjerovnike se mora u objavi o upisu upozoriti na to njihovo pravo.

Pravo da zahtijevaju davanje osiguranja nemaju vjerovnici koji u slučaju stečaja imaju prvenstveno pravo namirenja iz stečajne mase.

O zahtjevu vjerovnika kojem društvo preuzimatelj nije dalo odgovarajuće osiguranje u izvanparničnom postupku odlučuje sud iz čl. 40. ZTD-a, nadležan prema sjedištu društva preuzimatelja.

3.2.18. Zaštita imatelja posebnih prava kod spajanja dioničkih društava

Odredbe o zaštiti imatelja posebnih prava kod pripajanja dioničkih društava koje se nalaze u čl. 524. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod zaštite imatelja posebnih prava kod spajanja dioničkih društava.

Društvo preuzimatelj mora imateljima zamjenjivih obveznica, obveznica s promjenjivom kamatom i potvrda o posebnim pravima na dividendu koje su izdala spojena društva dati ona prava koja su im ta društva osiguravala.

3.2.19. Polazna vrijednost društva preuzimatelja kod spajanja dioničkih društava

Odredbe o polaznoj vrijednosti društva preuzimatelja kod pripajanja dioničkih društava koje se nalaze u čl. 525. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod polazne vrijednosti društva preuzimatelja kod spajanja dioničkih društava.

Vrijednosti iskazane u izvještaju o financijskom položaju spojena društva iskazuju se u izvještaju o financijskom položaju društva preuzimatelja u skladu s odgovarajućim propisima o računovodstvu.

Ako društvo preuzimatelj poveća temeljni kapital društva radi toga da provede spajanje ili prijeđe li ukupni nominalni iznos dionica, odnosno iznos temeljnog kapitala koji otpada na dionice bez nominalnog iznosa, koje se daju za prenesenu imovinu spojenoga društva ili veći iznos za koji su one izdane uključujući i plaćanja u novcu vrijednost predmeta imovine pojedinačno navedenih u izvještaju o financijskom položaju, razliku se mora prikazati kao nematerijalnu imovinu.

3.2.20. Odgovornost za štetu članova organa spojenoga društva kod spajanja dioničkih društava

Odredbe o odgovornosti za štetu članova organa spojenoga društva kod pripajanja dioničkih društava koje se nalaze u čl. 526. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod odgovornosti za štetu članova organa spojenoga društva kod spajanja dioničkih društava.

Članovi uprave, odnosno izvršni direktori i članovi nadzornoga, odnosno upravnog odbora spojenoga društva obvezni su kao solidarni

dužnici nadoknaditi štetu, koju spajanjem pretrpe to društvo, njegovi dioničari i vjerovnici društva. Za štetu ne odgovaraju oni članovi tih organa koji su pri reviziji imovinskog stanja društava i pri sklapanju ugovora o spajanju postupali s dužnom pozornošću.

Navedene zahtjeve, kao i za sve druge zahtjeve koji se podignu za i protiv spojenoga društva smatra se kao da to društvo i dalje postoji. Utoliko se tražbine i obveze spajanjem ne sjedinjuju.

Navedeni zahtjevi zastaraju za pet godina od dana objave upisa spajanja u sudski registar suda sjedišta društva preuzimatelja.

3.2.21. Ostvarenje prava na naknadu štete kod spajanja dioničkih društava

Odredbe o ostvarenju prava na naknadu štete kod pripajanja dioničkih društava koje se nalaze u čl. 527. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod ostvarenja prava na naknadu štete kod spajanja dioničkih društava.

Zahtjevi iz čl. 526. st. 1. i 2. ZTD-a mogu se ostvariti samo preko posebnoga zastupnika kojega na prijedlog dioničara ili vjerovnika spojenoga društva postavlja sud na čijem je području sjedište toga društva. Prijedlog mogu postaviti samo oni dioničari, koji su već zamijenili svoje dionice za dionice društva preuzimatelja i vjerovnici koji se ne mogu namiriti od toga društva.

Zastupnik mora, navodeći svrhu svoga postavljenja, pozvati dioničare i vjerovnike odgovarajućega spojenoga društva da u primjerenome roku, koji mora iznositi najmanje mjesec dana, prijave svoje zahtjeve iz čl. 526. st. 1. i 2. ZTD-a. Poziv treba objaviti u glasilu društva.

Iznos, koji se dobije ostvarenjem zahtjeva spojenoga društva, zastupnik mora upotrijebiti za podmirenje vjerovnika toga društva, ako ih već nije podmirilo društvo preuzimatelj ili im ono nije dalo neko osiguranje. Ostatak se dijeli dioničarima. Za podjelu vrijede odredbe čl. 380. ZTD-a. Vjerovnici i dioničari koji se na vrijeme ne prijave, ne uzimaju se u obzir pri podjeli.

Posebni zastupnik ima pravo na naknadu primjerenih izdataka kao i na nagradu za svoj rad. Izdatke i nagradu utvrđuje sud po slobodnoj ocjeni prema okolnostima svakog pojedinog slučaja i određuje u kojem opsegu treba da ih snose vjerovnici i dioničari kojih se to tiče. Na temelju pravomoćne odluke suda može se tražiti prisilno izvršenje.

3.2.22. Ništetnost odluke o spajanju kod spajanja dioničkih društava

Odredbe o ništetnosti odluke o pripajanju kod pripajanja dioničkih društava koje se nalaze u čl. 529. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod ništetnosti odluke o spajanju kod spajanja dioničkih društava.

Tužba za pobijanje odluke glavne skupštine o spajanju ili tužba za utvrđenje njene ništetnosti može se podići samo u roku od 30 dana od donošenja odluke.

3.2.23. Učinak spajanja kod spajanja dioničkih društava

Odredbe o učinku pripajanja kod pripajanja dioničkih društava koje se nalaze u čl. 530. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod učinka spajanja kod spajanja dioničkih društava.

Ako je spajanje upisano u sudski registar sjedišta društva preuzimatelja, nedostaci u postupku spajanja ne utječu na valjanost spajanja.

Nakon nastanka pravnih posljedica spajanja osoba koja zbog odredbe čl. 529. ZTD-a više ne može pobijati odluku glavne skupštine o spajanju ili tražiti da se utvrdi njezina ništetnost, može ustati



sa zahtjevom za naknadu štete. Taj zahtjev se uvijek podnosi protiv društva preuzimatelja.

3.2.24. Sudsko ispitivanje omjera zamjene dionica kod spajanja dioničkih društava

Odredbе o sudskom ispitivanju omjera zamjene dionica kod pripajanja dioničkih društava koje se nalaze u čl. 532. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod sudskog ispitivanja omjera zamjene dionica kod spajanja dioničkih društava.

Odluka kojom je glavna skupština spojenoga društva odobrila ugovor o spajanju ne može se pobijati zbog toga što je omjer zamjene dionica prenisiko odmjeren. Ako je on prenisiko odmjeren, sud može na temelju zahtjeva odrediti da se doplate iznosi koji ne mogu prelaziti deseti dio ukupnoga nominalnoga iznosa danih dionica, odnosno temeljnog kapitala koji otpada na dane dionice bez nominalnog iznosa.

Zahtjev može postaviti svaki dioničar spojenoga društva, koji bi po odredbama čl. 362. točke 1. i 2. ZTD-a imao pravo pobijati odluku o spajanju, ali mu je pravo pobijanja isključeno prethodnom rečenicom. Zahtjev se može postaviti u roku od mjesec dana od dana kada se smatra da je objavljen upis spajanja u sudski registar suda sjedišta društva preuzimatelja. Dioničari koji nisu postavili zahtjev ne mogu iz odluke suda izvoditi nikakva prava. Sud mora objaviti da je podnesen zahtjev za doplatu zbog prenisiko odmjerenog omjera zamjene dionica. U roku od mjesec dana od objave da je zahtjev podnesen, dioničari koji na to imaju pravo mogu podnijeti svoje zahtjeve za doplatom. Na to njihovo pravo mora ih se upozoriti u objavi.

Dioničari se mogu odreći prava na podnošenje zahtjeva za dodatnim uplatama izjavom u zapisnik na skupštini koja odlučuje o spajanju ili izjavom koja mora biti dana u obliku javnobilježničke isprave.

Dioničari spojenog društva koji uspiju sa svojim zahtjevom za doplatom u novcu imaju pravo i na zakonsku zateznu kamatu, koja je važila na dan nastanka pravnih posljedica spajanja upisom spajanja u sudski registar društva preuzimatelja, uvećanu za pet postotnih poena, od dana nastanka pravnih posljedica spajanja upisom spajanja u sudski registar društva preuzimatelja.

Na zahtjev društva preuzimatelja, sud može dopustiti da se dioničarima spojenog društva koji su postavili zahtjev, umjesto doplata u novcu dadu dodatne dionice društva preuzimatelja. Za tu svrhu društvo preuzimatelj mora prije svega koristiti vlastite dionice, ako ih ima. Ako društvo preuzimatelj nema vlastite dionice ili ih nema dovoljno, može izdati nove dionice povećanjem temeljnog kapitala, pri čemu se ne uplaćuju uložci. Povećanje temeljnog kapitala dopušteno je samo ako je prema zadnjim financijskim izvješćima, koji ne smiju biti sastavljeni više od osam mjeseci od dana kada se odlučuje o povećanju temeljnog kapitala, iznos raspoloživih rezervi koje se mogu koristiti za tu svrhu najmanje jednak ukupnom iznosu za koji se nove dionice izdaju ili ako je ukupni iznos temeljnog kapitala nakon povećanja i rezervi, koje društvo mora imati, a ne smije ih upotrijebiti za povećanje temeljnog kapitala, jednak ili manji od ukupne vrijednosti imovine društva, umanjenoj za njegove obveze.

Prilikom donošenja odluke o zahtjevu, sud može tražiti mišljenje vještaka. Na temelju mišljenja vještaka, sudionici postupka mogu sklopiti nagodbu o visini doplata u novcu odnosno broju novoizdanih dionica društva preuzimatelja koje će pripasti dioničarima spojenog društva.

Protiv odluke suda koji je odlučivao o zahtjevu, dopuštena je žalba u roku od mjesec dana, koju mogu podnijeti društvo preuzimatelj i svaki dioničar koji je postavio zahtjev, a ako je sud dopustio da umje-

sto doplata u novcu društvo preuzimatelj izda nove dionice, tada i dioničari društva preuzimatelja kojima su zbog toga umanjena prava.

Predujam troškova postupka dužno je platiti društvo preuzimatelj, ali svaka stranka predujmljuje troškove svojih zastupnika u postupku. Utvrdi li sud da je omjer zamjene dionica prenisiko odmjeren i odredi novi, naredit će društvu preuzimatelju da drugim sudionicima u postupku nadoknadi troškove potrebne za vođenje postupka.

3.3. Pravne odredbe o spajanju društava s ograničenom odgovornošću

Pravne odredbe o spajanju društava s ograničenom odgovornošću nalaze se u čl. 548. ZTD-a.

Svako od društava s ograničenom odgovornošću koja se spajaju smatra se **društvom kojega se pripaja**, a novo društvo s ograničenom odgovornošću se smatra **društvom preuzimateljem**.

3.3.1. Kada je valjan ugovor o spajanju društava s ograničenom odgovornošću i odredbe o imenovanju članova nadzornog odbora novoga društva

Prema odredbi čl. 548. st.2. ZTD-a, društveni ugovor novog društva valjan je tek nakon što se s njime odlukom suglase članovi u svakome od društava koja se spajaju.

Odredbе o odlukama članova svakoga društva u vezi ugovora o pripajanju kod pripajanja društava s ograničenom odgovornošću koje se nalaze u čl.536. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod odredbi o odlukama članova svakoga društva u vezi ugovora o spajanju kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću. Navedene odredbe na odgovarajući se način primjenjuju i glede imenovanja članova nadzornog odbora novoga društva koje trebaju da imenuju članovi društava koja se spajaju.

Ugovor o spajanju valjan je ako se s njime svojom odlukom suglase članovi svih društava koja sudjeluju u spajanju. Skupštine mogu i prije nego što je ugovor o spajanju sklopljen odobriti njegov nacrt koji su usuglasile uprave društava.

Za donošenje odluke potrebna je većina od tri četvrtine danih glasova. Društveni ugovor ne može predvidjeti da je za to potrebna manja većina. Ako za udjele u društvu preuzimatelja nisu u cjelini uplaćeni uložci, za odluku članova pripojenoga društva moraju glasovati svi prisutni članovi toga društva. S odlukom se moraju suglasiti i članovi koji nisu bili prisutni pri donošenju odluke.

Odluka se donosi u obliku javnobilježničke isprave. Njoj se mora priložiti ugovor o spajanju društva.

Svakome se članu društva mora na njegov zahtjev bez odgađanja dati prijepis ili presliku odluke i ugovora o spajanju.

Uprava mora svakome članu društva na njegov zahtjev dati obavještenja o okolnostima koje su bitne za spajanje.

3.3.2. Odredbe o ugovoru o spajanju kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću

Odredbе o ugovoru o pripajanju kod pripajanja društava s ograničenom odgovornošću koje se nalaze u čl. 537. st. 1. i 2. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod ugovora o spajanju kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću.

Ugovor o spajanju sklapaju uprave društava koja sudjeluju u spajanju, a mora se sklopiti u obliku javnobilježničke isprave.

U ugovoru o spajanju mora se odrediti nominalni iznos svakoga udjela koji se članu spojenoga društva mora dati u društvu preuzimatelju.



Prema odredbi čl. 548. st. 3. ZTD-a, utvrđena sadržana u društvenim ugovorima svakoga od spojenih društava s posebnim pogodnostima, troškovima osnivanja, ulozima u stvarima i u pravima moraju se preuzeti u društveni ugovor novoga društva. Ako se pri tome na strani novoosnovanoga društva nađu obveze iz dvostranoobveznih ugovora, koje do trenutka spajanja nijedna strana nije potpuno ispunila, koje su međusobno nespojive čije bi ispunjenje bilo za novoosnovano društvo posebno nepravično, njihov se opseg pravično određuje, uzimajući u obzir ugovorna prava svih strana.

Odredbe o načinu osnivanja društva s ograničenom odgovornošću iz čl. 387. st. 1. ZTD-a, na odgovarajući način primjenjuju se i na osnivanje novog društva s ograničenom odgovornošću kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću.

Društvo se osniva na temelju ugovora kojega sklapaju osnivači (društveni ugovor). Svi osnivači moraju potpisati društveni ugovor koji se sklapa u obliku javnobilježničkog akta ili privatne isprave koju potvrdi javni bilježnik.

3.3.3. Odredbe o pred društvu kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću

Prema odredbi čl. 548. st. 3. ZTD-a, na osnivanje novoga društva kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću na odgovarajući se način primjenjuju odredbe čl. 6. ZTD-a o pred društvu.

Pred društvo nastaje sklapanjem društvenog ugovora i preuzimanjem svih udjela od strane osnivača trgovačkog društva. Na odnos između osnivača prije upisa društva u sudski registar primjenjuju se društveni ugovor.

Prava stečena u ime trgovačkog društva prije njegova upisa u sudski registar su zajednička nepodijeljena imovina osnivača. Za obveze koje se preuzmu u ime trgovačkog društva prije njegova upisa u sudski registar, odgovaraju onaj tko ih je preuzeo u ime društva i osnivači. Preuzme li ih više osoba, one odgovaraju solidarno i neograničeno cijelom svojom imovinom.

Upisom trgovačkoga društva u sudski registar gore navedene osobe oslobađaju se odgovornosti koja je tamo propisana.

Preuzmu li se ugovorom sklopljenim s vjerovnikom za trgovačko društvo obveze tako da ono nakon upisa u sudski registar stupi na mjesto dužnika, za takvo preuzimanje obveze nije potrebna suglasnost vjerovnika, ako se obveza preuzima u roku od tri mjeseca od upisa u sudski registar i ako društvo ili dužnik u tome roku to priopće vjerovniku.

Ako se u ime trgovačkoga društva poduzmu poslovi prije nego što se ono upiše u sudski registar pa u vrijeme upisa društva u taj registar njegova imovina bude manja od onoga kako je to određeno u društvenom ugovoru, osnivači su dužni u korist društva uplatiti iznos koji nedostaje.

Upisom trgovačkoga društva u sudski registar pred društvo prestaje. Prava stečena i obveze preuzete djelovanjem pred društva u ime trgovačkoga društva prava su i obveze trgovačkoga društva.

3.3.4. Prijava za upis novoga društva kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću

Prema odredbi čl. 548. st. 4. ZTD-a, društva koja se spajaju moraju podnijeti prijavu za upis u sudski registar novoga društva sudu na čijem području to društvo treba da ima sjedište. Upisom novoga društva u sudski registar imovine društava koja se spajaju i njihove obveze prelaze na novo društvo.

Odredbe o prijavi za upis pripajanja u sudski registar kod pripajanja društava s ograničenom odgovornošću koje se nalaze u čl. 540.

ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod prijave za upis spajanja kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću.

Svako društvo mora registarskome sudu podnijeti prijavu za upis spajanja društva u sudski registar u kojemu je ono upisano.

Pri podnošenju prijave članovi uprave moraju izjaviti da odluke o spajanju nisu pobijane u za to propisanome roku ili da je pobijanje pravomoćno odbijeno. U slučaju iz treće rečenice st. 2. čl. 536. ZTD-a članovi uprave spojenoga društva moraju izjaviti da su se s odlukom o spajanju društava suglasili svi članovi društva. Prijavi se prilaže u originalu ili u javno ovjerenome prijepisu ili preslici ugovor o spajanju, zapisnici s odlukama o spajanju, a ako je za spajanje potrebno odobrenje državnog organa, i to odobrenje.

Prijavi za upis u sudski registar u kojemu je upisano spojeno društvo moraju se priložiti i zaključna financijska izvješća toga društva. Za ta izvješća na odgovarajući se način primjenjuju propisi o godišnjim financijskim izvješćima i o reviziji tih izvješća. Registarski sud može upisati spajanje u sudski registar samo onda ako su izvješća izrađena s danom najviše osam mjeseci prije dana podnošenja prijave za upis. Ona se ne moraju objaviti.

Prijavi za upis u sudski registar u kojemu je upisano društvo preuzimatelj (novoosnovano društvo s ograničenom odgovornošću) prilaže i popis članova društva potpisan od strane članova uprave.

Prema odredbi čl. 548. st. 3. ZTD-a, odredbe o ispitivanju prijave za upis u sudski registar društva s ograničenom odgovornošću navedene u čl. 395. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuje se i kod ispitivanje prijave za upis novoosnovano društva s ograničenom odgovornošću kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću.

Sud je dužan ispitati je li društvo uredno osnovano, sadržava li prijava zakonom propisani sadržaj te jesu li joj priložene propisane isprave.

Sud će odbiti upis društva u sudski registar ako revizori osnivanja izjave ili ako je očigledno da izvješće o osnivanju ili izvješće o reviziji osnivanja što ga je podnijela uprava, odnosno podaci, isprave i elaborat iz čl. 187.a ZTD-a nisu točni, nisu potpuni ili nisu u skladu s propisima. Isto vrijedi i kada revizori osnivanja izjave ili je sud mišljenja da je vrijednost predmeta ulaganja stvari ili prava znatno manja od visine uloga koji se time uplaćuje.

Ovdje se na odgovarajući način primjenjuju odredbe čl. 188. st. 3. i 4. ZTD-a.

3.3.5. Upis u sudski registar novoga društva kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću

Prema odredbi čl. 548. st. 5. ZTD-a, upisom novoga društva u sudski registar prestaju društva koja su se spojila. Nije potrebno posebno brisanje društava koja su se spojila u sudskom registru. Članovi društava koja su se spojila upisom spajanja postaju članovi novoga društva.

Odredbe o upisu pripajanja u sudski registar kod pripajanja društava s ograničenom odgovornošću koje se nalaze u čl. 541. st. 4. i 5. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod upisa spajanja kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću.

Upisom spajanja u sudski registar uklanja se nedostatak, ako ugovor o spajanju nije sklopljen u obliku javnobilježničke isprave.

Sud koji vodi sudski registar u kojemu je upisano društvo preuzimatelj mora po službenoj dužnosti izvijestiti sud koji vodi registar u kome je upisano spojeno društvo o danu kada je spajanje bilo upisano. Po primitku toga priopćenja sud sjedišta spojenog društva mora po službenoj dužnosti upisati u registar zabilježbu kada je spajanje

upisano u registar suda sjedišta društva preuzimatelja i poslati tome sudu na čuvanje sve isprave društva koje se kod njega nalaze.

3.3.6. Objava upisa u sudski registar novoga društva kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću

Prema odredbi čl. 548. st. 6. ZTD-a, u objavi upisa novoga društva moraju se osim sadržaja upisa navesti:

- 1) imena i prezimena, njihovi osobni identifikacijski brojevi i prebivališta članova prvoga nadzornoga odbora ako društveni ugovor predviđa da takav odbor postoji ili je propisano zakonom da društvo mora imati nadzorni odbor;
- 2) odredbe društvenog ugovora o načinu kako će društvo objavljivati priopćenja.

3.3.7. Prijava novoga društva o spajanju društava kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću

Prema odredbi čl. 548. st. 7. ZTD-a, novo društvo mora prijaviti spajanje društava radi upisa u odgovarajuće sudske registre. Spajanje se može upisati u registrima tih društava tek nakon što se u sudski registar upiše novo društvo.

3.3.8. Zaštita vjerovnika kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću

Odredbe o zaštiti vjerovnika kod pripajanja društava s ograničenom odgovornošću koje se nalaze u čl. 542. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod zaštite vjerovnika kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću.

Vjerovnicima društava koja sudjeluju u spajanju mora se dati osiguranje, ako se u tu svrhu jave u roku od šest mjeseci od objavljivanja upisa spajanja u sudski registar u koji je upisano ono društvo čiji su vjerovnici, a ne mogu tražiti da im se podmire tražbine. To pravo imaju vjerovnici društva preuzimatelja samo onda ako mogu dokazati da je spajanjem društava ugroženo ispunjenje njihovih tražbina. Vjerovnike se mora u objavi upisa spajanja upozoriti na to njihovo pravo.

Pravo da zahtijevaju davanje osiguranja nemaju vjerovnici koji u slučaju stečaja imaju prvenstveno pravo namirenja iz stečajne mase.

3.3.9. Polazna vrijednost društva preuzimatelja kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću

Odredbe o polaznoj vrijednosti društva preuzimatelja kod pripajanja društava s ograničenom odgovornošću koje se nalaze u čl. 543. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod polazne vrijednosti društva preuzimatelja kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću.

Vrijednosti iskazane u izvještaju o financijskom položaju spojeno društva iskazuju se u izvještaju o financijskom položaju društva preuzimatelja u skladu s odgovarajućim propisima o računovodstvu.

Ako društvo preuzimatelj poveća temeljni kapital društva radi toga da provede spajanje i pređe li ukupni nominalni iznos udjela koji se daju članovima spojenoga društva za prenesenu imovinu toga društva ili veći iznos za koji su oni izdani uključujući i plaćanja u novcu vrijednost predmeta imovine pojedinačno navedenih u izvještaju o financijskom položaju, razliku se mora prikazati kao nematerijalnu imovinu.

3.3.10. Odgovornost za štetu članova organa spojenoga društva kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću

Odredbe o odgovornosti za štetu članova organa pripojenoga društva kod pripajanja društava s ograničenom odgovornošću koje se nalaze u čl. 544. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod odgovornosti za štetu članova organa spojenoga društva kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću.

Članovi uprave, a ako postoji nadzorni odbor, i članovi toga odbora spojenoga društva obvezni su kao solidarni dužnici da nadoknade štetu, koju spajanjem pretrpe to društvo, njegovi članovi i vjerovnici. Za štetu ne odgovaraju ni članovi uprave ni nadzornog odbora koji su pri reviziji imovinskog stanja društva i pri sklapanju ugovora o spajanju postupali s dužnom pozornošću.

Za navedene zahtjeve, kao i za sve druge zahtjeve koji se podignu za i protiv spojenoga društva smatra se kao da to društvo i dalje postoji. Utoliko se tražbine i obveze spajanjem ne sjedinjuju.

Zahtjevi koji se temelje gore navedenom zastaraju za pet godina od dana objave upisa pripajanja u sudski registar u kojemu je upisano spojeno društvo.

3.3.11. Ostvarenje prava na naknadu štete kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću

Odredbe o ostvarenju prava na naknadu štete kod pripajanja društava s ograničenom odgovornošću koje se nalaze u čl. 545. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod ostvarenja prava na naknadu štete kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću.

Zahtjevi iz čl. 544. st. 1. i 2. ZTD-a mogu se ostvariti samo preko posebnoga zastupnika kojega na prijedlog nekoga člana ili vjerovnika spojenoga društva postavlja sud. Prijedlog mogu postaviti samo oni vjerovnici koji ne mogu tražiti namirenje od društva preuzimatelja.

Zastupnik mora, navodeći svrhu svoga postavljenja, pozvati članove i vjerovnike spojenoga društva da u primjerenome roku, koji mora iznositi najmanje mjesec dana, prijave svoje zahtjeve iz čl. 542. st. 1. i 2. ZTD-a. Poziv treba dostaviti sudskom registru radi objave na internetskoj stranici na kojoj se nalazi sudski registar, a ako društvo ima svoje glasilo, i u tome glasilu.

Iznos, koji se ostvarenjem zahtjeva dobije od spojenoga društva, zastupnik mora upotrijebiti za podmirenje vjerovnika toga društva, ako ih već nije podmirilo društvo preuzimatelj ili im ono nije dalo neko osiguranje. Ostatak se dijeli članovima društva. Za podjelu na odgovarajući se način primjenjuju odredbe čl. 380. ZTD-a. Vjerovnici i članovi koji se na vrijeme ne prijave, ne uzimaju se u obzir pri podjeli.

Posebni zastupnik ima pravo na naknadu primjerenih izdataka kao i na nagradu za svoj rad. Izdatke i nagradu utvrđuje sud po slobodnoj ocjeni prema okolnostima svakog pojedinog slučaja i određuje u kojem opsegu treba da ih snose članovi društva i vjerovnici kojih se to tiče. Na temelju pravomoćne odluke suda može se tražiti prisilno izvršenje.

3.3.12. Ništetnost odluke spojenoga društva o spajanju kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću

Odredbe o ništetnosti odluke pripojenoga društva o pripajanju kod pripajanja društava s ograničenom odgovornošću koje se nalaze u čl. 546. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod ništetnosti



odluke spojenoga društva o spajanju kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću.

Nakon upisa spajanja u sudski registar u koji je upisano spojeno društvo, tužba na utvrđenje da je nišetna odluka o spajanju što ju je donijelo spojeno društvo podiže se protiv društva preuzimatelja.

3.3.13. Sudsko ispitivanje omjera zamjene udjela kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću

Odrebe o sudskom ispitivanju omjera zamjene udjela kod pripajanja društava s ograničenom odgovornošću koje se nalaze u čl. 547. ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod sudskog ispitivanja omjera zamjene udjela kod spajanja društava s ograničenom odgovornošću.

Odluka kojom je skupština spojenoga društva odobrila ugovor o spajanju ne može se pobijati zbog toga što je omjer zamjene udjela prenisko odmjeren. Ako je on prenisko odmjeren, sud može na temelju zahtjeva odrediti da se doplate iznosi koji ne mogu prelaziti deseti dio nominalnih iznosa danih udjela.

Zahtjev može postaviti svaki član spojenoga društva, koji bi imao pravo pobijati odluku ali je to njegovo pravo isključeno sljedećom rečenicom. Zahtjev se može postaviti u roku od mjesec dana od dana kada se smatra da je objavljen upis spajanja u sudski registar u koji je upisano spojeno društvo. Članovi društva koji nisu postavili zahtjev ne mogu iz odluke suda izvoditi nikakva prava. Sud mora objaviti da je podnesen zahtjev za doplatu zbog prenisko odmjerenog omjera zamjene udjela. U roku od mjesec dana od objave da je zahtjev podnesen, članovi koji na to imaju pravo mogu podnijeti svoje zahtjeve za doplatom. Na to njihovo pravo mora ih se upozoriti u objavi. Na odgovarajući se način primjenjuju odredbe čl. 532. st. 3. do 8. ZTD-a.

3.4. Pravne odredbe o prekograničnom spajanju društava kapitala

Pravne odredbe o prekograničnom spajanju društava kapitala nalaze se u **Odjeljku 4.a ZTD-a "Prekogranična pripajanja i spajanja"** odnosno u čl. 549.a do 549.k ZTD-a.

Prema odredbi čl. 549.a st. 2. ZTD-a, prekogranično je spajanje u smislu odredaba ZTD-a ono spajanje u kojem je barem jedno od društava koja sudjeluju u spajanju dioničko društvo ili društvo s ograničenom odgovornošću valjano osnovano po pravu **Republike Hrvatske**, a barem je jedno od društava koja sudjeluju u spajanju društvo kapitala u smislu čl. 2. točke 1. **Direktive 2005/56/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 26. 10. 2005.** o prekograničnim pripajanjima društava kapitala, koje je valjano osnovano po pravu druge države **Europske unije** ili države koja je stranka ugovornica Ugovora o europskom ekonomskom prostoru. Odredbe **Odjeljka 4.a ZTD-a** o prekograničnim pripajanjima na odgovarajući se način primjenjuju na prekogranična spajanja.

Prema **odredbi čl. 549.a st. 3. ZTD-a, u prekograničnom spajanju prema odredbama ZTD-a** ne mogu sudjelovati zadruga, pa i kada prema pravu druge države članice Europske unije ili države koja je stranka ugovornica Ugovora o europskom ekonomskom prostoru ispunjavaju uvjete iz čl. 2. točke 1. **Direktive 2005/56/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 26. 10. 2005.** o prekograničnim spajanjima društava kapitala niti društva koja su određena u **Direktivi Vijeća br. 85/611/EEZ od 20. 12. 1985.** o usklađivanju zakona i drugih propisa o društvima za kolektivno ulaganje u prenosive vrijednosne papire.

Prema odredbi čl. 549.a st. 4. ZTD-a, odredbe ZTD-a o prekograničnim spajanjima primjenjuju se na odgovarajući način i ako je jed-

no od spojenih društava valjano osnovano i ima registrirano sjedište u državi koja nije članica **Europske unije** niti je stranka ugovornica **Ugovora o europskom ekonomskom prostoru**, pod uvjetom da je u takvom spajanju, društvo preuzimatelj valjano osnovano po pravu **Republike Hrvatske** i ima registrirano sjedište, središnje mjesto upravljanja ili središnje mjesto poslovanja u **Republici Hrvatskoj**.

Prema odredbi čl. 549.a st. 5. ZTD-a, ako odredbama **Odjeljka 4.a ZTD-a** nije određeno drugačije, na prekogranična se spajanja na odgovarajući način primjenjuju odredbe **Odjeljaka 1. do 4. Glave VII. ZTD-a**.

3.4.1. Zajednički plan spajanja kod prekograničnog spajanja društava kapitala

Odrebe o zajedničkom planu pripajanja kod prekograničnog pripajanja društava kapitala koje se nalaze u čl. 549.b ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod zajedničkog plana spajanja kod prekograničnog spajanja društava kapitala.

Organi ovlašteni za zastupanje društava koja sudjeluju u spajanju sastavljaju zajednički plan spajanja, koji mora sadržavati sljedeće podatke:

- 1) pravni oblik, tvrtku i registrirano sjedište svih društava koja sudjeluju u spajanju,
- 2) omjer zamjene dionica odnosno udjela te iznose doplata u novcu,
- 3) pojediniosti o prijenosu dionica, odnosno udjela na društvo preuzimatelja,
- 4) očekivane učinke spajanja na zaposlenost,
- 5) vrijeme od kada stjecatelji dionica u društvu preuzimatelju imaju pravo na dio dobiti društva i sve pojediniosti glede toga prava,
- 6) od kada radnje spojenog društva vrijede kao da su poduzete za račun društva preuzimatelja,
- 7) prava koja društvo preuzimatelj daje članovima društva koji imaju posebna prava, kao i imateljima drugih vrijednosnih papira, odnosno mjere koje se u odnosu na te osobe predlažu,
- 8) posebne pogodnosti koje se daju stručnjacima koji sudjeluju u provjeri spajanja, kao i članovima organa upravljanja i nadzora društava koja sudjeluju u spajanju,
- 9) statut odnosno društveni ugovor društva preuzimatelja,
- 10) ako je to potrebno, obavijesti o postupcima prema kojima se određuje suodlučivanje zaposlenih u društvu preuzimatelju,
- 11) obavijesti o procjeni vrijednosti imovine i obveza koji se prenose na društvo preuzimatelja,
- 12) danu na koji se odnose računi dobiti i gubitka koji se uzimaju u obzir za određivanje uvjeta spajanja.

Ako sve dionice, odnosno udjele u spojenome društvu drži društvo preuzimatelj, zajednički plan spajanja ne mora sadržavati podatke iz točki 2, 3. i 5.

Zajednički plan spajanja mora biti sastavljen u obliku javnobilježničke isprave.

3.4.2. Objava zajedničkog plana spajanja kod prekograničnog spajanja društava kapitala

Odrebe o objavi zajedničkog plana pripajanja kod prekograničnog pripajanja društava kapitala koje se nalaze u čl. 549.c ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod objave zajedničkog plana spajanja kod prekograničnog spajanja društava kapitala.

Zajednički plan spajanja treba dostaviti u sudski registar prije nego što se sazove skupština koja treba odlučiti o spajanju, a najmanje mjesec dana prije njezina održavanja. Društvo mora objaviti da je ugovor o spajanju dostavljen sudskom registru.

U objavi plana spajanja moraju se posebno navesti sljedeći podaci:

- 1) obavijest o tome da je zajednički plan spajanja dostavljen sudskom registru,
- 2) pravni oblik, tvrtka i registrirano sjedište svih društava koja sudjeluju u spajanju,
- 3) podaci o registrima u kojima su upisana društva koja sudjeluju u spajanju,
- 4) naznaka o tome na koji je način predviđeno da vjerovnici i manjinski članovi društava koja sudjeluju u spajanju mogu ostvariti svoja prava te adresa na kojoj oni o tome mogu dobiti potpune obavijesti bez plaćanja naknade.

Objava plana spajanja nije potrebna ako je od saziva glavne skupštine pa do njezina zaključenja zajednički plan spajanja cijelo vrijeme dostupan na internetskoj stranici društva s koje ga je moguće preuzeti bez naknade. U tom slučaju u pozivu na glavnu skupštinu dioničare se mora upozoriti da je taj plan dostupan na internetskoj stranici društva s koje ga mogu preuzeti bez naknade, a poziv mora sadržavati i gore navedene podatke.

3.4.3. Izvješće o spajanju kod prekograničnog spajanja društava kapitala

Odredbe o izvješću o pripajanju kod prekograničnog pripajanja društava kapitala koje se nalaze u čl. 549.d ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod izvješća o spajanju kod prekograničnog spajanja društava kapitala.

Organi upravljanja svakog društva koje sudjeluje u spajanju mora ju sastaviti izvješće o spajanju u kojem se spajanje obrazlaže pravno i gospodarski te se navode posljedice koje će ono imati na članove društava koja sudjeluju u spajanju, vjerovnike i radnike.

Radnicima, odnosno njihovim predstavnicima mora se omogućiti uvid u navedeno izvješće najkasnije mjesec dana prije održavanja skupštine koja treba odlučiti o spajanju. Ako radnici dadu svoje mišljenje o spajanju, ono se mora priložiti izvješću o spajanju.

3.4.4. Revizija spajanja kod prekograničnog spajanja društava kapitala

Odredbe o reviziji pripajanja kod prekograničnog pripajanja društava kapitala koje se nalaze u čl. 549.e ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod revizije spajanja kod prekograničnog spajanja društava kapitala.

Na reviziju spajanja na odgovarajući se način primjenjuju odredbe iz čl. 515. ZTD-a, o kojima smo pisali u **točki 3.2.4. ovoga članka**.

Revizija spajanja **nije potrebna** ako svi članovi svih društava koja sudjeluju u spajanju dadu izričitu izjavu o tome da se odriču revizije spajanja.

3.4.5. Odluke skupština kod prekograničnog spajanja društava kapitala

Odredbe o odlukama skupština kod prekograničnog pripajanja društava kapitala koje se nalaze u čl. 549.f ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod odluka skupština kod prekograničnog spajanja društava kapitala.

Ako društvo preuzimatelj drži dionice na koje otpada najmanje desetina temeljnoga kapitala spojenoga društva, za spajanje se ne traži odobrenje glavne skupštine društva preuzimatelja, osim ako dioničari toga društva čiji udjeli zajedno dosižu najmanje dvadeseti

dio temeljnoga kapitala zahtijevaju da se sazove glavna skupština, koja treba odlučiti o davanju odobrenja za spajanje. Dioničare se u objavi iz čl. 549.c ZTD-a mora upozoriti na to njihovo pravo. Ako se ne traži održavanje glavne skupštine, uprava društva preuzimatelja mora u poslovnim prostorijama društva, najmanje mjesec dana prije održavanja glavne skupštine spojenog društva, koja će odlučivati o davanju suglasnosti na ugovor o spajanju, staviti dioničarima na uvid:

- 1) zajednički plan spajanja,
- 2) godišnja financijska izvješća i izvješća o stanju društava koja sudjeluju u spajanju za posljednje tri poslovne godine,
- 3) ako se zadnja godišnja financijska izvješća odnose na poslovnu godinu koja je istekla više od šest mjeseci prije sklapanja ugovora o spajanju, i nova takova izvješća na određeni dan od kojega nije proteklo više od tri mjeseca od dana sklapanja ugovora o spajanju,
- 4) izvješća o spajanju iz čl. 549.d ZTD-a,
- 5) izvješća o reviziji iz čl. 549.e ZTD-a.

3.4.6. Omjer zamjene dionica, odnosno udjela, doplate u novcu i posebna prava dioničara odnosno članova društva kod prekograničnog spajanja društava kapitala

Odredbe o omjeru zamjene dionica, odnosno udjela, doplate u novcu i posebna prava dioničara odnosno članova društva kod prekograničnog pripajanja društava kapitala koje se nalaze u čl.549.g ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod odredbi o omjeru zamjene dionica, odnosno udjela, doplate u novcu i posebna prava dioničara odnosno članova društva kod prekograničnog spajanja društava kapitala.

Odredbe ZTD-a o postupcima sudskog ispitivanja omjera zamjena dionica (čl. 532. ZTD-a - o kojima smo pisali u **točki 3.2.24. ovoga članka**), odnosno udjela (čl. 547. ZTD-a - o kojima smo pisali u **točki 3.3.13. ovoga članka**) i o ostvarivanju posebnih prava dioničara (čl.562. ZTD.a), odnosno članova društva (čl.570. ZTD-a) primjenjuju se na spojeno društvo koje ima registrirano sjedište u drugoj državi članici **Europske unije** ili u državi koja je stranka ugovornica **Ugovora o europskom ekonomskom prostoru**, a ta država ne poznaje navedene postupke, samo ako se s njihovom primjenom pred nadležnim sudom te države izričito suglasi skupština spojenog društva prilikom odlučivanja o spajanju.

3.4.7. Zaštita vjerovnika kod prekograničnog spajanja društava kapitala

Odredbe o zaštiti vjerovnika pripojenog društva kod prekograničnog pripajanja društava kapitala koje se nalaze u čl.549.h ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod zaštita vjerovnika spojenog društva kod prekograničnog spajanja društava kapitala.

Vjerovnicima spojenog društva, mora se dati osiguranje, ako se u tu svrhu prijave u pisanom obliku u roku od dva mjeseca od objave plana spajanja, navodeći pritom temelj i visinu tražbine. To pravo imaju samo vjerovnici u odnosu na tražbine koje su nastale prije ili najkasnije 15 dana nakon objave plana spajanja, a koji dokažu da je spajanjem ugroženo ispunjenje njihovih tražbina.



3.4.8. Prijava spajanja u registar spojenog društva s registriranim sjedištem u Republici Hrvatskoj kod prekograničnog spajanja društava kapitala

Odredbe o prijavi pripajanja u registar pripojenog društva s registriranim sjedištem u Republici Hrvatskoj kod prekograničnog pripajanja društava kapitala koje se nalaze u čl. 549.i ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod prijave spajanja u registar spojenog društva s registriranim sjedištem u Republici Hrvatskoj kod prekograničnog spajanja društava kapitala.

Za spojeno društvo koje ima registrirano sjedište u Republici Hrvatskoj, sud u čijem je registru to društvo upisano, nadležan je za nadzor svih radnji u postupku spajanja, utoliko ukoliko se one tiču toga društva.

Uprava odnosno izvršni direktori spojenog društva moraju podnijeti prijavu za upis u sudski registar. U prijavi za upis spajanja mora se navesti da traju postupci sudskog ispitivanja omjera zamjena dionica (čl. 532. ZTD-a), odnosno poslovnih udjela (čl. 547. ZTD-a) i o ostvarivanju posebnih prava dioničara (čl. 562. ZTD-a), odnosno članova društva (čl. 570. ZTD-a).

Sud mora pri upisu spajanja upisati u registar zabilježbu da će spajanje biti valjano tek uz ispunjenje uvjeta koje propisuje pravo države koje je mjerodavno za društvo preuzimatelja.

U objavi upisa spajanja mora se navesti da traju gore navedeni postupci i navedena napomena.

Objava upisa spajanja smatra se potvrdom da su valjano i u potpunosti obavljene sve potrebne navedene radnje.

Spojeno društvo mora nadležnom tijelu u državi u kojoj je registrirano sjedište društva preuzimatelja dostaviti navedenu potvrdu najkasnije u roku od šest mjeseci od kada mu ona bude izdana, a zajedno s njome i zajednički plan spajanja koji je odobrila skupština.

Nakon što od nadležnog tijela primi obavijest da su nastupile pravne posljedice spajanja, sud mora bez odgađanja upisati u registar zabilježbu o tome te tome nadležnom tijelu poslati zbirku isprava spojenoga društva koja se kod njega nalazi.

3.4.9. Prijava spajanja u registar društva preuzimatelja s registriranim sjedištem u Republici Hrvatskoj kod prekograničnog spajanja društava kapitala

Odredbe o prijavi pripajanja u registar društva preuzimatelja s registriranim sjedištem u Republici Hrvatskoj kod prekograničnog pripajanja društava kapitala koje se nalaze u čl. 549.j ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod prijave spajanja u registar društva preuzimatelja s registriranim sjedištem u Republici Hrvatskoj kod prekograničnog spajanja društava kapitala.

Za društvo preuzimatelja koje ima registrirano sjedište u Republici Hrvatskoj, sud u čijem je registru to društvo upisano, odnosno u koji će biti upisano, nadležan je za nadzor nad provedbom spajanja, a osobito mora provjeriti da su društva koja sudjeluju u spajanju valjano usvojila zajednički plan spajanja te da su uređena pitanja o suodlučivanju zaposlenih.

Ako je riječ o spajanju, prijavu za upis novonastalog društva podnose zajednički ovlašteni organi spojenih društava.

Prijavi za upis moraju se priložiti zajednički plan podjele te potvrde iz čl. 549.i st. 5. ZTD-a.

O danu upisa spajanja u registar, sud mora po službenoj dužnosti bez odgađanja obavijestiti sve registre u kojima su bila upisana spojena društva.

3.4.10. Učinak spajanja kod prekograničnog spajanja društava kapitala

Odredbe o učinka pripajanja kod prekograničnog pripajanja društava kapitala koje se nalaze u čl. 549.k ZTD-a na odgovarajući način primjenjuju se i kod učinka spajanja kod prekograničnog spajanja društava kapitala.

Ako je registrirano sjedište društva preuzimatelja u Republici Hrvatskoj, pravne posljedice spajanja nastupaju upisom spajanja u sudski registar toga društva. Ako je registrirano sjedište spojenog društva u Republici Hrvatskoj, pravne posljedice spajanja nastupaju prema odredbama prava one države u kojoj je registrirano sjedište društva preuzimatelja.

4. Računovodstveni aspekt spajanja društava kapitala

4.1. Odredbe Zakona o računovodstvu o spajanju društava kapitala

Prema odredbi čl.15. Zakona o računovodstvu (Nar. nov, br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18 i 42/20), osim popisa tijekom poslovne godine a najkasnije s krajem poslovne godine, poduzetnik mora popisati imovinu i obveze u slučajevima **statusnih promjena**, otvaranja stečajnog postupka ili pokretanja postupka likvidacije.

Prema odredbi čl. 19. st. 9. ZOR-a, godišnje financijske izvještaje poduzetnik je dužan sastaviti i u slučajevima promjene poslovne godine, **statusnih promjena**, otvaranja stečajnog postupka ili pokretanja postupka likvidacije nad poduzetnikom i **to sa stanjem na dan koji prethodi početku promijenjene poslovne godine, danu nastanka statusne promjene**, danu otvaranja stečajnog postupka ili pokretanja postupka likvidacije.

Prema odredbi čl. 30. st. 6. ZOR-a, poduzetnici iz st.1. čl.30. ZOR-a koji sastavljaju godišnje financijske izvještaje sukladno čl. 19. st. 9. ZOR-a, dužni su godišnje financijske izvještaje dostaviti **u roku od devedeset dana od dana nastanka statusne promjene**, pokretanja postupka likvidacije ili otvaranja stečaja.

Iz navedenih odredbi proizlazi da kod **statusne promjene spajanja društva kapitala**, trgovačko društvo koje zbog statusne promjene spajanja prestaje postojati mora:

- 1) Obaviti popis imovine i obveza i popisano stanje usporediti s knjigovodstvenim stanjem te proknjižiti viškove i manjkove na dan koji prethodi danu nastanka statusne promjene;
- 2) Sastaviti konačni obračun poreza na dobit na **Obrascu PD** od 1. siječnja do dana koji prethodi danu nastanka statusne promjene i proknjižiti obvezu za porez na dobit;
- 3) Sastaviti obračun poreza na dodanu vrijednost za mjesec nastanka statusne promjene od prvog u mjesecu do dana koji prethodi danu nastanka statusne promjene i sastaviti **Obrascu PDV** za taj mjesec na način kako se sastavlja za likvidaciju trgovačkog društva;
- 4) Utvrditi fer vrijednost imovine i obveza prema računovodstvenim standardima;
- 5) Sastaviti godišnje financijske izvještaje za razdoblje od 1. siječnja do dana koji prethodi danu nastanka statusne promjene;
- 6) Predati godišnje financijske izvještaje **FINI** radi javne objave u roku od devedeset dana od dana nastanka statusne promjene.

Godišnji financijski izvještaji mikro i malog poduzetnika kod statusne promjene spajanja za trgovačko društvo koje prestaje postojati čine sljedeći dokumenti:

- 1) Izvještaj o financijskom položaju (Bilanca) u standardnom obliku;
- 2) Račun dobiti i gubitka u standardnom obliku;
- 3) Bilješke uz financijske izvještaje u nestandardnom obliku;
- 4) Revizorsko izvješće prema čl. 550.e ZTD-a, ako moraju.

Srednji i veliki poduzetnici uz navedene dokumente kod sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja kod statusne promjene spajanja kada prestaju postojati dužni su sastaviti i:

- 5) Izvještaj o novčanim tokovima u standardnom obliku;
- 6) Izvještaj o promjenama kapitala u standardnom obliku;
- 7) Izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u standardnom obliku (samo poduzetnici koji primjenjuju **Međunarodne standarde financijskog izvještavanja**).

U ovom slučaju **FINI** se ne dostavlja **Odluka o prijedlogu raspodjele dobiti ili pokriću gubitka**.

4.2. Odredbe HSFI-a i MSFI-a o spajanju društava kapitala

Kada trgovačko društvo kapitala ulaganjem u druga trgovačka društva stječe kontrolu nad poslovanjem odnosno nad neto imovinom tog trgovačkog društva nastaje poslovno spajanje odnosno pripajanje ili spajanje trgovačkih društava kapitala.

Poslovno spajanje (pripajanje i spajanje) u računovodstvenom smislu ima sljedeće kombinacije:

- 1) Društvo nad kojim je stečena kontrola može nastaviti poslovanje kao posebno društvo pod kontrolom društva stjecatelja;
- 2) Društvo nad kojim je stečena kontrola može biti pripojeno društvu stjecatelju i
- 3) Društvo nad kojim je stečena kontrola i društvo stjecatelj spajaju se u novo društvo.

Poslovno spajanje (pripajanje i spajanje) može se obaviti i između društava koja nisu kapitalno povezana u postupku pripajanja ili spajanja neto imovine i poslovanja.

Poslovno spajanje u kojem jedan pravni poduzetnik kontrolira drugog pravnog poduzetnika, što rezultira matično-podružničkim odnosom, naziva se konsolidacijom u užem smislu (to je poslovno spajanje navedeno pod točkom 1.).

Poslovno spajanje koje rezultira pravnim spajanjem (konsolidacijom) ili pripajanjem (fuzijom) dvaju poduzetnika naziva se konsolidacijom u širem smislu (to su poslovna spajanja navedno pod točkama 2. i 3.). Na obje vrste poslovnog spajanja primjenjuju se iste odredbe konsolidacije na datum stjecanja **HSFI 2-Konsolidirani financijski izvještaji** (za poduzetnike koji primjenjuju **HSFI-e**) ili **MSFI 3-Poslovna spajanja** (za poduzetnike koji primjenjuju **MSFI-e**).

O poslovnom spajanju u užem smislu pisali smo u člancima:

- **"Utvrđivanje obveze konsolidacije GFI-a i godišnjeg izvješća"**, koji je objavljen u RiPup-u **br. 5/2020** na str. 34. i
- **"Sastavljanje konsolidirane bilance, RDG-a i bilješki"**, koji je objavljen u RiPup-u **br. 5/2020** na str. 47.

O poslovnom spajanju u širem smislu (spajanje društava kapitala) pišemo u ovome članku.

O poslovnom spajanju u širem smislu (pripajanje društava kapitala) pisali smo u člancima:

- **"Pripajanja društva kapitala - računovodstveni, porezni i pravni aspekti"**, koji je objavljen u RiPup-u **br. 10/2017** na str. 35. (novi članak bit će objavljen u RiPup-u **br. 11/2021**) i

- **"Pripajanja društava kapitala koja su kapitalno povezana"**, koji je objavljen u RiPup-u **br.12/2017** na str. 17. (novi članak bit će objavljen u RiPup-u **br. 12/2021**).

Prema **točki 4. MSFI 3**, subjekt je svako poslovno spajanje dužan obračunati primjenom metode stjecanja.

Prema **točki 35. HSFI 2**, poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik kontrolira drugog poduzetnika rezultira poslovnim spajanjem.

Prema **točki 63. HSFI 2**, sva poslovna spajanja iz točke 2.35. obračunavaju se primjenom metode kupnje.

Metoda kupnje je drugi naziv za metodu stjecanja.

Prema **točki 5. MSFI 3**, primjena metode stjecanja nalaže:

- a) određivanje stjecatelja;
- b) određivanje datuma stjecanja;
- c) priznavanje i mjerenje utvrđene stečene imovine, preuzetih obveza i nekontrolirajućeg interesa u stečeniku; te
- d) priznavanje i mjerenje goodwilla ili dobiti ostvarene povoljnom kupnjom.

Iz odredbi pravnih propisa iz **ZTD-a**, o kojima smo pisali u **točki 3. ovoga članka** proizlazi da trgovačka društva koja se spajaju sastavljaju dvije vrste financijskih izvještaja, i to:

- 1) financijski izvještaji koji su podloga za pripremanje ugovora o spajanju prije održavanja skupština trgovačkih društava koja se spajaju, za određivanje svote povećanja temeljnog kapitala i omjera zamjene dionica odnosno udjela navedenih u ugovoru o spajanju i
- 2) financijski izvještaji sastavljenih na dan prije spajanja koja su podloga za iskazivanje neto imovine u novonastalom trgovačkom društvu odnosno društvu preuzimatelju.

Kod spajanja društava kapitala, novoosnovano društvo - preuzimatelj, prema računovodstvenim standardima, svoje dionice odnosno udjele temeljnog kapitala zamjenjuje za neto imovinu (imovina minus obveze) društava koja se spajaju. Naime, temeljni kapital novoosnovanog društva treba biti jednak ukupnoj vrijednosti neto imovine svih trgovačkih društava koja se spajaju. Omjer zamjene dionica odnosno nominalnih svota udjela mogu se odrediti prema fer vrijednosti neto imovine ili prema tržišnoj vrijednosti dionica odnosno udjela društava koja se spajaju.

5. Porezni aspekt spajanja društava kapitala

5.1. Oporezivanje s porezom na dodanu vrijednost kod statusne promjene spajanja društava kapitala

Prema čl. 18. st. 2. **Pravilnika o poreznu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 79/13 do 73/21), **spajanje**, pripajanje, odvajanje i podjela društva u skladu s propisima koji uređuju to područje ne podliježu oporezivanju.

5.2. Oporezivanje s porezom na dobit kod statusne promjene spajanja društava kapitala

Prema čl. 19. st. 1. **Zakona o porezu na dobit** (Nar. nov., br. 177/04 do 138/20), **spajanje** je transakcija kojom prestaju, bez postupka likvidacije, jedno ili više društava (u daljnjem tekstu: preneseno društvo) prijenosom sve imovine i obveza na novo društvo (u daljnjem tekstu: društvo preuzimatelj), u skladu s propisima koji uređuju to područje.

“Prava i obveze **spojenih**, pripojenih ili podijeljenih poreznih obveznika iz poreznopravnog odnosa preuzima pravni sljednik.” (čl. 19. st. 4. Zakona o porezu na dobit).

“Porezni obveznici koji se **spajaju**, pripajaju ili dijele dostavljaju **Poreznoj upravi** financijska izvješća i poreznu prijavu s nadnevkom koji prethodi nadnevku **spajanja**, pripajanja ili podjele.” (čl. 19. st. 5. Zakona o porezu na dobit).

“(1) U slučaju **spajanja**, pripajanja ili podjeli prema članku 19. ovoga Zakona porezni obveznik dužan je prethodno iskazana usklađenja vrijednosti ili procjene imovine uključiti u poreznu osnovicu, osim ako primjenjuje odredbe članka 20.a do 20.r ovoga Zakona.

(2) Ako porezni obveznik nema iskazana usklađenja is stavka 1. ovoga članka te ako sukladno računovodstvenom propisu nije bio dužan, nije izvršio i ne treba izvršiti određena usklađenja vrijednosti, tada postupci iz članka 19. ovog Zakona nemaju utjecaja na oporezivanje.

(3) U slučaju kada nisu ispunjeni uvjeti iz stavka 2. ovoga članka, porezni obveznik dužan je za svrhe oporezivanja procijeniti imovinu i otkriti skrivene pričuve, a razliku, zajedno s već iskazanim pričuvama, uključiti u poreznu osnovicu, osim ako primjenjuje odredbe članka 20.a do 20.r ovoga Zakona.

(4) Odredbe ovoga članka na odgovarajući način primjenjuje se na sve obveznike poreza na dobit i neovisno o tome radi li se o jednom ili više prenesenih društava ili društava preuzimatelja.” (čl. 20. Zakona o porezu na dobit).

Iz odredbe čl. 20. Zakona o porezu na dobit, za poduzetnike koji se nalaze u Republici Hrvatskoj, proizlazi da porezne obveze poreza za dobit mogu nastati ako se ne osigura tzv. kontinuitet što znači da preuzete vrijednosti imovine i obveza moraju biti jednake onima koje su bile u društvima koja se spajaju.

O oporezivanju porezom na dobit kod spajanja, podjele, djelomične podjele, prijenos imovine i zamjena dionica trgovačkih društava iz različitih država članica prema **Direktivama 90/434/EEZ i 2005/19/EZ** vrijede odredbe članka 20.a do 20.r Zakona o porezu na dobit.

Iz odredbi čl. 20. Zakona o porezu na dobit proizlazi da kod statusne promjene spajanja društva kapitala, trgovačko društvo kapitala koje se spaja i prestaje postojati mora sastaviti **Obrazac PD** s datumom od 1. siječnja do datuma koji prethodi datumu spajanja a novonastalo trgovačko društvo koje preuzima neto imovinu spojenih društava je pravni sljednik obveze za porez na dobit.

“Ako se prenosi pravo za nadoknadu gubitka pri **spajanjima**, pripajanjima i podjelama na pravne sljednike tijekom poreznog razdoblja, pravo na prijenos gubitka počinje teći u razdoblju u kojemu je pravni sljednik stekao pravo na prijenos gubitka.” (čl. 17. st. 3. Zakona o porezu na dobit).

“(1) Pravo na smanjenje porezne osnovice prema članku 17. stavak 2. Zakona, može se prenijeti i nadoknaditi tijekom pet godina nakon godine u kojoj je gubitak utvrđen, a u slučaju **statusnih** promjena iz članka 19. Zakona, neiskorišteno pravo do pet godina prenosi se na pravnog sljednika.

(2) U slučaju **statusnih** promjena iz članka 19. Zakona tijekom poreznog razdoblja, pravni prednik utvrđuje prijenos poreznog gubitka kao da se radi o kraju godine, a pravni sljednik ima pravo na prijenos poreznoga gubitka pravnog prednika kao da se radi o prijenosu poreznoga gubitka iz prethodne godine.” (čl. 38. Pravilnika o porezu na dobit – Nar. nov., br. 95/05 do 1/21).

Iz navedenih odredbi proizlazi da kod statusne promjene spajanja društva kapitala na novonastalo trgovačko društvo osim prenosa neto imovine spojenog trgovačkog društva prenosi se i eventualni

porezni gubitak spojenog trgovačkog društva čija neto imovina prelazi na novonastalo trgovačko društvo.

“(5) Pravnom sljedniku prestaje pravo na prijenos poreznoga gubitka:

- 1) ako pravni prednik već dva porezna razdoblja prije statusne promjene ne obavlja djelatnosti, ili
- 2) ako tijekom dva porezna razdoblja od nastanka statusne promjene bitno promijeni djelatnost pravnog prednika.

(6) Za iznos iskorištenoga poreznoga gubitka, pravni sljednik je dužan uvećati poreznu osnovicu u poreznom razdoblju u kojem je prestalo pravo na prijenos poreznoga gubitka sukladno stavku 5. ovoga članka.

(7) **Stavci 5. i 6. ovoga članka** primjenjuju se i u slučaju kada se u poreznom razdoblju struktura vlasništva poreznog obveznika promijeni za više od 50% u odnosu na strukturu vlasništva na početku poreznog razdoblja.

(8) **Stavci 5., 6. i 7. ovoga članka** ne primjenjuju se za pravnog sljednika koji bitno promijeni djelatnost zbog očuvanja radnih mjesta ili sanacije poslovanja.” (čl. 17. Zakona o porezu na dobit).

“(4) Sukladno članku 17. st. 7. Zakona pravo na prijenos poreznog gubitka prestaje poreznom obvezniku kojemu se struktura vlasništva tijekom poreznog razdoblja promijeni za više od 50% u odnosu na strukturu vlasništva na početku poreznog razdoblja, ako porezni obveznik već dva porezna razdoblja prije promjene vlasništva ne obavlja djelatnost ili ako tijekom dva porezna razdoblja nakon promjene vlasništva bitno promijeni djelatnost.

(5) Bitnom promjenom djelatnosti iz članka 17. stavka 5. točka 2. Zakona smatra se promjena djelatnosti koju porezni obveznik stvarno obavlja, i to promjena odjeljka ili skupine **Nacionalne klasifikacije djelatnosti**. Bitna promjena djelatnosti može nastati i neovisno o promjenama djelatnosti prema **Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti**.

(6) Očuvanjem radnih mjesta iz članka 17. stavka 8. Zakona smatra se osobito:

- 1) očuvanje postojećih radnih mjesta u cijelosti, kao i očuvanje najvećeg mogućeg broja radnih mjesta u opravdanim slučajevima,
- 2) očuvanje radnih mjesta dokvalifikacijom odnosno prekvalifikacijom postojećih zaposlenika odnosno novih zaposlenika.

(7) O očuvanju radnih mjesta iz **stavka 6. ovoga članka** porezni obveznik mora raspolagati vjerodostojnim ispravama i dokumentacijom.

(8) Sanacijom poslovanja iz članka 17. stavka 8. Zakona smatraju se postupci koji imaju za cilj i svrhu ostvarivanje odnosno povećanje prihoda kroz oživljavanje djelatnosti radi nastavka poslovanja uz očuvanje radnih mjesta. O sanaciji poslovanja porezni obveznik mora raspolagati vjerodostojnim ispravama i poslovnom dokumentacijom iz koje je jasno razvidno provođenje postupka sanacije.

(9) Sanacijom poslovanja iz članka 17. stvka 8. Zakona i **stavka 8. ovoga članka** smatra se i ostvarivanje prava na državnu potporu za sanaciju i restrukturiranje sukladno posebnim propisima. (čl. 38. Pravilnika o porezu na dobit).

Iz navedenih odredbi proizlazi da kod statusne promjene spajanja društava kapitala na novonastalo trgovačko društvo pravnom sljedniku prestaje pravo na prijenos poreznoga gubitka:

- 1) Ako pravni prednik već dva porezna razdoblja prije statusne promjene spajanja ne obavlja djelatnosti;
- 2) Ako tijekom dva porezna razdoblja od nastanka statusne promjene spajanja novonastalo trgovačko društvo bitno promijeni djelatnost pravnog prednika (spojenoga društva);



- 3) Kada se u poreznom razdoblju struktura vlasništva poreznog obveznika promijeni za više od 50% u odnosu na strukturu vlasništva na početku poreznog razdoblja.

Navedeno se ne primjenjuje za pravnog sljednika (novo nastalog trgovačkog društva) koji bitno promijeni djelatnost zbog očuvanja radnih mjesta (prema odredbi čl. 38. st. 6. i 7. Pravilnika o porezu na dobit) ili sanacije poslovanja (prema odredbi čl. 38. st. 8. i 9. Pravilnika o porezu na dobit).

5.3. Oporezivanje s porezom na dobit kod SPAJANJA, podjela, djelomične podjele, prijenosa imovine i zamjena dionica trgovačkih društava iz različitih država članica prema Direktivama 90/434/EEZ i 2005/19/EZ

Oporezivanje s porezom na dobit kod **spajanja**, podjela, djelomične podjele, prijenosa imovine i zamjena dionica trgovačkih društava iz različitih država članica prema **Direktivama 90/434/EEZ i 2005/19/EZ** regulirano je odredbama čl. 20.a do 20.r Zakona o porezu na dobit i odredbama čl. 41.a do 41.l Pravilnika o porezu na dobit.

Zbog opširnosti i složenosti problematike o tome ne pišemo u ovom članku jer će o navedenoj problematici biti napisan poseban članak.

U vezi navedene problematike smatramo da je bitno u ovom članku dati mišljenje Ministarstva financija od 28.5.2014. (Klasa: 410-01/14-01/1387, Ur. broj: 513-07-21-01/14-02) u kojem se navodi:

*“Primili smo upit društva za poslovno savjetovanje u svezi poreznih obveza pri provođenju **statusnih** promjena odnosno **spajanja**, **podjele**, **djelomične podjele**, **prijenosa imovine** i **zamjene dionica trgovačkih društava iz različitih država članica** prema **Direktivama 90/434/EEZ i 2005/19/EZ**. U dostavljenom upitu postavlja se pitanje je li moguće u postupku provođenja određenih **statusnih** promjena, u kojima sudjeluju samo tuzemna društva, primijeniti odredbe članaka 20.a - 20.r Zakona o porezu na dobit, koje su stupile na snagu 1. srpnja 2013. Temeljem navedenoga u nastavku dostavljam odgovor.*

*Danom pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji stupile su na snagu odredbe članaka 20.a - 20.r Zakona o porezu na dobit (Narodne novine broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12 i 148/13; dalje u tekstu: Zakon) u skladu s kojima se utvrđuju prava i obveze povezanih društava u postupku **statusnih** promjena, odnosno **spajanja**, **podjele**, **djelomične podjele**, **prijenosa imovine** i **zamjene dionica trgovačkih društava iz različitih država članica** prema **Direktivama 90/434/EEZ i 2005/19/EZ** ako se isti postupci odvijaju unutar Europske unije. Konkretno, navedenim člancima implementirane su Direktive 90/434/EEZ i 2005/19/EZ koje su zamjenjene Direktivom 2009/133/EZ, a kojoj je između ostaloga cilj, u okviru zajedničkog poreznog sustava, izbjeći oporezivanje prilikom **spajanja**, **podjele**, **djelomične podjele**, **prijenosa imovine** i **zamjene dionica trgovačkih društava iz različitih država članica** uz istodobno očuvanje financijskih interesa država članica prenesenog društva ili preuzetog društva te osigurati sustav odgode oporezivanja kapitalnih dobitaka od prenesene imovine do njezinog stvarnog raspolaganja.*

Postupak, uvjeti i način primjene odredbi članaka 20.a - 20.r Zakona, detaljnije su propisani člancima 41.a - 41.l Pravilnika o porezu na dobit (Narodne novine broj 95/05, 133/07, 156/08,

*146/09, 123/10, 137/11, 61/12 i 146/12, 160/13 i 12/14; dalje u tekstu: Pravilnik). Međutim, primjena odredbi članaka 20.a - 20.r Zakona, kojim se postiže porezna neutralnost pri **statusnim** promjenama, ne postiže se inercijom već zahtjeva određeni postupak kojim porezni obveznik sudionik postupka mora dokazati kako se postupak provodi radi valjanih gospodarskih razloga, poput restrukturiranja ili racionalizacije poslovanja društava koja sudjeluju u postupku te otkloniti pretpostavku kako taj postupak za glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva ima utaju ili izbjegavanje plaćanja poreza.*

*Porezni obveznici koji namjeravaju provesti određenu **statusnu** promjenu i iskoristiti mogućnost odgode oporezivanja eventualnih kapitalnih dobitaka ili određenih pričuva, mogu prijaviti taj postupak Poreznoj upravi, čime pokreću postupak odlučivanja o primjeni članaka 20.a - 20.r Zakona. U skladu s navedenim odredbama Zakona i Pravilnika, taj postupak mogu pokrenuti porezni obveznici rezidenti neovisno o tome da li su svi ostali sudionici rezidenti samo Republike Hrvatske ili su rezidenti Republike Hrvatske i/ili rezidenti Europske unije, te ukoliko ta društva zadovoljavaju uvjete iz članka 41.l Pravilnika. Međutim, pored navedenih osnovnih uvjeta, porezni obveznik u postupku prijave određene **statusne** promjene Poreznoj upravi, uz dostavu propisane dokumentacije, navodi i razloge provođenja određenog postupka na temelju čega Porezna uprava donosi rješenje o mogućnosti primjene odredbi članaka 20.a - 20.r Zakona.*

*Naime, članak 20.r Zakona propisuje da preneseno društvo, društvo preuzimatelj i član društva imaju prava i obveze prema članku 20.a - 20.p Zakona, ako su ispunili propisane uvjete i na osnovi prijave postupka **spajanja**, **podjele**, **djelomične podjele**, **prijenosa imovine** i **zamjene dionica** Poreznoj upravi. Ako određeni uvjeti nisu ispunjeni, preneseno društvo, društvo preuzimatelj i član društva ne mogu koristiti porezne pogodnosti u smislu porezne neutralnosti točno utvrđenog postupka prema člancima 20.a - 20.r Zakona, te se stoga, u tom slučaju, u poreznu osnovicu uključuju skrivene pričuve iz članka 20.b Zakona, što znači da niti dioničari ili članovi društva ne mogu ostvariti pogodnosti iz članka 20.h stavka 5. Zakona odnosno članka 20.i stavka 1. Zakona.*

*Slijedom navedenoga, nakon što Porezna uprava provede propisane postupke u skladu sa svojim ovlastima odnosno kada utvrdi zadovoljavanje svih propisanih uvjeta u skladu sa Zakonom i Pravilnikom, te nakon što se utvrde obveze sudionika **statusnih** promjena, a ovisno o tome koji se postupak provodi, moći će se primijeniti određene pogodnosti koje se odnose na neoporezivanje kapitalnih dobitaka i pričuva sadržanih u člancima 20.a - 20.r Zakona.”*

5.4. Oporezivanje s porezom na promet nekretnina kod statusne promjene spajanja društava kapitala

Prema čl. 14. st. 2. Zakona o porezu na promet nekretnina (Nar. nov., br. 115/16 i 106/18), porez na promet nekretnina ne plaća se kada se nekretnine stječu u postupku **spajanja** i pripajanja u smislu zakona kojim se uređuju trgovačka društva te u postupku podjela trgovačkog društva u više trgovačkih društava.



6. Primjer računovodstvenog spajanja društava s ograničenom odgovornošću

Dva ili više društava s ograničenom odgovornošću mogu se spojiti bez da se provede postupak likvidacije osnivanjem novoga društva s ograničenom odgovornošću na koje prelazi cijela imovina svakoga od društava koja se spajaju u zamjenu za udjele u novome društvu.

Stjecatelj nominalne svote udjela temeljnog kapitala zamjenjuje za preuzetu neto imovinu (imovinu umanjenu za obveze) društava koja se spajaju. Prema tome, temeljni kapital osnovanog društva treba biti jednak ukupnoj vrijednosti neto imovine svih društava koja se spajaju.

Omjere zamjene nominalnih svota udjela mogu se odrediti prema fer vrijednosti neto imovine ili prema tržišnoj vrijednosti udjela društava koja se spajaju.

Primjer 1. - Spajanje društava ograničene odgovornosti

S danom 1. ožujka 2021. društvo "X" d.o.o. i društvo "Y" d.o.o. spajaju se i osnivaju novo društvo "Z" d.o.o.

U Tablici 1. prikazujemo bilance društava s ograničenom odgovornošću koja se spajaju na dan 31. prosinca 2020.

Tablica 1.: Bilance društava s ograničenom odgovornošću koja se spajaju 1. ožujka 2021. na dan 31. prosinca 2020.

Naziv pozicije	Bilanca društva „X” d.o.o. na dan 31.12.2020.	Bilanca društva „Y” d.o.o. na dan 31.12.2020.
1	2	3
Potraživanja za upisani a neuplaćeni kapital	-	-
Dugotrajna nematerijalna imovina	163.500,00	222.400,00
Dugotrajna materijalna imovina	564.000,00	633.600,00
Dugotrajna financijska imovina	218.000,00	263.200,00
Dugotrajna potraživanja	54.500,00	80.800,00
Odgođena porezna imovina	-	-
Zalihe	580.000,00	150.000,00
Kratkotrajna potraživanja	498.000,00	140.000,00
Kratkotrajna financijska imovina	162.000,00	40.000,00
Novac u banci i blagajni	70.000,00	50.000,00
Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i obračunati prihodi	-	-
UKUPNA AKTIVA	2.310.000,00	1.580.000,00
Temeljni (upisani) kapital	1.200.000,00	800.000,00
Kapitalne rezerve	30.000,00	20.000,00
Rezerve iz dobiti	100.000,00	200.000,00
Revalorizacijske rezerve	180.000,00	60.000,00
Rezerve fer vrijednosti	-	-
Zadržana dobit	120.000,00	235.000,00
Preneseni gubitak	-	-
Dobit poslovne godine	180.000,00	-
Gubitak poslovne godine	-	35.000,00
Rezerviranja	-	-
Dugoročne obveze	300.000,00	105.000,00
Kratkoročne obveze	200.000,00	195.000,00
Odgođeno plaćanje troškova i prihod budućeg razdoblja	-	-
UKUPNO PASIVA	2.310.000,00	1.580.000,00

U Tablici 2. prikazujemo koliko imatelji udjela imaju učešće u temeljnom kapitalu društava s ograničenom odgovornošću koja se spajaju na dan 31. prosinca 2020.

Tablica 2.: Imatelji udjela i nominalne svote udjela na dan 31. prosinca 2020. d.o.o. koja se spajaju

Vlasnici udjela	Temeljni kapital društva "X" d.o.o. na dan 31.12.2020.	Temeljni kapital društva "Y" d.o.o. na dan 31.12.2020.
1	2	3
Vrijednost udjela člana "A"	600.000	800.000
Vrijednost udjela člana "B"	600.000	-
Ukupna vrijednost udjela	1.200.000	800.000

U Tablici 3. prikazujemo zaključne bilance društava s ograničenom odgovornošću koja se spajaju na dan 28. veljače 2021., odnosno na dan koji prethodi danu spajanja.

Tablica 3.: Bilance društava s ograničenom odgovornošću koja se spajaju na dan 28. veljače 2021. - na dan koji prethodi danu spajanja

Naziv pozicije	Bilanca društva "X" d.o.o. na dan 28.2.2021.	Bilanca društva "Y" d.o.o. na dan 28.2.2021.
1	2	3
Potraživanja za upisani a neuplaćeni kapital	-	-
Dugotrajna nematerijalna imovina	143.500,00	202.400,00
Dugotrajna materijalna imovina	504.000,00	603.600,00
Dugotrajna financijska imovina	288.000,00	223.200,00
Dugotrajna potraživanja	124.500,00	110.800,00
Odgođena porezna imovina	-	-
Zalihe	560.000,00	170.000,00
Kratkotrajna potraživanja	488.000,00	240.000,00
Kratkotrajna financijska imovina	182.000,00	60.000,00
Novac u banci i blagajni	80.000,00	60.000,00
Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i obračunati prihodi	-	-
UKUPNA AKTIVA	2.370.000,00	1.670.000,00
Temeljni (upisani) kapital	1.200.000,00	800.000,00
Kapitalne rezerve	30.000,00	20.000,00
Rezerve iz dobiti	100.000,00	200.000,00
Revalorizacijske rezerve	180.000,00	60.000,00
Rezerve fer vrijednosti	-	-
Zadržana dobit	300.000,00	200.000,00
Preneseni gubitak	-	-
Dobit poslovne godine	40.000,00	80.000,00
Gubitak poslovne godine	-	-
Rezerviranja	-	-
Dugoročne obveze	290.000,00	45.000,00
Kratkoročne obveze	230.000,00	265.000,00
Odgođeno plaćanje troškova i prihod budućeg razdoblja	-	-
UKUPNO PASIVA	2.370.000,00	1.670.000,00

Na dan 31. prosinca 2020., temeljni kapital novog društva "Z" d.o.o. određen zbrojem neto vrijednosti imovine (imovina minus obveze) spojenih društava "X" d.o.o. i "Y" d.o.o. iznosi 3.090.000,00 kuna (3.890.000,00 minus 800.000,00).

U Tablici 4. prikazujemo u kojem postotku je pojedino spojeno društvo sa svojom neto imovinom sudjelovalo u ukupnoj neto imovini (kapitalu) novog društva "Z" d.o.o.

Tablica 4.: Postotak učešća spojenih društava sa svojom neto imovinom (kapitalom) u ukupnoj neto imovini (kapitalu) novog društva

Društva koja se spajaju	Neto imovina (kapital) spojenih društava na dan 31. prosinca 2020.	Udjeli u neto imovini (kapitalu)
1	2	3
Društvo "X" d.o.o.	1.810.000,00	58,576052 %
Društvo "Y" d.o.o.	1.280.000,00	41,423948 %
Društvo "Z" d.o.o.	3.090.000,00	100,000000 %

U tablici 5. izračunavamo svote nominalnih udjela članova spojenih društava u novom društvu "Z" d.o.o. na temelju postotka učešća spojenih društava sa svojom neto imovinom (kapitalom) u ukupnoj neto imovini (kapitalu) novog društva i na temelju učešća svakog člana društva u ukupnim udjelima društva.

Tablica 5. Izračun svote nominalnih udjela članova spojenih društava u novom društvu "Z" d.o.o

Članovi društva	Udjeli neto imovine nakon spajanja	Nominalne svote udjela nakon spajanja	Temeljni kapital društava prije spajanja	Omjer zamjene udjela	Nominalne svote udjela članova društva nakon spajanja
1	2	3	4	5	6
Članovi društva "X" d.o.o.	58,576052 %	1.810.000,00	1.200.000,00	1,5083	
Član "A"			600.000,00		905.000,00
Član "B"			600.000,00		905.000,00
Članovi društva "Y" d.o.o.	41,423948 %	1.280.000,00	800.000,00	1,6	
Član "A"			800.000,00		1.280.000,00
Ukupno	100%	3.090.000,00			3.090.000,00

Članovima spojenog društva «X» d.o.o. pripada 1.810.000,00 kn nominalnih svota udjela. S obzirom da je temeljni kapital društva «X» d.o.o. 1.200.000,00 kn, omjer zamjene nominalnih svota udjela je 1,5083:1,0000, što znači da u društvu «Z» d.o.o. član «A» dobiva nominalnu svotu udjela 905.000,00 kn i član «B» također dobiva nominalnu svotu udjela 905.000,00 kn, obzirom da oba člana društva «X» imaju u tom društvu u vlasništvu po 600.000,00 kn vrijednosti udjela.

Omjer zamjene udjela u društvu "X" d.o.o. od 1,5083 dobili smo tako da smo neto imovinu društva "X" d.o.o. u iznosu od 1.810.000,00 kn podijelili s vrijednošću udjela članova u tom društvu odnosno s temeljnim kapitalom u iznosu od 1.200.000,00 kn.

Član «A» spojenog društva «Y» d.o.o. koji je jedini član tog društva dobiva u društvu «Z» d.o.o. nominalnu svotu udjela od 1.280.000,00 kn, te zajedno s nominalnom svotom udjela koja mu je pripala na osnovi zamjene udjela u pripojenom društvu «X» d.o.o. njegova ukupna nominalna svota udjela je 2.185.000,00 kn.

Omjer zamjene udjela u društvu "Y" d.o.o. od 1,6 dobili smo tako da smo neto imovinu društva "Y" d.o.o. u iznosu od 1.280.000,00 kn podijelili s vrijednošću udjela članova u tom društvu odnosno s temeljnim kapitalom u iznosu od 800.000,00 kn.

U Tablici 6. prikazano je knjiženje preuzete imovine i obveza i temeljnog kapitala spojenih društava "X" d.o.o. i "Y" d.o.o. u knjigovodstvu novoosnovanog društva "Z" d.o.o. na dan upisa u sudski registar odnosno na dan 1. ožujka 2021.

Tablica 6: Temeljnica br.1. za knjiženje početnih bilančnih stavki novoosnovanog društva "Z" d.o.o.

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Knjiženje imovine i obveza od društva "X" d.o.o. na dan 1.3.2021.:			
	Dugotrajna nematerijalna imovina	143.500,00	01	-
	Dugotrajna materijalna imovina	504.000,00	02, 03, 04 i 05	-
	Dugotrajna financijska imovina	288.000,00	06	-
	Dugotrajna potraživanja	124.500,00	07	-
	Zalihe	560.000,00	31, 32, 35, 36, 60, 63, 66, 67 i 68	-
	Kratkotrajna potraživanja	488.000,00	12, 13, 14, 16, 17 i 18	-
	Kratkotrajna financijska imovina	182.000,00	11 i 15	-
	Novac u banci i blagajni	80.000,00	10	-
	Dugoročne obveze	290.000,00	-	98
	Kratkoročne obveze	230.000,00	-	20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27 i 28
2.	Knjiženje imovine i obveza od društva "Y" d.o.o. na dan 1.3.2021.:			
	Dugotrajna nematerijalna imovina	202.400,00	01	-
	Dugotrajna materijalna imovina	603.600,00	02, 03, 04 i 05	-
	Dugotrajna financijska imovina	223.200,00	06	-
	Dugotrajna potraživanja	110.800,00	07	-
	Zalihe	170.000,00	31, 32, 35, 36, 60, 63, 66, 67 i 68	-
	Kratkotrajna potraživanja	240.000,00	12, 13, 14, 16, 17 i 18	-
	Kratkotrajna financijska imovina	60.000,00	11 i 15	-
	Novac u banci i blagajni	60.000,00	10	-
	Dugoročne obveze	45.000,00	-	98
	Kratkoročne obveze	265.000,00	-	20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27 i 28
3.	Knjiženje temeljnog kapitala i ostalog kapitala			
	Temeljni (upisani) kapital	3.090.000,00	-	90
	Kapitalne rezerve	120.000,00	-	91

Temeljni kapital u knjigovodstvu novoosnovanog društva „Z“ d.o.o. koji je nastao spajanjem društva „X“ d.o.o. i društva „Y“ d.o.o. knjiži



se u iznosu ukupnog kapitala spojenih društava koji je iskazan u Tablici 1. (bilančna stanja društava koja se spajaju na dan 31. prosinca 2020. Razlika u ukupnom kapitalu spojenih društava sa stanjem na dan 28. veljače 2021.g. (koji je iskazan u Tablici 3.) i sa stanjem na dan 31. prosinca 2020. (koji je iskazan u Tablici 1.) u novoosnovanom društvu „Z” d.o.o. knjiži se kao kapitalna rezerva u iznosu od 120.000,00 kn. Naime, od 31. prosinca 2020. do 28. veljače 2021. u društvima koja se spajaju nastali su dobiti koji se u novoosnovanom društvu koje je nastalo spajanjem knjiže kao kapitalne rezerve a ne kao temeljni kapital.

Na temelju knjiženja preuzimanja imovine i obveza od spojenih društava, u Tablici 7. prikazujemo početnu bilancu novoosnovanog društva “Z” d.o.o. na dan 1. ožujka 2021.

Tablica 7: Početna bilanca novoosnovanog društva “Z” d.o.o.

Naziv pozicije	Bilanca društva “Z” d.o.o. na dan 1. ožujka 2021.
1	2
Potraživanja za upisani a neuplaćeni kapital	-
Dugotrajna nematerijalna imovina	345.900,00
Dugotrajna materijalna imovina	1.107.600,00
Dugotrajna financijska imovina	511.200,00
Dugotrajna potraživanja	235.300,00
Odgodena porezna imovina	-
Zalihe	730.000,00
Kratkotrajna potraživanja	728.000,00
Kratkotrajna financijska imovina	242.000,00
Novac u banci i blagajni	140.000,00
Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i obračunati prihodi	-
UKUPNA AKTIVA	4.040.000,00
Temeljni (upisani) kapital	3.090.000,00
Kapitalne rezerve	120.000,00
Rezerve iz dobiti	-
Revalorizacijske rezerve	-
Rezerve fer vrijednosti	-
Zadržana dobit	-
Preneseni gubitak	-
Dobit poslovne godine	-
Gubitak poslovne godine	-
Rezerviranja	-
Dugoročne obveze	335.000,00
Kratkoročne obveze	495.000,00
Odgodeno plaćanje troškova i prihod budućeg razdoblja	-
UKUPNO PASIVA	4.040.000,00

7. Primjer računovodstvenog spajanja dioničkih društava

Dva ili više dioničkih društava mogu se spojiti bez da se provede postupak likvidacije osnivanjem novoga dioničkoga društva, na koje prelazi cijela imovina svakoga od društava koja se spajaju u zamjenu za dionice novoga društva.

Stjecatelj nominalne svote dionica temeljnog kapitala zamjenjuje za preuzetu neto imovinu (imovinu umanjenu za obveze) društava

koja se spajaju. Prema tome, temeljni kapital osnovanog društva treba biti jednak ukupnoj vrijednosti neto imovine svih društava koja se spajaju.

Omjere zamjene nominalnih svota dionica mogu se odrediti prema fer vrijednosti neto imovine ili prema tržišnoj vrijednosti dionica društava koja se spajaju.

Primjer 2. - Spajanje dioničkih društava

S danom 1. ožujka 2021. društvo “X” d.d. i društvo “Y” d.d. spajaju se i osnivaju novo društvo “Z” d.d.

U Tablici 8. prikazujemo bilance dioničkih društava koja se spajaju na dan 31. prosinca 2020.

Tablica 8.: Bilance dioničkih društava koja se spajaju na dan 31. prosinca 2020.

Naziv pozicije	Bilanca društva „X” d.d. na dan 31.12.2020.	Bilanca društva „Y” d.d. na dan 31.12.2020.
1	2	3
Potraživanja za upisani a neuplaćeni kapital	-	-
Dugotrajna nematerijalna imovina	327.000,00	444.800,00
Dugotrajna materijalna imovina	1.128.000,00	1.267.200,00
Dugotrajna financijska imovina	436.000,00	526.400,00
Dugotrajna potraživanja	109.000,00	161.600,00
Odgodena porezna imovina	-	-
Zalihe	1.160.000,00	300.000,00
Kratkotrajna potraživanja	996.000,00	280.000,00
Kratkotrajna financijska imovina	324.000,00	80.000,00
Novac u banci i blagajni	140.000,00	100.000,00
Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i obračunati prihodi	-	-
UKUPNA AKTIVA	4.620.000,00	3.160.000,00
Temeljni (upisani) kapital	2.400.000,00	1.600.000,00
Kapitalne rezerve	60.000,00	40.000,00
Rezerve iz dobiti	200.000,00	400.000,00
Revalorizacijske rezerve	360.000,00	120.000,00
Rezerve fer vrijednosti	-	-
Zadržana dobit	240.000,00	470.000,00
Preneseni gubitak	-	-
Dobit poslovne godine	360.000,00	-
Gubitak poslovne godine	-	70.000,00
Rezerviranja	-	-
Dugoročne obveze	600.000,00	210.000,00
Kratkoročne obveze	400.000,00	390.000,00
Odgodeno plaćanje troškova i prihod budućeg razdoblja	-	-
UKUPNO PASIVA	4.620.000,00	3.160.000,00

U Tablici 9. prikazujemo koliko imatelji dionica imaju učešće u temeljnom kapitalu dioničkih društava koja se spajaju na dan 31. prosinca 2020.

Tablica 9.: Imatelji dionica i nominalne svote dionica na dan 31. prosinca 2020. d.d. koja se spajaju

Vlasnici dionica	Temeljni kapital društva "X" d.d. na dan 31.12.2020.	Temeljni kapital društva "Y" d.d. na dan 31.12.2020.
1	2	3
Vrijednost dionica člana "A"	1.200.000	1.600.000
Vrijednost dionica člana "B"	1.200.000	-
Ukupna vrijednost dionica	2.400.000	1.600.000

U Tablici 10. prikazujemo zaključne bilance dioničkih društava koja se spajaju na dan 28. veljače 2021., odnosno na dan koji prethodi danu spajanja.

Tablica 10.: Bilance dioničkih društava koja se spajaju na dan 28. veljače 2021. - na dan koji prethodi danu spajanja

Naziv pozicije	Bilanca društva "X" d.d. na dan 28.2.2021.	Bilanca društva "Y" d.d. na dan 28.2.2021.
1	2	3
Potraživanja za upisani a neplaćeni kapital	-	-
Dugotrajna nematerijalna imovina	287.000,00	404.800,00
Dugotrajna materijalna imovina	1.008.000,00	1.207.200,00
Dugotrajna financijska imovina	576.000,00	446.400,00
Dugotrajna potraživanja	249.000,00	221.600,00
Odgodena porezna imovina	-	-
Zalihe	1.120.000,00	340.000,00
Kratkotrajna potraživanja	976.000,00	480.000,00
Kratkotrajna financijska imovina	364.000,00	120.000,00
Novac u banci i blagajni	160.000,00	120.000,00
Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i obračunati prihodi	-	-
UKUPNA AKTIVA	4.740.000,00	3.340.000,00
Temeljni (upisani) kapital	2.400.000,00	1.600.000,00
Kapitalne rezerve	60.000,00	40.000,00
Rezerve iz dobiti	200.000,00	400.000,00
Revalorizacijske rezerve	360.000,00	120.000,00
Rezerve fer vrijednosti	-	-
Zadržana dobit	600.000,00	400.000,00
Preneseni gubitak	-	-
Dobit poslovne godine	80.000,00	160.000,00
Gubitak poslovne godine	-	-
Rezerviranja	-	-
Dugoročne obveze	580.000,00	90.000,00
Kratkoročne obveze	460.000,00	530.000,00
Odgodeno plaćanje troškova i prihod budućeg razdoblja	-	-
UKUPNO PASIVA	4.740.000,00	3.340.000,00

Na dan 31. prosinca 2020., temeljni kapital novog društva "Z" d.d. određen zbrojem neto vrijednosti imovine (imovina minus obveze) spojenih društava "X" d.d. i "Y" d.d. iznosi 6.180.000,00 kuna (7.780.000,00 minus 1.600.000,00).

U Tablici 11. prikazujemo u kojem postotku je pojedino spojeno društvo sa svojom neto imovinom sudjelovalo u ukupnoj neto imovini (kapitalu) novog društva "Z" d.d.

Tablica 11.: Postotak učešća spojenih društava sa svojom neto imovinom (kapitalom) u ukupnoj neto imovini (kapitalu) novog društva

Društva koja se spajaju	Neto imovina (kapital) spojenih društava na dan 31. prosinca 2020.	Udjeli u neto imovini (kapitalu)
1	2	3
Društvo "X" d.d.	3.620.000,00	58,576052 %
Društvo "Y" d.d.	2.560.000,00	41,423948 %
Društvo "Z" d.d.	6.180.000,00	100,000000 %

U tablici 12. izračunavamo svote nominalnih dionica članova spojenih društava u novom društvu "Z" d.d. na temelju postotka učešća spojenih društava sa svojom neto imovinom (kapitalom) u ukupnoj neto imovini (kapitalu) novog društva i na temelju učešća svakog člana društva u ukupnim dionicama društva.

Tablica 12. Izračun svote nominalnih dionica članova spojenih društava u novom društvu "Z" d.d.

Članovi društva	Udjeli neto imovine nakon spajanja	Nominalne svote dionica nakon spajanja	Temeljni kapital društava prije spajanja	Omjer zamjene dionica	Nominalne svote dionica članova društva nakon spajanja
1	2	3	4	5	6
Članovi društva «X» d.d.	58,576052 %	3.620.000,00	2.400.000,00	1,5083	
Član "A"			1.200.000,00		1.810.000,00
Član "B"			1.200.000,00		1.810.000,00
Članovi društva «Y» d.d.	41,423948 %	2.560.000,00	1.600.000,00	1,6	
Član "A"			1.600.000,00		2.560.000,00
Ukupno	100%	6.180.000,00			6.180.000,00

Članovima spojenog društva «X» d.d. pripada 3.620.000,00 kn nominalnih svota dionica. S obzirom da je temeljni kapital društva "X" d.d. 2.400.000,00 kn, omjer zamjene nominalnih svota dionica je 1,5083:1,0000, što znači da u društvu "Z" d.d. član "A" dobiva nominalnu svotu dionica 1.810.000,00 kn i član "B" također dobiva nominalnu svotu dionica 1.810.000,00 kn, obzirom da oba člana društva "X" imaju u tom društvu u vlasništvu po 1.200.000,00 kn vrijednosti dionica.

Omjer zamjene dionica u društvu "X" d.d. od 1,5083 dobili smo tako da smo neto imovinu društva "X" d.d. u iznosu od 3.620.000,00 kn podijelili s vrijednošću dionica članova u tom društvu odnosno s temeljnim kapitalom u iznosu od 2.400.000,00 kn.

Član «A» spojenog društva «Y» d.d. koji je jedini član tog društva dobiva u društvu "Z" d.d. nominalnu svotu dionica od 2.560.000,00 kn, te zajedno s nominalnom svotom dionica koja mu je pripala na osnovi zamjene dionica u pripojenom društvu "X" d.d. njegova ukupna nominalna svota dionica je 4.370.000,00 kn.

Omjer zamjene dionica u društvu "Y" d.d. od 1,6 dobili smo tako da smo neto imovinu društva "Y" d.d. u iznosu od 2.560.000,00 kn podijelili s vrijednošću dionica članova u tom društvu odnosno s temeljnim kapitalom u iznosu od 1.600.000,00 kn.

U Tablici 13. prikazano je knjiženje preuzete imovine i obveza i temeljnog kapitala spojenih društava "X" d.d. i "Y" d.d. u knjigovod-

stvu novoosnovanog društva "Z" d.d. na dan upisa u sudski registar odnosno na dan 1. ožujka 2021.

Tablica 13: Temeljnica br.1. za knjiženje početnih bilančnih stavki novoosnovanog društva "Z" d.d.

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Knjiženje imovine i obveza od društva "X" d.d. na dan 1.3.2021.:			
	Dugotrajna nematerijalna imovina	287.000,00	01	-
	Dugotrajna materijalna imovina	1.008.000,00	02, 03, 04 i 05	-
	Dugotrajna financijska imovina	576.000,00	06	-
	Dugotrajna potraživanja	249.000,00	07	-
	Zalihe	1.120.000,00	31, 32, 35, 36, 60, 63, 66, 67 i 68	-
	Kratkotrajna potraživanja	976.000,00	12, 13, 14, 16, 17 i 18	-
	Kratkotrajna financijska imovina	364.000,00	11 i 15	-
	Novac u banci i blagajni	160.000,00	10	-
	Dugoročne obveze	580.000,00	-	98
	Kratkoročne obveze	460.000,00	-	20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27 i 28
2.	Knjiženje imovine i obveza od društva "Y" d.d. na dan 1.3.2017.:			
	Dugotrajna nematerijalna imovina	404.800,00	01	-
	Dugotrajna materijalna imovina	1.207.200,00	02, 03, 04 i 05	-
	Dugotrajna financijska imovina	446.400,00	06	-
	Dugotrajna potraživanja	221.600,00	07	-
	Zalihe	340.000,00	31, 32, 35, 36, 60, 63, 66, 67 i 68	-
	Kratkotrajna potraživanja	480.000,00	12, 13, 14, 16, 17 i 18	-
	Kratkotrajna financijska imovina	120.000,00	11 i 15	-
	Novac u banci i blagajni	120.000,00	10	-
	Dugoročne obveze	90.000,00	-	98
	Kratkoročne obveze	530.000,00	-	20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27 i 28
3.	Knjiženje temeljnog kapitala i ostalog kapitala			
	Temeljni (upisani) kapital	6.180.000,00	-	90
	Kapitalne rezerve	240.000,00	-	91

Temeljni kapital u knjigovodstvu novoosnovanog društva „Z“ d.d. koji je nastao spajanjem društva „X“ d.d. i društva „Y“ d.d. knjiži se u iznosu ukupnog kapitala spojenih društava koji je iskazan u Tablici 8. (bilančna stanja društava koja se spajaju na dan 31. prosinca 2020. Razlika u ukupnom kapitalu spojenih društava sa stanjem na dan 28. veljače 2021.g. (koji je iskazan u Tablici 10.) i sa stanjem na dan 31. prosinca 2020. (koji je iskazan u Tablici 8.) u novoosnovanom društvu „Z“ d.d. knjiži se kao kapitalna rezerva u iznosu od 240.000,00 kn. Naime, od 31. prosinca 2020. do 28. veljače 2021. u društvima koja se spajaju nastali su dobici koji se u novoosnovanom društvu

koje je nastalo spajanjem knjiže kao kapitalne rezerve a ne kao temeljni kapital.

Na temelju knjiženja preuzimanja imovine i obveza od spojenih društava, u Tablici 14. prikazujemo početnu bilancu novoosnovanog društva "Z" d.d. na dan 1. ožujka 2021.

Tablica 14: Početna bilanca novoosnovanog društva "Z" d.d.

Naziv pozicije	Bilanca društva "Z" d.d. na dan 1. ožujka 2021.
1	2
Potraživanja za upisani a neuplaćeni kapital	-
Dugotrajna nematerijalna imovina	691.800,00
Dugotrajna materijalna imovina	2.215.200,00
Dugotrajna financijska imovina	1.022.400,00
Dugotrajna potraživanja	470.600,00
Odgodena porezna imovina	-
Zalihe	1.460.000,00
Kratkotrajna potraživanja	1.456.000,00
Kratkotrajna financijska imovina	484.000,00
Novac u banci i blagajni	280.000,00
Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i obračunati prihodi	-
UKUPNA AKTIVA	8.080.000,00
Temeljni (upisani) kapital	6.180.000,00
Kapitalne rezerve	240.000,00
Rezerve iz dobiti	-
Revalorizacijske rezerve	-
Rezerve fer vrijednosti	-
Zadržana dobit	-
Preneseni gubitak	-
Dobit poslovne godine	-
Guitak poslovne godine	-
Rezerviranja	-
Dugoročne obveze	670.000,00
Kratkoročne obveze	990.000,00
Odgodeno plaćanje troškova i prihod budućeg razdoblja	-
UKUPNO PASIVA	8.080.000,00



Digitalizacija robnog knjigovodstva kroz eOtpremnicu

Josip Kovačec*

Digitalnom transformacijom najčešće podrazumijevamo bilo kakvu digitalizaciju nekog procesa ili usluge. Iako to nije pogrešna pretpostavka, ono što čini razliku je konačna korist koju dobivamo digitaliziranim procesom. U praksi to znači da većina tvrtki bira zamijeniti jedan postojeći pristup njegovom digitalnom inačicom pa, primjerice, umjesto papirnatih računa šalju eRačune, ali za prateće aktivnosti i dalje biraju uvriježene „papirnat“ poslovne procese zbog čega ne mogu u potpunosti uživati korisnost digitalizacije. U kontekstu digitalne transformacije, ili jednostavnije rečeno digitalizacije poslovanja, treba naglasiti kako uvesti eRačun ne završava primanjem i slanjem tih elektroničkih isprava, već i elektroničkom obradom, knjiženjem, plaćanjem i pohranom računa u elektronički arhiv.

* savjetnik Uprave servisa Moj-eRačun

1. Digitalizacija robno-materijalnog knjigovodstva

U robno-materijalnom knjigovodstvu račun je u pravilu vezan za otpremnicu, komercijalni dokument koji služi kao dokaz isporuke određene robe ili pružanja usluga. Nerijetko se stoga postavlja pitanje: kako uspostaviti potpuno digitalizirani proces kako je ranije opisano, ako poslovni proces zahtjeva slanje otpremnice. Dobar dio poslovnih subjekata ima naviku uz robu dostavljati račun-otpremicu koja sadrži sve elemente oba dokumenata te koji se, nakon preuzimanja, automatski može knjižiti. Kod takvih dokumenata može, primjerice, nastati problem u isporučenoj količini; prilikom utovara je na kamion stavljena jedna kutija robe manje, u prijevozu je došlo do lomljenja robe ili je dobavljač isporučio više robe nego je naručeno i tim računom-otpremicom tereti kupca za količinu koju nije naručio. Time će se jednostavan kupoprodajni proces razvući na još nekoliko dana ili tjedana kako bi se obje strane uskladile financijskim odobrenjem. Ne zaboravimo ni kako se uslijed ljudske pogreške ili vremenskih nepogoda, otpremnica može izgubiti ili uništiti, što će prouzročiti određeni trošak kako bi se izradio i ispostavio novi dokument. No, najveći trošak proizaći će iz manualnog rada potrebnog kako bi se podaci s dokumenta prepisali u računovodstveni softver, što ne predstavlja problem ako je riječ o nekoliko artikala, no ako je riječ o desecima ili stotinama njih, ljudska pogreška je neminovna posljedica. U praksi

se otpremnica umnaža i do pet puta, no najčešće su obavezna tri primjerka: jedan za prodavača, drugi za kupca jer se njime osigurava dolazak te se obavlja provjera između narudžbe i onoga što je primljeno, dok je treći za prijevoznika koji tim dokumentom osigurava robu koju je isporučio s obzirom na onu koja je isporučena. Potpisani primjerak otpremnice vraća se prodavaču.

Iako sukladno UBL standardu kojim je definiran eRačun u Hrvatskoj ne postoji dvojni dokument kao što je račun-otpremicu u papirnatom poslovanju, uvođenjem eRačuna poslovni subjekti koji vode robno-materijalno knjigovodstvo stvorili su preduvjet za uvođenje eOtpremnice kroz aplikaciju mOtpremnica. Ovim dokumentom korisnici ispunjavaju sve potrebne procese iz „papirnat“ sfere, ali i uvode neke nove, posebice sa sigurnosnog i efektivnog aspekta poslovnog procesa.

2. Funkcije aplikacije mOtpremnica

Mobilna aplikacija mOtpremnica namijenjena je korisnicima, dobavljačima, koji isporučuju robu putem svojih dostavljača ili korištenjem usluga distributera (kurirske službe), odnosno kombiniranjem obaju načina. Usluga mOtpremnica omogućuje korisnicima slanje i zaprimanje eOtpremnica kroz aplikaciju u potpuno sigurnom, digitalnom okruženju. Poput eRačuna i eOtpremnica je digitalni, strukturirani dokument zbog čega aplikacija sama „čita“ sve relevantne informacije iz dokumenta, a koje kasnije služe boljem nadzoru nad iz-



danim otpremnicama. Aplikacija se, naime, sastoji od dva dijela, odnosno od administratorskog dijela i mobilne aplikacije koja je vezana uz isporučitelja ili prijevoznika. U administratorskom dijelu korisnik ili dispečer ima opciju kreiranja drugih korisnika usluge, odnosno drugih korisničkih računa, kao i popis svih eOtpremnica koje je poslao iz računovodstvenog softvera ili ERP-a na aplikaciju, potom popis kupaca koji se automatski povlači u aplikaciju upravo zahvaljujući XML strukturi dokumenta, kao i popis GLN (global location number) dostavnih mjesta. Osim navedenog, administrator kroz aplikaciju izrađuje i uređuje rute za vozače/dostavljače te opcionalno dodjeljuje vozilo i vozača koji dostavlja te prethodno poslano eOtpremnice. Dostavljač u tom slučaju treba isključivo imati tablet s aplikacijom mOtpremnica koji sadržava sve rute s pripadajućim otpremnicama. Vozač se u mobilnu aplikaciju prijavljuje korisničkim podacima koje mu je dodijelio administrator, nakon čega mu je dostupan popis svih otprema koje su mu dodijeljene. Osim aktivnih ruta (eOtpremnica), na uvid su mu dostupni i podaci o isporučenim ili vraćenim rutama te onim rutama koje su prebačene drugim vozačima.

3. Preuzimanje robe uz eOtpremnicu

Dolaskom na dostavno mjesto, vozač kupca identificira pomoću NFC (Near Field Communication) čipa. Riječ je o tehnologiji koju većina danas koristi prilikom beskontaktnog plaćanja mobitelom u trgovinama, a u slučaju eOtpremnica, svaki kupac ima dodijeljen NFC čip ugrađen, primjerice, u kartici, privjesku za ključeve ili naljepnici koju može držati na mjestu preuzimanja, što može biti ulaz u skladište ili uz blagajnu. Jedan kupac može imati više NFC čipova, ako ima više dostavnih mjesta. Uzmimo za primjer lanac kafića koji ima više prodajnih mjesta ili skladišta; svaka poslovna jedinica samostalno preuzima robu, ali je dobavljač, administrator mOtpremnice, sve izdane NFC čipove vezao uz jednog kupca, no uz različite poslovne jedinice pa vozaču, kroz aplikaciju, jednostavno dodjeljuje mjesto otpreme.

4. Kreiranje eOtpremnice u aplikaciji

Kao i u slučaju papirnatih, eOtpremnica se izrađuje unutar računovodstvenog softvera ili ERP-a, no umjesto da se ispisuje tri primjerka, eOtpremnicu se jednim klikom šalje u mrežnu aplikaciju mOtpremnica. U tom trenutku vidljiva je administratoru u popisu otprema, nakon čega slijedi ranije opisani postupak dodjele ruta. Vozač preuzima robu u skladištu prema popisu dobivenom u aplikaciji i kreće u dostavu. Dolaskom na mjesto isporuke, kupac i vozač mogu na licu mjesta utvrditi stvarno stanje robe kroz aplikaciju, ako to poslovni

odnos tako propisuje; je li nešto po putu razbijeno ili je utovarena količina robe veća ili manja od naručene i slično. U tom je slučaju prilikom isporuke moguće ispraviti, odnosno evidentirati stvarnu količinu robe i zaključiti takozvanu konačnu otpremnicu s (eventualno izmijenjenim) količinama. No, ispravke stvarnog stanja isporučene količine moguće je napraviti i naknadno, kao što je uobičajena praksa. Kupac preuzimanje robe potpisuje ranije dodijeljenim NFC čipom kojeg očitava na tabletu kroz aplikaciju mOtpremnica. U slučaju da je došlo do izmjena u količinama od prvotne verzije eOtpremnice, promjene su istog trena vidljive u aplikaciji, odakle pošiljatelj i primatelj robe mogu preuzeti konačnu otpremnicu sa stvarnim količinama koja se onda jednostavno učitava u računovodstveni program i nije je potrebno prepisivati ručno. Ono što posebno treba naglasiti, iz konačne eOtpremnice istoga trenutka se može kreirati eRačun s obzirom na to da ista sadrži sve podatke potrebne za izradu fakture.

5. Odobrenje i terećenje

Konačna eOtpremnica podrazumijeva da je kupac nedvojbeno potvrdio da je preuzeo određenu količinu robe, temeljem čega mu se odmah izdaje eRačun. Ako prodavatelj naknadno odluči odobriti popust kupcu, trebao bi mu izdati eOdobrenje. Riječ je o digitalnom dokumentu koji korisnici servisa Moj-eRačun mogu poslati iz svojih ERP i računovodstvenih rješenja koja su integrirana sa servisom ili putem aplikacije Kreiraj na mrežnoj stranici Moj-eRačun. Elektroničko odobrenje može biti račun u minusu ili posebni dokument, a čitav proces izrade traje kao i prosječna izrada računa, odnosno oko tri minute. Razlika između papirnato odobrenja i digitalnog je u vremenu odgovora primatelja; sustav automatski kreira eOdgovor koji sadržava iznos pretporeza koji se ispravlja, po kojem računu i datum, odnosno porezno razdoblje u kojem kupac ispravlja pretporez. Kupac ne može preuzeti eOdobrenje kako bi ispravio pretporez dok god ne potvrdi ispravnost podataka u eOdgovoru. Time su stvoreni jednaki preduvjeti za ispravno, sigurno i točno knjiženje za obje strane poslovnog odnosa, a cijeli proces je gotov u svega nekoliko minuta, odnosno onoliko koliko je potrebno kupcu da ispuni tražene podatke. Kupci mogu koristiti eOdgovor i u situacijama kada se ne slažu sa zaprimljenim računom, odnosno moguće je koristiti ovu opciju u situacijama kada je potrebno osporiti tj. odbiti zaprimljeni račun. Primjenom ovih rješenja, koristeći i druge oblike digitalnih knjigovodstvenih isprava i sustava za njihovu obradu, korisnik stvara preduvjet za pravovremeno i efikasno upravljanje knjigovodstvenor računovodstvenim poslovanjem.

Bilješke



Izuzimanje imovine i korištenje usluga od strane vlasnika društva

Igor Milinović, mag. oec.

U ovom članku bavimo se oporezivanjem izuzimanja imovine i korištenja usluga od strane vlasnika društva za njegove privatne potrebe.

Sadržaj:

1. Što se smatra izuzimanjem	73
2. Utvrđivanje vrijednosti izuzimanja	73
3. Podnošenja Obrasca JOPPD kod izuzimanja	73
4. Izuzimanje u sustavu PDV-a	74
4.1. Porezna osnovica za izuzimanje dobara	74
4.2. Porezna osnovica za izuzimanje usluga	74
5. Je li izuzimanje porezno priznati rashod?	74
6. Može li se izuzimanje knjižiti kao porezno nepriznati rashod a da se ne oporezuje porezom na dohodak?	74
7. Uplatni računi	75
8. Vođenje evidencije o izuzimanju	75
9. Primjeri izuzimanja (obračun poreza, knjiženje, Obrazac JOPPD)	75
<i>Primjer 1. - Izuzimanje robe iz veleprodajnog skladišta za privatne potrebe vlasnika društva</i>	76
<i>Primjer 2. - Izuzimanje vlasnika društva po osnovi korištenja turističkih usluga</i>	77
<i>Primjer 3. - Izuzimanje vlasnika društva podizanjem gotovine na bankomatu</i>	78
<i>Primjer 4. - Izuzimanje vlasnika društva plaćanjem njegovog privatnog računa</i>	79
<i>Primjer 5. – Vlasnik društva izvršio je plaćanja karticom društva za što nije dao račun kojim bi opravdao navedeno plaćanje</i>	80
<i>Primjer 6. – Vlasniku društva doznačen novac s računa društva a društvo ima nepokrivene gubitke</i>	81
<i>Primjer 7. – Vlasniku društva prodana dugotrajna imovina po cijeni povoljnijoj od tržišne</i>	82
10. Razlikovanje izuzimanja i reprezentacije	83
11. Izuzimanje u slučaju poreznog nadzora	83
12. Odnos izuzimanja i dohotka od nesamostalnog rada	83
13. Odnos izuzimanja i drugog dohotka	84
14. Kada se na izuzimanja ne obračunava porez na dohodak od kapitala	84
15. Izuzimanje kod obrtnika „dobitaša“	84
16. Zaključak	84



1. Što se smatra izuzimanjem

Sukladno čl. 66. st. 1. Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20 i 138/20), izuzimanjima imovine i korištenjem usluga smatraju se izuzimanja imovine i korištenje usluga od strane člana trgovačkog društava ili dioničara (u nastavku teksta: vlasnik društva) **za njegove privatne potrebe** (skrivenе isplate dobiti) izvršeni tijekom poreznog razdoblja **na teret dobiti tekućeg razdoblja**. Izuzimanjem imovine smatra se i izuzimanje novca i druge financijske imovine.



ističemo...

Izuzimanje vlasnika društva smatra se **dohotkom od kapitala** koji je oporeziv porezom na dohodak po **stopi 30%** te uvećano za eventualni prizrez (čl. 70. st. 2. Zakona o porezu na dohodak).

Porez na dohodak i prizrez treba platiti na dan izuzimanja imovine (novca, financijske imovine, dobara) ili usluga (čl. 70. st. 2. Zakona o porezu na dohodak).

Dohotkom od kapitala po osnovi izuzimanja smatra se i razlika primitka koja nastaje kada se tijekom poreznog razdoblja poreznom obvezniku isplati predujam udjela u dobiti, a istekom tog poreznog razdoblja ostvarena dobit nije dostatna za pokriće takvog predujma.

Izuzimanje po osnovi skrivenе isplate dobiti, prema čl. 70. st. 6. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17, 128/17, 106/18, 1/19, 80/19, 1/20 i 1/21), smatraju se osobito:

- 1) davanja određenih koristi dioničaru ili članu društva uz naknadu nižu od tržišne, uključujući i povoljniju kamatu,
- 2) plaćanja veće naknade dioničaru ili članu društva za dobra ili usluge od vrijednosti dobara, usluga ili učinaka odnosno koristi koje je dioničar ili član društva dao društvu,
- 3) davanja dobara ili usluga dioničaru ili članu društva u vrijednosti većoj od vrijednosti dobara, usluga ili učinaka odnosno koristi koje je dioničar ili član društva dao društvu i/ili
- 4) omogućavanje dioničaru ili članu društva drugih koristi za koje nema pravne osnove.

Dakle, izuzimanjem se smatraju sve vrijednosti koje vlasnik društva izuzme iz trgovačkog društva za svoje privatne potrebe, a najčešće se radi o:

- **besplatnom** izuzimanju imovine ili usluga,
- **davanje** određene imovine ili usluge vlasniku društva po **vrijednosti nižoj od tržišne** (po „povoljnijim uvjetima“) ili
- **plaćanju** veće naknade vlasniku društva za dobra ili usluge u **vrijednosti većoj od tržišne**.

Primjeri izuzimanja u praksi

Veliki je broj mogućih primjera kada nastaje izuzimanje. Neki od učestalih primjera navodimo u nastavku:

- **vlasniku društva omogućeno je korištenje usluge bez naknade ili po povoljnijim uvjetima od tržišnih** (npr. davanje kamiona društva vlasniku društva za njegovo preseljenje u novi stan, popravak stana vlasnika društva s radnicima i opremom trgovačkog društva, davanje vlasniku društva na korištenje jahte koja je u vlasništvu trgovačkog društva, i dr.);
- **vlasnik društva je podigao novac na bankomatu s računa trgovačkog društva bez pravne osnove** (nije potpisan ugovor o zajmu, ne radi se o isplati dobiti, itd.);

- **plaćeni su vlasniku društva njegovi privatni računi** (npr. računi za režijske troškove koji se odnose na njegov privatni stambeni prostor);
- **vlasnik društva izvršio je plaćanja karticom društva za što nije dao račun kojim bi opravdao navedeno plaćanje;**
- **vlasnik društva je besplatno ili po povoljnijim uvjetima izuzeo robu iz prodavaonice** (prehrambene namirnice, odjeća, obuća i dr.);
- **kupljena su dobara od vlasnika društva u iznosu iznad tržišne vrijednosti** (kupljeno je vozilo čija je tržišna vrijednost 50.000,00 kn, a vlasniku društva je plaćeno prema ugovoru o kupoprodaji 90.000,00 kn – razlika od 40.000,00 kn smatra se izuzimanjem vlasnika društva);
- **davanje vlasniku društva zajam po povoljnijoj (nižoj) kamatnoj stopi od 2% godišnje,**
- **i drugi razni slučajevi.**

2. Utvrđivanje vrijednosti izuzimanja

Primici po osnovi izuzimanja utvrđuju se prema **usporedivoj tržišnoj vrijednosti**. Izuzimanje koje obavljeno u starima ili uslugama koje imaju novčanu vrijednost, smatraju se primicima u naravi i pri obračunavanju i plaćanju poreza na dohodak vrijednost primitka u naravi (koji uključuje i možebitni PDV) uvećava se za porez na dohodak i prizrez porezu na dohodak.



ističemo...

Dakle, tržišna vrijednost primitaka u naravi po osnovi dohotka od kapitala smatra se **neto primitkom u naravi, kojeg treba preračunati koeficijentom na bruto primitak u naravi** iz kojeg se obračunavaju porez na dohodak i prizrez porezu na dohodak koji terete **sredstva isplatitelja** (a ne primatelja dohotka).

U **Tablici 1.** dajemo prikaz koeficijenata za preračun **neto primitka u naravi na bruto primitak** koji se oporezuje porezom na dohodak po stopi 30%:

Tablica 1.

Prizrez	Koeficijent za preračun - izuzimanje (stopa 30%)
0	1,428571429
1	1,43472023
2	1,44092219
3	1,447178003
4	1,453488372
5	1,459854015
6	1,46627566
7	1,47275405
8	1,479289941

Prizrez	Koeficijent za preračun - izuzimanje (stopa 30%)
9	1,485884101
10	1,492537313
11	1,499250375
12	1,506024096
13	1,512859304
14	1,519756839
15	1,526717557
18	1,547987616

3. Podnošenja Obrasca JOPPD kod izuzimanja

Obrasc JOPPD se podnosi Poreznoj upravi **na dan isplate** (kada se radi o isplati u novcu) primitka ili najkasnije slijedeći dan a podaci

se iskazuju po pojedinom poreznom obvezniku odnosno fizičkoj osobi (čl. 79. st.1. Pravilnika o porezu na dohodak).

Kada se radi o isplati primitaka u naravi kod izuzimanja, o obračunatom porezu i prirezu na dohodak od kapitala i ostalim podacima isplatelj (društvo) je dužno podnijeti obrazac JOPPD Poreznoj upravi **na dan primitka izuzete imovine ili usluge ili na dan plaćanja izuzete imovine ili usluge dobavljačima** (načelo blagajne).

4. Izuzimanje u sustavu PDV-a

Porezni obveznik (koji se u sustavu PDV-a obračunava PDV kod izuzimanja usluga ili dobara (ako je pri nabavci dobra korišten pret-porez u cijelosti ili djelomično) za privatne potrebe vlasnika društva. Također, obračunu PDV-a podliježe i razlika između tržišne vrijednosti i vrijednosti po kojoj je prodana određena imovina ili usluga ako je prodana po vrijednosti koja je niža od tržišne.

4.1. Porezna osnovica za izuzimanje dobara

Prema čl. 7. st. 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., broj 73/13 do 138/20 – u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), **isporukom dobara uz naknadu** (dakle, podliježe plaćanju PDV-a) smatra se korištenje dobara koja čine dio poslovne imovine poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili za privatne potrebe njegovih zaposlenika, ako raspolažu njima bez naknade ili ih općenito koriste u druge svrhe osim za potrebe obavljanja djelatnosti poreznog obveznika, **a za ta je dobra ili njihove dijelove u cijelosti ili djelomično odbijen pretporez.**



ističemo...

Prema članku 33. stavku 4. Zakona o PDV-u, **porezna osnovica kod izuzimanja dobara je nabavna cijena tih ili sličnih dobara**, a ako je ta cijena nepoznata, **visina troškova u trenutku isporuke.**

Prema čl. 42. st. 3. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., broj 79/13 do 73/21 – u daljnjem tekstu: Pravilnik o PDV-u), **nabavnom cijenom** smatra se cijena nove nabave odnosno neto nabavna cijena **uvećana za zavisne troškove nove nabave** kada se radi o izuzimanju odnosno isporuci dobara koja su kupljena ili ako porezni obveznik ili njegov slijednik zadrži dobra nakon prestanka obavljanja gospodarske djelatnosti, a pri nabavi tih dobara PDV je u cijelosti ili djelomično odbijen. Pri izuzimanju dobara proizvedenih u poduzeću ukupnim troškom smatraju se **vlastiti troškovi utvrđeni prema računovodstvenim propisima.**

4.2. Porezna osnovica za izuzimanje usluga

Prema članku 8. stavku 3. Zakona o PDV-u **obavljanjem usluga uz naknadu** smatra se:

- korištenje dobara koja čine dio poslovne imovine poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili privatne potrebe njegovih zaposlenika ili općenito u druge svrhe osim za potrebe obavljanja njegove djelatnosti, za koja je u cijelosti ili djelomično odbijen pretporez,
- obavljanje usluga bez naknade od strane poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili privatne potrebe njegovih zaposlenika ili općenito u druge svrhe osim za potrebe obavljanja njegove djelatnosti.



ističemo...

Prema čl. 33. stavku 5. Zakona o PDV-u, porezna osnovica kod izuzimanja usluga je ukupni trošak obavljenih usluga.

Prema članku 42. stavku 4. Pravilnika o PDV-u, **nabavnom cijenom kod usluga** odnosno korištenja dobara poslovne imovine u privatne ili druge neposlovne svrhe ukupnim troškom smatra se cijena **nabave takvih usluga uvećana za troškove održavanja i druge zavisne troškove**, a kod dobara koja su u najmu trošak naknade po ugovoru, trošak održavanja i svi drugi zavisni troškovi koje po ugovoru o najmu snosi korisnik najma. Kod izuzimanja usluga **ukupnim troškom** smatra se ukupni trošak obavljanja tih usluga kojeg snosi porezni obveznik.

5. Je li izuzimanje porezno priznati rashod?

U općim odredbama Zakona o porezu na dobit¹ (u čl. 5. st. 6.), propisano je da se rashodima poreznog razdoblja ne smatraju se rashodi koji nisu u svezi s obavljanjem djelatnosti poreznog obveznika niti su posljedica obavljanja djelatnosti. U te izdatke svakako se ubrajaju i izuzimanja za privatne potrebe vlasnika društva.

Međutim, ključna odredba razgraničenja oporezivanja izuzimanja je **čl. 7. st. 2. Zakona o porezu na dobit**. Prema toj odredbi se **NE povećava osnovica poreza na dobit** za rashode iz čl. 7. st. 1. Zakona o porezu na dobit, osim za rashode iz točke 9. i 12. toga stavka, ako se oni **oporezuju porezom na dohodak.**



ističemo...

Dakle, izuzimanje vlasnika društva koje je oporezivo porezom na dohodak smatra se **porezno priznati rashodom.**

Iznimno, porezno **nepriznatim rashodima** smatraju se rashodi utvrđeni u **postupku nadzora** s pripadajućim PDV-om, porezom na dohodak, prirezom porezu na dohodak, te obveznim doprinosima koji su nastali u svezi skrivenih isplata dobiti, te izuzimanja vlasnika društva te s njima povezanim osobama.²

6. Može li se izuzimanje knjižiti kao porezno nepriznati rashod a da se ne oporezuje porezom na dohodak?

U praksi se često postavlja pitanje može li se (zbog povoljnijeg oporezivanja) izuzimanje knjižiti samo kao porezno nepriznati rashod umjesto da se obračuna porez na dohodak po osnovu izuzimanja vlasnika društva?

Odgovor je NE. Odredba čl. 7. st. 2. Zakona o porezu na dobit je izričita što znači da je izuzimanje i isplata skrivene dobiti u prvom redu oporezivo porezom na dohodak, a samo onda kada takva izuzimanja i skrivene isplate dobiti ne podliježu oporezivanju porezom na dohodak³ uključuju se u poreznu osnovicu poreza na dobit odnosno povećavaju je za te stavke.

¹ Nar. nov., br. 177/04 do 138/20.

² Navedeno proizlazi iz čl. 7. st. 2. Zakona o porezu na dobit.

³ Izuzimanja koja se NE oporezuju porezom na dohodak, nego su porezno nepriznati rashod su:

- izuzimanja koja se ne mogu pripisati nekoj osobi;

- manjkovi na imovini iznad visine utvrđene odlukom HGK odnosno HOK-a, tj. iznad porezno dopuštenih u smislu odredbi PDV-a za koje porezni obveznik nije mogao



Dakle, porezni obveznik **ne može birati** hoće li platiti porez na dohodak ili porez na dobit, već prvo treba utvrditi da li se konkretno izuzimanje smatra dohotkom vlasnika društva te tek ako to nije slučaj može povećati poreznu osnovicu poreza na dobit za taj primitak (naravno, bez obračunatog poreza na dohodak).

7. Uplatni računi

Porez na dohodak i prirez porezu na dohodak:

Porez na dohodak i prirez: račun grada/općine prema prebivalištu vlasnika društva (vidjeti RiPup br. 7/2021 od str. 145.)

U pozivu na broj primatelja se upisuje:

HR68 1910 – OIB isplatitelja – oznaka obrasca JOPPD (5 znamenki)

U slučaju da se radi o izuzimanju novca, na način da se s računa društva doznače sredstva na tekući ili žiro račun vlasnika društva, u pozivu na broj primatelja upisuje se:

HR67 OIB isplatitelja – oznaka JOPPD -12

8. Vođenje evidencije o izuzimanju

Prema članku 26.a Pravilnika o porezu na dobit, porezni obveznik obavezan je sukladno članku 7. Zakona o porezu na dobit voditi **evidenciju** o troškovima učinjenim za privatne potrebe fizičkih osoba (skriveno isplate dobiti odnosno izuzimanja, te povlastice) koja osobito sadrži sljedeće podatke:

- nadnevak nastalih troškova,
- ime i prezime, adresa,
- OIB osobe kojoj su podmireni takvi troškovi,
- vrsta troškova te
- iznos nastalih troškova.

9. Primjeri izuzimanja (obračun poreza, knjiženje, Obrazac JOPPD)

U nastavku na primjerima učestalih slučajeva izuzimanja pojašnjavamo obračun poreza na dohodak, PDV-a, knjiženje i popunjavanje Obrasca JOPPD (stranica B). Pretpostavka u svim primjerima je da vlasnik društva istovremeno nije zaposlenik tog društva.

RAČUNOVODSTVO[®] i POREZI u praksi

www.racunovodstvo-porezi.hr

Pratite nas i na društvenim mrežama



RacunovodstvoIPoreziUPraksi



@RIPUP1

LinkedIn

RIPUP CRIF

Poslovna ideja dolazi uz prave savjete!

utvrditi odgovornu osobu pa vrijednost manjka nije iskazana kao nečiji dohodak i ako je odluku o tome donijela skupština odnosno nadzorni odbor društva.

Primjer 1. - Izuzimanje robe iz veleprodajnog skladišta za privatne potrebe vlasnika društva

Vlasnik društva Pero Perić (ima prebivalište u Zagrebu – stopa prireza 18%) je 30. rujna 2021. za svoje privatne potrebe uzео određenu robu iz vlastitog veleprodajnog skladišta.

Nabavna vrijednost tog dobra (robe) iznosi 500,00 kn što ujedno predstavlja i cijenu nove nabave (odnosno neto nabavna cijena uvećana za zavisne troškove nove nabave) - to je ujedno i porezna osnovica za obračun PDV-a. Neto primitak u naravi s uključenim PDV-om (stopa 25%) iznosi 625,00 kn (500,00 + 125,00 kn PDV-a).

Ovo izuzimanje robe podliježe plaćanju PDV-a tj. smatra se isporukom uz naknadu zato što je za tu robu prethodno u cijelosti odbijen (priznat) pretporez. Ovo izuzimanje zajedno s obračunatim porezom na dohodak i prirezom predstavlja 100% porezno priznati rashod.

Vrijednost neto primitka je u naravi je 625,00 kn. Potrebno je taj neto primitak preračunati u bruto vrijednost, a što ćemo učiniti na način da ga pomnožimo s koeficijentom 1,547987616 (koeficijent za prirez 18% - vidi Tablicu 1.).

Bruto primitak =
= 625,00 kn x 1,547987616
= 967,49 kn

Obračun poreza i prireza na izuzimanje

R.br.	Opis	Iznos
1.	Bruto primitak u naravi (625,00 x 1,547987616)	967,49
2.	Porez na dohodak 30%	290,25
3.	Prirez 18%	52,24
4.	Ukupno porez i prirez (2 + 3)	342,49
5.	Neto primitak u naravi (1 - 4)	625,00

Knjiženje:

Opis	Iznos	Duguje	Potražuje
1) Izuzimanje robe za vlastite potrebe			
Ostala potraživanja od člana društva za izuzimanje	625,00	1780	
Prihodi od uporabe vlastitih roba za privatne potrebe	500,00		7602
Obveze za PDV – 25%	125,00		26003
2) Razduženje izuzete robe u skladištu			
Roba u skladištu	500,00		6600
Nabavna vrijednost prodane robe	500,00	7090	
3) Obračun izuzimanja			
Izuzimanja porezno priznata	967,49	7360	
Obveza za porez i prirez iz dohotka od kapitala	342,49		2633
Obveze za ostale kratkoročne obveze (za izuzimanje)	625,00		2399
4) Zatvaranje potraživanja i obveze po osnovu izuzimanja			
Ostala potraživanja od člana društva za izuzimanje	625,00		1780
Obveze za ostale kratkoročne obveze (za izuzimanje)	625,00	2399	
5) Uplata poreza na dohodak i prireza			
Žiro - račun	342,49		1000
Obveza za porez i prirez iz dohotka od kapitala	342,49	2633	

- stranica B-

I. OIB podnosioca izvješća 33333333333	II. Oznaka izvješća 21273	III. Vrsta izvješća 1	IV. Redni broj stranice 1/1		
6.1. Oznaka stjecatelja/ osiguranika	6.2. Oznaka primitka/ obveze doprinosa		17. Obračunani primitak od nesamostalnog rada (plaća)	0,00	0,00
4. OIB stjecatelja / osiguranika	5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika		16.1. Oznaka načina isplate	5	625,00
2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta	3. Šifra općine/grada rada		15.1. Oznaka neoporezivog primitka	0	0,00
1. Redni broj			14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	290,25	52,24
			13.4. Osobni odbitak	0,00	967,49
			13.2. Izdatak - uplaćeni doprinosi za mirovinsko osiguranje	0,00	967,49
			12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom	0,00	0,00
			12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem - II STUP	0,00	0,00
			12.5. Doprinos za zapošljavanje	0,00	0,00
			12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	0,00	0,00
			12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	0,00	0,00
			11. Iznos primitka (oporezivi)	967,49	0,00
			10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10.- odrađeni sati rada)	0	31.12.2021.
			10. Sati rada	0	01.01.2021.
			8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	0	0
			7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	0	0
			7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	0	0
			6.1. Oznaka stjecatelja/ osiguranika	1001	1002
			4. OIB stjecatelja / osiguranika	65429503356	Pero Perić
			2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta	01333	00000
			3. Šifra općine/grada rada		
			1. Redni broj	1.	



Primjer 2. - Izuzimanje vlasnika društva po osnovi korištenja turističkih usluga

Vlasniku društva Ivi Iviću iz Zagreba (prirez 18%) plaćen je račun za ljeto vanje u hotelu. Račun hotela je ispostavljen trgovačkom društvu u iznosu od 5.000,00 kn (u račun je uključen i PDV a račun je plaćen 15. kolovoza 2021.). Izuzimanje usluge od strane vlasnika društva evidentira se na teret troškova tekućeg poslovanja.

Ovo izuzimanje usluge ne podliježe plaćanju PDV-a tj. ne smatra se isporukom uz naknadu zato što za tu uslugu prethodno nije niti u cijelosti a niti djelomično odbijen (priznat) pret porez.

Ovo izuzimanje zajedno s obračunatim porezom na dohodak i prirezom predstavlja 100% porezno priznati rashod.

Prvo što moramo učiniti je preračunati neto primitak (iznos s računom zajedno s PDV-om) pomoću koeficijenta (vidi Tablicu 1.) na bruto primitak radi obračuna poreza na dohodak od kapitala i prireza po osnovi izuzimanja:

Bruto primitak =
= 5.000,00 kn x 1,547987616
= 7.739,94 kn

Obračun poreza i prireza na izuzimanje

R.br.	Opis	Iznos
1.	Bruto primitak u naravi (5.000,00 x 1,547987616)	7.739,94
2.	Porez na dohodak 30%	2.321,98
3.	Prirez 18%	417,96
4.	Ukupno porez i prirez (2 + 3)	2.739,94
5.	Neto primitak u naravi (1 - 4)	5.000,00

Knjiženje:

Opis	Iznos	Duguje	Potražuje
1) Račun dobavljača za turističko putovanje vlasnika društva za privatne potrebe			
Obveze prema dobavljačima	5.000,00		2200
Izuzimanja porezno priznata	5.000,00	7360	
2) Obračun poreza na dohodak i prireza kod izuzimanja			
Izuzimanja porezno priznata	2.739,94	7360	
Obveza za porez i prirez iz dohotka od kapitala	2.739,94		2633
3) Plaćen račun dobavljaču			
Žiro - račun	5.000,00		1000
Obveza za porez i prirez iz dohotka od kapitala	5.000,00	2200	
4) Uplata poreza na dohodak i prireza			
Žiro - račun	2.739,94		1000
Obveza za porez i prirez iz dohotka od kapitala	2.739,94	2633	

Što se tiče PDV-a poduzetnik nije niti mogao odbiti pret porez pa ga ponovno ne treba računati jer je očito da ovo plaćanje turističkih usluga nije povezano s poduzetničkom sferom poduzetnika već privatnom potrošnjom vlasnika društva.

O obračunatom porezu i prirezu na dohodak od kapitala isplatiatelj (društvo) je dužno u ovom slučaju podnijeti Obrazac JOPPD Poreznoj upravi na dan plaćanja računa dobavljačima (načelo blagajne).

- stranica B-

I. OIB podnositelja izvješća 12333333333	II. Oznaka izvješća 21228	III. Vrsta izvješća 1	IV. Redni broj stranice 1/1
6.1. Oznaka stjecatelja/ osiguranika	6.2. Oznaka primitka/ obveze doprinosa	1001	1002
4. OIB stjecatelja / osiguranika	5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika	7892950356	Ivo Ivić
2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta	3. Šifra općine/grada rada	01333	00000
1. Redni broj		1.	
17. Obračunani primitak od nesamostalnog rada (plaća)			0,00
16.1. Oznaka načina isplate	16.2. Iznos za isplatu	3	5.000,00
15.1. Oznaka neoporezivog primitka	15.2. Iznos neoporezivog primitka	0	0,00
14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak	2.321,98	417,96
13.4. Osobni odbitak	13.5. Porezna osnovica	0,00	7.739,94
13.2. Izdatak - uplaćeni doprinosi za mirovinsko osiguranje	13.3. Dohodak	0,00	7.739,94
12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom	13.1. Izdatak	0,00	0,00
12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem - II STUP	12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu	0,00	0,00
12.5. Doprinos za zapošljavanje	12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem	0,00	0,00
12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	0,00	0,00
12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje - II STUP	0,00	0,00
11. Iznos primitka (oporeživi)	12. Osnovica za obračun doprinosa	7.739,94	0,00
10.0. Ukupni neodradeni sati rada (10.- odradeni sati rada)	10.2. Razdoblje obračuna do	0	31.12.2021.
10. Sati rada	10.1. Razdoblje obračuna od	0	01.01.2021.
8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	9. Oznaka punog/ nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena	0	0
7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	0	0

Primjer 3. - Izuzimanje vlasnika društva podizanjem gotovine na bankomatu

Vlasnica društva Maja Majić iz Zagreba (prirez 18%) podigla je na bankomatu s računa trgovačkog društva 4.000,00 kn za svoje privatne potrebe⁴. Iznos je podignut na bankomatu dana 16. kolovoza 2021.

Ovo izuzimanje zajedno s obračunatim porezom na dohodak i prirezom predstavlja 100% porezno priznati rashod.

Prvo što moramo učiniti je preračunati neto primitak pomoću koeficijenta (vidi Tablicu 1.) na bruto primitak radi obračuna poreza na dohodak od kapitala i prireza po osnovi izuzimanja:

Bruto primitak =
= 4.000,00 kn x 1,547987616
= 6.191,95 kn

Obračun poreza i prireza na izuzimanje

R. br.	Opis	Iznos
1.	Bruto primitak u naravi (4.000,00 x 1,547987616)	6.191,95
2.	Porez na dohodak 30%	1.857,58
3.	Prirez 18%	334,37
4.	Ukupno porez i prirez (2 + 3)	2.191,95
5.	Neto primitak u naravi (1 - 4)	4.000,00

Knjiženje:

Opis	Iznos	Duguje	Potražuje
1) Na izvodu sa žiro računu vidljiva je podignuta gotovina na bankomatu za privatne potrebe vlasnika društva			
Žiro račun	4.000,00		1000
Izuzimanja porezno priznata	4.000,00	7360	
2) Obračun poreza na dohodak i prireza kod izuzimanja			
Izuzimanja porezno priznata	2.191,94	7360	
Obveza za porez i prirez iz dohotka od kapitala	2.191,94		2633
3) Uplata poreza na dohodak i prireza			
Žiro - račun	2.191,94		1000
Obveza za porez i prirez iz dohotka od kapitala	2.191,91	2633	

4 Napominjemo da sukladno čl. 92. Pravilnika o porezu na dohodak, isplata dohotka od kapitala po osnovi izuzimanja u novcu mora se izvršiti na tekući ili žiro račun vlasnika društva. Međutim, u praksi je čest slučaj da se izuzimanje vrši isplatom u gotovini na bankomatu, što može dovesti isplatitelja (društvo) u situaciju da zbog toga bude prekršajno kažnjen.

- stranica B-

I. OIB. podnositelja izvješća 92333333789	2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta	3. Šifra općine/grada rada	1. Redni broj
15329503356	01333	00000	1.
4. OIB stjecatelja / osiguranika	5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika		
	Maja Majić		
6.1. Oznaka stjecatelja/ osiguranika	6.2. Oznaka primitka/ obveze doprinosa	1001	1002
8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	9. Oznaka punog/ nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena	0	0
7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	0	0
10. Sati rada	10.1. Razdoblje obračuna od	0	01.01.2021.
		0	31.12.2021.
10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10. - odrađeni sati rada)	10.2. Razdoblje obračuna do	0	0
11. Iznos primitka (oporezivi)	12. Osnovica za obračun doprinosa	6.191,94	0,00
12.1. Doprinosa za mirovinsko osiguranje	12.2. Doprinosa za mirovinsko osiguranje - II STUP	0,00	0,00
12.3. Doprinosa za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinosa za zaštitu zdravlja na radu	0,00	0,00
12.5. Doprinosa za zapošljavanje	12.6. Dodatni doprinosa za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem	0,00	0,00
12.7. Dodatni doprinosa za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem - II STUP	12.8. Poseban doprinosa za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu	0,00	0,00
12.9. Poseban doprinosa za zapošljavanje osoba s invaliditetom	13.1. Izdatak	0,00	0,00
13.2. Izdatak - uplaćeni doprinosa za mirovinsko osiguranje	13.3. Dohodak	0,00	6.191,94
13.4. Osobni odbitak	13.5. Porezna osnovica	0,00	6.191,94
14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak	1.857,58	334,36
15.1. Oznaka neoporezivog primitka	15.2. Iznos neoporezivog primitka	0	0,00
16.1. Oznaka načina isplate	16.2. Iznos za isplatu	4	4.000,00
17. Obračunani primitak od nesamostalnog rada (plaća)		0,00	
IV. Redni broj stranice 1/1			

**Primjer 4. - Izuzimanje vlasnika društva plaćanjem njegovog privatnog računa**

Društvo je platilo 500,00 kn privatni račun za struju vlasnice društva Ive Ivić (struja se odnosi na njezin privatni stan). Iva Ivić ima prebivalište u Zagrebu (prirrez 18%). Račun za struju je plaćen 20. kolovoza 2021.

Ovo izuzimanje zajedno s obračunatim porezom na dohodak i prirrezom predstavlja 100% porezno priznati rashod.

Prvo moramo preračunati neto primitak pomoću koeficijenta (vidi Tablicu 1.) na bruto primitak radi obračuna poreza na dohodak od kapitala i prirreza po osnovi izuzimanja:

Bruto primitak =
= 500,00 kn x 1,547987616
= 773,99 kn

Obračun poreza i prirreza na izuzimanje

R. br.	Opis	Iznos
1.	Bruto primitak u naravi (500,00 x 1,547987616)	773,99
2.	Porez na dohodak 30%	232,20
3.	Prirrez 18%	41,79
4.	Ukupno porez i prirrez (2 + 3)	273,99
5.	Neto primitak u naravi (1 - 4)	500,00

Knjiženje:

Opis	Iznos	Duguje	Potražuje
1) Plaćen je privatni račun za struju vlasnice društva			
Žiro račun	500,00		1000
Izuzimanja porezno priznata	500,00	7360	
2) Obračun poreza na dohodak i prirreza kod izuzimanja			
Izuzimanja porezno priznata	273,99	7360	
Obveza za porez i prirrez iz dohotka od kapitala	273,99		2633
3) Uplata poreza na dohodak i prirreza			
Žiro - račun	273,99		1000
Obveza za porez i prirrez iz dohotka od kapitala	273,99	2633	

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-uCijena: **980⁰⁰** kn + PDVT: **01 / 49 21 737**

- stranica B-


I. OIB podnositelja izvješća 2223333722	6.1. Oznaka stjecatelja/ osiguranika	6.2. Oznaka primitka/ obveze doprinosa	1001	1002
4. OIB stjecatelja / osiguranika	5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika		55529503354	Iva Ivić
2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta	3. Šifra općine/grada rada		01333	00000
1. Redni broj			1.	
II. Oznaka izvješća 21232				
10. Sati rada	10.1. Razdoblje obračuna od		0	01.01.2021.
8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	9. Oznaka punog/ nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena		0	0
7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom		0	0
III. Vrsta izvješća 1				
12.1. Doprinosa za mirovinsko osiguranje	12.2. Doprinosa za mirovinsko osiguranje - II STUP		0,00	0,00
11. Iznos primitka (oporezivi)	12. Osnovica za obračun doprinosa		773,99	0,00
10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10.- odrađeni sati rada)	10.2. Razdoblje obračuna do		0	31.12.2021.
IV. Redni broj stranice 1/1				
17. Obračunani primitak od nesamostalnog rada (plaća)			0,00	
16.1. Oznaka načina isplate	16.2. Iznos za isplatu		3	500,00
15.1. Oznaka neoporezivog primitka	15.2. Iznos neoporezivog primitka		0	0,00
14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	14.2. Iznos obračunanog prirreza porezu na dohodak		232,20	41,79
13.4. Osobni odbitak	13.5. Porezna osnovica		0,00	773,99
13.2. Izdatak - uplaćeni doprinosi za mirovinsko osiguranje	13.3. Dohodak		0,00	773,99
12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom	13.1. Izdatak		0,00	0,00
12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem - II STUP	12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu		0,00	0,00
12.5. Doprinos za zapošljavanje	12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem		0,00	0,00
12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu		0,00	0,00

**Primjer 6. – Vlasniku društva doznačen novac s računa društva a društvo ima nepokrivene gubitke**

Vlasniku društva Robertu Juriću doznačeno je dana 22. kolovoza 2021. na njegov tekući račun 10.000,00 kn. Društvo ima nepokrivene prenesene gubitke. Privremenim račun dobiti i gubitka za (dio) tekuće godine ne pokazuje da je ostvarena dobit kojom bi se u cijelosti mogli pokriti gubici iz prethodnih godina te isplata predujma dobiti nije dopuštena.⁵ Izvršena isplata nije potkrijepljena niti nekim dokumentom (npr. ugovorom o zajmu). Stoga, doznačeni iznos smatra se izuzimanjem vlasnika društva. Robert Jurić ima prebivalište u Zagrebu (prirez 18%).

Ovo izuzimanje zajedno s obračunanim porezom na dohodak i prizrezom predstavlja 100% porezno priznati rashod.

Prvo što moramo učiniti je preračunati neto primitak pomoću koeficijenta (vidi Tablicu 1.) na bruto primitak radi obračuna poreza na dohodak od kapitala i prireza po osnovi izuzimanja:


Bruto primitak =
= 10.000,00 kn x 1,547987616
= 15.479,88 kn

Obračun poreza i prireza na izuzimanje

R.br.	Opis	Iznos
1.	Bruto primitak u naravi (10.000,00 x 1,547987616)	15.479,88
2.	Porez na dohodak 30%	4.643,96
3.	Prirez 18%	835,91
4.	Ukupno porez i prirez (2 + 3)	5.479,88
5.	Neto primitak u naravi (1 - 4)	10.000,00

Knjiženje:

Opis	Iznos	Duguje	Potražuje
1) Doznaka vlasniku društva na njegov tekući račun			
Žiro račun	10.000,00		1000
Izuzimanja porezno priznata	10.000,00	7360	
2) Obračun poreza na dohodak i prireza kod izuzimanja			
Izuzimanja porezno priznata	5.479,88	7360	
Obveza za porez i prirez iz dohotka od kapitala	5.479,88		2633
3) Uplata poreza na dohodak i prireza			
Žiro - račun	5.479,88		1000
Obveza za porez i prirez iz dohotka od kapitala	5.479,88	2633	

- stranica B-

I. OIB podnositelja izvješća 8523333456	II. Oznaka izvješća 21234		III. Vrsta izvješća 1		IV. Redni broj stranice 1/1
	6.1. Oznaka stjecatelja/osiguranika	6.2. Oznaka primitka/obveze doprinosa	11. Iznos primitka (oporezivi)	12. Osnovica za obračun doprinosa	
4. OIB stjecatelja / osiguranika	49229503311	Robert Jurić	1001	1002	
2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta	01333	00000			
3. Šifra općine/grada rada					
1. Redni broj			1.		
17. Obračunani primitak od nesamostalnog rada (plaća)			0,00		
16.1. Oznaka načina isplate	16.2. Iznos za isplatu		1		10.000,00
15.1. Oznaka neoporezivog primitka	15.2. Iznos neoporezivog primitka		0		0,00
14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak		4.643,96	835,91	
13.4. Osobni odbitak	13.5. Porezna osnovica		0,00	15.479,88	
13.2. Izdatak - uplaćeni doprinosi za mirovinsko osiguranje	13.3. Dohodak		0,00	15.479,88	
12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom	13.1. Izdatak		0,00	0,00	
12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem - II STUP	12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu		0,00	0,00	
12.5. Doprinos za zapošljavanje	12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem		0,00	0,00	
12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu		0,00	0,00	
12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje - II STUP		0,00	0,00	
11. Iznos primitka (oporezivi)	12. Osnovica za obračun doprinosa		15.479,88	0,00	
10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10. - odrađeni sati rada)	10.2. Razdoblje obračuna do		0	31.12.2021.	
10. Sati rada	10.1. Razdoblje obračuna od		0	01.01.2021.	
8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	9. Oznaka punog/nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena		0	0	
7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom		0	0	

⁵ Prema čl. 220., 221. i 406. Zakonu o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 111/93 do 40/19) dobit ili predujam dobiti ne može se isplatiti vlasniku društva ako postoji nepokrivljeni gubitak.

Primjer 7. – Vlasniku društva prodana dugotrajna imovina po cijeni povoljnijoj od tržišne

Trgovačko društvo nabavilo je prije 3 godine računalo čija je nabavna vrijednost (bez PDV-a) iznosila 8.000,00 kn. Računalo je korišteno kao dugotrajna imovina, te je u cijelosti amortizirano (knjigovodstvena vrijednost 0,00 kn).

Računalo se prodaje vlasniku društva Kreši Krešiću za 100,00 kn (u cijeni je uključen PDV 25%). Računalo je prodano dana 23. kolovoza 2021., te je toga dana ispostavljen račun. Robert Jurić ima prebivalište u Zagrebu (prirez 18%).

Procijenjena tržišna vrijednost računala s PDV-om je 1.600,00 kn. Prvo je potrebno utvrditi neto primitak:

Tržišna vrijednost računala	1.600,00 kn
– Prodajna cijena računa	100,00 kn
Izuzimanje – neto primitak	1.500,00 kn

S obzirom da je neto primitak 1.500,00 kn, unutra je sadržan i PDV koji iznosi 300,00 kn (1.500,00 kn x koeficijent 0,2).

Potrebno je preračunati neto primitak pomoću koeficijenta (vidi Tablicu 1.) na bruto primitak radi obračuna poreza na dohodak od kapitala i prireza po osnovi izuzimanja:

Bruto primitak =	
= 1.500,00 kn x 1,547987616	
= 2.321,98 kn	

Obračun poreza i prireza na izuzimanje

Red. br.	Opis	Iznos
1.	Bruto primitak u naravi (1.500,00 x 1,547987616)	2.321,98
2.	Porez na dohodak 30%	696,59
3.	Prirez 18%	125,39
4.	Ukupno porez i prirez (2 + 3)	821,98
5.	Neto primitak u naravi (1 - 4)	1.500,00

Knjiženje:

Opis	Iznos	Duguje	Potražuje
0) Saldo (računalo)			
Računala (u upotrebi)	8.000,00	0305	
Ispravak vrijednosti računala	8.000,00		0324
1) Prodaja dugotrajne imovine vlasniku društva			
Potraživanje od kupca za prodanu dugotrajnu imovinu	100,00	1201	
Prihod od prodaje dugotrajne materijalne imovine	80,00		7616
Obveza za PDV – 25%	20,00		26003
2) Isknjiženje računala			
Računala (u upotrebi)	8.000,00		0305
Ispravak vrijednosti računala	8.000,00	0324	
3) Izuzimanje – razlika između tržišne i fakturirane cijene računala vlasniku društva			
Ostala potraživanja od člana društva za izuzimanje	1.500,00	1780	
Ostali poslovni prihodi od prodaje dugotrajne imovine	1.200,00		7619
Obveze za PDV – 25%	300,00		26003
4) Obračun izuzimanja			
Izuzimanja porezno priznata	2.321,98	7360	
Obveza za porez i prirez iz dohotka od kapitala	821,98		2633
Obveze za ostale kratkoročne obveze (za izuzimanje)	1.500,00		2399
5) Zatvaranje potraživanja i obveze po osnovi izuzimanja			
Ostala potraživanja od člana društva za izuzimanje	1.500,00		1780
Obveze za ostale kratkoročne obveze (za izuzimanje)	1.500,00	2399	
6) Uplata poreza na dohodak i prireza			
Žiro račun	821,98		1000
Obveza za porez i prirez iz dohotka od kapitala	821,98	2633	
7) Vlasnik društva platio račun za kupnju računala			
Žiro račun	100,00	1000	
Potraživanje od kupca za prodanu dugotrajnu imovinu	100,00		1201

Ovo izuzimanje zajedno s obračunatim porezom na dohodak i prirezom predstavlja 100% porezno priznati rashod.

BESPLATNO ZA PRETPLATNIKE ČASOPISA RiPup SVAKODNEVNO KORIŠTENJE STRUČNE TELEFONSKE KONZULTANTSKE SLUŽBE!

Porezni i pravni stručnjaci, svakim radnim danom, neograničeno, bez naplate telefonskih impulsa!

RAČUNOVODSTVO
i POREZI u praksi



19 godina
rješavamo vaše poslovne izazove
iz područja računovodstva,
poreza, plaća i naknada,
radnih odnosa i
trgovačkog prava

**Stručno, praktično,
brzo i točno!**
01 49 21 739
01 48 36 046
(temeljem PIN-a)



- stranica B -

I. OIB podnositelja izvješća 51833333743		II. Oznaka izvješća 21235		III. Vrsta izvješća 1		IV. Redni broj stranice 1/1	
1. Redni broj	1.	1. Redni broj	1.	1. Redni broj	1.	1. Redni broj	1.
2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta	01333	2. Šifra općine/grada rada	00000	10. Sati rada	0	11. Iznos primitka (oporezivi)	2.321,98
4. OIB stjecatelja / osiguranika	88929503789	5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika	Krešo Krešić	8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	0	10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10.- odrađeni sati rada)	0
6.1. Oznaka stjecatelja/ osiguranika	1001	6.2. Oznaka primitka/ obveze doprinosa	1002	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	0	10.1. Razdoblje obračuna od	01.01.2021.
				7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	0	10.2. Razdoblje obračuna do	31.12.2021.
				9. Oznaka punog/ nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena	0	12.1. Doprinosa za mirovinsko osiguranje	0,00
						12.2. Doprinosa za mirovinsko osiguranje - II STUP	0,00
						12.3. Doprinosa za zdravstveno osiguranje	0,00
						12.4. Doprinosa za zaštitu zdravlja na radu	0,00
						12.5. Doprinosa za zapošljavanje	0,00
						12.6. Dodatni doprinosa za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem	0,00
						12.7. Dodatni doprinosa za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem - II STUP	0,00
						12.9. Poseban doprinosa za zapošljavanje osoba s invaliditetom	0,00
						13.1. Izdatak	0,00
						13.2. Izdatak - uplaćeni doprinosa za mirovinsko osiguranje	0,00
						13.3. Dohodak	2.321,98
						13.4. Osobni odbitak	0,00
						13.5. Porezna osnovica	2.321,98
						14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	696,59
						14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak	125,39
						15.1. Oznaka neoporezivog primitka	0
						15.2. Iznos neoporezivog primitka	0,00
						16.1. Oznaka načina isplate	5
						16.2. Iznos za isplatu	1.500,00
						17. Obračunani primitak od nesamostalnog rada (plaća)	0,00

10. Razlikovanje izuzimanja i reprezentacije

Posebno treba istaknuti da **izuzimanje treba razlikovati od troškova za reprezentaciju** (ugošćenje i darivanje poslovnih partnera koji su porezno priznati rashod od 50% s PDV-om) koja je „privlačnija“ od izuzimanja. Pod poslovnim partnerima smatraju se osobe s kojima je uspostavljen poslovni odnos ili ga se namjerava uspostaviti. Porezni propisi nalažu da na računima ili obračunima za reprezentaciju mora biti naveden naziv poslovnog partnera (a ne imena i prezimena predstavnika poslovnog partnera) čiji su predstavnici darivani ili ugošćeni.

Dakle, **nije moguće izuzimanje „proglasiti“ reprezentacijom**, jer izuzimanje nije nikakvo ugošćenje poslovnih partnera već izuzimanje imovine i usluga za privatne potrebe vlasnika društva.

11. Izuzimanje u slučaju poreznog nadzora

Prema članku 7. st. 1. toč. 12. Zakona o porezu na dobit, porezna osnovica poreza na dobit (računovodstvena dobit) se povećava za rashode utvrđene u postupku nadzora s pripadajućim porezom na dodanu vrijednost, porezom na dohodak, prirezom porezu na dohodak, te obveznim doprinosima koji su nastali u svezi skrivenih isplata dobiti, te izuzimanja dioničara, članova društva i fizičkih osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost od koje se plaća porez na dobit, te s njima povezanim osobama (članak 1. stavak 1. točka 12. Zakona o porezu na dobit).

Dakle, kada porezni nadzor utvrdi izuzimanje vlasnika, najprije će utvrditi plaćanje PDV-a (ako je korišten PDV-e) a zatim i porez na dohodak od kapitala po osnovi izuzimanja (30% + prirez). Svojevrsna „kazna“ stiže poreznom obvezniku jer nije na vrijeme (u trenutku nastanka poslovnog događaja) utvrdio izuzimanje te obračunao porez na dohodak i prirez (30% + prirez) pa sada, kada porezni inspektor utvrdi izuzimanje i kada porezni obveznik plati porez na dohodak i prirez, taj ukupni bruto primitak u naravi po osnovi izuzimanja mu **neće biti porezno priznati rashod** (već povećava poreznu osnovicu poreza na dobit) što bi bio da je na vrijeme utvrdio i obračunao izuzimanje. Isto se odnosi i na priznati pretporez na kojeg porezni obveznik nije imao pravo pa je za taj iznosa PDV-a povećana porezna osnovica poreza na dobit. Naravno, porezni nadzor ne dozvoljava „pokrivanje“ izuzimanja na druge načine (iz pozajmica, dobiti i sl.)⁶.

12. Odnos izuzimanja i dohotka od nesamostalnog rada

Člankom 21. st. 1. do 3. Zakona o porezu na dohodak propisano je koji se sve primici smatraju dohotkom od nesamostalnog rada (plaćom). Tako se primicima po osnovi nesamostalnog rada (plaćom) smatraju svi primici koje poslodavac u novcu ili u naravi isplaćuje ili daje radniku po osnovi radnog odnosa, prema propisima koji uređuju radni odnos.

Primicima po osnovi nesamostalnog rada (plaćom) smatraju se i svi drugi primici koje poslodavac isplaćuje ili daje radniku vezano uz radni odnos i odnos poslodavca i radnika bez obzira na oblik i način isplate ili temelja za isplatu, osim ako je drukčije uređeno Zakonom o porezu na dohodak.

Člankom 21. st. 4. Zakona o porezu na dohodak propisano koji se primici radnika ne smatraju primicima po osnovi nesamostalnog

6 M. Friganović; Izuzimanje imovine i korištenje usluga od strane članova društva – vlasnika, RiPup br. 11/2015

rada. U toj odredbi nisu navedeni primici po osnovu izuzimanja vlasnika društva (koji je istovremeno i radnik toga društva).

Slijedom navedenog, ako je vlasnik društva ujedno i radnik toga društva, kada se navedenoj osobi isplaćuje ili daje imovina ili usluge za njegove privatne potrebe, potrebno je utvrditi dohodak od nesamostalnog rada (obračunati obvezne doprinose, porez na dohodak i prirez).

13. Odnos izuzimanja i drugog dohotka

Vlasniku društva koji nije zaposlenik društva, ali je član uprave, prokurist ili ima ugovor s društvom o obavljanju određenih poslova izvan radnog odnosa, prilikom isplate naknade po navedenim osnovama utvrđuje se drugi dohodak (obračunavaju se obvezni doprinosi, porez na dohodak i prirez).⁷

Sukladno čl. 39. st. 2. toč. 4. Zakona o porezu na dohodak, primicima po osnovu drugog dohotka ne smatraju se primici po osnovi kapitala iz članaka 64. – 69. Zakona o porezu na dohodak (obuhvaća i dohodak od kapitala po osnovi izuzimanja).

U članku 54. st. 2. Pravilnika o porezu na dohodak se navodi da: „*primicima u naravi od kojih se utvrđuje drugi dohodak smatraju se i primici iz članka 64. Zakona s obilježjima skrivenih isplata dobiti, odnosno izuzimanja, koje ostvaruju fizičke osobe koje nisu dioničari ili članovi društva ili radnici ili fizičke osobe koje su obveznici poreza na dobit.*“

Slijedom navedenog, vlasniku društva (koji nije radnik toga društva) utvrđuje se drugi dohodak ako mu se isplaćuje određena naknada kao članu uprave, prokuristi ili po osnovu obavljanju određenih poslova izvan radnog odnosa (npr. prema ugovoru o djelu, ugovoru o autorskom djelu, i dr.). Mišljenja smo da isplata navedenoj osobi troškova učinjenih za privatne svrhe koji se ne odnose na ostvareni drugi dohodak smatraju dohotkom od kapitala po osnovi izuzimanja.

14. Kada se na izuzimanja ne obračunava porez na dohodak od kapitala

U nekim slučajevima za izuzimanje se ne tereti dobit tekućeg razdoblja već se izuzimanje pokriva npr.: naplatom, isplatom zadržane dobiti, kompenzacijom s obvezom za primljenu pozajmicu vlasnika i sl. U navedenim slučajevima ne postoji obveza obračunavanja poreza na dohodak od kapitala po osnovi izuzimanja (koji se oporezuje po stopi od 30% + prirez), jer se za te troškove ne tereti dobit tekućeg razdoblja.

15. Izuzimanje kod obrtnika „dobitaša“

Fizička osoba koja obavlja samostalnu djelatnost po osnovu koje utvrđuje dobit i plaća porez na dobit (obrtnik „dobitaš“ i dr.), ako izuzme određene vrijednosti iz djelatnosti za svoje osobne potrebe također se oporezuje porezom na dohodak od kapitala po stopi 30% (uvećano za eventualni prirez).

Pravila koja se primjenjuju kod oporezivanja izuzimanja vlasnika društva primjenjuju se na isti način i kod izuzimanja fizičke osobe „dobitaša“.

16. Zaključak

Kod izuzimanja imovine i usluga vlasnika društva za njegove privatne potrebe porez na dohodak čini oko 43% do 55% neto primitka (ovisno o stopi prireza). Stoga se preporuča razmotriti pokrivanje izuzimanja na druge načine (naplatom, kompenzacijom s pozajmicom, plaćanjem iz zadržane dobiti i dr.).

Literatura:

- 1) M. Friganović: Izuzimanje imovine i korištenje usluga od strane članova društva – vlasnika, RiPup br. 11/2015
- 2) mr. sc. Sanda Kapetanović: Primjeri utvrđivanja korištenja imovine u poduzetničke svrhe, RiPup br. 12/2011
- 3) www.propisi.hr

Ne zaboravite:

- Izuzimanjima imovine i korištenjem usluga smatraju se izuzimanja imovine i korištenje usluga od strane člana trgovačkog društava ili dioničara za njegove privatne potrebe izvršeni tijekom poreznog razdoblja na teret dobiti tekućeg razdoblja.
- Tržišna vrijednost primitaka u naravi po osnovi izuzimanja smatra se neto primitkom u naravi kojeg treba preračunati na bruto primitak u naravi iz kojeg se obračunavaju porez na dohodak i prirez porezu na dohodak koji terete sredstva isplatitelja.
- Izuzimanje vlasnika društva koje je oporezivo porezom na dohodak smatra se porezno priznati rashodom (osim izuzimanja utvrđenog u poreznom nadzoru).
- Porezni obveznik ne može birati hoće li platiti porez na dohodak ili porez na dobit, već prvo treba utvrditi da li se konkretno izuzimanje smatra dohotkom vlasnika društva te tek ako to nije slučaj može povećati poreznu osnovicu poreza na dobit za taj primitak (naravno, bez obračunatog poreza na dohodak).
- Kod izuzimanja imovine i usluga vlasnika društva za njegove privatne potrebe porez na dohodak čini oko 43% do 55% neto primitka (ovisno o stopi prireza).

⁷ Čl. 39. st. 3. Pravilnika o porezu na dohodak.



Oporezivanje dohotka ostvarenog otuđenjem nekretnina

mr. sc. Zrinka Perić

Dohotkom od imovine i imovinskih prava smatra se dohodak koji porezni obveznik ostvari od otuđenja nekretnina i imovinskih prava. Dohodak od otuđenja nekretnina oporezuje se ako je nekretnina ili imovinsko pravo otuđeno nakon dvije godine od dana nabave i/ili ako je otuđeno više od tri nekretnine iste vrste ili više od tri imovinska prava iste vrste u razdoblju od pet godina od dana nabave nekretnine ili imovinskog prava.

U nastavku članka detaljno se pojašnjava oporezivanje dohotka ostvarenog otuđenjem nekretnina.

U hrvatskom poreznom sustavu postoji više zakonskih propisa, koji svaki u svojoj domeni, uređuju oporezivanje prometa nekretnina, stoga je otuđitelju i stjecatelju (ugovornim stranama) nekretnina dobro znati kojim vrstama poreza taj promet može biti oporezivan. To su:

- **porez na promet nekretnina**, koji se utvrđuje i plaća sukladno odredbama Zakona o porezu na promet nekretnina¹. Pod pojmom prometa nekretnina, prema Zakonu o porezu na promet nekretnina, podrazumijeva se svako stjecanje vlasništva nekretnine u Republici Hrvatskoj. Stjecanjem nekretnine smatra se kupoprodaja, zamjena, nasljeđivanje, darovanje, unošenje i izuzimanje nekretnina iz trgovačkog društva, stjecanje dosjelošću, stjecanje nekretnina u postupku likvidacije ili stečaja, stjecanje na temelju odluka suda ili drugog tijela, stjecanje temeljem zakona te ostali načini stjecanja nekretnina od drugih osoba (članak 4.). Obveznik plaćanja poreza na promet nekretnina je stjecatelj² nekretnine (članak 6.).
- **porez na dodanu vrijednost**, kojim je prema odredbama Zakona o porezu na dodanu vrijednost³ propisano da je predmet oporezivanja porezom na dodanu vrijednost isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik koji djeluje

kao takav (članak 4.). Zakonom o porezu na dodanu vrijednost propisano je da je poreza na dodanu vrijednost oslobođena isporuka zemljišta, osim građevinskog zemljišta⁴ (članak 40.).

- **porez i prirez porezu na dohodak od imovine i imovinskih prava**, koji se utvrđuje sukladno odredbama Zakona o porezu na dohodak⁵, u slučaju da se nabavljena nekretnina otuđuje u roku od 2 godine od dana njezine nabave i/ili ako se otuđi više od tri nekretnine iste vrste ili više od tri imovinska prava iste vrste u razdoblju od pet godina od dana nabave nekretnine ili imovinskog prava. Pod pojmom otuđenja nekretnina, prema Zakonu o porezu na dohodak, podrazumijeva se prodaja, zamjena i drugi prijenos nekretnina. U slučaju da se nabavljena nekretnina otuđuje u roku od 2 godine od dana nabave, dohodak čini razlika između primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnine ili imovinskog prava koje se otuđuje i nabavne vrijednosti uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda. (članak 58.). Dok u slučaju kad se otuđi više od tri nekretnine iste vrste u razdoblju od 5 godina, dohodak čini razlika između ukupnog iznosa primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnina ili imovinskih prava koji se otuđuju u razdoblju od pet godina i njihove nabavne vrijednosti uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda te za troškove ulaganja za koje porezni obveznik posjeduje vjerodostojne isprave (članak 58. stavak 3.).

1 Narodne novine, broj 115/16 i 106/18

2 Prema članku 48. stavku 2. Zakona o stambenom zbrinjavanju na potpomognutim područjima (Narodne novine, broj 106/18), ako osoba, koja je ostvarila pravo na oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina temeljem ovoga Zakona, u roku od 10 godina od dana stjecanja nekretnine tu nekretninu otuđi ili ako porezni obveznik promijeni prebivalište s te nekretnine, u tom slučaju obveznik plaćanja poreza na promet nekretnina je otuđitelj te nekretnine za porez kojeg je prethodno (pri stjecanju te nekretnine) bio oslobođen

3 Narodne novine, broj 73/13, 148/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20; Rješenje USRH 99/13, 153/13

4 Građevinskim zemljištem u smislu Zakona o porezu na dodanu vrijednost smatra se zemljište koje nije poljoprivredno ili šumsko te za koje je izdan pravomoćni akt poput građevinske dozvole, lokacijske dozvole, rješenja za građenje, potvrde glavnog projekta ili rješenja o uvjetima građenja

5 Narodne novine, broj 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20

Da se promet nekretnina **može oporezivati različitim vrstama poreza**, u tom smislu, potvrđeno je i presudom Upravnog suda Republike Hrvatske, Us-8666/98-4 od 31. svibnja 2001., u kojoj stoji:

„...Prema podacima u spisu predmeta proizlazi, a što u ovoj stvari nije ni sporno, da je tužitelj u 1996. godini prodao tri stana koji se nalaze u stambenoj zgradi u l., sagrađenoj na k.č.br. 1529 k.o. P. To je vidljivo iz prodajnih ugovora od 4. srpnja 1996. i 3. listopada 1996. godine, koji ugovori se nalaze u spisu predmeta. S obzirom na ovu nespornu činjenicu i naprijed citirane zakonske propise prvostupanjsko je upravno tijelo je pravilno postupilo kada je tužitelju na dohodak ostvaren u 1996. godini od prodaje nekretnina razrezalo porez na dohodak. Tužitelj neosnovano smatra da nije obveznik poreza na dohodak po osnovi ostvarenog dohotka od prodaje predmetnih nekretnina. Ovo zbog toga što je, kao što je to naprijed već rečeno, obveznik poreza na dohodak od imovine i imovinskih prava svaka fizička osoba koja uz naknadu otuđi nekretnine i imovinska prava. To što je tužitelj prilikom prodaje predmetnih nekretnina platio porez na promet nekretnina ne isključuje primjenu odredaba Zakona o porezu na dohodak niti se u konkretnom slučaju radi o dvostrukom oporezivanju, kako to tužitelj navodi u tužbi. Ovo zbog toga što tužitelju po osnovi prodaje predmetnih nekretnina nije dva puta razrezan isti porez nego različiti oblici poreza: porez na promet nekretnina i porez na dohodak, pa se zbog toga **ne može govoriti o dvostrukom oporezivanju**, niti je utvrđivanje i plaćanje poreza na promet nekretnina zapreka za utvrđivanje poreza na dohodak koji je ostvaren prodajom predmetnih nekretnina...“

1. Utvrđivanje dohotka od imovine i imovinskih prava ostvaren otuđenjem nekretnina



ističemo...

Dohotkom od imovine i imovinskih prava smatra se dohodak koji porezni obveznik ostvari od otuđenja nekretnina i imovinskih prava. Dohodak od otuđenja nekretnina oporezuje se ako je nekretnina ili imovinsko pravo otuđeno **nakon dvije godine od dana nabave i/ili ako je otuđeno više od tri nekretnine** iste vrste ili više od tri imovinska prava iste vrste u razdoblju od pet godina od dana nabave nekretnine ili imovinskog prava.

Dohodak od imovine ostvaren otuđenjem nekretnina oporezuje se samo ako se ne oporezuje kao dohodak od samostalne djelatnosti ili ako se na otuđenja nekretnina ne plaća porez na dobit.

Dohodak od otuđenja nekretnina i imovinskih prava oporezuje se ako je otuđeno više od tri nekretnine iste vrste ili više od tri imovinska prava iste vrste u razdoblju od pet godina od dana stjecanja nekretnine ili imovinskog prava. S tim da se oporezivi dohodak po tom osnovi ne utvrđuje ako se nekretnine izvlaštaju na temelju posebnog zakona⁶ te ako se otuđuju zemljišta čija je pojedinačna površina do 250 m², a ukupna površina svih otuđenih zemljišnih čestica pojedinačne površine do 250 m² ne prelazi 1.000 m².

S obzirom na činjenicu da zakonodavac ovim Zakonom nije izričito propisao na koju vrstu zemljišta se to izuzeće odnosi, iz obrazloženja predlagatelja Zakona o porezu na dohodak, da je prema Nacionalnom programu reformi u 2016., koji je Vlada usvojila u travnju 2017, poslovno okruženje u Hrvatskoj potrebno maksimalno staviti u funkciju njegovih glavnih aktera-poduzetnika i osigurati im uvjete koji ih potiču da rade brže, više i jače. Iz toga se zaključuje da se predmetno izuzeće odnosi na sve vrste zemljišta.

Dakle, ako je porezni obveznik u razdoblju od pet godina otuđio 4 zemljišne čestice od 150 m², 250 m², 300 m², 300 m² (ukupno 1000 m²), neće mu se oporezivati, jer nije ispunjen uvjet da je otuđio više od tri istovrsne nekretnine čija je pojedinačna površina veća od 250 m², odnosno ukupna površina svih otuđenih zemljišnih čestica **ne prelazi 1000 m²**.

ŠTO SE PODRAZUMIJEVA POD ISTOVRSNIM NEKRETNINAMA?

Prema članku 4. stavku 1. točkama 3., 4. i 5. Zakona o porezu na promet nekretnina, nekretninama se smatraju zemljišta i građevine. Zemljištima se smatraju poljoprivredna, građevinska i druga zemljišta, a građevinama smatraju se stambene, poslovne i sve druge zgrade, te njihovi dijelovi.

Člankom 68. stavkom 2. Pravilnika o porezu na dohodak⁷ propisano je da se nekretnine (zemljište i građevine) smatraju istovrsnim **ovisno o njihovim obilježjima i namjenama**, i to:

- kod zemljišta istovrsnim nekretninama smatraju se:
 - poljoprivredna zemljišta, ili
 - građevinska zemljišta, ili
 - šumska zemljišta, ili
 - druga zemljišta;
- kod građevina istovrsnim nekretninama smatraju se:
 - stambene zgrade (stan, kuća, apartman i sl.), ili
 - poslovne zgrade, ili
 - druge zgrade, ili
 - dijelovi zgrade (garaže ili spremišta i sl.).

Primjerice, otuđenjem tri stana, tri garaže, tri građevinska zemljišta i dr. i nadalje se ne smatra da su otuđene više od tri istovrsne nekretnine. Iako u ovom primjeru garaža i stan pripadaju u građevine, prema obilježjima pripadaju u skupinu građevina. Međutim, ne u građevine iste namjene.



ističemo...

To znači istovrsnost nekretnina ovisi ne samo o obilježjima već i o namjeni.

U tom smislu je i stajalište Porezne uprave, Klasa: 410-01/01-01/927; Ur.broj: 513-07/01-2 od 29. listopada 2001.⁸, u kojem stoji: „... da stan i garaža nisu nekretnine jednake vrste...“

Važno je napomenuti, da iako je u Pravilniku o porezu na dohodak izričito rečeno da se nekretnine (zemljište i građevine) smatraju istovrsnim **ovisno o njihovim obilježjima i namjenama**, a u tom smislu je i stajalište Porezne uprave od 29. listopada 2001. da stan i garaža nisu nekretnine iste vrste, međutim, presudom Visokog upravnog suda Republike Hrvatske, Poslovni broj: Usž-2680/17-2 od 28. veljače 2018. je između ostalog navedeno:

⁶ Zakon o izvlaštenju (Narodne novine, broj 9/94, 35/94, 112/00-Odluka UsRH, 114/01, 79/06, 45/11 i 34/12) i Zakona o izvlaštenju i određivanju naknade (Narodne novine, broj 74/14, 69/17, 98/19)

⁷ Narodne novine, broj 10/17, 128/17, 106/18, 1/19, 80/19, 1/20, 74/20, 1/21

⁸ Objavljeno u Poreznom vjesniku, broj 11/2001



„...U predmetnom postupku je neosporno utvrđeno da je kod tužitelja obavljen porezni nadzor kojim je utvrđeno da je tužitelj u razdoblju od pet godina, odnosno u 2007. otuđio dva stana i dva garažna mjesta, a u 2008. je otuđio jedan stan i jedno garažno mjesto... Prema praksi ovog suda radi se o istovrsnim nekretninama...“

Odnosno, navedenom presudom je rečeno da se stan i garaža smatraju istovrsnom nekretninom?! Međutim, iako se radi o presudi Visokog upravnog suda Republike Hrvatske, autorica je mišljenja da ista nije u skladu sa odredbama Zakona o porezu na dohodak te da istovrsnost nekretnina treba, sukladno važećim odredbama Pravilnika o porezu na dohodak i stajalištu Porezne uprave od 29. listopada 2001., gledati ovisno o obilježjima i namjeni, a to znači da se garaža i stan ne smatraju istovrsnim nekretninama.

Isto tako, na upit poreznih obveznika (suvlasnika) podliježe li obvezi plaćanja poreza na dohodak prodaja devet čestica zemljišta koje se nalaze u jednom zemljišnoknjižnom ulošku i predstavljaju jednu cjelinu, a prodaju se jednom kupcu putem jednog kupoprodajnog ugovora, odnosno smatra li se to jednim prometom ili prometom devet istovrsnih nekretnina, središnji ured Porezne uprave je dao pisano mišljenje, Klasa: 410-20/05-01/85; Ur.broj: 513-07-21-01/06-2 od 21. veljače 2006.⁹, u kojem stoji:

„...bez obzira što više suvlasnika temeljem jednog kupoprodajnog ugovora prodaje **devet zemljišnih čestica koje se nalaze u jednom zemljišnoknjižnom ulošku i predstavljaju jednu cjelinu, riječ je o prodaji devet nekretnina iste vrste...**“

Važno je napomenuti da u broj otuđenih nekretnina ne računaju se otuđenja po osnovi kojih se ne utvrđuje dohodak od imovine i imovinskih prava, odnosno po osnovi otuđenja nekretnina koje se u smislu Zakona o porezu na dohodak ne oporezuju.

Otuđenjem nekretnina i imovinskih prava smatra se prodaja, zamjena, darovanje i drugi prijenos. Ako se otuđuje **zgrada s više stanova** ili poslovnih prostora ili građevinsko zemljište ili više zemljišnih čestica, **jednom nekretninom se smatra svaki stan**, poslovni prostor, gradilište ili zemljišna čestica. Tako se otuđenjem nekretnina smatra i **unos nekretnine u trgovačko društvo** kao osnivački ulog (temeljni kapital) društva, ako je otuđenje obavljeno unutar roka od dvije godine od dana nabave, kao i unos više od tri istovrsne nekretnine u temeljni kapital trgovačkog društva u razdoblju od pet godina.¹⁰

Važno je naglasiti da kod otuđenja nekretnine u roku od dvije godine od dana nabave **dohodak čini razlika između primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnine koja se otuđuje i nabavne vrijednosti uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda**, koji se mjesečno objavljuju u Narodnim novinama za svaki pojedini mjesec. Dohodak od otuđenja nekretnina porezni obveznik može ostvariti sam, kao suvlasnik ili u nekom drugom obliku sudjelovanja u dohotku od otuđenja.

**ističemo...**

Nabavna vrijednost utvrdit će se iz isprava o stjecanju odnosno **iz kupoprodajnog ugovora** temeljem kojeg je otuđitelj stekao predmetnu nekretninu, s tim da će se nabavna vrijednost korigirati za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda.

O tome kako se utvrđuje dohodak od imovine i imovinskih prava unutar roka od dvije godine, središnji ured Porezne uprave očitovao se svojim mišljenjem¹¹, u kojem, između ostalog, stoji:

„...U upitu se navodi da je porezni obveznik temeljem kupoprodajnog ugovora od 11. ožujka 2003. stekao 1/2 idealnog suvlasničkog dijela poslovnog za ugovorenu cijenu od 836.000,00 kuna. Radi utvrđivanja poreza na promet nekretnina nadležna ispostava Porezne uprave procijenila je tržišnu vrijednost nekretnine u iznosu od 1.686.357,00 kn i na navedeni iznos utvrdila pripadajući porez na promet nekretnina. Kako se porezni obveznik iz osobnih razloga odlučio prodati kupljenu nekretninu unutar roka od tri godine od dana nabave za nešto višu cijenu od ugovorene cijene (836.000,00 kn), postavlja upit kako će mu se utvrditi dohodak od imovine i imovinskih prava...Shodno navedenom dohodak od imovine, temeljem otuđenja nekretnine, utvrdit će se kao razlika primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnine ili imovinskog prava koje se otuđuje i nabavne vrijednosti nekretnine. Nabavna vrijednost utvrdit će se iz isprava o stjecanju odnosno iz kupoprodajnog ugovora temeljem kojeg je otuđitelj stekao predmetnu nekretninu, s time da će se nabavna vrijednost korigirati za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda. **Primitak će se utvrditi temeljem isprave o otuđenju odnosno iz kupoprodajnog ugovora temeljem kojeg otuđitelj prodaje predmetnu nekretninu.** Ako vrijednost predmetne nekretnine u ugovoru o otuđenju nije iskazana u tržišnom iznosu, Porezna uprava utvrdit će dohodak kao razliku primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnine ili imovinskog prava koje se otuđuje (porezna osnovica kod utvrđivanja poreza na promet nekretnina) i nabavne vrijednosti iskazane u kupoprodajnom ugovoru korigirane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda.“

Troškovi otuđenja, također, mogu se odbiti kao izdaci, ako ih je porezni obveznik imao.

A kod otuđenja više od tri istovrsne nekretnine u roku od pet godina dohodak čini razlika između ukupnog iznosa primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnina ili imovinskih prava koji se otuđuju u razdoblju od pet godina i njihove nabavne vrijednosti uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda te za **troškove ulaganja za koje porezni obveznik posjeduje vjerodostojne isprave**.

Dakle, razlika je u tome što se kod otuđenja nekretnine u roku od dvije godine uz umanjenje primitka za nabavnu vrijednost nekretnine uvećanu za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda kao izdaci mogu odbiti i troškovi otuđenja, a kod otuđenja više od tri istovrsne nekretnine u razdoblju od pet godina uz umanjenje primitka za nabavnu vrijednost nekretnine uvećanu za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda kao izdaci mogu se odbiti i troškovi ulaganja. Ista vrsta dohotka, a razlika pri utvrđivanju dohotka po ovim dvjema

⁹ www.porezna-uprava.hr/publikacije/mišljenjeja

¹⁰ Mišljenjeja središnjeg ureda Porezne uprave, Klasa: 410-01/07-01/1295; Ur.broj: 513-07-21-01/07-2 od 20.9.2007. i Klasa: 410-01/06-01/932; Ur.broj: 513-07-21-01/06-2 od 11.10.2006.

¹¹ Mišljenjeja središnjeg ureda Porezne uprave, Klasa: 410-01/04-01/21; Ur.broj: 513-07/01-04-2 od 1.4.2004.

osnovama velika. Međutim, vezano za priznavanje troškova ulaganja kod otuđenja nekretnine u roku od dvije godine od dana nabave, Središnji ured Porezne uprave se očitovao svojim mišljenjem, KLASA: 410-01/21-01/221; URBROJ: 513-07-21-01-21-2 od 1. srpnja 2021., u kojem, između ostalog, stoji:

„... U dopisu navodite da ste dana 01.02.2019. kupili garsonijeru od cca 20 m2 koju ste prodali dana 19.01.2021. (12 dana prije isteka roka od 2 godine) namještenu i opremljenu za kćer. Navodite da je nekretnina kupljena kreditom banke u cijelosti za 29.000 eura koji je i dalje u otplati, a prodana za 60.000 eura, budući da je preuređena, o čemu postoji vjerodostojna dokumentacija... Dohotkom od otuđenja nekretnine smatra se razlika između primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnine koja se otuđuje i nabavne vrijednosti uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda, umanjena za izdatke po osnovi troškova otuđenja. Međutim, ako je nekretnina izgrađena (adaptirana ili nadograđena) u vlastitoj režiji, nabavnu vrijednost čini stvarni izdatak, odnosno, uz navedene troškove izdatkom se smatra i trošak izgradnje (adaptacije ili nadogradnje) prema vjerodostojnoj dokumentaciji od trenutka kada je nastao izdatak do trenutka kada je ostvaren primitak po osnovi otuđenja te nekretnine. Stoga, **prilikom utvrđivanja dohotka od otuđenja nekretnine u roku kraćem od dvije godine odbijaju se izdaci vezani za troškove otuđenja i troškove ulaganja pri izgradnji (adaptaciji ili nadogradnji) od dana nabave nekretnine do dana otuđenja iste i to temeljem vjerodostojne dokumentacije...**“

Dohodak po osnovi otuđenja više od tri nekretnine iste vrste u razdoblju od pet godina utvrđuje se u poreznom razdoblju u kojem je porezna obveza nastupila, tj. u razdoblju kad je otuđena četvrta nekretnina i to od primitaka koje je porezni obveznik ostvario od otuđenja svih istovrsnih nekretnina unutar razdoblja od pet godina.

Od kojeg datuma teče naredni period od 5 godina ako je prošlo 5 godina od dana prodaje prve nekretnine, središnji ured Porezne uprave se očitovao svojim mišljenjem¹², u kojem stoji:

„...za utvrđivanje obveze plaćanja poreza na dohodak bitno je utvrditi da li je u razdoblju od 5 uzastopnih godina porezni obveznik otuđio više od tri nekretnine iste vrste ili više od tri imovinska prava iste vrste, neovisno da li se kao polazna osnova za računanje razdoblja od 5 godina računa prodaja prve, druge, treće ili neke iduće nekretnine. U konkretnom slučaju, **ako je nakon otuđenja prve nekretnine prošlo 5 godina i u tom razdoblju od 5 godina nije došlo do otuđenja više od tri nekretnine iste vrste tada se ne utvrđuje dohodak po toj osnovi, a slijedeće razdoblje od 5 godina računa se od datuma otuđenja druge nekretnine i tako redom.**“

Vezano za upit poreznog obveznika ukoliko u roku od 5 godina otuđi 3 nekretnine, a na četvrtoj nekretnine prenese pravo vlasništva radi osiguranja plaćanja po pozajmici s rokom vraćanja unutar 5 godina smatra li se taj pravni posao otuđenjem nekretnine, središnji ured Porezne uprave je u svom mišljenju, KLASA: 410-01/12-01/251; URBROJ: 513-07-21-01/12-2 od 5. travnja 2012., između ostalog naveo:

„...Samim sklapanjem sporazuma o prijenosu vlasništva nad nekretninom radi osiguranja tražbine predlagatelj osiguranja nije postao punopravni vlasnik nekretnine, već protivnik osiguranja može i dalje koristiti nekretninu, a po dospijeću tražbine predlagatelj osiguranja postaje punopravni vlasnik nekretnine samo ukoliko protivnik osiguranja ne podmiri svoje dugovanje. Stoga otuđenje u smislu Zakona o porezu na dohodak u svrhu utvrđivanja dohotka od imovine nastaje u trenutku kada je predlagatelj osiguranja dobio potvrdu javnog bilježnika da je postao punopravni vlasnik stvari ili punopravni nositelj prava, odnosno ako je nekretnina sukladno Ovršnom zakonu radi namirenja tražbine prodana prije ili nakon dospijeća tražbine, tada je za utvrđivanje dohotka od imovine mjerodavan nadnevak kupoprodajnog ugovora...“

Pri utvrđivanju dohotka od imovine i imovinskih prava danom nabave nekretnina smatra se **nadnevak kupoprodajnog ugovora** ili drugog ugovora i isprave o stjecanju, odnosno u slučaju **izgradnje** u vlastitoj režiji dan kada je izgrađena nekretnina osposobljena za uporabu (**nadnevak uporabne dozvole**, koju izdaje Ministarstvo zaštite okoliša, prostornog uređenja i graditeljstva, odnosno nadležno upravno tijelo koje je izdalo potvrdu glavnog projektanta¹³ ili nadnevak nekog drugog vjerodostojnog dokumenta iz kojeg je razvidno da je predmetna nekretnina osposobljena za uporabu, primjerice potvrda o prebivalištu ili boravištu, Rješenje o izvedenom stanju, računi o utrošku struje, vode i dr.). O istom se očitovao središnji ured Porezne uprave svojim mišljenjem, u kojem, između ostalog, stoji: ¹⁴

„.....U slučaju izgradnje nekretnine u vlastitoj režiji, dan nabave smatra se dan kad je izgrađena nekretnina osposobljena za uporabu te za potrebe oporezivanja nije od važnosti drugi podatak, kao primjerice datum diobe, etažiranja i sl.“¹⁴

Međutim, u praksi se poreznici susreću sa različitim slučajevima, primjerice za otuđenu nekretninu uopće nije izdana uporabna dozvola (nelegalna gradnja i dr.), pa se postavlja pitanje koji se dan smatra danom nabave. U mišljenju središnjeg ureda Porezne uprave, KLASA: 410-01/11-01/1034; URBROJ: 513-07-21-01/11-2 od 20. lipnja 2011., između ostalog je navedeno:

„...Nadalje se navodi da je temeljem građevinske dozvole izdane dana 14. veljače 2005. na predmetnom zemljištu započela izgradnja stambene zgrade s četiri stana, s time da je nedovršen objekt upisan u katastar i gruntovnicu 2006. godine uz zabilježbu da prilikom upisa nije priložena uporabna dozvola. Nadalje se navodi da je jedan stan prodan 20. listopada 2008., drugi 18. prosinca 2008., a da je nakon završetka izgradnje izdana potvrda izvedenog stanja 25. svibnja 2010., kojom je potvrđeno da je zgrada izgrađena i prikladna za uporabu, te je prodan i treći stan 11. studenoga 2010. S obzirom na navedeno postavlja se upit o utvrđivanju dohotka od otuđenja nekretnina....Nadalje, kupoprodajnim ugovorima prodavatelji se obvezuju predmetne stanove predati kupcu u posjed odmah, a nakon predaje stana u posjed, kupci snose troškove koje terete ugovoreni stan (režijske troškove, troškove održavanja i upravljanja, zemljarine i slično). Iz priloženih ugovora je vidljivo da za kvalitetnu izvedbu građevinskih i građev-

13 Članci 99. i 136.-146. Zakona o gradnji (Narodne novine, broj 153/13, 20/17, 39/19 i 125/19)

14 Mišljenja središnjeg ureda Porezne uprave, KLASA: 410-20/10-01/50; URBROJ: 513-07-21-01/12-2 od 30. siječnja 2012.

12 Mišljenje središnjeg ureda Porezne uprave, KLASA: 410-01/13-01/1169; URBROJ: 513-07-21-01/13-2 od 30. listopada 2013.



vinsko-obrtničkih radova prodavatelji daju garanciju na rok od 2 godine računajući od dana primopredaje, a za kvalitetu ugrađene opreme onoliko vremena koliko garanciju daje njezin proizvođač odnosno dobavljač. Iz navedenog proizlazi kako su i nekretnine za koje je sklopljen ugovor o kupoprodaji dana 20. listopada 2008. te dana 18. prosinca 2008. u trenutku prodaje bile osposobljene za uporabu, a kako su iste otuđene unutar roka od tri godine, otuđitelj se smatra obveznikom poreza na dohodak od imovine.“

Zatim, u jednom upitu porezni obveznik je naveo da je vlasnik kuće koja je izgrađena između 70-tih i 80-tih godina (1974.-76.), da s obzirom na vrijeme izgradnje više ne posjeduje račune o gradnji kuće, da je kuća etažirana 90-tih te da je u 2016. godini legalizirana. Nadalje navodi da je u kući bio restoran, pansion i polupansion, a da su sada apartmani koje službeno iznajmljujete turistima. S obzirom na navedeno, postavlja se upit utvrđivanja dohotka od otuđenja nekretnina 7 tih etažiranih apartmana. Porezna uprava se očitovala svojim mišljenjem, KLASA: 410-01/17-01/1526; URBROJ: 513-07-21-01/18-6 od 24. travnja 2018., u kojem između ostaloga navodi:

“...dostavili ste Rješenje o izvedenom stanju od 22. listopada 2015. godine, pravomoćno i izvršno dana 17. studenog 2015. godine. Iz Geodetskog elaborata za evidentiranje zgrade za potrebe provođenja promjena u katastru zemljišta i ishođenje rješenja o izvedenom stanju na katastarskoj čestici koji prilog je sastavni dio rješenja o izvedenom stanju od 22. listopada 2015. godine, vidljivo je da je 04. veljače 2012. godine na predmetnoj čestici evidentirana stambena zgrada i pomoćni objekt. Nadalje, iz ostale dostavljene dokumentacije proizlazi kako su predmetne nekretnine – apartmani bile osposobljene za uporabu i prije 17. studenog 2015. godine, odnosno 04. veljače 2012. godine, budući je stambena zgrada u potpunosti bila završena, izvedeni su svi građevinski i drugi radovi, u istoj postoje instalacije električne struje, vodovoda, kanalizacije i telefona te se u apartmanima obavlja registrirana djelatnost. Slijedom navedenog, mišljenja smo da u konkretnom slučaju ne postoji obveza utvrđivanja i plaćanja poreza na dohodak od imovine po osnovi otuđenja nekretnina, budući je od dana nabave nekretnine, odnosno od dana kada je nekretnina osposobljena za upotrebu prošlo više od dvije, odnosno pet godina.“

Ako je nekretnina stečena darovanjem i otuđena u roku od dvije godine od dana njezine nabave od strane **darovatelja**, otuđitelju se utvrđuje dohodak od imovine i imovinskih prava. Dohodak čini razlika između primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnine koja se otuđuje i nabavne vrijednosti uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda. U slučaju stjecanja nekretnine darovanjem **danom nabave nekretnine smatra se dan nabave od strane pravnog prednika (darovatelja)**, a nabavnu vrijednost čini tržišna vrijednost u trenutku nabave (članak 58. stavak 5. Zakona o porezu na dohodak).

Ako su više od tri istovrsne nekretnine stečene darovanjem i otuđene u roku od pet godina od dana njihove nabave od strane darovatelja, darovatelju se utvrđuje dohodak od imovine i imovinskih prava. Dohodak čini razlika između primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnine koja se otuđuje i nabavne vrijednosti uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda.

Iako se radi o istoj vrsti dohotka, kod stjecanja nekretnina darovanjem, zakonodavac je i ovdje napravio razliku tko je obveznik poreza na dohodak od imovine i imovinskih prava u slučaju ako je nekretni-

na stečena darovanjem otuđena u roku od dvije godine od dana njezine nabave od strane darovatelja i u slučaju stjecanja darovanjem više od tri istovrsne nekretnine i otuđene u roku od pet godina od dana njihove nabave od strane darovatelja. Odnosno, ako je nekretnina stečena darovanjem i otuđena u roku od dvije godine od dana njezine nabave od strane darovatelja, u tom slučaju **otuđitelju** se utvrđuje dohodak od imovine i imovinskih prava, a ne darovatelju. Dok, u slučaju stjecanja više od tri istovrsne nekretnine darovanjem i otuđene u roku od pet godina od dana njihove nabave od strane darovatelja, u tom slučaju **darovatelju** se utvrđuje dohodak od imovine i imovinskih prava, a ne otuđitelju.

Postavlja se pitanje, zašto je zakonodavac napravio razliku i kod utvrđivanja nabavne vrijednosti stečene darovanjem one stečene temeljem kupoprodajnog ugovora. Odnosno, za nekretninu stečenu temeljem kupoprodajnog ugovora uzima se nabavna vrijednost navedena u kupoprodajnom ugovoru predmetne nekretnine uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda, a dok za nekretninu stečenu darovanjem, nabavnu vrijednost čini tržišna vrijednost u trenutku nabave uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda.

Dohodak po osnovi otuđenja više od tri nekretnine iste vrste u razdoblju od pet godina utvrđuje se u poreznom razdoblju u kojem je porezna obveza nastupila, tj. u razdoblju kad je otuđena četvrta nekretnina i to od primitaka koje je porezni obveznik ostvario od otuđenja svih istovrsnih nekretnina unutar razdoblja od pet godina od dana stjecanja nekretnina.

Istovremeno se postavlja pitanje, ako su nekretnine stečene darovanjem i otuđene u roku od pet godina od dana njihove nabave od strane darovatelja, a darovatelj je te nekretnine gradio u vlastitoj režiji i iste nisu osposobljene za uporabu, a prethodno smo rekli da u slučaju izgradnje nekretnine u vlastitoj režiji, dan nabave smatra se dan kad je izgrađena nekretnina osposobljena za uporabu, znači li to da otuđenje tih nekretnina ne podliježe oporezivanju? Pažljivim iščitavanjem zakonskih odredbi, zaključuje se da u ovom slučaju ne podliježu oporezivanju.

Pri otuđenju nekretnina koja su bivšim vlasnicima vraćene u naravi na temelju Zakona o naknadi za imovinu oduzetu za vrijeme jugoslavenske komunističke vladavine¹⁵, danom nabave nekretnina smatra se dan kada je nekretnine stekao bivši vlasnik, a ne dan pravomoćnosti rješenja o povratu nekretnina bivšem vlasniku na temelju toga Zakona¹⁶.

U slučaju stjecanja nekretnine temeljem **ugovora o doživotnom uzdržavanju** danom nabave nekretnine smatra se dan smrti primatelja uzdržavanja. Prema članku 579. stavak 1. Zakona o obveznim odnosima¹⁷ ugovorom o doživotnom uzdržavanju obvezuje se jedna strana (davatelj uzdržavanja) da će drugu stranu ili trećega (primatelja uzdržavanja) uzdržavati do njegove smrti, a druga strana izjavljuje da mu daje svu ili dio svoje imovine, s time da je stjecanje stvari i prava odgođeno do trenutka smrti primatelja uzdržavanja.

U slučaju stjecanja nekretnine temeljem ugovora o dosmrtnom uzdržavanju danom nabave nekretnine smatra se nadnevak sklapanja navedenog ugovora. Prema članku 586. stavak 1. Zakona o obveznim odnosima, ugovorom o dosmrtnom uzdržavanju obvezuje se jedna strana (davatelj uzdržavanja) da će drugu stranu ili trećega (primatelja uzdržavanja) uzdržavati do njegove smrti, a druga se strana obvezuje da će mu za života prenijeti svu ili dio svoje imovine.

15 (Narodne novine, broj 92/96, 39/99, 43/00, 131/00, 27/01, 118/01, 80/02 i 81/02-ispisak)

16 Mišljenje središnjeg ureda Porezne uprave, Klasa: 410-20/97-01/75; Ur.broj: 513-07/98-2 od 23. veljače 1998.

17 Narodne novine, broj 35/05, 41/08, 125/11, 78/15 i 29/18

Ako pri utvrđivanju dohotka primitak od otuđenja nekretnina nije prijavljen ili nije prijavljen u tržišnom iznosu, dohodak će utvrditi Porezna uprava prema tržišnim cijenama u mjestu u kojem se nekretnina nalazi (članak 60. Zakona o porezu na dohodak).

Na pitanje poreznog obveznika za utvrđivanje primitka je li mjerodavna ugovorena kupoprodajna vrijednost ili procijenjena tržišna vrijednost, središnji ured Porezne uprave se očitovao svojim mišljenjem¹⁸ u kojem stoji: "...dohodak od imovine i imovinskih prava u predmetnom slučaju treba utvrditi polazeći od primitka prema procijenjenoj tržišnoj vrijednosti nekretnine koju porezni obveznik otuđuje..."

Prema članku 92. stavku 2. Općeg poreznog zakona¹⁹, porezno tijelo **procijenit će poreznu osnovicu** ako porezni obveznik **podatke za oporezivanje ne može dokazati vjerodostojnom dokumentacijom**. Prema članku 66. stavku 3. Općeg poreznog zakona vjerodostojnom ispravom smatra se ona isprava koja potpuno i istinito odražava nastali poslovni događaj, odnosno iz koje se nedvosmisleno može utvrditi mjesto i vrijeme njezina sastavljanja i njezin materijalni sadržaj, što znači narav, vrijednost i vrijeme nastanka poslovne promjene.

U slučaju otuđenja nekretnine **izgrađene u vlastitoj režiji**, nabavna vrijednost čini stvarni izdatak, odnosno **cijena izgradnje prema vjerodostojnoj dokumentaciji**, a ako ne postoji isprava o nabavi, nabavna vrijednost utvrđuje se procjenom te se usklađuje s rastom proizvođačkih cijena od trenutka kad je nastao izdatak do trenutka kada je ostvaren primitak po osnovi otuđenja te nekretnine. U slučaju otuđenja dijela nekretnine, odnosno otuđenja samo jednog stana, jednog poslovnog prostora ili drugog dijela zgrade (garaže ili spremišta i sl.), tada se u izdatke priznaje samo razmjerni dio ukupnih troškova izgradnje nekretnine.

O načinu utvrđivanja i priznavanja troškova gradnje kada obveznik ne posjeduje dokumentaciju u svezi s troškovima gradnje dijela stambene zgrade u presudi Upravnog suda Republike Hrvatske, Us-7336/2010-4 od 31. listopada 2012. stoji:

"...S obzirom da je tijekom nadzora naveo kako ne posjeduje dokumentaciju u vezi s troškovima gradnje dijela stambene zgrade, jer je polovica u njegovu vlasništvu, a druga vlasništvo drugog obveznika, prvostupajnsko porezno je tijelo, temeljem objavljena podataka o etalonskoj cijeni građenja 5.246,62 kn/m² korisne površine stana, utvrdilo tužitelju ukupne izdatke za gradnju stanova tijekom 2005. Te stavilo u odnos ostvarenu dobit i na razliku, uz primjenu stope od 25% poreza na dohodak, utvrdilo svotu dužnog poreza..... Pravilno je stoga postupilo prvostupajnsko tijelo kad je, u nedostatku dokumentacije o troškovima gradnje dijela stambene zgrade kakvu tužitelj nije mogao dati na uvid, visinu izdataka utvrdilo temeljem etalonske cijene građenja, temeljem predloženih ugovora i visine ostvarene dobiti, jer je etalonska cijena građenja najobjektivniji element utvrđivanja stvarnih troškova te je prigovore da je porezno tijelo trebalo prihvatiti nalaz vještaka, Sud odbio kao neosnovan..."

Gubici (izdaci) od otuđenja nekretnina priznaju se temeljem izvješća u formi pregleda poslovnih primitaka i izdataka u kojem se iskazuju ukupno ostvareni primici, izdaci (gubici) i dohodak ostvaren otuđenjem nekretnina i imovinskih prava. Uz pregled primitaka i izdataka obvezno se prilažu uredne i vjerodostojne isprave iz kojih se nedvosmisleno može utvrditi nastanak izdataka (gubitaka) i poveza-

nost izdataka (gubitaka) s ostvarenim primicima od kojih je utvrđen dohodak i porez na dohodak od otuđenja nekretnina i imovinskih prava.

Gubici od otuđenja nekretnina mogu se odbiti samo od dohotka od otuđenja nekretnina koji je ostvaren u istoj kalendarskoj godini. Gubici (izdaci) od otuđenja nekretnina i imovinskih prava iskazuju se najviše do visine porezne osnovice. Porezni obveznici koji ostvare gubitke od otuđenja nekretnina i imovinskih prava mogu, radi priznavanja istih, Poreznoj upravi podnijeti godišnje izvješće u kojem se iskazuje ukupno ostvaren iznos dohotka te ukupno ostvaren iznos gubitaka na zadnji dan godine za koju se izvješće podnosi, i to u roku od 15 dana od dana isteka godine za koju se izvješće podnosi.

2. Izuzeci kada se dohodak od otuđenja nekretnina ne oporezuje

Odredbama članka 58. stavcima 2., 3. i 4. Zakona o porezu na dohodak, propisani su slučajevi kada dohodak od **otuđenja nekretnina NE podliježe oporezivanju**, a to su:

- ako je nekretnina **služila za stanovanje**²⁰ poreznom obvezniku ili uzdržanim članovima njegove uže obitelji²¹;
- ako je otuđenje izvršeno **između bračnih drugova i srodnika u prvoj liniji**²² i drugih članova **uže obitelji**;
- ako je otuđenje izvršeno između razvedenih bračnih drugova, a otuđenje je u neposrednoj svezi s **razvodom braka**;
- ako je otuđenje u neposrednoj svezi s **nasljeđivanjem** nekretnina;
- ako je nekretnina **otuđeno nakon dvije godine** od dana nabave;
- ako se nekretnine **izvlašćuju** na temelju posebnog zakona²³;
- ako se radi o nekretninama vraćenim bivšim vlasnicima na temelju Zakona o naknadi za imovinu oduzetu za vrijeme jugoslavenske komunističke vladavine,
- ako se **otuđuju zemljišta čija je pojedinačna površina do 250 m², a ukupno do 1.000 m²**,²⁴
- ako se nekretnine otuđuju nakon pet godina od dana nabave,

Osim prethodno navedenih razlika koje je zakonodavac napravio kod otuđenja nekretnine u roku od dvije godine od dana stjecanja i otuđenja više od tri istovrsne nekretnine u roku od pet godina, tako je i kod izuzeća od oporezivanja napravio razliku, na koju se skreće pažnja.

Naime, u slučaju otuđenja više od tri istovrsne nekretnine u razdoblju od pet godina, ne podliježe oporezivanju ako se otuđuju zemlji-

20 Porezni obveznik mora dokazati da je otuđena nekretnina služila za stanovanje njemu ili uzdržanim članovima njegove uže obitelji – uvjerenjem o prebivalištu. S naglaskom na to da Porezna uprava ne mora nužno prihvatiti uvjerenje o prebivalištu kao stvarni dokaz da je nekretnina služila za stanovanje poreznom obvezniku ili uzdržanim članovima njegove uže obitelji i to u slučaju ako u poreznom postupku utvrdi da je porezni obveznik samo fiktivno prijavio prebivalište na toj nekretnini, odnosno da otuđena nekretnina nije služila za stanovanje poreznom obvezniku ili uzdržanim članovima njegove uže obitelji (članak 77. Općeg poreznog zakona). I ovo izuzeće se odnosi samo za otuđenje nekretnine u roku od dvije godine od dana nabave

21 U smislu Zakona o porezu na dohodak, uzdržanim članovima uže obitelji smatraju se bračni drug, roditelji poreznog obveznika, maćeha odnosno očuci koje punoljetno pastorče uzdržava, djeca nakon prvog zaposlenja te punoljetne osobe kojima je porezni obveznik imenovan skrbnikom prema posebnom zakonu. Djecom se smatraju djeca koju roditelji, maćeha odnosno očuci, posvojitelji, udometelji i skrbnici uzdržavaju. Djecom se smatraju i djeca nakon završetka redovnog školovanja do prvog zapošljavanja.

22 Srođnicima u prvoj liniji smatraju se djeca poreznog obveznika

23 Odnosi se samo na dohodak od otuđenja više od tri istovrsne nekretnine u roku od pet godina od dana nabave

24 Vidi bilješku 23

18 Mišljenje središnjeg ureda Porezne uprave, Klasa: 410-01/07-01/1672; Ur.broj: 513-07-21-01/08-2 od 15. siječnja 2008.

19 Narodne novine, broj 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20



šta čija je pojedinačna površina do 250 m², a ukupno do 1000 m², dok u slučaju otuđenja zemljišta u roku od dvije godine od dana nabave to izuzeće ne postoji. Zatim, u slučaju otuđenja više od tri istovrsne nekretnine u razdoblju od pet godina ostvareni dohodak od otuđenja se oporezuje neovisno o tome jesu li te nekretnine služile za stanovanje poreznom obvezniku ili uzdržanim članovima njegove uže obitelji, dok kod otuđenja nekretnine u roku od dvije godine, dohodak od otuđenja ne oporezuje se ako je nekretnina služila za stanovanje poreznom obvezniku ili uzdržanim članovima njegove uže obitelji. To znači da nekretnina koja je služila za stanovanje, a otuđena u roku od dvije godine od dana nabave, može, iako je u jednom momentu bila izuzeta od oporezivanja, podlijegati oporezivanju i to u slučaju, ako je u razdoblju pet godina porezni obveznik uz tu nekretninu otuđio još tri ili više takvih nekretnina. Ili nekretnina koja je otuđena nakon dvije godine od dana nabave, ta ista nekretnina iako je u jednom momentu bila izuzeta od oporezivanja, u drugom momentu, ako se nađe u nizu još tri istovrsne nekretnine u roku od pet uzastopnih godina koje je obveznik otuđio, podlijegat će oporezivanju. Dakle, porezni obveznik bi trebao voditi računa o obvezama u slučaju više otuđenja nekretnina u kraćem razdoblju. Ako se nekretnina izvlašćuje temeljem Zakona o izvlaštenju, otuđenje nekretnina ne podliježe oporezivanju, o čemu je i Ministarstvo financija dalo mišljenje, Klasa: 410-01/02-01/1070; Ur.broj: 513-07/03-2 od 2. prosinca 2003.²⁵, u kojem između ostalog stoji: „...ako se nekretnine izvlašćuju temeljem Zakona o izvlaštenju, ne radi se o prodaji nekretnina budući se nekretnina izvlašćuje nakon što je utvrđen interes Republike Hrvatske za izgradnju objekta ili izvođaču drugih radova...“.

3. Primici nerezidenata od otuđenja nekretnina

Oporezivanje primitaka nerezidenata ostvarenih u RH ovisi o činjenici da li je s državom rezidentnosti primatelja u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja²⁶ ili ne. Isto tako, oporezivanje primitaka rezidenata ostvarenih u ili iz inozemstva ovisi o činjenici da li je s državom izvora u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili ne.

Ako takav ugovor nije u primjeni primjenjuju se tuzemni propisi. U slučaju da RH s pojedinom državom primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, njegove odredbe čine dio unutarnjeg pravnog poretka i po pravnoj su snazi iznad tuzemnih zakona.

Prema OECD-ovom Modelu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, pravo oporezivanja dohotka od otuđenja nekretnina uređeno je člankom 13. Prema članku 13. stavka 1. OECD Modela svih Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja „Dobit od otuđenja imovine“, koje je Republika Hrvatska sklopila i koji su u primjeni, smatra se dobit koju rezident države ugovornice ostvari od otuđenja nekretnina iz članka 6., a koje se nalaze u drugoj državi ugovornici, može se oporezivati u toj drugoj državi.

²⁵ www.porezna-uprava.hr/publikacije/mišljenja

²⁶ Republika Hrvatska ima sklopljen i u primjeni je ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i imovinu i to sa: Albanijom, Armenijom, Austrijom, Azerbajdžanom, Belgijom, Bjelorusijom, Bosnom i Hercegovinom, Bugarskom, Crnom Gorom, Češkom, Čileom, Danskom, Estonijom, Finskom, Francuskom, Grčkom, Gruzijom, Indijom, Indonezijom, Iranom, Irskom, Islandom, Italijom, Izraelom, Japanom, Jordanom, Južnoafričkom Republikom, Kanadom, Katarom, Kazahstanom, Kinom, Korejom, Kosovom, Kuvajtom, Latvijom, Litvom, Luksemburgom, Mađarskom, Makedonijom, Malezijom, Maltom, Marokom, Mauricijusom, Moldovom, Nizozemskom, Norveškom, Njemačkom, Omanom, Poljskom, Portugalom, Rumunjskom, Rusijom, San Marinom, Sirijom, Slovačkom, Slovenijom, Srbijom, Španjolskom, Švedskom, Švicarskom, Turkmenistanom, Turskom, Ujedinjenim Arapskim Emiratima, Ukrajinom, Ujedinjenim Kraljevstvom i Sjevernom Irskom i Vijetnamom

Međutim, ovdje je potrebno voditi računa o odredbama članka 23. OECD Modela (koji se u pojedinim ugovorima ne mora nužno nalaziti pod čl. 23.), a to je propisana metoda za otklanjanje dvostrukog oporezivanja. Nakon primjene metode za otklanjanje dvostrukog oporezivanja (članak 23. OECD Modela ugovora) isključivo pravo oporezivanja dobitka od otuđenja nekretnina ima država izvora, i to: Belgija, Estonija, Francuska, Koreja, Latvija, Litva, Njemačka, Norveška, Švedska, Velika Britanija.²⁷

4. Primici rezidenata od otuđenja nekretnina iz inozemstva

U načelu rezidenti za ostvareni dohodak izravno iz inozemstva, sami imaju obvezu obračuna i uplate predjuma poreza na dohodak, odnosno konačnog poreza te sastavljanja i dostavljanja propisanih izvješća. Međutim, člankom 81. stavkom 1. Zakona o porezu na dohodak propisano je da porezni obveznik rezident koji oporezivi dohodak ostvari izravno iz inozemstva ili u inozemstvu, obvezan je, neovisno od drugih odredaba toga Zakona, na taj dohodak obračunati predjuma poreza na dohodak, odnosno konačni porez, i uplatiti ga u roku od 30 dana od dana primitka, odnosno od dana isplate dohotka osim ako ovim Zakonom nije propisano da se porez plaća prema rješenju Porezne uprave ili godišnje. člankom 81. stavkom 3. Zakona o porezu na dohodak propisana je iznimka za porezne obveznike rezidente koji po osnovi primitka ostvarenog iz inozemstva ili u inozemstvu u tijeku poreznog razdoblja predjuma poreza na dohodak plaćaju u inozemstvu. U tom slučaju, porezni obveznici nisu obvezni plaćati predjuma poreza na dohodak u tuzemstvu tijekom poreznog razdoblja, o čemu su obvezni izvjestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave prema svom prebivalištu u roku od osam dana od dana ostvarenog prvog primitka u tekućoj godini.

Pisana izjava kojom se izvještava nadležna ispostava Porezne uprave sadrži: opće podatke o tuzemnom poslodavcu i poreznom obvezniku (OIB, adresa sjedišta, odnosno prebivališta/uobičajenog boravišta, državi u ili iz koje se primitak ostvaruje, izvoru primitka, bankovnom računu na koji mu se primitak isplaćuje). Dakle, porezni obveznik je obvezan u roku od 8 dana od dana primitka od otuđenja nekretnine obavijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave.

Navedena mogućnost dana je svim poreznim obveznicima koji su dohodak ostvarili iz inozemstva, bez obzira primjenjuje li se s državom izvora ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili ne, pod uvjetom da je porez na ostvareni dohodak plaćen u inozemstvu, odnosno u zemlji izvora. Porez plaćen u inozemstvu može se uračunati samo ako odgovara tuzemnom porezu na dohodak koji je oporeziv u tuzemstvu. Člankom 84. stavkom 3. i 4. Pravilnika o porezu na dohodak propisano je da porez plaćen u inozemstvu neće se uračunati u tuzemni porez na dohodak ako postoji u primjeni međunarodni ugovor sukladno kojem se porez nije trebao platiti u inozemstvu ili se trebao platiti u iznosu manjem nego što je plaćen. Ako je porez u inozemstvu plaćen u iznosu većem nego što je trebao biti plaćen u skladu s odredbama međunarodnog ugovora, pri uračunavanju će se uzeti u obzir samo porez u iznosu u kojem je trebao biti plaćen u skladu s odredbama međunarodnog ugovora (članak 80. stavak 4. Zakona).

Isti su obvezni istekom poreznog razdoblja, a najkasnije do kraja siječnja tekuće godine za prethodnu, nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom prebivalištu/uobičajenom boravištu podnijeti Izvješće o inozemnim primicima rezidenata i tuzemnim neoporezivim primicima nerezidenata te inozemnom porezu na Obrascu INO—

DOH²⁸. Isto se primjenjuje i u slučaju kada Republika Hrvatska u skladu s ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja izuzima taj dohodak od oporezivanja.

Temeljem dostavljenog izvješća Porezna uprava izvršit će obračun poreza na dohodak, uz primjenu računanja poreza koji je rezident platio u inozemstvu, a koji odgovara tuzemnom porezu na dohodak²⁹ te će konačan porez uz prethodno računanje plaćenog inozemnog poreza, porezni obveznik platiti prema rješenju Porezne uprave u roku od 15 dana od dana dostave rješenja. Ako je porezni obveznik u obrascu INO-DOH naveo da želi da mu se porez računa u tuzemnu poreznu obvezu, a iz opravdanih razloga ne posjeduje podatak o uplaćenom inozemnom porezu, o tome je dužan izvijestiti Poreznu upravu i naknadno dostaviti podatak o uplaćenom inozemnom porezu, a najkasnije do 30. studenog tekuće godine za prethodnu godinu.

Važno je istaknuti da se porez plaćen u inozemstvu može računati samo na temelju potvrde inozemnog poreznog tijela o plaćenom porezu i sukladno odredbama Zakona i Pravilnika o porezu na dohodak.

Ako je u pojedinom ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kao metoda za otklanjanje dvostrukog oporezivanja u vezi s određenim člankom propisana metoda izuzimanja, u tom slučaju dobitak od otuđenja nekretnina koji ostvare hrvatski rezidenti iz države s kojom kao metodu za otklanjanje dvostrukog oporezivanja primjenjuju metodu izuzimanja³⁰, izuzima od oporezivanja u Republici Hrvatskoj.

Međutim, za rezidente za ostvareni dohodak iz inozemstva propisana je mogućnost, sukladno članku 80.a Zakona o porezu na dohodak, preuzimanja oporezivog inozemnog dohotka na način kako ga je utvrdila država izvora dohotka uz uvjet da je država izvora dohotka imala pravo oporezivanja tog dohotka sukladno međunarodnim ugovorima, odnosno da ga se smatra oporezivim dohotkom. Ako je dohodak utvrđen u toj zemlji manji nego onaj koji bi bio utvrđen temeljem odredbi Zakona o porezu na dohodak, porezni obveznik će prijaviti samo navedeni manji dohodak kako ga je utvrdila država izvora.

Međutim, navedeno se neće primjenjivati ako država izvora, sukladno odredbama međunarodnog ugovora, nije imala pravo oporezivanja tog dohotka ili ako država izvora ne oporezuje taj dohodak prema izvoru dohotka ili ako je porezni obveznik izabrao u Republici Hrvatskoj utvrđivati i plaćati predumove poreza na dohodak sukladno odredbama Zakona o porezu na dohodak.

Primjer 1. - Ostvareni dohodak od otuđenja nekretnina u inozemstvu

Porezni obveznik iz Dubrovnika ostvario je u 2020. godini dohodak od otuđenja nekretnina u inozemstvu u iznosu od 1.200.000,00 kuna na koji je plaćen porez u inozemstvu 350.000,00 kuna. Porez na dohodak u RH, sukladno Zakonu o porezu na dohodak, obračunat je na taj inozemni dohodak od 1.200.000,00 porez po stopi 24% i prirez za Grad Dubrovnik 10%, što ukupno čini iznos od 316.800,00 kuna.

a) *Ako je dohodak je ostvaren u državi s kojom RH nema u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, u tom*

28 Obrazac INO-DOH može se pronaći na Internet stranicama Porezne uprave u rubrici Obrasci-Porez na dohodak

29 Porez plaćen u inozemstvu neće se računati u tuzemni porez na dohodak ako postoji u primjeni međunarodni ugovor sukladno kojem se porez nije trebao platiti u inozemstvu ili se trebao platiti u iznosu manjem nego što je plaćen. Ako je porez u inozemstvu plaćen u iznosu većem nego što je trebao biti plaćen u skladu s odredbama međunarodnog ugovora, pri računanju će se uzeti u obzir samo porez u iznosu u kojem je trebao biti plaćen u skladu s odredbama međunarodnog ugovora

30 isključivo pravo oporezivanja dobitka od otuđenja nekretnina ima država izvora, i to: Belgija, Estonija, Francuska, Koreja, Latvija, Litva, Njemačka, Norveška, Švedska, Velika Britanija (do 1. siječnja 2016.)

slučaju porezni obveznik može u tuzemnu obvezu računati iznos od 316.800,00 kuna te nema razlike za uplatu poreza u RH;

- b) *Ako je dohodak ostvaren u državi s kojom RH ima u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja prema kojem isključivo pravo oporezivanja ima država izvora, u tom slučaju poreznom obvezniku se izuzima taj dohodak od oporezivanja u RH te plaća porez samo u inozemstvu;*
- c) *Ako je dohodak ostvaren u državi s kojom RH ima u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja prema kojem isključivo pravo oporezivanja ima država rezidentnosti tj. u konkretnom slučaju RH, u tom slučaju poreznom obvezniku se ne može računati plaćeni porez u inozemstvu u tuzemnu poreznu obvezu te će platiti ukupni obračunani iznos od 316.800,00 kuna, a porezni obveznik ima pravo zatražiti povrat poreza u državi izvora plaćen u toj državi pozivajući se na odredbe konkretnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja;*
- d) *Ako je dohodak ostvaren u državi s kojom RH ima u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja prema kojem pravo oporezivanja ima i država rezidentnosti i država izvora, u tom slučaju država rezidentnosti, u konkretnom slučaju RH, mora izvršiti računanje poreza plaćenog u državi izvora te će računati u tuzemnu poreznu obvezu iznos od 316.800,00 kuna plaćen u inozemstvu te neće imati razliku za uplatu poreza u RH.*

5. Prijava dohotka ostvarenog od otuđenja nekretnina

Prema odredbama članka 87. Zakona o porezu na dohodak porezni obveznik je dužan radi osiguranja podataka potrebnih za utvrđivanje poreza na dohodak od imovine i imovinskih prava prijaviti dohodak od imovine i imovinskih prava ostvaren od otuđenja nekretnina, odnosno dužan je podnijeti prijavu u registar obveznika poreza na dohodak (obrazac RPO).



ističemo...

Prijavu u registar poreznih obveznika otuđitelj nekretnina dužan je podnijeti, ispostavi Porezne uprave nadležnoj prema njegovom prebivalištu ili uobičajenom boravištu, u roku od 8 dana od dana otuđenja nekretnina.

Potrebno je spomenuti da je, osim prijave ostvarenog dohotka od otuđenja nekretnina od strane poreznog obveznika, prema Zakonu o porezu na promet nekretnina propisana je obveza javnih bilježnika, sudova i drugih javnopravnih tijela na dostavu isprava svakog nastalog prometa nekretnina (članak 18.) i to u roku od 30 dana od dana ovjere isprave, odnosno 15 dana nakon isteka mjeseca u kojem je sudska ili druga odluka postala pravomoćna (sudovi i druga javnopravna tijela).

Dostavom isprava i odluka iz članka 18. Zakona o porezu na promet nekretnina smatra se da je izvršena prijava prometa nekretnina. Iznimno, ako ispravu o stjecanju nekretnine nije ovjerio javni bilježnik odnosno nije ju izdao sud ili drugo javnopravno tijelo, porezni obveznik stjecatelj nekretnine je obavezan prijaviti promet nekretnina ispostavi Porezne uprave na području na kojem se nalazi nekretnina, dostavom Prijave prometa nekretnina u roku od 30 dana od dana njezina nastanka





Zatim, radi praćenja činjenica bitnih za oporezivanje prometa nekretnina, isporučitelj koji na isporuku nekretnine obračunava porez na dodanu vrijednost obavezan je u roku od 30 dana od dana isporuke prijaviti isporuku te nekretnine nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema sjedištu, prebivalištu ili uobičajenom boravištu isporučitelja.

Tako podnošenjem isprave/prijave prometa nekretnina od strane javnih bilježnika, sudova i drugih javnopravnih tijela, isporučitelja ili samih porezni obveznika, istovremeno se u prijavi popunjavaju i podaci o otuđitelju nekretnina. Na taj način Porezna uprava temeljem prijavljenog prometa nekretnina u svojim evidencijama raspoložive podacima o otuđitelju nekretnina kao i podacima o stjecatelju nekretnina po svakom nastalom pravnom poslu.

6. Predujam poreza i prireza na dohodak od imovine i imovinskih prava od otuđenja nekretnina

Ispostava Porezne uprave nadležna prema prebivalištu ili uobičajenom boravištu otuđitelja nekretnine u poreznom postupku utvrđuje je li otuđenjem nekretnina ostvaren dohodak od imovine i imovinskih prava te ako je ostvaren, donosi porezno rješenje kojim poreznom obvezniku utvrđuje iznos ostvarenog dohotka od otuđenja nekretnina i predujam poreza i prireza na dohodak od imovine i imovinskih prava.

Prema članku 62. Stavku 3. I 4. Zakona o porezu na dohodak predujam poreza na dohodak od otuđenja nekretnina i imovinskih prava plaćaju porezni obveznici prema rješenju Porezne uprave jednokratno na pojedinačno ostvareni primitak i to u roku od 15 dana od dana primitka rješenja o utvrđenom porezu na dohodak.



ističemo...

Predujam poreza na dohodak od otuđenja više od tri istovrsne nekretnine u razdoblju od pet godina plaćaju porezni obveznici prema rješenju Porezne uprave, na ukupno ostvareni primitak od otuđenja nekretnina iste vrste u tom razdoblju, a koje se donosi nakon otuđenja četvrt istovrsne nekretnine.

Za svako daljnje otuđenje istovrsne nekretnine u razdoblju od pet godina u kojem je već utvrđen dohodak od otuđenja istovrsne nekretnine, donosi se novo rješenje za tu nekretninu koja se otuđuje.

Na nepravodobno uplaćeni iznos poreza, porezni obveznik plaća zatezne kamate sukladno članku 130. Općeg poreznog zakona članku 29. Stavka 2. Zakona o obveznim odnosima i članka 3. Zakona o kamatama³¹.



ističemo...

Predujam se utvrđuje od porezne osnovice **primjenom stope od 20%** bez priznavanja osobnog iz članka 14.-16. Zakona o porezu na dohodak.

Ako je na otuđenje nekretnina ranije plaćen porez na dohodak od imovine i imovinskih prava po osnovi otuđenja nekretnina u roku od dvije godine, a naknadno se ispune uvjeti za oporezivanje tog dohotka prema članku 58.stavku 3. Zakona o porezu na dohodak, ranije plaćeni porez na dohodak od imovine iste vrste uzet će se u obzir pri utvrđivanju poreza na dohodak od otuđenja nekretnina prema članku 58. stavku 3. Istog Zakona.

31 Narodne novine, broj 94/04 i 35/05

Utvrđeni iznos predujma poreza porezni obveznik uplaćuje na uplatni račun propisan Naputkom o načinu uplaćivanja prihoda pro-računa, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje drugih javnih potreba u 2021. godini,³² na račun poreza na dohodak i prireza grada/općine na čijem području porezni obveznik ima prebivalište ili uobičajeno boravište, uz obveznu naznaku u pozivu na broj odobrenja – broj modela „HR68“ u nastavku „1635- OIB poreznog obveznika“, svrha- predujam poreza i prireza na dohodak od otuđenja nekretnina i imovinskih prava koji se plaća po rješenju Porezne uprave.

Tablica 1. Indeksi proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda siječanj 2013. do srpnja 2021.

MJESEČNI INDEKSI PROIZVOĐAČKIH CIJENA INDUSTRIJSKIH PROIZVODA NA DOMAĆEM TRŽIŠTU objavljeni u Narodnim novinama									
Prethodni mjesec = 100									
God. / mj.	2013.	2014.	2015.	2016.	2017.	2018.	2019.	2020.	2021.
I.	99,6	100,0	97,7	98,8	100,7 ³³	100,1	100,1	100,5	100,6
II.	100,4	99,7	101,3	99,3	100,0	99,5	100,5	99,9	101,4
III.	100,0	99,8	101,2	101,1	99,7 ³⁴	99,9	100,6	98,1	101,0
IV.	99,8	99,9	99,4	98,6	100,4	100,5	100,6	97,6	99,6
V.	99,3	100,0	100,6	100,1	99,4 ³⁵	100,8	99,9	99,4	101,2
VI.	100,3	99,8	99,7	101,2	99,4	99,9	98,9	100,5	101,1
VII.	99,7	100,3	99,5	99,3	100,1	100,7	100,3	100,7	101,5
VIII.	100,2	99,3	98,6	98,6	100,7	100,1	99,7	99,7	
IX.	100,1	100,1	99,5	101,5	100,4	100,4	100,5	100,0	
X.	98,7	99,8	100,0	101,1	100,3	100,5	100,2	101,1	
XI.	99,3	99,2	99,5	98,8	101,4	99,4	100,2	100,3	
XII.	100,0	98,8	98,6	101,7	99,9	98,9	100,0	101,0	

Primjer 2. - Otuđenje nekretnine u roku od dvije godine od dana nabave

Porezni obveznik s prebivalištem u Dubrovniku otuđio je stan u 21. Veljače 2021. Godine po ugovorenoj kupoprodajnoj cijeni od 4.455.000,00 kuna koju je nabavio 15. ožujka 2019. Godine za 1.200.000,00 kuna na koju je plaćen porez na promet nekretnina temeljem rješenja Porezne uprave u iznosu od 36.000,00 kuna (1.200.000,00x3%), pa je ukupna nabavna vrijednost tog stana u iznosu od 1.236.000,00 kuna. Stan nije služio za stanovanje ni poreznom obvezniku, a niti uzdržanim članovima njegove uže obitelji. Porezni obveznik je imao troškove ulaganja u iznosu od 1.500.000,00 kuna za koje obveznik **nije imao** vjerodostojnu dokumentaciju. Za usluge odvjetnika i javnog bilježnika oko kupoprodaje stana i prijenos vlasništva plaćeno je 50.000,00 kuna. Nabavna vrijednost nekretnine ne uvećava se za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda, koji se u ovom primjeru računa od travnja 2019. godine do

32 Narodne novine, broj 11/21 i 49/21

33 U Priopćenju Državnog zavoda za statistiku, koje je objavljeno na Internet stranicama Državnog zavoda za statistiku, indeks proizvođačkih cijena industrije na domaćem tržištu-ukupno industrija u siječnju 2017. u odnosu na prosinac 2016. je 100,6

34 U Priopćenju Državnog zavoda za statistiku, koje je objavljeno na Internet stranicama Državnog zavoda za statistiku, indeks proizvođačkih cijena industrije na domaćem tržištu-ukupno industrija u ožujku u odnosu na veljaču 2017. je 99,6

35 U Priopćenju Državnog zavoda za statistiku, koje je objavljeno na Internet stranicama Državnog zavoda za statistiku, indeks proizvođačkih cijena industrije na domaćem tržištu-ukupno industrija u svibnju u odnosu na travanj 2017. je 99,5

siječnja 2021. Godine te iznosi 99,6 odnosno bio je pad vrijednosti **0,4%** (99,6-100), pa bi se nabavna vrijednost stana umanjila.

1. Primitak od otuđenja nekretnine	4.455.000,00 kn
2. Nabavna vrijednost nekretnine	1.236.000,00 kn
3. Troškovi otuđenja nekretnine	50.000,00 kn
4. Dohodak od otuđenja (1-2-3)	3.169.000,00 kn
5. Predujam poreza na dohodak (4x20%)	633.800,00 kn
6. Prirez porezu na dohodak (5x10%)	63.380,00 kn
7. Ukupno porez i prirez (5+6)	697.180,00 kn

Primjer 3. - Otuđenje nedovršene nekretnine građene u vlastitoj režiji

Porezni obveznik s prebivalištem u Šibeniku, dana 1. Lipnja 2019. Kupio je građevinsko zemljište, ishodio građevinsku dozvolu te započeo gradnju kuće u vlastitoj režiji, ali ista nije dovršena, odnosno ista nije osposobljena za uporabu. Zbog nepredviđenih okolnosti porezni obveznik se odlučio istu prodati te je istu prodao 25. travnja 2021. S obzirom na to da je, u smislu članka 68. stavka 1. Pravilnika o porezu na dohodak, propisano da se pri utvrđivanju dohotka od otuđenja nekretnina, danom nabave nekretnine smatra se nadnevak kupoprodajnog ugovora, odnosno u slučaju izgradnje u vlastitoj režiji dan kada je izgrađena nekretnina osposobljena za uporabu, a u konkretnom slučaju je razvidno da predmetna nekretnina, građena u vlastitoj režiji nije osposobljena za uporabu, stoga se na istu ne plaća porez na dohodak od imovine³⁶.

Primjer 4. - Otuđenje više od tri istovrsne nekretnine u roku od pet godina

Porezni obveznik s prebivalištem u Dubrovniku prodao je stan, u kojem je živio, dana 15. veljače 2017. Godine po ugovorenoj kupoprodajnoj cijeni od 800.000,00 kuna koju je nabavio 2. travnja 2016. Godine za 700.000,00 kuna na koji je plaćen porez na promet nekretnina temeljem rješenja Porezne uprave u iznosu od 35.000,00 kuna (700.000,00x5%), pa je ukupna nabavna vrijednost te nekretnine u iznosu od 735.000,00 kuna. Nekretnina je služila za stanovanje poreznom obvezniku. Obveznik je 25. veljače 2017. Prodao je 3 garaže za iznos od 550.000,00 kuna i 1 stan u vrijednosti od 1.432.000,00 kuna, koje je izgradio u vlastitoj režiji 7. lipnja 2016. A ukupni troškovi izgradnje su bili u iznosu 1.100.000,00 kuna. U siječnju 2019. Prodao je stan za iznos od 750.000,00 kuna, koje je stekao nasljeđivanjem od oca. Obveznik je 4. travnja 2019. Prodao stan za iznos od 985.350,00 kuna koji je stekao darovanjem od djeda 2018., a djed je taj stan kupio 1970. Zatim je 25. listopada 2019. Prodao stan za iznos od 3.860.000,00 kuna, koji je kupio 6. travnja 2016. Za iznos od 2.500.000,00 kuna na koji je plaćen porez na promet nekretnina temeljem rješenja Porezne uprave u iznosu od 125.000,00 kuna (2.500.000,00x5%), pa je ukupna nabavna vrijednost te nekretnine u iznosu od 2.625.000,00 kuna. Dana 13. studenog 2019. Je prodao stan za iznos od 2.200.000,00 kuna, koji je nabavio u 15. svibnja 2017. Za iznos od 1.200.000,00 kuna na koji je plaćen porez na promet nekretnina temeljem rješenja Porezne uprave u iznosu od 48.000,00 kuna (1.200.000,00x4%), pa je ukupna nabavna vrijednost te nekretnine u iznosu od 1.248.000,00 kuna. Obveznik je imao troškove ulaganja u taj stan u iznosu od 500.000,00 kuna. Po osnovi otuđenja tog stana u roku od dvije godine od dana nabave, Porezna uprava je razrezala porez na dohodak od imovine u iznosu od 237.490,17 kuna, koji je obveznik pravovremeno uplatio. Dana 15. ožujka 2021. Obveznik je prodao kuću za iznos od

17.000.000,00 kuna koje je izgradio u vlastitoj režiji 25. ožujka 1985. godine. Dakle, porezni obveznik je u razdoblju od 15. veljače 2017. Do 15. Ožujka 2021. Prodao ukupno 6 stanova, 1 kuću i 3 garaže. Međutim, prodaja stana koji je stečen nasljeđivanjem ne podliježe oporezivanju, a isto tako niti prodaja stana koji je stečen darovanjem, jer je protekao rok od pet godina od dana nabave od strane darovatelja, a isto tako ne podliježe oporezivanju ni prodaja kuće 15. ožujka 2021., jer je protekao rok od pet godina od dana nabave iste. Također, ne podliježu oporezivanju ni garaže, jer se ne radi o istovrsnoj nekretnini, a niti više od tri istovrsne nekretnine.

Odnosno, u ovom primjeru u 2021. godini ispunjen je uvjet prodaje više od tri istovrsne nekretnine u razdoblju od pet godina, tj. Dohodak se utvrđuje temeljem prodaje 4 stana. Stan koji je obveznik nabavio 2. travnja 2016., a prodao ga u 15. veljače 2017. godine nije podlijezao oporezivanju, jer je služio za stanovanje poreznom obvezniku. Međutim, s obzirom na činjenicu da je isti prodan u nizu više od tri istovrsne nekretnine u razdoblju od pet godina, stoga ulazi u osnovicu za oporezivanje.

Izračun rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda:

- 1) Za stan kupljen 2. travnja 2016., a prodan 15. veljače 2017., indeks rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda računa se od svibnja 2016. godine do siječnja 2017. godine te iznosi **102,98**, odnosno bio je rast vrijednosti **2,98%**, što čini: $735.000,00 \times 2,98\% = 21.903,00$ kn.

Izračun rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda³⁷

mjesec	r. br.	indeks – prethodni mjesec = 100	porast – IV 16. = 100	iznos
1	2	3	4	5
			100,00	735.000,00 kn
V 2016	1	100,1	100,10	735.735,00 kn
VI 2016	2	101,2	101,30	744.563,82 kn
VII 2016	3	99,3	100,59	739.351,87 kn
VIII 2016	4	98,6	99,18	729.000,95 kn
IX 2016	5	101,5	100,67	739.935,96 kn
X 2016	6	101,1	101,78	748.075,26 kn
XI 2016	7	98,8	100,56	739.098,35 kn
XII 2016	8	101,7	102,27	751.663,03 kn
I 2017	9	100,7	102,98 ³⁷	756.924,67 kn
Rast cijena:			2,98	

- 2) Za stan izgrađen u vlastitoj režiji i osposobljen za uporabu 7. lipnja 2016., a prodan 25. veljače 2017. Indeks rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda računa se od srpnja 2016. godine do siječnja 2017. godine te iznosi **101,7** odnosno bio je rast vrijednosti za **1,7%**, što čini: $1.100.000,00 \times 1,7\% = 18.700,00$ kn.
- 3) Za stan kupljen 6. travnja 2016., a prodan 25. listopada 2019., indeks rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda računa se od svibnja 2016. godine do rujna 2019. godine te iznosi **106,6**, odnosno bio je rast vrijednosti za **6,6%**, što čini: $2.625.000,00 \times 6,6\% = 173.250,00$ kn.
- 4) Za stan kupljen 15. svibnja 2017., a prodan 13. studenog 2019., uvećava se za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda, koji se za ovaj stan računa od lipnja 2017. godine do listopada

36 Mišljenje središnjeg ureda Porezne uprave, klasa: 410-20/01-01/3; ur.broj: 513-07/02-2 od 15. svibnja 2002.

37 Stopa rasta = umnožak porasta prethodnog mjeseca (kol.4.8.) i indeksa tekućeg mjeseca (kol.3.9.)/100, odnosno $102,98 = 102,27 \times 100,7/100$

2019. godine i iznosi **104,2** odnosno bio je rast vrijednosti za **4,2%**, što čini: $1.248.000,00 \times 4,2\% = 52.416,00$ kn.

Obračun dohotka od otuđenja nekretnina i poreza na dohodak i prireza od otuđenja nekretnina:³⁸

1) Ukupan primitak od otuđenja nekretnina	8.292.000,00 kn
2) Nabavna vrijednost nekretnine	5.708.000,00 kn
3) Rast proizvod. cijena indust. proizv., ukupno	266.269,00 kn
4) Troškovi ulaganja	500.000,00 kn
5) Dohodak od otuđenja (1-2-3-4)	1.817.731,00 kn
6) Predujam poreza na dohodak (5x20%)	363.546,20 kn
7) Prirez porezu na dohodak (6x10%)	36.354,62 kn
8) Ukupno porez i prirez (6+7)	399.900,82 kn
9) Ranije plaćeni porez na dohodak i prireza po osnovi otuđenja stana ³⁹	237.490,17 kn
10) Razlika za uplatu poreza na dohodak i prireza	162.410,65 kn

7. Najčešća pitanja pri utvrđivanju dohotka od imovine po osnovi otuđenja nekretnina

Pitanje: U izračun rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda uračunava li se indeksi onih mjeseci kad je bio pad vrijednosti?

Odgovor: Da. S tim da ako nije bilo rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda od dana stjecanja do dana prodaje određene nekretnine, odnosno ako se utvrdi pad vrijednosti od dana stjecanja do dana prodaje, u tom slučaju nabavna cijena te nekretnine neće se uvećati za taj rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda, jer bi se nabavna vrijednost te nekretnine umanjila.

Pitanje: Treba li uzeti u izračun i indeks iz mjeseca u kojem je nekretnina nabavljena i indeks u kojem je nekretnina otuđena?

Odgovor: Ne. Pri izračunu rasta proizvođačkih cijena uzima se prvi sljedeći mjesec u kojem je nekretnina nabavljena, a onaj mjesec u kojem je nabavljena je bazni, a za otuđenje uzima se prethodni mjesec prije mjeseca u kojem je otuđena nekretnina.

Pitanje: S obzirom na to da je primijećeno da se u pojedinim mjesecima razlikuje indeks rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda objavljen u Narodnim novinama od onog koji je objavljen u Priopćenju statističkih izvješća Državnog zavoda za statistiku na njihovim Internet stranicama, primjerice razlikuju se u 1/2017, 3/2017, 5/2017, itd. Koji je podatak mjerodavan?

Odgovor: Onaj koji je objavljen u Narodnim novinama, jer to je službeni podatak, koji je objavljen u službenom listu RH.

Pitanje: Pri utvrđivanju dohotka po osnovi otuđenja nekretnina u roku od dvije godine, koji iznos se uzima kao nabavna vrijednost, iznos naveden u kupoprodajnom ugovoru ili iznos porezne osnovice na koju je Porezna uprava razrezala porez na promet nekretnina na tu nekretninu pri stjecanju?

Odgovor: Nabavna vrijednost utvrdit će se iz kupoprodajnog ugovora temeljem kojeg je otuđitelj stekao predmetnu nekretninu, a za nekretninu stečenu darovanjem ili na temelju druge isprave, koja ne sadrži nabavnu vrijednost ili nema isprave o nabavi, u tom slučaju, nabavnu vrijednost čini tržišna vrijednost u trenutku nabave.

Pitanje: Ako je porezni obveznik stekao nekretninu u vrijeme kad je vrijedilo ograničenje 3 godine, a otuđio je kada vrijedi ograničenje 2 godine, po kojem propisu će se razmatrati eventualno utvrđivanje poreza na dohodak, onog koji je vrijedio u vrijeme stjecanja ili onog koji je vrijedio u vrijeme otuđenja?

Odgovor: U postupku oporezivanja primjenjuju se propisi koji su bili na snazi u vrijeme nastanka činjenica na kojima se temelji oporezivanje (čl. 5. Općeg poreznog zakona). Dakle, primjenjuje se propis, koji je na snazi kad je nastalo oporezivanje, odnosno kad je nekretnina otuđena.

Pitanje: Ako je osoba diobom stekla nekretninu i istu otuđila, utvrđujemo li u tom slučaju dohodak od imovine po osnovi otuđenja nekretnina ili je to neoporezivo kao kod nekretnina stečenih nasljeđivanjem?

Odgovor: Dioba se smatra otuđenjem i oporezuje se, osim ako se ne radi o diobi koje je u neposrednoj vezi s razvodom braka ili između bračnih drugova i srodnika u prvoj liniji i drugih članova uže obitelji iz članka 14. stavka 5. i 6. Zakona o porezu na dohodak.

Pitanje: Ako je kupljena nedovršena nekretnina, tj. nekretnina koja nije još osposobljena za uporabu i ista se otuđi u roku od dvije godine, prije nego bude osposobljena za uporabu, podliježe li oporezivanju porezom na dohodak od imovine po osnovi otuđenja nekretnina?

Odgovor: Da. U smislu članka 68. stavka 1. Pravilnika o porezu na dohodak, propisano da se pri utvrđivanju dohotka od otuđenja nekretnina, danom nabave nekretnine smatra se nadnevak kupoprodajnog ugovora, odnosno u slučaju izgradnje u vlastitoj režiji dan kada je izgrađena nekretnina osposobljena za uporabu. Dakle, u slučaju kupnje nedovršene nekretnine, nadnevak nabave je poznat, to je, u smislu članka 68. stavka 1. Pravilnika o porezu na dohodak, nadnevak kupoprodajnog ugovora te ako se ista otuđi unutar roka od dvije godine od dana nabave ista podliježe oporezivanju, neovisno o činjenici što je ista otuđena bez da je osposobljena za uporabu.

8. Konačan porez na dohodak

Dohodak od otuđenja nekretnina smatra se **konačnim dohotkom** i za konačne dohotke ostvarene u poreznom razdoblju porezni obveznici ne mogu podnijeti godišnju poreznu prijavu niti se za te dohotke može provesti poseban postupak utvrđivanja godišnjeg poreza na dohodak. Pri utvrđivanju konačnog dohotka i konačnog poreza na dohodak ne priznaju se osobni odbici.

Dohodak od otuđenja nekretnina obveznik može na vlastiti zahtjev utvrđivati u skladu s člancima 30. – 35. ovoga Zakona, odnosno na način propisan za samostalnu djelatnost. Također, na vlastiti zahtjev može plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak.

Pisani zahtjev kojim se na vlastiti zahtjev traži promjena načina oporezivanja dostavlja se nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema prebivalištu ili uobičajenom boravištu do kraja tekuće godine za iduću kalendarsku godinu.

9. Ulazak u sustav poreza na dodanu vrijednost

U smislu Zakona o porezu na dodanu vrijednost i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost³⁹ porezni obveznik je svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na

38 Članak 62. stavak 5. Zakona o porezu na dohodak

39 Narodne novine, broj 79/13, 85/13-ispisak, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19, 1/20, 1/21



svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti. Gospodarskom djelatnošću smatra se svaka djelatnost proizvođača, trgovaca ili osoba koje obavljaju usluge, uključujući rudarske i poljoprivredne djelatnosti te djelatnosti slobodnih zanimanja. Gospodarskom djelatnošću smatra se i iskorištavanje materijalne ili nematerijalne imovine (najam, zakup i slično) u svrhu trajnog ostvarivanja prihoda. Pri tome nije nužna i namjera ostvarivanja dohotka odnosno dobiti. Smatra se da osoba obavlja gospodarsku djelatnost, ako se njeno obavljanje ponavlja s ciljem trajnog ostvarivanja prihoda, odnosno primitaka. Ako se vidi namjera ponavljanja djelatnosti tada već jednokratna radnja može značiti početak obavljanja gospodarske djelatnosti (čl. 6 st. 1. i 2. Zakona i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost).

Svaka osoba mora Poreznoj upravi prijaviti početak svoje djelatnosti kao poreznog obveznika, odnosno mora se prijaviti u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost ako je vrijednost njezinih isporuka u prethodnoj ili tekućoj kalendarskoj godini prešla iznos iz članka 90. Stavka 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, odnosno 300.000,00 kuna te se upisuje u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost od 1. siječnja tekuće godine, odnosno od 1. Dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je obavio isporuke dobara i usluga iznad 300.000,00 kuna (čl. 90. St. 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost i čl. 186. St. 1. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost).

O činjenici smatra li se gospodarskom djelatnošću otuđenje nekretnina u vlasništvu građanina, očitovao se središnji ured Porezne uprave svojim mišljenjem, KLASA: 410-19/16-01/69, URBROJ: 513-07-21-01/16-2 od 5. travnja 2016. godine, u kojem između ostaloga stoji: ^{40/41/42}

„...u upitu se navodi da je porezni obveznik otuđio tri stana i dva parkirna garažna mjesta, jedan od tri otuđena stana stečen je darovanjem te je za dva otuđena stana i dva parkirna garažna mjesta potrebno utvrditi dohodak od imovine po osnovi otuđenja nekretnina u roku kraćem od tri godine od dana nabave. Nadalje, navodi se da je porezni obveznik u 2015. Godini od prodaje nekretnina ostvario primitke u iznosu od 1.935.705,27 kuna, odnosno primitke od prodaje nekretnina za koje je potrebno utvrditi dohodak od otuđenja nekretnina u iznosu od 1.291.630,27 kuna. U upitu se ističe da porezni obveznik ima namjeru prodati još dvije nekretnine koje ima u vlasništvu te se postavlja pitanje ulazi li porezni obveznik po sili zakona u sustav poreza na dodanu vrijednost obzirom na ostvarene primitke...“

*Slijedom navedenog, smatra se da osoba koja kupuje i prodaje nekretnine obavlja gospodarsku djelatnost, ako te kupoprodaje ponavlja s ciljem ostvarivanja prihoda, odnosno primitaka te se sukladno tome ta osoba smatra poreznim obveznikom u smislu Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Stoga, ukoliko je vrijednost isporuka nekretnina tog poreznog obveznika u prethodnoj⁴⁰ kalendarskoj godini prešla iznos od 230.000,00 kuna⁴¹, isti je **obvezan upisati se u registar obveznika PDV-a od 1. siječnja tekuće godine⁴².**“*

U tom smjeru je i Visoki upravni sud Republike Hrvatske u svojoj presudi, Poslovni broj: Usl-2196/16-7 od 19. travnja 2018., vezano za obračunavanje i plaćanje poreza na dodanu vrijednost za otuđenje više od tri istovrsne nekretnine u razdoblju od 5 godina od dana nabave, između ostalog naveo:

“...Tužiteljica pobija osporeno rješenje tuženika te navodi da je porezno tijelo nadzorom utvrdilo porez i prirez na dohodak od samostalne djelatnosti za 2005. i 2007. Sukladno odredbama čl. 18. St. 1. T. 3. i čl. 27. Zakona o porezu na dohodak i to dohodak od otuđenja četiri nekretnine iste vrste u razdoblju od 5 godina, kao i PDV, ali i PDV za 2006., 2007. i 2009....“

Sukladno citiranim propisima, tužiteljica postaje poduzetnicom-obrtnicom tek prodajom četvrte nekretnine, stoga nije bilo osnove obračunati obvezu plaćanja PDV-a za razdoblje u kojem je ostvarila primitak iznosa većeg od 85.000,00 kuna, dok istovremeno nije ostvaren uvjet obavljanja poduzetničke-obrtničke djelatnosti, obzirom da porezna obveza nastupa otuđenjem četvrte istovrsne nekretnine u poreznom razdoblju od 5 godina.“

10. Zaključak

Pri donošenju odluke o prodaji nekretnine jedne ili više nekretnina, građani trebaju voditi brigu i o poreznim obvezama koje proizlaze iz propisa o porezu na dohodak i propisa o porezu na dodanu vrijednost. S obzirom na to da nepoznavanje poreznih propisa može imati neželjene posljedice, prije donošenja odluke o prodaji, potrebno se informirati u nadležnim ispostavama Porezne uprave o eventualnim poreznim obvezama koje mogu nastati otuđenjem tih nekretnina, a pogotovo iz razloga što u jednom momentu porezni obveznik može ne podlijeći oporezivanju dohotka od otuđenja nekretnina, a u drugom momenta ta ista nekretnina može biti predmet oporezivanja pri utvrđivanju dohotka od imovine po osnovi otuđenja nekretnina. To je slučaj primjerice kad obveznik otuđi istu nekretninu, u kojoj je stanovao, u roku od dvije godine od dana nabave, a ta ista nekretnina mu uđe u niz otuđenja više od tri istovrsne nekretnine u roku od pet godina od dana nabave.

40 Od 1. siječnja 2019. godine „u prethodnoj ili tekućoj kalendarskoj godini“

41 300.000,00 kuna od 1. siječnja 2018.

42 Od 1. siječnja 2019. godine „od 1. siječnja tekuće godine, odnosno od 1. dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je obavio isporuke dobara i usluga iznad 300.000,00 kuna“





Trošarinsko oporezivanje alkohola i alkoholnih pića (II. dio)

Željka Marinović, dipl. oec.

Zakonom o trošarinama i Pravilnikom o trošarinama propisana je jedna od triju kategorija harmoniziranih trošarinskih proizvoda - alkohol i alkoholna pića. Kategorija alkohola i alkoholnih pića obuhvaća pivo, vino, ostala pića dobivena vrenjem osim piva i vina, međuproizvode i etilni alkohol. U prošlom broju i u ovom broju RiPup-a objašnjavaju se sve kategorije alkohola i alkoholnih pića, njihovo kretanje unutar EU i nacionalno kretanje, preduvjeti za poslovanje s alkoholom te posebnosti poslovanja malih destilerija i malih nezavisnih pivovara s motrišta trošarinskih propisa.

1. Nabavljanje alkohola bez plaćanja trošarine

Oslobođenje od plaćanja trošarine na alkohol i alkoholna pića može ostvariti samo osoba koja je ishodila odobrenje za oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda te pod uvjetom da su količine i vrste alkohola odobrene u odobrenju za oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda, korištene u pogonu oslobođenog korisnika i to isključivo za namjene iz čl. 68. st. 1. t. 4. do 12. Zakona o trošarinama (Nar. nov., br. 106/18 i 121/19 – u nastavku teksta: ZOT-a). U suprotnom nabava alkohola i alkoholnih pića je sa uračunatom trošarinom na koju oslobođeni korisnik ima pravo na povrat plaćene trošarine na alkohol i alkohola pića ako je utrošio za namjene iz čl. 68. st. 1. t. 4. do 12. ZOT-a.

Znači da pravna ili fizička osoba da bi mogla samo na teritoriju RH nabavljati, između ostaloga, alkohol i alkoholna pića, u okviru svoje registrirane djelatnosti za namjene iz čl. 68. st. 1. t. 4. do 12. ZOT bez plaćanja trošarine, mora kod nadležnog carinskog ureda prema svome sjedištu odnosno prebivalištu podnijeti prijavu za upis u registar trošarinskih proizvoda i ishoditi odobrenje za oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda. Odobrenje za oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda nadležni carinski ured donosi na neodređeno vrijeme, ali se količine trošarinskih proizvoda (prema vrsti i opisu proizvoda odnosno tarifnoj oznaci KN i šifri trošarinskog proizvoda) određuju za razdoblje od najduže 12 mjeseci. Promjene odobrenih količina trošarinskih proizvoda moguće su unutar razdoblja određenog odobrenjem, ako oslobođeni korisnik trošarinskih proizvoda podnese zahtjev za promjenu odobrenih količina trošarinskih proizvoda. Nakon isteka razdoblja odobrenog oslobođenom korisniku trošarinskih

proizvoda da može nabavljati utvrđene količine i vrste trošarinskih proizvoda bez plaćanja trošarine, oslobođeni korisnik trošarinskih proizvoda podnosi novi zahtjev za naredno razdoblje koje ne može biti duže od 12 mjeseci. Stoga je potrebno ukazati da oslobođeni korisnicima trošarinskih proizvoda vodi brigu o isteku roka odobrenja odnosno da podnesu zahtjev za novo (naredno) razdoblje koje ne može biti duže od 12 mjeseci te da u odobrenom razdoblju mogu nabavljati samo one vrste i količine trošarinskih proizvoda koje su navedene u odobrenju, jer u suprotnome čine trošarinski prekršaj. Isti ne podnose instrument osiguranja plaćanja trošarine niti mjesečna ili godišnja trošarinska izvješća propisana ZOT-om. Oslobođeni korisnik trošarinskih proizvoda može nabavljati trošarinske proizvode u sustavu odgode plaćanja trošarine samo na području RH odnosno ne može ih primati u sustavu dogode od pošiljatelja iz druge države članice EU. Ako želi primati trošarinske proizvode u sustavu odgode iz druge države članice EU mora kod nadležnog carinskog ureda ishoditi status ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta ili registriranog primatelja ili povremenog registriranog primatelja. Za trošarinske proizvode obuhvaćene odobrenjem za oslobođenog korisnika trošarinski proizvoda ne nastaje obveza plaćanja trošarine ako ih prima registrirani primatelj koji ima i status oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda.

Namjene za koje oslobođeni korisnik trošarinski proizvoda nabavlja alkohol i alkoholna pića je kada se koristi:

- u proizvodnji i preradi neprehrambenih proizvoda, pod uvjetom da je etilni alkohol djelomično denaturiran
- za proizvodnju lijekova za ljudsku uporabu definiranih propisom kojim se uređuje postupak ispitivanja i stavljanja u promet, proizvodnja, označavanje, kvalifikacija, promet, provjera

kakvoće, oglašavanje, opskrba hrvatskog tržišta lijekovima i nadzor, ispitivanjem lijekovima, djelatnim i pomoćnim tvarima

- za proizvodnju octa iz tarifne oznake KN 2209
- u proizvodnji neposredno ili kao sastojak nekog poluproizvoda za proizvodnju prehrambenih proizvoda, punjenih ili u drugom obliku, pod uvjetom da sadržaj alkohola nije veći od 8,5 litara čistog alkohola na 100 kg proizvoda za čokoladu te 5 litara čistoga alkohola na 100 kg proizvoda za druge proizvode
- za proizvodnju aroma za pripremu prehrambenih proizvoda i bezalkoholnih pića kojima volumni udjel alkohola nije veći od 1,2% vol.
- u proizvodnim procesima pod uvjetom da krajnji proizvod ne sadrži alkohol,
- za konzerviranje preparata i pulpiranje voća
- u medicinske svrhe u bolnicama, domovima zdravlja, ljekarnama
- za znanstveno-istraživačke ili obrazovne potrebe na fakultetima, institutima i drugim znanstvenim ustanovama koje alkohol koriste za obavljanje nastavne i znanstvene djelatnosti.

Djelomično denaturirani alkohol koji se proizvodi u RH i koji se koristi za preradu bilo kojeg proizvoda koji ne služi za ljudsku konzumaciju (neprehrambeni proizvodi) mora biti onečišćen sljedećim sredstvima najmanje u propisanim količinama po hektolitr apsolutnog alkohola – etanola u bilo kojoj od sljedećih kombinacija:

- 1) denatonijum benzoat 0.8 g, t-butanol 78.0 g ili denatonijum benzoat 1 gram, t-butanol 100 grama ili izopropanol 5 litara, denatonijum benzoat 1 gram
- 2) dietilftalat 500 grama, t-butanol 78.0 grama
- 3) izopropanol 5 kilograma, t-butanol 50.0 grama
- 4) za biogoriva: benzin + 2% ETBE + 1% IPA (ako je gotov proizvod benzin tada proizvod ima više od 10% benzina, a ako je gotov proizvod denaturirani etanol tada ima samo nizak % benzina)
- 5) za industriju boja i lakova 3 litre IPA, a za tiskarsku industriju 4 litre etil acetata
- 6) dietil ftalat 500 grama
- 7) za proizvodnju dijagnostičkih medicinskih proizvoda 5 litara metanola, 5 litara izopropanola.

Ukoliko se u proizvodnim procesima koristi djelomično denaturirani alkohol, kupci mogu nabavljati isti uz oslobođenje od plaćanja trošarine na alkohol samo ako su ishodili status oslobođenog korisnika trošarinski proizvoda te pod uvjetom da su količine djelomično denaturirano alkohola odobrene u odobrenju i korištene u pogonu oslobođenog korisnika isključivo za namjene iz čl. 68. st.1. t. 4. odnosno za proizvodnju i preradu neprehrambenih proizvoda. Proizvod koji je proizveden u pogonu oslobođenog korisnika trošarinski proizvoda pri čemu je korišten djelomično denaturirani alkohol ne smatra se trošarinskim proizvodom i može se otpremati u druge države članice sa uobičajenom komercijalnom ispravom odnosno u treće države uz primjenu izvozne procedure podnošenjem izvozne carinske deklaracije putem ECS sustava.

Oslobođenje od plaćanja trošarinske na alkohol sadržan u proizvodima iz čl. 61. st.1. t. 4. do 12. ZOT-a jednako se primjenjuje pri uvozu iz trećih država odnosno unosu iz druge države članice EU.

Navedeno znači da se pri uvozu iz treće države odnosno pri unosu iz druge države članice trošarina neće obračunati ako:

- 1) se radi o gotovom proizvodu i sadrži djelomično denaturirani alkohol koji je denaturiran sredstvima propisanim u RH primjericice maramice za dezinfekciju (čl. 68. st.3. ZOT-a).

- 2) je denaturiran sredstvima propisanim u RH te da je namijenjen za proizvodnju i preradu neprehrambenih (gotovih) proizvoda (npr. dezinficijensa) i uvoznik – primatelj mora imati status ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta i/ ili oslobođenog korisnika trošarinski proizvoda koji ga u sustavu odgode otprema u trošarinsko skladište ili pogon oslobođenog korisnika trošarinski proizvoda. Ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta ga može dalje u sustavu odgode plaćanja trošarine otpremili ovlaštenom držatelju trošarinskog skladišta ili oslobođenog korisnika trošarinski proizvoda, a ako ga pusti u potrošnju nastaje trošarinska obveza na nedenaturirani etilni alkohol jer nije ispunjen jedan od uvjeta – proizvodnja i prerada gotovog proizvoda. Za oslobođenog korisnika trošarinski proizvoda oslobođenje se primjenjuje kada ga utroši za namjene za koje je ZOT-om propisano oslobođenje.

ZOT-a propisuje oslobođenje od plaćanja trošarine na *denaturirani alkohol*:

- pod kojim se smatra etilni alkohol koji je potpuno denaturiran sredstvima za denaturiranje propisanim u RH,
- koji se uvozi iz treće države u RH pod uvjetom da je potpuno denaturiran sredstvima za denaturiranje propisanim u RH,
- pod kojim se smatra alkohol koji je potpuno denaturiran propisanim sredstvima za denaturiranje u skladu s uvjetima druge države članice, a koji su objavljeni u Uredbi Komisije (EZ) br. 3199/93 od 22. 11.1993. o uzajamnom priznavanju postupaka potpunog denaturiranja alkohola radi izuzeća od trošarine (SL L 288, 23. 11. 1993., str. 12.).

Pri uvozu ili unosu potpuno denaturiranog alkohola ili gotovog proizvoda koji ga sadrži ne obračunava se trošarina odnosno primjenjuje se izravno oslobođenje pod uvjetom da mora biti denaturiran propisanim sredstvima. Znači da nabava/ uvoz/unos denaturiranog alkohola radi daljnje prodaje ne smatra se korištenjem alkohola u proizvodnji neprehrambenih proizvoda, te trgovac (kupac) isti može uvoziti/unositi/nabaviti bez plaćanja trošarine na alkohol te ne treba ishoditi odobrenje za oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda pod uvjetom da mora biti denaturiran propisanim sredstvima.

Potpuno denaturirani alkohol koji se proizvodi u RH ili se uvozi/ unosi iz druge države članice u RH mora biti onečišćen sljedećim sredstvima najmanje u propisanim količinama, na hektolitar apsolutnog alkohola – etanola: 1,0 litra izopropilnog alkohola (IPA), 1,0 litra metiletilketona (MEK), 1,0 gram denatonijum benzoata kako je propisano Uredbom Komisije (EZ) br. 3199/93 od 22. studenoga 1993. o uzajamnom priznavanju postupaka potpunog denaturiranja alkohola radi izuzeća od plaćanja trošarine i Provedbenoj Uredbi Komisije (EU) br. 2017/1112 od 22. lipnja 2017. o izmjeni Priloga Uredbi (EZ) br. 3199/93 o uzajamnom priznavanju postupaka potpunog denaturiranja alkohola radi izuzeća od plaćanja trošarine.

Potpuno denaturirani alkohol koji se proizvodi u RH ili se uvozi u RH, prije puštanja u potrošnju mora biti obojan plavom bojom Methylene Blue (anhydrous), (CAS broj: 61-73-4; CI 52015), formule: C₁₆H₁₈CIN₃S, odnosno metilensko modriilo u minimalnoj količini od 0,2 g/hl apsolutnog etanola.

Ukoliko potpuno denaturirani alkohol koji se isporučuje na području RH nije obojan i onečišćen propisanim sredstvima isti se smatra trošarinskim proizvodom na kojeg se obračunava trošarina.

Kretanje potpuno denaturiranog alkohola između RH i drugih država članica EU dozvoljen je samo uz pojednostavljeni papirnati prateći trošarinski dokument (PPTD). Za najavu primitka ili otpreme potpuno denaturirano alkohola nije potrebno carinskom uredu dostavljati obrasce O-PP i O-OP iz priloga 20 i 21 Pravilnika o trošarinama (Nar.



nov., br. 1/19 i 1/20 - u nastavku teksta: POT), te neovisno o odredbi čl. 54.st.9. ZOT-a nije obavezno nadležnom carinskom uredu dostavljati na ovjeru PPTD. Pri tome se naglašava da kretanje potpuno denaturiranog alkohola i dalje podliježe mjerama nadzora u smislu mogućih provjera i uzimanja uzoraka za laboratorijske analize. (MF-CU, klasa: 410-19/17-06/282 od 1.9.2017.)

Denaturirani alkoholom je alkohol koji je u procesu proizvodnje onečišćen propisanim sredstvima u propisanim količinama tako da se daljnjom preradom ne mogu lako otkloniti denaturanti, odnosno da se ne može proizvesti prehrambeno upotrebljiv alkohol. Postupak denaturiranja alkohola može se izvršiti samo u trošarinskom skladištu proizvođača koji je dobio odobrenje nadležnog carinskog ureda za denaturiranje alkohola. Ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta – proizvođač denaturiranog alkohola mora voditi evidenciju o denaturiranju u kojoj mora navesti količinu alkohola i količinu propisanih sredstava koje je koristio za denaturiranje, količinu proizvedenog i otpremljenog denaturiranog alkohola izraženu u litrama čistog alkohola te evidenciju kupaca.

Trošarinsko skladište u kojem će se denaturirati alkohol mora biti opremljeno opremom koja će osigurati denaturiranje alkohola propisanim sredstvima i na propisani način. Stoga je ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta – proizvođač alkohola obavezan u zahtjevu za izdavanje trošarinskog odobrenja navesti i podatke o trgovačkom imenu i količini sredstava koje će koristiti za denaturiranje alkohola te predviđene količine godišnje proizvodnje denaturiranog alkohola izražene u litrama čistog alkohola.

2. Povrat plaćene trošarine

Na alkohol i alkoholna pića koja su puštena u potrošnju u RH i na koje je plaćena trošarina u RH, a naknadno je izvezeno u treću državu, odnosno otpremljeno u drugu državu članicu EU-a, pošiljatelj iz čl. 54. st. 5. ZOT-a, odnosno izvoznik, ostvaruju pravo na povrat plaćene trošarine, sukladno čl. 39. st. 1. t. 2. i st. 2. i 3. ZOT-a i čl. 32. st. 1., 2., 4. i 7. POT-a.

Pravo na povrat plaćene trošarine ima i proizvođač trošarinskih proizvoda koji je trošarinske proizvode na koje je plaćena trošarine upotrijebio u proizvodnju novih trošarinskih proizvoda sukladno čl. 39. st. 1. t.1. ZOT-a i čl. 32. st. 1., 2. i 3. POT-a.

3. Označavanje i prodaja alkohola i alkoholnih pića

Ostala pića dobivena vrenjem iz čl. 64. ZOT-a, međuproizvodi iz čl. 65. ZOT-a i etilni alkohol iz čl. 66. ZOT-a moraju biti označene posebnom markicom Ministarstva financija RH.

Međutim, markicama MF-a trebaju biti označeni samo kada su u pakiranju od 0,25 do 5,00 litara, koji se:

- proizvode ili unose ili uvoze i puštaju u potrošnju u RH;
- otpremaju do mjesta na kojem napuštaju područje Europske unije ili otpremaju u drugu državu članicu ili
- prodaju na brodovima i zrakoplovima za vrijeme plovidbe morem ili za vrijeme leta u treće države ili treća područja te putnicima u pristaništima otvorenim za međunarodni promet koji putuju u treće države ili treća područja uz predočenje ukrajne karte.

Markicom MF-a ne moraju biti označena ostala pića dobivena vrenjem, međuproizvodi i etilni alkohol koje:

- unosi iz druge države članice ili uvozi primatelj iz čl. 35. ZOT-a, a nisu proizvedena u RH;

- je proizveo proizvođač izvan sustava odgode plaćanja trošarine iz čl. 81. ZOT-a i pušteni su u potrošnju u RH te koje se iz jednog trošarinskog skladišta otpremaju u drugo trošarinsko skladište, a namijenjeni su prodaji putnicima u izdvojenim prodajnim mjestima trošarinskih skladišta u zračnim lukama koji putuju u drugu državu članicu, odnosno u treću državu ili treće područje uz predočenje ukrajne karte. Inače kada ih otprema kupcima u RH mora alkoholna pića obilježiti posebnim markicama MF odmah nakon što ih proizvede.

Alkohol i alkoholnog pića koje ne moraju biti označene markica MF-a su:

- proizvodi obuhvaćeni tarifnom oznakom KN 2207 – nedena-turirani etilni alkohol s volumnim udjelom alkohola 80 % ili većim; etilni alkohol i ostali alkoholi, denaturirani, bilo kojega volumnog udjela alkohola;
- proizvodi obuhvaćeni tarifnim oznakama KN 2207 i 2208 s volumnim udjelom alkohola većim od 1,2 % vol. koji su sastavni dio nekog proizvoda razvrstanog u drugo poglavlje Kombinirane nomenklature carinske tarife (npr. parfemi, toaletne vode, vlažne maramice, čokolada i ostali kakao proizvodi, sladoled, proizvodi za uljepšavanje ili šminkanje, pripravci za kosu, pripravci za higijenu usta i zubi, pripravci za brijanje, dezodoransi, površinski aktivni pripravci, za pranje, čišćenje, dezinficijensi, pripravci protiv smrzavanja);
- pivo odnosno proizvodi obuhvaćeni tarifnom oznakom KN 2203 s volumnim udjelom stvarnog alkohola većim od 0,5 % i proizvodi koji su mješavina piva i bezalkoholnih pića obuhvaćeni tarifnom oznakom KN 2206 s volumnim udjelom stvarnog alkohola većim od 0,5 % vol,
- proizvodi definirani Zakonom o vinu (Nar. nov., br. 32/19).

Sukladno Zakonu o vinu, vina koja se stavljaju u promet ne moraju biti označena markicama te Ministarstvo poljoprivrede više ne izdaje rješenja o odobrenju objekta koji udovoljava minimalnim tehničko-tehnoškim uvjetima za proizvodnju i/ili prodaju vina i voćnih vina već moraju ispunjavati sve uvjete koje Zakon o hrani propisuje subjektima u poslovanju hranom.

Posebna markica za označavanje ostalih pića dobivena vrenjem, međuproizvoda i etilnog alkohola ima prvenstveno evidencijsko nadzorno značenje, a sadržava:

- količinsku oznaku (od 0,25 litara do 5 litara)
- numeraciju – broj serije
- tekst Republika Hrvatska Ministarstvo financija i grb RH, i
- slovnju oznaku serije, i to:
 - »D« – za sve proizvode koji se proizvedu i puštaju u potrošnju na području RH, u trenutku puštanja u potrošnju u RH
 - »U« – za sve proizvode uvezene i/ili unesene i puštene u potrošnju u RH, u trenutku puštanja u potrošnju u RH
 - »E« – za sve proizvode koji se izvoze i/ili iznose iz RH, u trenutku otpreme u drugu državu članicu ili do mjesta na kojem napuštaju područje EU-a. Iznimno, proizvodi mogu biti označeni oznakom koju zahtjeva država uvoznica ili druga država članica, odnosno bez oznake, što pošiljatelj mora dokumentirati nadležnom carinskom uredu dokazom o preuzimanju markica ili drugim odgovarajućim dokumentom.
 - »P« za sve proizvode koji se proizvode u RH, a namijenjeni su za pokusnu (probnu) proizvodnju, odnosno probno označavanje.

Proizvođač izvan sustava odgode iz čl. 81. ZOT-a može proizveo koji su namijenjeni izvozu i/ili iznošenju iz RH označiti markicom

MF-a slovne oznake »E« u trenutku otpreme u drugu državu članicu ili do mjesta na kojem napuštaju područje EU-a.

Registrirani primatelj i povremeno registrirani primatelj mogu proizvode označiti markicom MF-a u mjestu primitka trošarinskih proizvoda navedenom u odobrenju za registriranog primatelja, odnosno odobrenju za povremeno registriranog primatelja.

Markica se mora nalijepiti tako da dio markice mora biti zalijepljen preko čepa odnosno zatvarača boce se pri otvaranju boce markica mora oštetiti položaj markice može biti preko čepa (u obliku slova U); do pola čepa (u obliku slova L) te oko čepa. Iznimka su alkoholna pića pakirana u limennoj ambalaži s prstenastim otvaračem kod kojih je iz higijenskih razloga dopušteno lijepiti markice bočno na stranicu limenke. Markicu treba nalijepiti na svaku pojedinu limenku alkoholnog pića sa sadržajem od 0,25 do 5,00 litara bez obzira na način pakiranja limenaka alkoholnog pića u zbirnom pakiranju.

Zahtjev za tiskanje posebnih markica na Obrascu ZT-AL trošarinski obveznici podnose carinskom uredu nadležnom prema svome sjedištu odnosno prebivalištu jednom mjesečno, i to do 5. dana u tekućem mjesecu za slijedeći mjesec. Obrazac ZT-AL tiskan je u Prilogu 26. POT-a. Kod podnošenja zahtjeva potrebno je dokumentirati uplatu naknade za tiskarsku vrijednost markica po ispostavljenom predračunu. Cijena tiskanja markice iznosi 0,018 kn po komadu s uključenim porezom na dodanu vrijednost. Prvi zahtjev za tiskanje, kao i zahtjev za naredni mjesec po kojemu se naručuju dvostruke i više od dvostruke količine iznad prosjeka naručivanih markica u posljednja tri mjeseca, trebaju se podnijeti odnosno naručiti trideset dana prije preuzimanja markica za naredni mjesec. Ovlaštena osoba nadležnog carinskog ureda izdaje markice podnositelju zahtjeva temeljem Potvrde o izdavanju/preuzimanju markica za označavanje alkohola i alkoholnih pića na Obrascu P-AL, koji je tiskan u Prilogu 27 POT-a. Preuzimatelj markica mora ovlaštenoj osobi nadležnog carinskog ureda predati ovlaštenje o preuzimanju markica koje mu je izdao podnositelj zahtjeva i ne smije preuzimati markice izravno od tiskare. Neovlaštena izrada posebnih markica MF i markica za alkoholna pića drugih država članica, trećih država ili trećih teritorija, njihovo neovlašteno tiskanje i posjedovanje te stavljanje u promet smatra se protuzakonitima. Markice koje se ne utroše u razdoblju za koje su naručene vrijede do utroška ili povrata nadležnom carinskom uredu. Koristiti se smiju samo neoštećene markice. Namjerno oštećivanje markica je protuzakonito. Oštećene markice ili one koje se više ne koriste podnositelj zahtjeva obavezan je nalijepiti na poseban arak papira te uz zapisnik predati ovlaštenoj osobi nadležnog carinskog ureda pri narednom podnošenju zahtjeva za tiskanje markica. Markice koje uništi stroj pri lijepljenju, tako da se ne mogu vratiti nadležnom carinskom uredu, podnositelj zahtjeva mora popisati, a zapisnik o popisu uništenih markica predati ovlaštenom djelatniku carinarnice pri narednom podnošenju zahtjeva za tiskanje markica. Ako su obvezniku isporučene neispravne markice od strane nadležnog carinskog ureda, obavezan ih je popisati i odmah dostaviti nadležnom carinskom uredu. Za njih obveznik dobiva u zamjenu ispravne markice. Za neutrošene, oštećene i uništene markice podnositelj zahtjeva za tiskanje markica nemaju pravo na povrat naknade za tiskarsku vrijednost markica. Trošarinski obveznici koji su preuzeli markice, obvezni su do 20. dana u tekućem mjesecu za protekli mjesec dostaviti nadležnom carinskom uredu mjesečno izvješće o preuzetim, utrošenim i vraćenim markicama za označavanje alkohola i alkoholnih pića, za protekli mjesec, na Obrascu MU-AL, koji je tiskan u Prilogu 28 POT-a. Ne dostavljaju za mjesec u kojem nije bilo preuzimanja, utroška ili vraćanja posebnih markica.

Trošarinskim obveznicima i svim drugim pravnim i fizički osobama dozvoljava se prodaja trošarinskih proizvoda na mjestima koje su određena kao tržnice i mjestima gdje se može prigodno trgovati (sajmovi, izložbe, priredbe, manifestacije i slično) te na drugim mjestima odnosno otvorenim mjestima, samo ako su ispunjeni uvjeti propisani posebnim propisima u odnosu na obavljanje djelatnosti trgovine, izdavanje računa, kao i uvjeti propisani posebnim propisima koji se na bilo koji način odnose na trošarinske proizvode. Navedeno znači da osobe koje prodaju trošarinske proizvode na tim mjestima moraju ispunjavati uvjete propisane posebnim propisima kako slijedi: biti registrirani za djelatnost trgovine odnosno za obavljanje kupnje i prodaje robe sukladno uvjetima propisanim Zakonom o trgovini (Nar. nov., br. 87/08 do 30/14) i propisima donesenim na temelju Zakona o trgovini; obavljanje neregistrirane djelatnosti je zabranjeno sukladno odredbama Zakona o zabrani i sprječavanju obavljanja neregistrirane djelatnosti (Nar. nov., br. 61/11); obveza izdavanja računa provodi se sukladno odredbama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13 do 106/18) i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13 do 1/19) te odredbama Općeg poreznog zakona (Nar. nov., br. 115/16 i 106/18); prodaja robe za gotovinu i provedba postupka fiskalizacije propisana je Zakonom o fiskalizaciji u prometu gotovinom (Nar. nov., br. 133/12 do 106/18); Zakonom o poljoprivredi (Nar. nov., br. 149/09 do 120/12) propisano je tko može prodavati vlastite poljoprivredne proizvode i što se smatra poljoprivrednim proizvodima; Zakona o ograničavanju uporabe duhanskih proizvoda (Nar. nov., br. 45/17); ZOT-a i POT-a između ostaloga propisane su obveze u vezi prijave djelatnosti i registracije trošarinskih obveznika kao i označavanja i stavljanja u promet alkohola i alkoholnih pića i duhanskih prerađevina.

Iako trošarinskim propisima nije propisana obveza iskazivanja trošarine na računima prodaje, nema zapreke za iskazivanje trošarine na izlaznim računima prodaje kojima se fakturira trošarinski proizvod.

Detaljnije informacije o prodaji trošarinskih proizvoda i proizvoda koji podliježu posebnim porezima na tržnicama i mjestima prigodne prodaje dostupne su na internetskim stranicama Carinske uprave, pod linkom https://carina.gov.hr/trosarinsko-postupanje/dodatne-informacije-o-trosarinama-i-posebnim-porezima/prodaja-trosarinskih-proizvoda-i-proizvoda-koji-podlijezu-posebnim-porezima-na-trznicama-i-mjestima-prigodne-prodaje/3145oznacava_osebom-markicom_Ministarstva_financija

Kod stavljanja u promet pivo mora odgovarati proizvođačkoj specifikaciji i deklaraciji otisnutom na etiketi te uvjetima propisanim posebnim propisima o pivu.

U nastavku dajemo mišljenja Carinske uprave vezano na označavanje alkohola i alkoholnih pića koja su dostavljena pronositeljima upita, a koji su od značaja za praksu i praktično postupanje trošarinskih obveznika koja su dana u aktima pod:

- klasom: 410-19/15-05/3883 od 19.2.2015. na pitanje je li alkoholna pića u bocama zapremnine 0,2 l, koje su dizajnirane na način da se mogu zajedno povezati te ih na tržište stavljati u paketu kao jedan proizvod sa tri pića (tzv. tris) moraju biti označena markicama MF, dan je odgovor da buduće jaka alkohola pića punite u pakiranju zapremnine 0,2 l niste u obvezi označiti ih markicama MF za obilježavanje alkohola i alkoholnih pića.
- klasom: 410-19/13-05/77 od 14.11.2013. na pitanje je li alkoholna pića (liker i rakija) pakirana u bocama zapremnine 0,1 i 0,2 litre moraju biti označena markicama MF, dan je odgovor da predmetna alkohola pića nisu predmet obilježavanja marki-



cama MF, već samo onda kada su u pakiranju od 0,25 do 5,00 litara.

- klasom: 410-19/13-05/9 od 5.2.2013. na pitanje moraju li alkoholna pića biti označena markicama MF kada se ista uvoze i puštaju u potrošnju u RH, dan je odgovor u kojem se navodi da alkoholna pića koja se uvoze i ne stavljaju u sustav odgode plaćanja trošarine moraju biti označena markicama MF u trenutku kada se provodi postupak puštanja robe u slobodan promet u RH.
- klasom: 413-19/12-14/254 od 28. 5. 2012. dano je mišljenje vezano na označavanje specijaliziranog aromatiziranog vina vermut, koji se sastoji od vina s dodatnim biljnim tvarima ili aromom razvrstanog u tarifni broj KN 2205. Prema ZOT-u isti se ne može smatrati vinom, niti ostalim pićima dobivenim vrenjem osim piva i vina, obzirom da sav alkohol u vermutu nije nastao vrenjem (vrši se „pojačanje“ dodavanjem alkohola), već međuproizvodom. Obzirom da je specijalizirano aromatizirano vino vermut definirano Zakonom o vinu, isto ne podliježe obvezi označavanje posebnim markicama MF.
- klasom: 410-19/11-05/36 od 8.6.2011. dano je mišljenje kako postupiti glede označavanja alkoholnih pića markicama MF u slučaju kada trgovac kupuje alkoholna pića od raznih hrvatskih proizvođača (proizvedenih u RH) koja su u trenutku nabave označena markicama MF te ih potom izvoziti. Ako tako označena alkoholna pića namjeravate izvoziti dužni ste nadležnom carinskom uredu podnijeti zahtjev za tiskanje posebnih markica na Obrascu ZT-AL i to markice za izvoz. Prilikom stavljanja predmetne robe u postupak izvoza nije potrebno skidati markicu već je potrebno ista alkoholna pića obilježiti i markicama MF za izvoz. Propisano je i izvješćivanje o preuzetom, utrošenim i vraćenim markicama za označavanje alkohola i alkoholnih pića, na obrascu MU-AL. Trgovac koji nabavlja alkohol i alkoholna pića za koje je u domaćem prometu plaćena trošarina, te ista izvozi, može ostvariti pravo na povrat plaćena trošarine.
- klasom: 410-19/09-05/51 od 11.1.2010. vezano za izvoz alkoholnih pića bez markica u BiH, Makedoniju, Srbiju i Kosovo navodi se da iznimno alkohol i alkoholna pića mogu biti obilježeni oznakom koju zahtjeva zemlja uvoznica, odnosno bez oznake, što izvoznik mora dokumentirati nadležnom carinskom uredu dokazom o preuzimanju markica ili drugim odgovarajućim dokumentom. Kod izvoza alkoholnih pića bez oznake odnosno s oznakom koju zahtjeva zemlja uvoznica, tvrtka izvoznik mora nadležnom carinskom uredu prema sjedištu podnijeti zamolbu za izdavanje mišljenja za izvoz alkoholnih pića bez označavanja markicama MF, odnosno s oznakom koju zahtjeva zemlja uvoznika. Tvrtka izvoznik dužna je navedeno dokumentirati izjavom inozemnog kupca da nisu potrebne nikakve oznake odnosno markice za označavanje alkoholnih pića koja se uvoze iz RH, odnosno dokazom o preuzimanju markica ili na zahtjev nadležnog carinskog ureda drugim odgovarajućim dokumentom. Tvrtka izvoznik obvezna je nadležnom carinskom uredu nakon konačnog izvoza za tekuću godinu, dostaviti izvješće koje treba sadržavati specifikaciju izvezenih količina pića, broj JCD-a za izvoz i poziv na broj akta nadležnog carinskog ureda kojim je izvoz odobren.
- klasom: 410-19/09-05/48 od 14. 1. 2010. na pitanje da li je potrebno medovinu i medicu, koji se toče iz inox bačvi zapremine 30-50 litara direktno u čaše označiti markicama MF, navedeno je da alkohol i alkoholna pića u pakiranju od 0,25

do 5,00 litara moraju označiti markicama MF, a obzirom da se isti toče iz inox bačvi zapremine 30-50 litara, direktno u čaše, navedene proizvode u takvom pakiranju ne treba označavati markicama MF.

5. Kretanje alkohola i alkoholnih pića

Alkohol i alkoholna pića mogu se u komercijalne svrhe između država članica EU kretati:

- u sustavu odgode plaćanja trošarine uz korištenje Sustava kontrole kretanja trošarinskih proizvoda – EMCS sustava, pri čemu je temeljni dokument elektronički trošarinski dokument (u daljnjem tekstu: e-TD), te
- sa plaćenom trošarinom (kretanja izvan sustava odgode plaćanja trošarine odnosno kretanje trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju između država članica EU), pri čemu je temeljni dokument pojednostavnjeni papirnati prateći trošarinski dokument (PPTD).

Prilikom donošenja poslovne odluke gospodarstvenik mora, između ostalog, odlučiti u kojem trošarinskom statusu žele poslovati odnosno mora znati odabrati način poslovanja s trošarinskim proizvodima (u sustavu odgode plaćanja trošarine ili izvan sustava odgode plaćanja trošarine).

Primati trošarinske proizvode u sustavu odgode plaćanja trošarine iz druge države članice EU mogu trošarinski obveznici u RH koji su ishodili kod nadležnog carinsko ureda trošarinski status ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta, registriranog primatelja ili povremeno registriranog primatelja. Primati trošarinske proizvode u sustavu odgode plaćanja trošarine u drugoj državi članici EU mogu osobe koje su ishodile trošarinski status ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta, registriranog primatelja i povremeno registriranog primatelja prema zakonodavstvu države članice EU u kojoj imaju sjedište odnosno prebivalište.

Otpremati trošarinske proizvode u sustavu odgode plaćanja trošarine iz RH u drugu državu članicu EU mogu trošarinski obveznici u RH koji imaju trošarinski status ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta ili registriranog pošiljatelja.

Otpremati trošarinske proizvode u sustavu odgode plaćanja trošarine u drugoj državi članici EU mogu osobe koje su ishodile trošarinski status ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta i registriranog pošiljatelja prema zakonodavstvu države članice EU u kojoj imaju sjedište odnosno prebivalište.

Primati i otpremati trošarinske proizvode na teritoriju RH u sustavu odgode plaćanja trošarine mogu trošarinski obveznici u RH koji imaju status ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta. Primati trošarinske proizvode u sustavu odgode plaćanja trošarine na teritoriju RH mogu i oslobođeni korisnici trošarinskih proizvoda od ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta.

Uvoznik koji ima status ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta ili oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda može nakon završenog postupka puštanja robe u slobodan promet na teritoriju RH otpremiti trošarinske proizvode u sustavu odgode plaćanja trošarine u trošarinsko skladište ili pogon oslobođenog korisnika trošarinski proizvoda.

Kretanje (otprema) trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine dozvoljena je samo uz primjenu elektroničkog trošarinskog dokumenta (u daljnjem tekstu: e-TD) koji se podnosi elektroničkim putem u EMCS sustavu. Tijekom kretanja trošarinske proizvode prati tiskana inačica e-TD-a ili komercijalni dokument koji sadrži jedinstvenu referentnu oznaku (JRO). Detaljnije informacije o načinu



korištenja EMCS sustava dostupne su na web stranicama Carinske uprave: <https://carina.gov.hr/istaknute-teme/e-carina/emcs/2478>

Trošarinski obveznik koji može primiti trošarinske proizvode s plaćenom trošarinom je primatelj iz čl. 6. st. t. 4. ZOT-a koji prima trošarinske proizvode s plaćenom trošarinom obzirom su isti već pušteni u potrošnju u drugoj državi članici EU te iste drži u komercijalne svrhe na teritoriju RH radi isporuke ili radi potrošnje te strani prodavatelj / njegov porezni zastupnik kod prodaje na daljinu iz čl. 6. st. 1. t. 5. ZOT-a.

Kretanje trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju u jednoj državi članici EU odnosno na koje je obračunata i plaćena trošarina u jednoj od država članica EU, a koji se otpremaju u komercijalne svrhe u drugu državu članicu EU dozvoljeno je uz PPTD (eng. SAAD – Simplified Administrative Accompanying Document).

Umjesto PPTD-a može se koristiti komercijalni dokument (npr. faktura, tovarni list, dostavnica i slično) pod uvjetom da sadrži iste podatke kao i PPTD, da vrsta podataka utvrđena brojem odgovara povezanom broju polja u PPTD-u i da sadrži oznaku "Pojednostavljeni prateći dokument (trošarinski proizvod) za svrhe poreznog nadzora". Propisani dokument mora pratiti pošiljku tijekom cijelog kretanja i u okviru provedbe nadzora (kontrola tijekom kretanja) mora se predložiti nadležnim tijelima države članice koje to zahtijevaju.

Također, PPTD je obavezan i u slučaju otpreme potpuno denaturiranog alkohola, pri čemu pošiljatelj odnosno primatelj u RH nije u obvezi obavještavati nadležni carinski ured o otpremi odnosno primitku potpuno denaturiranog alkohola. Valja istaknuti da trošarinski proizvodi koji su već pušteni u potrošnju u određenoj državi članici EU, ali su određeni ili namijenjeni za komercijalne svrhe u drugoj državi članici EU, trošarinska obveza ponovno nastaje sukladno propisima države članice odredišta EU, a što dovodi do povrata trošarine koja je već plaćena u državi članici otpreme EU.

5.1. Kretanje alkohola i alkoholnih pića s plaćenom trošarinom

Alkohol i alkoholno piće koji je pušteno u potrošnju u jednoj državi članici EU odnosno na koje je obračunata i plaćena trošarina u jednoj od država članica EU, a koji se otpremaju u komercijalne svrhe u drugu državu članicu EU u kojoj trošarinska obveza ponovno nastaje sukladno propisima države članice odredišta EU, kreću se izvan sustava odgode plaćanja trošarine tzv. kretanje s plaćenom trošarinom.

Temeljni dokument koji mora pratiti pošiljku je propisani trošarinski dokument, najčešće pojednostavljeni papirni prateći trošarinski dokument (dalje: PPTD - eng. SAAD), koji pošiljatelj iz druge države članice EU izdaje u skladu s važećim zakonodavstvom države članice otpreme.

Umjesto PPTD-a pošiljku može pratiti komercijalni dokument (npr. faktura, tovarni list, dostavnica i slično) pod uvjetom da sadrži iste podatke kao i PPTD, da vrsta podataka utvrđena brojem odgovara povezanom broju polja u PPTD-u i da sadrži oznaku "Pojednostavljeni prateći dokument (trošarinski proizvod) za svrhe poreznog nadzora". Propisani dokumenti moraju pratiti pošiljku tijekom cijelog kretanja i koji se na zahtjev mora predložiti nadležnim tijelima u okviru provedbe nadzora (kontrola tijekom kretanja).

PPTD ispostavlja pošiljatelj vina u tri primjerka i to:

- 1) prvi primjerak zadržava pošiljatelj,
- 2) drugi primjerak prati kretanje trošarinskih proizvoda te ga zadržava primatelj,
- 3) treći primjerak prati kretanje trošarinskih proizvoda te ga primatelj s potvrdom o primitku pošiljke vraća pošiljatelju.

5.1.1. Otprema alkohola i alkoholnih pića (puštenih u potrošnju u RH) iz RH u drugu državu članicu EU

Kada pošiljatelj alkohola i alkoholnih pića puštenog u potrošnju u RH otprema alkohol i alkoholno piće u drugu državu članicu EU dužan je:

- zatražiti od primatelja u državi članici odredišta EU dokaz da su obveze prema nadležnom tijelu države članice odredišta EU ispunjene (npr. presliku ovjerene obavijesti ili izjave ili odobrenja). Naime prije namjeravane otpreme mora se osigurati da nadležno tijelo države članice odredišta EU bude informirano o namjeravanoj isporuci, a što uključuje i osiguranje plaćanja trošarine. U pravilu primatelj u državi članici odredišta EU prije otpreme obavještava svoje nadležno tijelo o namjeravanom primitku i polaže instrument osiguranja plaćanja trošarine, odnosno plaća trošarinu za pošiljku koju će zaprimiti;
- prije otpreme, odnosno slanja alkohola i alkoholnih pića u drugu državu članicu EU podnijeti nadležnom carinskom uredu u RH na ovjeru obavijest o namjeravanoj otpremi trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju u RH na Obrascu O-OP iz Priloga 21 POT-a koja se podnosi u tri primjerka i mora sadržavati podatke o robi: opis robe, tarifnu oznaku KN i količinu te naziv/ime, adresu i OIB/porezni broj pošiljatelja, odnosno primatelja, mjesto otpreme i mjesto isporuke, kao i predviđeni datum otpreme i isporuke. Obrazac ovjerava i potpisuje odgovorna osoba pošiljatelja. U slučaju bilo kakvih promjena mora bez odlaganja o istome obavijesti nadležni carinski ured (primjerice, pošiljatelj može promijeniti predviđeni datum isporuke, količinu trošarinskih proizvoda i/ili vrstu proizvoda samo ako isti još nisu otpremljeni) i podnijeti novu obavijest.
- ispostaviti PPTD na Obrascu PPTD iz Priloga 19 POT-a. Za sve primjerke papir mora biti bijele boje, formata 210 mm x 297 mm (A4) s najvećim odstupanjem od 5 mm manje ili 8 mm više u pogledu dužine. Mora se pridržavati Upute za popunjavanje PPTD-a, poglavito sljedećeg: dokument popunjava osoba odgovorna za kretanje robe ili netko u njegovo ime; mora biti ispisan tiskanim slovima tako da upisane podatke nije moguće brisati niti ispravljati; svako prazno polje ili polje koje se ne mora popuniti u PPTD-u mora biti precrtano tako da nije moguće ništa dopisivati; brisanje ili prepravljavanje napisanog nije dopušteno; u polje 3 upisuje se ime i adresa nadležnog tijela u državi članici odredišta kojemu je unaprijed najavljeno kretanje; u polje 6 upisuje se referentni broj i datum obavijesti/izjave i/ili odobrenja podnesene nadležnom tijelu države članice odredišta prije početka kretanja; u polje 13 upisuje se ukupan iznos računa s uključenom trošarinom odnosno ako se ne radi o prodaji trošarinskih proizvoda potrebno je upisati njihovu tržišnu vrijednost i staviti napomenu »nije namijenjeno prodaji«. Kretanje je dozvoljeno i uz komercijalni dokument (npr. faktura, tovarni list, dostavnica i slično).

5.1.2. Otprema alkohola i alkoholnih pića (puštenih u potrošnju u RH) iz RH u izvoz

Kretanje alkohola i alkoholnih pića puštenih u potrošnju u RH koja se otpremaju u izvoz popraćeno je uobičajenim komercijalnim ispravama i ispravama propisanim carinskim propisima o izvozu.



5.1.3. Primitak vina u RH puštenih u potrošnju u drugoj državi članici EU

Primatelj odnosno trošarinski obveznik iz čl. 6. st. 1. t. 4. ZOT-a u RH u obvezi je prije svake otpreme alkohola i alkoholnih pića iz druge države članice EU obavijestiti nadležni carinski ured o namjeravanom primitku alkohola i alkoholnih pića na obrascu O-PP i Priloga 20 POT-a. Primjerak obrasca koji je ovjeren i potpisan od strane nadležnog carinskog ureda primatelj u RH prosljeđuje pošiljatelju u drugu državu članicu EU radi predočenja nadležnom tijelu države članice otpreme. Pošiljku alkohola i alkoholnih pića mora pratiti propisani trošarinski dokument, najčešće PPTD, koji pošiljatelj iz druge države članice izdaje u skladu s važećim zakonodavstvom države članice otpreme. Primatelj u RH u obvezi je:

- potvrditi primitak alkohola i alkoholnih pića ovjerom trošarinskog dokumenta (u slučaju kada pošiljku prati PPTD primitak se potvrđuje na 2. i 3. primjerku PPTD-a u polju B),
- omogućiti nadležnom carinskom uredu provjeru primitka alkohola i alkoholnih pića te ovjereni primjerak trošarinskog dokumenta dostaviti nadležnom carinskom uredu na ovjeru,
- vratiti pošiljatelju ovjereni primjerak trošarinskog dokumenta najkasnije 15. dana u mjesecu koji slijedi mjesec u kojem je primio pošiljku iz druge države članice, a jedan primjerak zadržati za svoju evidenciju.

Ako trošarinski obveznik po završetku kretanja utvrdi manjak ili višak vina u obvezi je stvarno zaprimljenu količinu trošarinskih proizvoda upisati u svoju evidenciju.

5.1.4. Otprema vina (puštenih u potrošnju u RH) iz jednog mjesta u RH u drugo mjesto u RH preko teritorija druge države članice EU

Čl. 54. st. 6. ZOT-a propisuje postupanje pošiljatelja i primatelja u RH kada se alkohola i alkoholnih pića pušteno u potrošnju u RH otpremaju iz jednog mjesta u RH u drugo, ali preko teritorija druge države članice EU. Pošiljka se mora kretati prema odgovarajućem planu puta uz PPTD kojega ispostavlja pošiljatelj.

Pošiljatelj mora najaviti otpremu trošarinskih proizvoda nadležnom carinskom uredu u mjestu otpreme putem Obrasca O-OP iz Priloga 21 POT-a i priložiti plan puta prema kojem će se pošiljka kretati.

Primatelj je u obvezi potvrditi primitak trošarinskih proizvoda ovjerom trećeg primjerku PPTD-a i isti vratiti pošiljatelju najkasnije u roku od 5 dana od dana primitka te o tome obavijestiti carinski ured u mjestu odredišta.

5.2. Kretanje alkohola i alkoholnih pića u sustavu odgode plaćanja trošarine

U okviru odobrenja trošarinskim obveznicima (ovlaštenom držatelju trošarinskog skladišta, registriranom pošiljatelju, povremeno registriranom i/ili registriranom primatelju), koji namjeravaju poslovati s alkoholom i alkoholnim pićima u sustavu odgode plaćanja trošarine dodjeljuje se trošarinski broj. U okviru odobrenja za status ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta, trošarinski broj dodjeljuje se i za svako pojedino trošarinsko skladište. Trošarinski broj koji se dodjeljuje poduzetniku prilikom izdavanja odobrenja osnovna je identifikacijska oznaka ovlaštenog poduzetnika (trošarinskog) subjekta temeljem koje je moguće započeti i završiti postupak u EMCS sustavu. Kretanje alkohola i alkoholnih pića u sustavu odgode plaćanja trošarine dozvoljena je samo uz dokument elektronički trošarinski

dokument (u daljnjem tekstu: e-TD) koji se podnosi elektroničkim putem u EMCS sustavu.

Detaljnije informacije o načinu korištenja EMCS sustava dostupne su na web stranicama Carinske uprave: <https://carina.gov.hr/istaknute-teme/e-carina/emcs/2478> e-TD koji sadrži jedinstvenu referentnu oznaku (JRO) je dokument kojim se dokazuje da se u njemu navedene vrste i količine vina kreću u sustavu odgode plaćanja trošarine.

Tijekom kretanja trošarinske proizvode prati tiskana inačica e-TD-a ili komercijalni dokument koji sadrži jedinstvenu referentnu oznaku (JRO), koji se na zahtjev mora predočiti nadležnim tijelima.

Postupanje u slučaju nedostupnosti računalnog sustava CU-a i/ili računalnog sustava pošiljatelja, odnosno primatelja propisano je čl. 52. i 53. ZOT-a u odnosu na početak i završetak kretanja, promjene odredišta ili podnošenja potvrde o primitku/potvrde o izvozu korištenjem rezervnog postupka.

Pošiljatelj (ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta ili registrirani pošiljatelj) koristeći računalni sustav Carinskoj upravi putem EMCS sustava:

- ispostavlja e-TD na način da podnosi nacrt e-TD-a sukladno čl. 48. st. 1. i čl. 49. st. 1. ZOT-a i to najranije sedam dana prije datuma otpreme naznačenog na e-TD-u, a najkasnije na dan otpreme trošarinskih proizvoda. Računalni sustav CU-a vrši elektroničku provjeru podataka u nacrtu e-TD i ako su podaci ispravni dokumentu dodjeljuje JRO, te e-TD s dodijeljenim JRO šalje pošiljatelju kao potvrdu da može početi kretanje u sustavu odgode plaćanja trošarine,
- može otkazati e-TD sve dok trošarinski proizvodi nisu otpremljeni iz trošarinskog skladišta u sustavu odgode plaćanja trošarine ili ako ih odmah nakon završenog carinskog postupka puštanja robe u slobodan promet nije otpremio registrirani pošiljatelj. Pošiljatelj mora ispuniti polja u nacrtu poruke o otkazivanju i podnijeti je računalnom sustavu CU-a, a registrirani pošiljatelj i ispostaviti novi e-TD,
- može tijekom kretanja trošarinski proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine koristeći računalni sustav izmijeniti mjesto odredišta i navesti novo. Pošiljatelj mora ispuniti polja u nacrtu poruke o promjeni odredišta i podnijeti je računalnom sustavu CU-a.

Primatelj (ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta ili registrirani primatelj ili povremeno registrirani primatelj) je u obvezi potvrditi primitak trošarinskih proizvoda pošiljatelju podnošenjem elektroničke Potvrde o primitku putem EMCS sustava odmah, odnosno najkasnije petog radnog dana nakon primitka trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine sukladno čl. 48. st. 6. i čl. 49. st. 5., 6. i 7. ZOT-a.

Ukoliko se uvidom u EMCS sustav utvrdi da u elektroničkoj Potvrdi o primitku nisu naznačeni manjkovi ili viškovi i ako su svi isporučeni trošarinski proizvodi prihvaćeni od strane primatelja smatrati će se da je kretanje pravilno završeno u EMCS sustavu. U slučaju utvrđenog manjka ili viška trošarinskih proizvoda naznačenog u elektroničkoj Potvrdi o primitku, pošiljatelj i primatelj imaju mogućnost dati objašnjenje o nastalom manjku ili višku putem EMCS sustava, a stvarno zaprimljenu količinu vina mora upisati u svoju evidenciju, pa i u slučaju kada se alkohola i alkoholnih pića prima gratis.

Pravila za utvrđivanje pravilnog završetka kretanja trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine kad se otpremaju iz trošarinskog skladišta u mjesto na teritoriju RH na kojem napuštaju teritorij EU odnosno do mjesta na kojem napuštaju teritorij EU -izvoz propisana su čl. 48. st. 7. i čl. 49. st. 8. ZOT-a u kojima se navodi da

kada carinski ured izlaza potvrdi istup trošarinski proizvoda u ECS sustavu u EMCS sustavu se kreira potvrda o izvozu koja se automatski proslijeđuje pošiljatelju (ovlaštenom držatelju trošarinsko skladišta) odnosno EMCS sustavu države članice otpreme.

5.3. Kretanje alkohola i alkoholnih pića u sustavu odgode plaćanja trošarine na teritoriju RH

Alkohol i alkoholna pića se kreće u sustavu odgode plaćanja trošarine putem EMCS sustavu kada se otprema iz:

- jednog trošarinskog skladišta ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta u drugo trošarinsko skladište ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta odnosno iz trošarinskog skladišta ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta u drugo trošarinsko skladište ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta preko teritorija druge države članice EU, uz tiskanu inačicu e-TD-a ili komercijalni dokument koji sadrži JRO,
- trošarinskog skladišta ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta u drugo trošarinsko skladište ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta preko teritorija treće države ili trećeg teritorija odnosno iz trošarinskog skladišta ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta u RH u mjesto na teritoriju RH na kojem alkohol i alkoholna pića napušta teritorij EU (izvoz), uz tiskana inačicu e-TD-a i isprave propisane carinskim propisima.

Iznimno, odstupanje od obveze primjene EMCS sustava, odnosno podnošenja e-TD za kretanje trošarinski proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine na teritoriju RH dozvoljeno je kada se alkohola i alkoholnih pića otprema:

- iz trošarinskog skladišta ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta u pogon oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda i iz pogona oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda u trošarinsko skladište ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta uz prethodnu suglasnost nadležnog carinskog ureda. Kretanje se odvija uz papirnati prateći trošarinski dokument (PTD). PTD prije otpreme ispostavlja pošiljatelj – ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta u četiri primjerka, i to: prvi primjerak pošiljatelj (ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta) zadržava za sebe i svoju evidenciju; drugi, treći i četvrti primjerak prate pošiljku trošarinskih proizvoda do primatelja (oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda) koji provjerava pošiljku i ovjerava prijem pošiljke na svim primjercima te drugi primjerak zadržava za sebe i svoju evidenciju; treći primjerak primatelj (oslobođeni korisnik trošarinskih proizvoda) mora ovjeriti i najkasnije u toku od pet dana od dana primitka trošarinski proizvoda vratiti pošiljatelju (ovlaštenom držatelju trošarinskog skladišta) a četvrti primjerak primatelj (oslobođeni korisnik trošarinskih proizvoda) bez odlaganja dostavlja nadležnom odredišnom carinskom uredu prema lokaciji pogona oslobođenog korisnika. Pošiljatelj koji ne primi ovjereni primjerak PTD-a mora o tome izvjestiti nadležni carinski ured najkasnije deseti dan nakon otpreme trošarinskih proizvoda. Na PTD-u se mogu upisati tri zasebna opisa trošarinskih proizvoda koji moraju pripadati istoj kategoriji trošarinskih proizvoda. Ogledni primjerak s uputom za popunjavanje se nalazi u prilogu 18 POT-a.
- između trošarinskih skladišta istog ovlaštenog držatelja trošarinskih skladišta tzv. Pojednostavnjeni postupak uz uvjet postojanja prethodnog odobrenja nadležnog carinskog ureda navedenog u trošarinskom odobrenju za ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta i za trošarinsko skladište. Prilikom kre-

tanja trošarinskih proizvoda u pojednostavnjenom postupku vino prati trgovačka isprava koja mora sadržavati: oznaku »Pojednostavnjeni postupak kretanja trošarinskih proizvoda«; broj isprave; mjesto i datum otpreme; trošarinski broj skladišta otpreme i skladišta odredišta; vrstu i registracijsku oznaku prijevoznog sredstva; količinu, vrstu i trgovački naziv trošarinskih proizvoda prema tarifnim oznakama Kombinirane nomenklature carinske tarife. Trgovačka isprava izdaje se u tri primjerka, i to prvi primjerak trošarinsko skladište otpreme zadržava za sebe i svoju evidenciju; drugi i treći primjerak prate pošiljku do trošarinskog skladišta odredišta koje provjerava pošiljku i ovjerava prijem te drugi primjerak zadržava za sebe a treći primjerak trošarinsko skladište odredišta vraća trošarinskom skladištu otpreme.

- nakon završenog carinskoga postupka puštanja robe u slobodan promet (uvoz) u RH alkohol i alkoholna pića se odmah unosi u trošarinsko skladište ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta ili pogon oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda. Kretanje alkohola i alkoholnih pića se odvija uz papirnati ispis uvozne carinske deklaracije (UCD) kojega primatelj mora potvrditi tako da na poleđini UCD-a upisuje datum primitka, ime i prezime te potpis odgovorne osobe za rad trošarinskog skladišta/pogona oslobođenog korisnika i ovjerom pečatom. Ovjereni UCD mora vratiti nadležnog carinskom uredu kod kojega je obavljeno uvozno carinjenje u roku od pet dana od dana unosa u trošarinsko skladište ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta ili pogon oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda.

5.3.1. Kretanje alkohola i alkoholnih pića u sustavu odgode plaćanja trošarine između RH i drugih država članica EU

Alkohol i alkoholna pića se kreće u sustavu odgode plaćanja trošarine između RH i drugih država članica EU, uključujući kretanja preko trećih država ili trećih teritorija, uz primjenu EMCS sustava. Tijekom kretanja trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine alkohol i alkoholna pića prati tiskana inačica e-TD-a ili komercijalni dokument koji sadrži JRO.

Ako alkohola i alkoholnih pića u sustavu odgode plaćanja trošarine započinje na teritoriju RH tada je pošiljatelj iz RH (ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta ili registrirani pošiljatelj) u obvezi osigurati tiskanu inačicu e-TD-a ili komercijalni dokument koji sadrži JRO. Pošiljatelj – ovlašteni držatelj trošarinsko skladišta iz trošarinskog skladišta u RH ili registrirani pošiljatelj od mjesta uvoza u RH na mjesto odredišta u drugoj državi članici EU može otpremati alkohol i alkoholna pića u drugu državu članicu EU i to: ovlaštenom držatelju trošarinskog skladišta; registriranom/povremeno registriranom primatelju; osobi čiji je položaj prema zakonodavstvu države članice usporediv s položajem osoba iz čl. 35. st. 1. ZOT-a (npr. diplomatska i konzularna predstavništava, međunarodne organizacije, diplomatsko osoblje, oružane snage država članica NATO-a); do mjesta na kojem trošarinski proizvodi napuštaju teritorij EU-a (izvoz) ukoliko se izvozne formalnosti obavljaju u drugoj državi članici EU.

Ako kretanje alkohola i alkoholnih pića u sustavu odgode plaćanja trošarine započinje na teritoriju druge države članice EU tada uz primjenu EMCS sustava pošiljatelj iz druge države članice EU – ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta iz svoga trošarinskog skladišta ili registrirani pošiljatelj od mjesta uvoza u drugoj državi članici EU može otpremati vino primateljima u RH i to: ovlaštenom držatelju trošarinskog skladišta; registriranom primatelju; povremeno registri-



ranom primatelju; osobama iz čl. 35. st. 1. ZOT-a (izuzeti primatelj); do mjesta na kojem trošarinski proizvodi napuštaju teritorij EU-a (izvoz) ukoliko se izvozne formalnosti obavljaju u carinskom uredu u RH pri čemu je RH država članica izvoza.

6. Posebnosti kretanja vina proizvedenog od strane malog proizvođača vina

6.1. Kretanje vina na teritoriju RH (nacionalno kretanje i izvoz)

Kretanje vina kojeg je proizveo mali proizvođač vina iz čl. 78. ZOT-a na teritoriju RH (nacionalno kretanje) odvija se uz dokumentaciju propisanu Pravilnikom o registru vinograda, obveznim izjavama, pratećim dokumentima, podrumskoj evidenciji i proizvodnom potencijalu (Nar. nov., br. 48/14, 83/14, 147/14, 30/15 i 110/16). Ukoliko se vino prevozi kao otvorena roba (rinfuza) i ukoliko mijenja vlasnika, kretanje se mora odvijati uz prateći dokument/PD za prijevoz vina i drugih proizvoda od grožđa i vina kao otvorene robe (rinfuze) podrijetlom iz RH na teritoriju RH sukladno čl. 11. Pravilnika o registru vinograda, obveznim izjavama, pratećim dokumentima, podrumskoj evidenciji i proizvodnom potencijalu, odnosno uz tzv. vinski dokument. Za izdavanje obrasca pratećeg dokumenta (vinskog dokumenta) nadležna je Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju, odnosno regionalni uredi Agencije u kojem je proizvođač prijavljen u Vinogradarski registar, a na temelju prijavljene količine vina u izjavi o proizvodnji. Svi su obrasci numerirani referentnim brojem (MNV brojem). Prateći dokument vrijedi samo za jednu pošiljku.

Iznimno, sukladno Pravilniku o registru vinograda, obveznim izjavama, pratećim dokumentima, podrumskoj evidenciji i proizvodnom potencijalu, prilikom kretanja unutar RH vina u pretpakovini (originalno zapakiranoga) kao prateći dokumenti mogu se uzeti u obzir podaci sa etikete i komercijalni dokument (otpremnica, račun, interni dokument i sl.) koji prate pošiljku, pri čemu komercijalni dokument mora sadržavati najmanje podatke propisane čl. 14. Pravilnika. Navedeno znači da pošiljku ne mora pratiti vinski dokument.

Također, iznimno, ukoliko se vino u rinfuzi prevozi s jedne lokacije na drugu ne mijenjajući vlasnika ili ukoliko se prevozi u svrhu prerade, skladištenja i punjenja u boce također ne mijenjajući vlasnika, tada se kao prateći dokumenti mogu koristiti komercijalni dokumenti iz čl. 14. navedenog Pravilnika.

Kretanje vina kojeg je proizveo mali proizvođač vina u mjesto na teritoriju RH na kojem napuštaju teritorij EU (izvoz) odvija se uz uobičajene komercijalne isprave, a izvozni postupak se provodi u skladu sa carinskim propisima odnosno sukladno uputi o provedbi izvoznog postupka.

6.2. Otprema vina od malog proizvođača vina iz RH u drugu državu članicu

6.2.1. Otprema u sustavu odgode

Kada mali proizvođač vina iz RH otprema vino u drugu državu članicu u sustavu odgode plaćanja trošarine, primatelju koji u skladu sa zakonodavstvom te države može primiti vino u sustavu odgode plaćanja trošarine ili do mjesta u drugoj državi članici na kojem vino napušta teritorij EU (izvoz u drugoj državi članici), kretanje se odvija:

- uz vinski dokument (čl. 57. st. 1. ZOT-a), a mali proizvođač vina je, u skladu s čl. 44. st. 1. POT-a, u obvezi prije otpreme vina obavijestiti nadležni carinski ured o namjeravanoj otpremi i

to na Obrascu O-OMPV-vinski dokument iz Priloga 22 POT-a. Mali proizvođač vina je također - sukladno Uputi o postupanju u svezi pratećeg dokumenta za prijevoz vina i drugih proizvoda od grožđa i vina podrijetlom iz RH od Ministarstva poljoprivrede (KLASA: 320-14/17-01/08 od 14. ožujka 2017.), odgovoran za vraćanje originala pratećeg dokumenta (vinskog dokumenta) Agenciji za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju, odnosno regionalnom uredu Agencije u kojem je prijavljen u Vinogradarski registar, s time da se to u ovom slučaju ne smatra kao prijava količine u Vinogradarskom registru, već samo kao evidencija o isporučenoj količini vina; odnosno kretanje se, ovisno o poslovnim potrebama malog proizvođača vina, može odvijati:

- uz e-TD, i to na način da nadležni carinski ured, u ime i za račun malog proizvođača vina, podnosi nacrt e-TD-a koristeći EMCS sustav, odnosno iznimno da mali proizvođač vina sam podnosi nacrt e-TD-a koristeći EMCS sustav. U jednom i u drugom slučaju mali proizvođač vina je dužan prethodno ishoditi odobrenje nadležnog carinskog ureda za otpremu vina na jedan od navedenih, propisanih načina. Naime, mali proizvođač vina podnosi Zahtjev za izdavanje odobrenja za otpremu vina s e-TD-om na obrascu Z e-TD-MPV iz Priloga 23 POT-a - papirnati dokument, u kojem je mali proizvođač vina dužan navesti zahtijeva li da nadležni carinski ured, u njegovo ime i za njegov račun (odnosno u ime i za račun tog malog proizvođača vina), podnosi nacrt e-TD-a ili da on u svojstvu malog proizvođača vina samostalno podnosi nacrt e-TD-a koristeći EMCS sustav. Zahtjev za izdavanje odobrenja (papirnati dokument) ovjeren od strane nadležnog carinskog ureda smatra se odobrenjem za otpremu vina u sustavu odgode plaćanja trošarine s e-TD-om primatelju u drugoj državi članici EU ili do mjesta u drugoj državi članici na kojem vino napušta teritorij EU (izvoz). Odobrenje može zatražiti samo osoba koja ima ovlaštenje za rad u statusu malog proizvođača vina.

U situacijama kada je mali proizvođač vina ishodio odobrenje za otpremu vina s e-TD-om na način da nadležni carinski ured, u ime i za račun malog proizvođača vina, podnosi nacrt e-TD-a, u obvezi je najkasnije sedam dana prije planirane otpreme o svakoj otpremi vina podnijeti nadležnom carinskom uredu obavijest o namjeravanoj otpremi vina i dostaviti podatke u skladu s Uredbom Komisije br. 684/2009 (čl. 57. st. 3. ZOT-a). Obavijest i podaci dostavljaju se na obrascu O-OMPV-e-TD iz Priloga 24 POT-a, temeljem kojeg nadležni carinski ured podnosi nacrt e-TD-a putem EMCS sustava za konkretnu pošiljku vina.

Međutim, u situacijama kada je mali proizvođač vina ishodio odobrenje za otpremu vina s e-TD-om na način da samostalno podnosi nacrt e-TD-a, u obvezi je prije otpreme ispuniti uvjete za elektroničku razmjenu podataka o kretanju trošarinskih proizvoda, odnosno registrirati se putem G2B servisa kao korisnik EMCS sustava i u tu svrhu odrediti administratora. Prijava za korištenje usluga e-Carine je preduvjet za korištenje poslovnih sustava Carinske uprave uključujući i EMCS sustav. Detalji o načinu prijave dostupni su na internetskim stranicama Carinske uprave, <https://carina.gov.hr/istaknute-teme/e-carina/g2b-servis/2450>. U svrhu prijave, odnosno registracije trošarinski obveznici su dužni ishoditi odgovarajući pristupni i/ili potpisni certifikat koji izdaje Financijska agencija - FINA, pri čemu ne postoji obveza ishoda potpisnog certifikata ako trošarinski obveznik koristi EMCS web aplikaciju Carinske uprave. Mali proizvođač vina podnosi nacrt – TD-a putem EMCS sustava za otpremu vina u drugu državu članicu (uključujući izvoz) u skladu s općim odredbama za

kretanje u sustavu odgode uz primjenu EMCS sustava i to najranije sedam dana prije datuma otpreme vina naznačenog na e-TD-u, a najkasnije na dan otpreme. U slučaju kada mali proizvođač vina samostalno podnosi nacrt e-TD-a putem EMCS sustava, isti je dužan osigurati tiskanu inačicu e-TD-a ili komercijalni dokument koji sadrži JRO e-TD-a, dok u situacijama kada nadležni carinski ured, u ime i za račun malog proizvođača vina, podnosi nacrt e-TD-a, isti dostavlja tiskanu inačicu e-TD-a malom proizvođaču vina nakon uspješnog podnošenja nacrta e-TD-a putem EMCS sustava.

6.2.2. Otprema izvan sustava odgode

Kada mali proizvođač vina iz RH otprema vino u drugu državu članicu primatelju koji ne posluje u sustavu odgode plaćanja trošarine, kretanje se odvija uz PPTD (pojednostavnjeni papirnati prateći trošarinski dokument iz čl. 54. st. 1. ZOT-a), a mali proizvođač vina je u obvezi osigurati da nadležno tijelo države članice odredišta bude informirano o namjeravanoj isporuci, a što uključuje i osiguranje plaćanja trošarine. U pravilu, primatelj u državi članici odredišta prije otpreme obavještava svoje nadležno tijelo o namjeravanom primitku i polaže instrument osiguranja plaćanja trošarine, odnosno plaća trošarinu za pošiljku koju će zaprimiti. Nakon što je obaviješteno nadležno tijelo države članice odredišta, mali proizvođač vina je u obvezi:

- obavijestiti nadležni carinski ured prije otpreme vina na Obrascu O-OP iz Priloga 21 POT-a,
- ispostaviti PPTD (u polju 6 PPTD-a upisuje se referentni broj i datum obavijesti podnesene nadležnom tijelu države članice odredišta), kojeg dostavlja na uvid nadležnom carinskom uredu uz Obrazac O-OP.

6.3. Primitak u RH vina od malog proizvođača vina iz druge države članice

Kada primatelj u RH namjerava primiti vino od malog proizvođača vina iz druge države članice EU, postupanje primatelja ovisi o tome posluje li mali proizvođač vina u sustavu odgode plaćanja trošarine ili izvan sustava odgode plaćanja trošarine (u kom slučaju se smatra da je vino pušteno u potrošnju u državi članici otpreme).

6.3.1. Primitak u sustavu odgode

Primatelj u RH koji namjerava primiti vino od malog proizvođača vina iz druge države članice koji posluje u sustavu odgode plaćanja trošarine dužan je od nadležnog carinskog ureda ishoditi odobrenje za odgovarajući trošarinski status temeljem kojeg može zaprimiti vino u sustavu odgode plaćanja trošarine iz druge države članice (status ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta ili registriranog primatelja ili povremeno registriranog primatelja).

Ako primatelj u RH koji je ishodio odobrenje za primitak vina u sustavu odgode plaćanja trošarine prima vino iz druge države članice od strane malog proizvođača vina koji posluje u sustavu odgode plaćanja trošarine te koji je, sukladno propisima nadležnog tijela države članice otpreme (primjerice: Austrija, Bugarska, Rumunjska, Češka, Slovačka, Njemačka, Mađarska, Italija), izuzet od obvezujućih zahtjeva iz članka 40.

Direktive Vijeća 2008/118/EZ vezanih uz proizvodnju, skladištenje i kretanje vina u sustavu odgode plaćanja trošarine (kretanje u odgodi bez uporabe EMCS sustava), u obvezi je:

- obavijestiti nadležni carinski ured o primljenim količinama vina u roku od 5 radnih dana od dana primitka putem Obavijesti o primljenim količinama vina od strane malog proizvođača vina na Obrascu O-PMPV iz Priloga 25 POT-a, u kojoj između osta-

log navodi referentni broj – MVV, pratećeg dokumenta (čl.45. st.1. POT-a).

- kretanje se odvija uz vinski dokument.

Međutim, ako primatelj u RH koji je ishodio odobrenje za primitak vina u sustavu odgode plaćanja trošarine prima vino iz druge države članice unije od malog proizvođača vina koji posluje u sustavu odgode plaćanja trošarine, a država članica ne primjenjuje pojednostavnjenja iz članka 40. Direktive Vijeća 2008/118/EZ, odnosno mali proizvođač vina ima ovlaštenje za otpremu vina uz primjenu EMCS sustava (primjerice Slovenija), primatelj u RH u obvezi je potvrditi primitak vina odnosno podnijeti potvrdu o primitku putem EMCS sustava odmah, a najkasnije petog radnog dana nakon primitka vina. Kretanje se u ovom slučaju odvija uz tiskanu inačicu e-TD-a ili komercijalni dokument koji sadrži JRO e-TD-a.

6.3.2. Primitak izvan sustava odgode

Primatelj u RH koji namjerava primiti vino od malog proizvođača vina iz druge države članice koji posluje izvan sustava odgode plaćanja trošarine dužan je od nadležnog carinskog ureda ishoditi odobrenje za status primatelja iz čl. 6. st. 1. t. 4. ZOT-a (primatelj trošarinskih proizvoda s plaćenom trošarinom) temeljem kojeg može zaprimiti vino izvan sustava odgode plaćanja trošarine iz druge države članice.

Ako primatelj u RH koji je ishodio odobrenje za primitak vina izvan sustava odgode plaćanja trošarine prima vino iz druge države članice od malog proizvođača vina koji posluje izvan sustava odgode plaćanja trošarine, u kom slučaju se smatra da je vino pušteno u potrošnju, odnosno da je obračunata trošarina u državi članici otpreme, dužan je:

- obavijestiti nadležni carinski ured o namjeravanom primitku vina putem Obavijesti o namjeravanom primitku trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju u drugoj državi članici, na Obrascu O-PP iz Priloga 20 POT-a, pri čemu se ne zahtjeva polaganje instrumenta osiguranja plaćanja trošarine jer je važeća propisana visina trošarina u iznosu od 0,00 kuna,
- omogućiti nadležnom carinskom uredu provjeru primitka vina te potvrditi primitak vina ovjerom trošarinskog dokumenta (u pravilu PPTD) koji je pošiljatelj izdao u skladu s važećim zakonodavstvom države članice otpreme i vratiti ga pošiljatelju najkasnije 15. dana u mjesecu koji slijedi mjesec u kojem je zaprimljena pošiljka.

7. Posebnosti kretanja etilnog alkohola proizvedenog u maloj destileriji

Ovisno o trošarinskom statusu pošiljatelja, odnosno primatelja etilnog alkohola, etilni alkohol koji je proizvela mala destilerija u komercijalne svrhe može se kretati:

- u sustavu odgode plaćanja trošarine s elektroničkim trošarinskim dokumentom (dalje: e-TD), uz korištenje EMCS sustava, te
- s plaćenom trošarinom (kretanje izvan sustava odgode plaćanja trošarine, odnosno kretanje trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju između država članica EU-a), pri čemu je temeljni dokument pojednostavnjeni papirnati prateći trošarinski dokument (dalje: PPTD).

Posebnosti u vezi s pravilima kretanja etilnog alkohola koji je proizvela mala destilerija propisane su čl. 59., 60. i 61. POT-a.

Neovisno o tome radi li se o nacionalnom ili EU kretanju, pri svakoj isporuci etilnog alkohola proizvedenog od strane male destilerije u



sustavu odgode plaćanja trošarine pošiljatelj iz RH je dužan u nacrtu e-TD-a popuniti, između ostalih obaveznih podataka, polje 17 I Oznaka podrijetla u kojem se navodi sljedeće: „Ovim se potvrđuje da je opisani proizvod proizveden u maloj destileriji.“ te polje 17 n Veličina proizvođača u kojem se navodi godišnja proizvodnja ostvarena u prethodnoj godini u hektolitrima čistog alkohola.

7.1. Primitak etilnog alkohola u RH koji je proizvela mala destilerija iz druge države članice EU-a

Primati etilni alkohol koji je proizvela mala destilerija sa sjedištem u drugoj državi članici EU-a na teritorij RH moguće je:

- u sustavu odgode plaćanja trošarine – ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta/registrirani primatelj/povremeno registrirani primatelj;
- izvan sustava odgode plaćanja trošarine – primatelj iz čl. 6. st. 1. t. 4. ZOT-a.

Trošarinski obveznik koji prima etilni alkohol koji je proizvela mala destilerija sa sjedištem u drugoj državi članici EU-a u svrhu primjene snižene visine trošarine na etilni alkohol mora za svaku pošiljku osigurati ovjereni dokument nadležnog tijela države članice otpreme u kojem se navodi da je etilni alkohol proizvela mala destilerija i da je pravno i ekonomski neovisna od bilo koje druge destilerije te da ne proizvodi etilni alkohol prema licenci. Naprijed navedeni dokument i propisani trošarinski dokument (tiskana inačica e-TD-a ili komercijalni dokument koji sadrži jedinstvenu referentnu oznaku -JRO) moraju pratiti svako daljnje kretanje etilnog alkohola koje je proizvela mala destilerija sa sjedištem u drugoj državi članici na teritoriju Republike

Hrvatske kada se isto kreće u sustavu odgode plaćanja trošarine od jednog ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta – trgovca do drugog ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta – trgovca, odnosno između trošarinskih skladišta istog ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta – trgovca. Dokument služi u svrhu kako bi ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta koji će pustiti etilni alkohol u potrošnju ostvario pravo na primjenu snižene visine trošarine. Trošarinski obveznik koji pušta u potrošnju etilni alkohol koje je proizvela mala destilerija sa sjedištem u drugoj državi članici EU dostavlja kao sastavni dio Obrasca MI-AL i ovjereni dokument nadležnog tijela države članice otpreme.

7.2. Otprema etilnog alkohola koji je proizvela mala destilerija sa sjedištem u RH primatelju u RH

Otpremati odnosno primati etilni alkohol koje je proizvela mala destilerija sa sjedištem u RH moguće je samo u sustavu odgode plaćanja trošarine između ovlaštenih držatelja trošarinskog skladišta u RH - nacionalno kretanje. Ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta – proizvođač etilnog alkohola koji ima odobrenje za proizvodnju u statusu male destilerije mora kod otpreme etilnog alkohola u sustavu odgode plaćanja trošarine ovlaštenom držatelju trošarinskog skladišta – trgovcu (primatelju) u RH dati presliku pisane izjave (ovjerenu od nadležnog carinskog ureda) u kojoj navodi datum verifikacije nadležnog carinskog ureda za poslovanje u statusu male destilerije i primjenu snižene visine trošarine kako bi primatelj ostvario pravo na primjenu snižene visine trošarine na etilni alkohol kada etilni alkohol pušta u potrošnju u RH. Izjava se prethodno podnosi u dva primjerka na ovjeru nadležnom carinskom uredu koji je odobrio proizvodnju u statusu male destilerije te se jedan primjerak izjave vraća ovlašte-

nom držatelju trošarinskog skladišta – proizvođaču a drugi zadržava carinski ured za svoje evidencije. Preslika izjave ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta – proizvođača etilnog alkohola, uz propisani trošarinski dokument (tiskana inačica e-TD-a ili komercijalni dokument koji sadrži jedinstvenu referentnu oznaku -JRO), mora pratiti svako daljnje kretanje etilnog alkohola proizvedenog od strane male destilerije kada se isto kreće u sustavu odgode plaćanja trošarine od jednog ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta do drugog ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta, odnosno između trošarinskih skladišta istog ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta. Izjava služi u svrhu kako bi ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta koji će pustiti etilni alkohol u potrošnju ostvario pravo na primjenu snižene visine trošarine. Primatelj (ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta) koji pušta u potrošnju etilni alkohol koje je proizvela mala destilerija u RH dostavlja kao sastavni dio Obrasca MI-AL i presliku pisane izjavu.

7.3. Uvoz etilnog alkohola koji je proizvela mala destilerija iz treće države u RH (nacionalno kretanje)

Pri uvozu etilnog alkohola koji je proizvela mala destilerija iz treće države u RH (u postupku 40), snižena trošarina na etilni alkohol primijenit će se samo ako je takva odredba sadržana u bilateralnim ili multilateralnim ugovorima između EU-a i treće države. Trošarinski obveznik – uvoznik koji uvozi u RH etilni alkohol koji je proizvela mala destilerija sa sjedištem u trećoj državi, mora pri carinskom postupku puštanja robe u slobodan promet za svaku pošiljku osigurati ovjereni dokument nadležnog tijela treće države u kojem se navodi da je etilni alkohol proizvela mala destilerija i da je pravno i ekonomski neovisna od bilo koje druge destilerije te da ne proizvodi etilni alkohol prema licenci.

Ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta koji odmah nakon završenog carinskog postupka puštanja robe u slobodan promet (u postupku 45) unosi u sustavu odgode plaćanja trošarine u trošarinsko skladište etilni alkohol koji je proizvela mala destilerija iz treće države, dozvoljeno je uz papirnati ispis uvozne carinske deklaracije podnesene u okviru HRAIS-a ili temeljem knjigovodstvenog zapisa kada se primjenjuje pojednostavnjeno deklariranje puštanja robe u slobodan promet te već navedenog ovjerenog dokumenta nadležnog tijela treće države kojeg je dužan osigurati prilikom puštanja etilnog alkohola u potrošnju. Navedeni dokument i propisani trošarinski dokument (tiskana inačica e-TD-a ili komercijalni dokument s jedinstvenom referentnom oznakom - JRO) moraju na teritoriju RH pratiti daljnje kretanje etilnog alkohola koji je proizvela mala destilerija sa sjedištem u trećoj državi, kada se ono kreće u sustavu odgode plaćanja trošarine od jednog ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta do drugog, odnosno između trošarinskih skladišta istog ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta. Dokument služi da bi ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta, koji će pustiti etilni alkohol u potrošnju, ostvario pravo na sniženu visinu trošarine. Trošarinski obveznik koji pušta u potrošnju etilni alkohol koji je proizvela mala destilerija sa sjedištem u trećoj državi dostavlja kao sastavni dio Obrasca MI-AL i presliku pisane izjavu.

7.4. Otprema etilnog alkohola koji je proizvela mala destilerija iz RH u drugu državu članicu EU-a

Pošiljatelj iz RH može otpremati etilni alkohol koji je proizvela mala destilerija u drugu državu članicu EU-a u sustavu odgode plaćanja

trošarine, te s plaćenom trošarinom (izvan sustava odgode plaćanja trošarine).

7.4.1. Otprema etilnog alkohola iz RH u EU u sustavu odgode

Etilni alkohol koji je proizvela mala destilerija iz RH (uz e-TD i presliku pisane izjave koju je ovjerio nadležni carinski ured, u kojoj je navedeno da je etilni alkohol proizvela mala destilerija i da je pravno i ekonomski neovisna od bilo koje druge destilerije te da ne proizvodi etilni alkohol prema licenci) u drugu državu članicu EU-a, u sustavu odgode plaćanja trošarine, a da se namjerava zahtijevati snižena visina trošarine na etilni alkohol može otpremati:

- ovlaštenu držatelja trošarinskog skladišta – proizvođač etilnog alkohola koji ima ovlaštenje za proizvodnju u statusu male destilerije u RH;
- ovlaštenu držatelja trošarinskog skladišta – trgovac koji je nabavio etilni alkohol koje je proizvela mala destilerija.

7.4.2. Otprema etilnog alkohola iz RH u EU s plaćenom trošarinom

Kretanje etilnog alkohola koji je proizvela mala destilerija i koje je pušteno u potrošnju u RH, a koje pošiljatelj iz RH otprema u komercijalne svrhe u drugu državu članicu EU-a u kojoj namjerava zahtijevati sniženu visinu trošarinu na etilni alkohol, odvija se uz:

- PPTD ili komercijalni dokument (npr. faktura, tovarni list, dostavnica i slično), pod uvjetom da sadrži iste podatke kao i PPTD, da podatci utvrđeni brojem odgovaraju povezanom broju polja u PPTD-u i da sadrži oznaku »Pojednostavljeni prateći dokument (trošarinski proizvod) za svrhe poreznog nadzora« Navedeno znači da pošiljatelj u propisanom trošarinskom dokumentu, u polju 14, upisuje sljedeću potvrdu: „Ovim se potvrđuje da je opisani proizvod proizveden u maloj destileriji s godišnjom proizvodnjom ostvarenom u prethodnoj godini od hektolitara čistog alkohola.“, i
- presliku pisane izjave koju je ovjerio nadležni carinski ured i naveo datum verifikacije za poslovanje u statusu male destilerije i primjenu snižene visine trošarine.

8. Posebnosti kretanja piva proizvedenog u maloj nezavisnoj pivovari

Ovisno o trošarinskom statusu pošiljatelja odnosno primatelja piva, pivo proizvedeno od strane male nezavisne pivovare u komercijalne svrhe može se kretati:

- u sustavu odgode plaćanja trošarine uz primjenu elektroničkog trošarinskog dokumenta (dalje: e-TD) uz korištenje EMCS sustava, te
- sa plaćenom trošarinom (kretanje izvan sustava odgode plaćanja trošarine odnosno kretanje trošarinski proizvedenih u potrošnju između država članica EU), pri čemu je temeljni dokument pojednostavljeni papirni prateći trošarinski dokument (dalje: PPTD).

Neovisno o tome radi li se o nacionalnom ili EU kretanju, pri svakoj isporuci piva proizvedenog od strane male nezavisne pivovare u sustavu odgode plaćanja trošarine pošiljatelj iz RH je dužan u nacrtu e-TD-a popuniti, između ostalih obaveznih podataka, polje 17 I Oznaka podrijetla u kojem se navodi sljedeće: „Ovim se potvrđuje da je opisani proizvod proizveden u maloj nezavisnoj pivovari.“ te polje

17 n Veličina proizvođača u kojem se navodi godišnja proizvodnja ostvarena u prethodnoj godini u hektolitrima piva.

Posebnosti u vezi s pravilima kretanja piva proizvedenog od strane male nezavisne pivovare propisane su čl. 59., 60. i 61. POT-a.

8.1. Primitak piva u RH proizvedenog od strane male nezavisne pivovare iz druge države članice EU

Primiti pivo proizvedeno od male nezavisne pivovare sa sjedištem u drugoj državi članici EU na teritorij RH moguće je:

- u sustavu odgode plaćanja trošarine i to: ovlaštenu držatelja trošarinskog skladišta/registrirani primatelj/povremeno registrirani primatelj, te
- izvan sustava odgode plaćanja trošarine i to: primatelj iz čl. 6. st. 1. t. 4. ZOT-a.

Trošarinski obveznik koji prima pivo proizvedeno od male nezavisne pivovare sa sjedištem u drugoj državi članici EU u svrhu primjene snižene visine trošarine na pivo mora osigurati za svaku pošiljku ovjereni dokument nadležnog tijela države članice otpreme u kojem se navodi količina piva koju je mala nezavisna pivovara proizvela u prethodnoj godini i potvrđuje: da je pravno i ekonomski neovisna od bilo koje druge pivovare; da koristi proizvodne (nadzemni i podzemni prostori) i skladišne prostore fizički odvojene od prostora bilo koje druge pivovare u kojoj se proizvodi pivo i da ne proizvodi pivo prema licenci.

Nadalje pošiljatelj može u nacrtu e-TD-a popuniti, između ostalih obaveznih podataka: polje 17 I Oznaka podrijetla u kojem se navodi sljedeće: „Ovim se potvrđuje da je opisani proizvod proizveden u maloj nezavisnoj pivovari.“ i polje 17 n Veličina proizvođača u kojem se navodi godišnja proizvodnja ostvarena u prethodnoj godini u hektolitrima piva. Napominje se da su navedena polja opcionalna odnosno pošiljatelj iz druge države članice EU nije obavezan popunjavati ih.

Naprijed navedeni dokument i propisani trošarinski dokument (tiskana inačica e-TD-a ili komercijalni dokument koji sadrži jedinstvenu referentnu oznaku -JRO) moraju pratiti svako daljnje kretanje piva koje je proizvela mala nezavisna pivovara sa sjedištem u drugoj državi članici na teritoriju RH kada se isto kreće u sustavu odgode plaćanja trošarine od jednog ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta – trgovca do drugog ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta - trgovca, odnosno između trošarinskih skladišta istog ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta - trgovca. Dokument služi u svrhu kako bi ovlaštenu držatelja trošarinskog skladišta koji će pustiti pivo u potrošnju ostvario pravo na primjenu snižene visine trošarine. Trošarinski obveznik koji pušta u potrošnju pivo koje je proizvela mala nezavisna pivovara sa sjedištem u drugoj državi članici EU dostavlja kao sastavni dio Obrasca MI-PI specifikaciju i ovjereni dokument nadležnog tijela države članice otpreme.

8.2. Otprema piva proizvedenog od strane male nezavisne pivovare sa sjedištem u RH primatelju u RH

Otpremati odnosno primiti pivo koje je proizvela mala nezavisna pivovara sa sjedištem u RH moguće je samo u sustavu odgode plaćanja trošarine između ovlaštenih držatelja trošarinskog skladišta u RH - nacionalno kretanje.

Ovlaštenu držatelja trošarinskog skladišta – proizvođač piva koji ima odobrenje za poslovanje u statusu male nezavisne pivovare mora kod otpreme piva u sustavu odgode plaćanja trošarine ovlaštenom



držatelju trošarinskog skladišta – trgovcu (primatelju) u RH dati presliku pisane izjave (ovjerenu od nadležnog carinskog ureda) u kojoj navodi broj i datum odobrenja nadležnog carinskog ureda za poslovanje u statusu male nezavisne pivovare kao i podatak iz odobrenja o godišnjoj proizvodnji piva u hektolitrima kako bi primatelj ostvario pravo na primjenu snižene visine trošarine na pivo kada pivo pušta u potrošnju u RH. Izjava se podnosi u dva primjerka na ovjeru nadležnog carinskog ureda koji je izdao odobrenje za poslovanje u statusu male nezavisne pivovara, od kojih jedan vraća ovlaštenom držatelju trošarinskog skladišta – proizvođaču piva, a drugi zadržava za svoje evidencije. Preslika izjava, uz propisani trošarinski dokument (tiskana inačica e-TD-a ili komercijalni dokument koji sadrži jedinstvenu referentnu oznaku -JRO), mora fizički pratiti kretanje piva.

Preslika izjave ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta – proizvođača piva, uz propisani trošarinski dokument (tiskana inačica e-TD-a ili komercijalni dokument koji sadrži jedinstvenu referentnu oznaku -JRO), mora pratiti svako daljnje kretanje piva proizvedenog od strane male nezavisne pivovare kada se isto kreće u sustavu odgode plaćanja trošarine od jednog ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta do drugog ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta, odnosno između trošarinskih skladišta istog ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta.

Izjava služi u svrhu kako bi ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta koji će pustiti pivo u potrošnju ostvario pravo na primjenu snižene visine trošarine. Primatelj (ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta) koji pušta u potrošnju pivo koje je proizvela mala nezavisna pivovara u RH dostavlja kao sastavni dio Obrasca MI-PI specifikaciju i presliku izjave.

8.3. Uvoz piva proizvedenog od strane male nezavisne pivovare iz treće države u RH (nacionalno kretanje)

Pri uvozu piva proizvedenog od strane male nezavisne pivovare iz treće države u RH (u postupku 40), snižena visina trošarine na pivo primijeniti će se samo ako je takva odredba sadržana u bilateralnim ili multilateralim ugovorima između EU i treće države. Trošarinski obveznik - uvoznik koji uvozi u RH pivo proizvedeno od male nezavisne pivovare sa sjedištem u trećoj državi, mora pri carinskom postupku puštanja robe u slobodan promet osigurati za svaku pošiljku ovjereni dokument nadležnog tijela treće države u kojem se navodi količina piva koju je mala nezavisna pivovara proizvela u prethodnoj godini i potvrđuje: da je pravno i ekonomski neovisna od bilo koje druge pivovare; da koristi proizvodne (nadzemni i podzemni prostori) i skladišne prostore fizički odvojene od prostora bilo koje druge pivovare u kojoj se proizvodi pivo i da ne proizvodi pivo prema licenci.

Ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta koji je odmah nakon završenog carinskog postupka puštanja robe u slobodan promet (u postupku 45 ili 07) unosi pivo proizvedeno od strane male nezavisne pivovare iz treće države u sustavu odgode plaćanja trošarine u trošarinsko skladište, uz primjerak papirnato ispisa uvozne carinske deklaracije podnesene u okviru HRAIS-a ili temeljem knjigovodstvenog zapisa kada se primjenjuje pojednostavnjeno deklariranje postupak puštanja robe u slobodan promet, dužan je prilikom puštanja piva u potrošnju osigurati naprijed navedeni ovjereni dokument nadležnog tijela treće države. Naprijed navedeni dokument i propisani trošarinski dokument (tiskana inačica e-TD-a ili komercijalni dokument koji sadrži jedinstvenu referentnu oznaku -JRO) moraju pratiti svako daljnje kretanje piva koje je proizvela mala nezavisna pivovara sa sjedištem u trećoj državi na teritoriju RH kada se isto kreće u sustavu odgode plaćanja trošarine od jednog ovlaštenog držatelja

trošarinskog skladišta do drugog ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta, odnosno između trošarinskih skladišta istog ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta. Dokument služi u svrhu kako bi ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta koji će pustiti pivo u potrošnju ostvario pravo na primjenu snižene visine trošarine. Trošarinski obveznik koji pušta u potrošnju pivo koje je proizvela mala nezavisna pivovara sa sjedištem u trećoj državi dostavlja kao sastavni dio Obrasca MI-PI specifikaciju i ovjereni dokument nadležnog tijela sa sjedištem u trećoj državi.

8.4. Otprema piva proizvedenog od strane male nezavisne pivovare iz RH u drugu državu članicu EU

Pošiljatelj iz RH može otpremati pivo proizvedeno od strane male nezavisne pivovare u drugu državu članicu EU u sustavu odgode plaćanja trošarine, te sa plaćenom trošarinom (izvan sustava odgode plaćanja trošarine).

8.4.1. Otprema piva u sustavu odgode iz RH u EU

Otpremati pivo koje je proizvela mala nezavisna pivovara iz RH (uz e-TD i presliku pisane izjave ovjerene od nadležnog carinskog ureda u kojoj je naveo broj i datum odobrenja nadležnog carinskog ureda za poslovanje u statusu male nezavisne pivovare kao i podatak iz odobrenja o godišnjoj proizvodnji piva u hektolitrima) u drugu državu članicu EU u sustavu odgode plaćanja trošarine u kojoj se namjerava zahtijevati snižena visina trošarine na pivo može:

- ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta – proizvođač piva koji ima odobrenje za poslovanje u statusu male nezavisne pivovare u RH
- ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta - trgovac koji je nabavio pivo koje je proizvela mala nezavisna pivovara.

8.4.2. Otprema piva sa plaćenom trošarinom iz RH u EU

Kretanje piva koje je proizvela mala nezavisna pivovara i koje je pušteno u potrošnju u RH te koje pošiljatelj iz RH otprema u komercijalne svrhe u drugu državu članicu EU u kojoj se namjerava zahtijevati snižena visina trošarine na pivo, odvija se uz:

- PPTD ili komercijalni dokument (npr. faktura, tovarni list, dostavnica i slično) pod uvjetom da sadrži iste podatke kao i PPTD, da vrsta podataka utvrđena brojem odgovara povezanom broju polja u PPTD-u i da sadrži oznaku "Pojednostavljeni prateći dokument (trošarinski proizvod) za svrhe poreznog nadzora" i
- presliku pisane izjave ovjerenu od nadležnog carinskog ureda u kojoj je naveo broj i datum odobrenja nadležnog carinskog ureda za poslovanje u statusu male nezavisne pivovare kao i podatak iz odobrenja o godišnjoj proizvodnji piva u hektolitrima.

Pošiljatelj je dužan u polju 14 PPTD upisati sljedeću potvrdu: „Ovim se potvrđuje da je opisani proizvod proizveden u maloj nezavisnoj pivovari s godišnjom proizvodnjom ostvarenom u prethodnoj godini od hektolitara piva.“

9. Prodaja na daljinu

Kretanje alkohola i alkoholnog pića puštenog u potrošnju u jednoj državi članici EU te potom kupljenih od osobe u drugoj državi članici EU koja nije ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta ili registrirani primatelj i ne obavlja registriranu djelatnost (prodaja krajnjem potro-

šaču za osobne potrebe), a prodavatelj ili netko za njegov račun ih neposredno ili posredno otprema ili prevozi primatelju u drugu državu članicu EU u kojoj nastaje obveza obračuna trošarine, smatra se prodajom na daljinu (uključuje Internet prodaju).

Za kretanja kod prodaje na daljinu nisu propisani standardizirani prateći trošarinski dokumenti. Preporuča se da komercijalni dokument koji će pratiti pošiljku sadrži sve potrebne podatke u skladu s važećim zakonodavstvom države članice otpreme.

Prodavatelj iz druge države članice EU u obvezi je podnijeti prijavu za upis u registar trošarinskih obveznika najkasnije 8 dana prije namjeravane otpreme trošarinskih proizvoda iz druge države članice i ishoditi ovlaštenje za poslovanje. Prodavatelj iz druge države članice može u RH imenovati poreznog zastupnika da u njegovo ime i za njegov račun u RH izvršava obveze i ostvaruje prava. U tome slučaju osoba koja namjerava poslovati u statusu poreznog zastupnika za prodaju na daljinu dužna je podnijeti prijavu za upis u registar trošarinskih obveznika, kao i ishoditi odobrenje nadležnog carinskog ureda za poslovanje u tom statusu.

Strani prodavatelj odnosno njegov porezni zastupnik za prodaju na daljinu iz čl. 6. st. 1. t. 5. ZOT-a u obvezi je prije otpreme alkohola i alkoholnog pića iz druge države članice EU nadležnom carinskom uredu u RH podnijeti obavijestiti o namjeravanom primitku trošarinskih proizvoda putem Obrasca O-PP iz Priloga 20 POT.

Prodavatelja iz RH koji otprema alkohola i alkoholnog pića u drugu državu članicu EU obvezan je prije Otpreme alkohola i alkoholnog pića iz RH nadležnom carinskom uredu prema sjedištu odnosno prebivalištu dostaviti dokaze iz kojih je vidljivo da je osigurano plaćanje trošarine i da su ispunjeni propisani uvjeti za plaćanje trošarine u državi članici odredišta EU odnosno podnijeti Obavijest o namjeravanoj otpremi alkohola i alkoholnog pića putem Obrasca O-OP iz Priloga 21 POT-a.

10. Kretanja alkohola i alkoholnog pića unutar eu-a radi izložbi, promocija, prezentacija ili degustacije na sajmovima

Kretanje unutar EU alkohola i alkoholnog pića namijenjenih izlaganju/prodaji/degustaciji na sajmovima/izložbama i sličnim događanjima (u daljnjem tekstu: sajam) mora se odvijati: u sustavu odgode plaćanja trošarine (e-TD) ili s plaćenom trošarinom (PPTD), a isto poglavito ovisi u statusu robe, odnosno o tome radi li se o vinu koje

je već pušteno u potrošnju u državi članici iz koje se otpremaju ili se nalaze u sustavu odgode plaćanja trošarine. Pri tome se posebno ukazuje na obvezu postojanja fizičke ili pravne osobe koja je primatelj trošarinskih proizvoda i koja je u državi članici u kojoj će se sajam održati registrirana za potrebe trošarine i PDV-a (primjerice organizator sajma, izlagač ili druga osoba).

Opće je pravilo da svi trošarinski proizvodi koji se prodaju ili degustiraju na sajmovima moraju biti pušteni u potrošnju (nastaje obveza obračuna i plaćanja trošarine i PDV-a) u državi članici u kojoj se takvo događanje održava.

Otprema alkohola i alkoholnog pića iz RH u drugu državu članicu EU u kojoj će se održati sajam, ovisno o statusu robe, moguća je:

- u sustavu odgode plaćanja trošarine (uz e-TD), što podrazumijeva da primjerice organizator sajma ili primatelj u toj državi članici ima odobrenje za zaprimanje trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine ili
- s plaćenom trošarinom (uz PPTD), uz obvezu pošiljatelja da ispunji uvjete iz čl. 54. ZOT-a,

pri čemu postupanje sa trošarinskim proizvodima ovisi poglavito o procedurama propisanim u državi članici odredišta u kojoj će se održati sajam i mora biti u skladu s istima u odnosu na modalitete isporuke na sajam, mogućnost prodaje i ostale obveze koje proizlaze iz trošarinskog zakonodavstva kao i propisa o porezu na dodanu vrijednost te države članice.

Otprema alkohola i alkoholnog pića iz druge države članice EU na sajam u RH, ovisno o statusu robe, moguća je na jedan od sljedećih načina:

- u sustavu odgode plaćanja trošarine:
 - ovlaštenom držatelju trošarinskog skladišta, te potom puštena u potrošnju u RH (što podrazumijeva obračun trošarine i PDV-a) i otpremljena na sajam (adresu mjesta održavanja sajma);
 - registriranom primatelju/povremeno registriranom primatelju, u kojoj situaciji obračun svih davanja (trošarine i PDV-a) nastaje već u trenutku zaprimanja trošarinskih proizvoda na teritoriju RH.
- s plaćenom trošarinom i to osobi koja je ishodila status primatelja iz čl. 6. st. 1. t. 4. ZOT-a, u kojoj situaciji obračun svih davanja (trošarine i PDV-a) nastaje već u trenutku zaprimanja alkohola i alkoholnog pića, a primatelj je u obvezi ispuniti uvjete iz čl. 54. st. 7. i 8. ZOT-a i članka 43. POT-a.

Bilješke



Kriteriji razlikovanja dnevnice za rad na terenu i dnevnice za službena putovanja

Ivan Vidas, struč. spec. oec.

Dnevnice za službeni put kao i dnevnice za rad na terenu definirane su samo djelomično Pravilnikom o porezu na dohodak. Pravo radnika na dnevnice za rad na terenu te dnevnice za službena putovanja u zemlji i inozemstvu, ne predstavljaju prava radnika koja proizlaze iz Zakona o radu već se ista utvrđuju drugim izvorima radnog prava kao npr. kolektivnim ugovorima, pravilnicima o radu, ugovorom o radu ili pak autonomnom odlukom poslodavca o pravima i isplata dnevnica. S obzirom da nema detaljno opisanih razlika koje bi proizlazile iz zakonskih okvira, poslodavac može u svojim aktima (Pravilniku, Kolektivnom ugovoru) ili putem ugovora o radu pobliže definirati navedena prava. Autor u članku daje pregled osnovnih razlika odnosno kriterija razlikovanja navedenih dnevnica, porezni tretman istih te pojašnjava na koji način se prava na dnevnice reguliraju.

1. Uvod

Zakonom o radu¹ nije uređeno pravo radnika na dnevnice za rad na terenu kao ni dnevnice za službena putovanja, već se isto utvrđuje kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu, ugovorom o radu ili odlukom poslodavca o isplati. U slučaju da pravo radnika na dnevnice nije utvrđeno nekim od izvora radnog prava, radnik to pravo niti ne ostvaruje, odnosno isto ovisi isključivo o odluci samog poslodavca. Potrebno je napomenuti da u slučaju ako je neko pravo iz radnog odnosa različito uređeno kolektivnim ugovorom, ugovorom o radu, pravilnikom o radu, sporazumom sklopljenim između radničkog vijeća i poslodavca ili zakonom, primjenjuje se za radnika najpovoljnije pravo.

Ukoliko poslodavca ne obvezuje niti jedan izvor radnog prava, on može sam donijeti autonomnu odluku o isplati dnevnice za rad na terenu ili dnevnice za službeno putovanje. Ipak, valja naglasiti da ako je pravo na isplatu dnevnica u izvorima radnog prava uređeno u iznosu koji je veći od neoporezivog iznosa sukladno Pravilniku o porezu na dohodak² tada je poslodavac radniku dužan omogućiti korištenje

toga prava u punom iznosu, a razlika iznosa između iznosa iskorištenog prava u odnosu na propisane neoporezive iznose smatra se primitkom od nesamostalnog rada radnika i podliježe obvezi obračuna i uplate propisanih obveza za javna davanja. Drugim riječima, razlika iznad neoporezivog djela tretira se kao plaća.

Kao što smo ranije već naglasili, izvorima radnog prava utvrđena su materijalna prava radnika, uključujući i prava na isplate dnevnica za rad na terenu te dnevnica za službena putovanja u zemlji i u inozemstvu. Međutim, Zakonom o porezu na dohodak³ i Pravilnikom o porezu na dohodak uređen je porezni tretman materijalnih prava odnosno iznosi do kojeg se ista mogu isplatiti bez obveze obračuna, obustave i uplate doprinosa, poreza na dohodak i prireza tj. neoporezivo. No, ako izvorima radnog prava nije uređeno pravo radnika na dnevnice radnik niti ne može ostvariti to pravo. U nastavku teksta pojasnit ćemo uređenje prava radnika na dnevnice, a koja proizlaze iz različitih izvora radnog prava.

1 Zakon o radu (NN 93/14, 127/17, 98/19)

2 Pravilnik o porezu na dohodak ((NN 10/17, 128/17, 106/18, 01/19, 80/19, 01/20, 74/20, 01/21)

3 Zakon o porezu na dohodak (NN 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20)

**ističemo...**

Pravo radnika na dnevnicе za rad na terenu te dnevnicе za službena putovanja u zemlji i inozemstvu, ne predstavljaju prava radnika koja proizlaze iz Zakona o radu već se ista utvrđuju drugim izvorima radnog prava kao npr. kolektivnim ugovorima, pravilnicima o radu, ugovorom o radu ili pak autonomnom odlukom poslodavca o pravima i isplataima dnevnica.

2. Pravo radnika na dnevnicе za službena putovanja

Službenim putovanjem u tuzemstvu smatra se putovanje do 30 dana neprekidno, radi obavljanja u nalogu za službeno putovanje određenih poslova njegova radnog mjesta, a u svezi s djelatnosti poslodavca⁴. U protivnom ukoliko bi službeni put trajao dulje od 30 dana, tada bi se svaka isplata dnevnice od 1. dana službenog putovanja oporezivala kao plaća, odnosno radio bi se obračun i uplata svih obveznih doprinosa, te poreza i prireza ukoliko je propisan. Nadalje, službenim putovanjem u tuzemstvu smatra se putovanje radnika iz jednog mjesta u drugo na teritoriju RH.

Pravo radnika na naknadu troškova službenih putovanja nije pravo koje je propisano zakonom, njega određuje poslodavac izvorom radnog prava koji primjenjuje, kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili nekim drugim internim aktom. Porezni tretman navedenih troškova uređuju porezni propisi, koji poslodavcima definiraju uvjete pod kojima se dnevnicе i drugi troškovi službenih putovanja mogu radnicima isplatiti neoporezivo tj, bez obračunavanja doprinosa, poreza i prireza ukoliko je isti propisan. Radniku se neoporezivo mogu isplatiti dnevnicе za službeno putovanje koje traje najviše do 30 dana.

Izdaci (nadoknade) za službena putovanja kao što su dnevnicе, naknade prijevoznih troškova, naknade korištenja privatnog automobila u službene svrhe, troškovi noćenja i drugo, obračunavaju se i priznaju na temelju urednog i vjerodostojnog putnog naloga i priloženih isprava kojima se dokazuju izdaci i drugi podaci navedeni na putnom nalogu. Pod vjerodostojnom se ispravom⁵ smatraju računi, obračuni, odluke, potvrde o cijeni karte i drugo.

2.1. Putni nalog - ispostavljanje i obvezni podaci

Računovođe se gotovo svakodnevno susreću s mnogo dokumentacije i papirologije, a upravo je putni nalog jedan od najčešće korištenih dokumenata u poslovanju. Putni nalog služi kao dokaz poslodavcu da je radnika uputio na službeni put te predstavlja osnovni dokument za obračun i knjiženje troškova nastalih na službenom putu. Pri odlasku na službeni put poslodavac radniku mora ispostaviti putni nalog. Putni nalog poslodavac može izdati i osobi koja nije u radnom odnosu, odnosno fizičkoj osobi koje se nakon završenog školovanja nalazi na obveznom praktičnom radu, na dobrovoljnoj praksi ili je na stručnom osposobljavanju za rad bez zasnivanja radnog odnosa.⁶

Isto tako, putni nalog se može izdati i fizičkoj osobi izaslanoj na rad u RH po nalogu inozemnog poslodavca⁷ i to u svezi s obavljanjem djelatnosti tuzemnog poslodavca, može ga izdati obrtnik sam sebi, kao i neprofitna organizacija, fizičkim osobama koje za tu organizaciju obavljaju poslove iz njihova djelokruga odnosno za njihove potrebe uz naknadu ili bez.

Službenim putovanjem u inozemstvo smatra se službeno putovanje koje traje do 30 dana neprekidno iz Republike Hrvatske u stranu državu i obratno te putovanje iz jedne strane države u drugu i iz jednog mjesta u drugo mjesto na teritoriju strane države. O službenom putovanju svjedoči putni nalog. To je dokument u kojem su navedeni podaci o službenom putovanju te u kojem su priloženi računi, odnosno druge možebitne isprave, a čime se u konačnici dokazuje nastanak službenog putovanja i predstavlja podlogu za razne isplate (dnevnicе i slično).

Kada je u pitanju oblik i sadržaj putnog naloga, valja istaknuti kako poreznim propisima nije propisan oblik putnog naloga, već samo njegov sadržaj, što omogućuje poslodavcima da sami kreiraju izgled putnog naloga prema vlastitim potrebama i koriste ga kao vjerodostojnu ispravu za priznavanje troškova nastalih na službenom putovanju.

Propisano je da putni nalog mora imati osobito sljedeće elemente⁸:

- nadnevak izdavanja,
- ime i prezime osobe koja se upućuje na službeno putovanje,
- mjesto u koje osoba putuje,
- svrhu putovanja,
- vrijeme trajanja putovanja,
- vrijeme kretanja na put,
- podatke o prijevoznom sredstvu kojim se putuje (ako se putuje automobilom, potrebno je navesti marku i registarsku oznaku automobila, početno i završno stanje brojila – kilometar/sat),
- vrijeme povratka s puta,
- potpis ovlaštene osobe,
- obračun troškova,
- likvidaciju obračuna te
- izvješće s puta.

Također, uz putni nalog obvezno se prilažu vjerodostojne isprave kojima se dokazuju nastali izdaci kao npr. računi za cestarine, računi za parking, putne karte ili u iznimnim i opravdanim slučajevima preslike putnih karata, računi za smještaj i drugo, bez obzira na način podmirjenja izdataka. U slučaju izvješća sa službenog putovanja, koje je također obvezni element putnog naloga, potrebno je imati na umu da isto mora biti razumljivo i sažeto napisano te sadržavati kratak opis službenog putovanja iz kojeg se vidi svrha i rezultat odlaska na službeno putovanje. Nadalje, vezano uz rok za predaju dokumentacije o obavljenom službenom putovanju potrebno je spomenuti kako on nije utvrđen poreznim propisima, no u praksi je rok za predaju putnog naloga poslodavcu 3 do 7 dana po povratku sa službenog putovanja te ga je moguće interno prilagoditi.

**ističemo...**

Putni nalog služi kao dokaz poslodavcu da je radnika uputio na službeni put te predstavlja osnovni dokument za obračun i knjiženje troškova nastalih na službenom putu. Pri odlasku na službeni put poslodavac radniku mora ispostaviti putni nalog.

4 čl. 7. st. 8. Pravilnika o porezu na dohodak

5 Ibidem čl. 8. st. 1.

6 Ibidem čl. 6. st. 6.

7 Ibidem čl. 7. st. 24.

8 Ibidem čl. 8. stavak 2.



2.2. Dnevnice za službena putovanja

Dnevnice za službena putovanja u zemlji (tuzemstvu) jesu naknade koje se isplaćuju za pokriće izdataka prehrane, pića i prijevoza u mjestu u koje je radnik upućen na službeno putovanje. Dnevnice za službeno putovanje isplaćuju se za putovanje iz mjesta u kojem je mjesto rada ili iz mjesta prebivališta/uobičajenog boravišta radnika koji se upućuje na službeno putovanje u drugo mjesto (osim u mjesto u kojemu ima prebivalište ili uobičajeno boravište), a koje je udaljeno najmanje 30 km radi obavljanja poslova njegovog radnog mjesta navedenih u nalogu za službeno putovanje. Ako se mjesto prebivališta/uobičajenog boravišta radnika razlikuje od mjesta rada, a radnik na službeni put kreće iz mjesta prebivališta/uobičajenog boravišta, propisanu udaljenost od najmanje 30 km treba računati od mjesta prebivališta/uobičajenog boravišta radnika od kuda se stvarno i kreće na službeni put.

Iz dnevnica⁹ se ne podmiruju troškovi javnog prijevoza (gradskog/prigradskog) koji se odnose na prvi dolazak u određite službenog putovanja, od zračne luke, autobusnog ili željezničkog kolodvora ili pristaništa do hotela, odnosno mjesta poslovnog sastanka ako nema potrebe za noćenjem i zadnji odlazak iz određite službenog putovanja, od hotela odnosno mjesta poslovnog sastanka ako nema potrebe za noćenjem do zračne luke, autobusnog ili željezničkog kolodvora ili pristaništa, kao i troškovi prijevoza do i od zračne luke, odnosno drugog mjesta polaska/dolaska javnim prijevozom od i do mjesta iz kojeg je osoba upućena na službeni put (mjesto prebivališta/uobičajenog boravišta osobe ili mjesto sjedišta poslodavca). Ti se troškovi smatraju troškom prijevoza na službenom putovanju i nadoknađuju radnicima neovisno o dnevnicu. Pri tom se pod javnim prijevozom smatra prijevoz autobusom, vlakom, brodom ili u opravdanim slučajevima automobil/taksi prijevoz.

2.2.1. Obračun dnevnice za službeno putovanje

Zakonom o porezu na dohodak¹⁰ propisano je da se porez na dohodak ne plaća na primitke radnika i fizičkih osoba koje ostvaruju dohodak od nesamostalnog rada po osnovi naknada, potpora i nagrada koje im isplaćuje poslodavac i isplatiatelj primitka, odnosno plaće, do propisanih svota. Dnevnice za službeno putovanje u tuzemstvu koje traje više od 12 sati dnevno mogu se radnicima neoporezivo isplatiti u svoti od 200,00 kn, dok se dnevnice za službeno putovanje u tuzemstvu koje traje više od 8 sati, a manje od 12 sati dnevno neoporezivo mogu isplatiti u svoti od 100,00 kn.

Kao što smo na početku istaknuli, s obzirom na to da radnici ostvaruju pravo na dnevnicu za službena putovanja na temelju nekog od izvora prava radnika, neoporezive iznose treba promatrati kao maksimalne iznose na koje se ne obračunavaju doprinosi, porezi i prirezi, no valja imati na umu da porezni propisi nisu izvori prava radnika te samim time što je visina neoporezivih iznosa propisana poreznim propisom ne znači ujedno i da radnik ima pravo na njih.

Naime, pravo radnika na materijalne troškove, kao što je dnevnicu za službeni put, nije pravo koje je utvrđeno čak ni Zakonom o radu, nego se to pravo za radnike uređuje u kolektivnim ugovorima, pravilniku o radu ili drugim internim aktima poslodavca. Porezni propisi poslodavcima određuju uvjete pod kojima se dnevnicu i drugi troškovi nastali na službenom putu mogu zaposlenicima isplatiti neoporezivo i nisu izvor radnikovih prava.

U kolektivnim ugovorima, pravilnicima o radu, ugovorima o radu te ostalim internim aktima poslodavci mogu svojim radnicima utvrditi

⁹ Ibidem čl. 7. st. 11.

¹⁰ čl. 9. st. 1. t. 9.

višu ili manju svotu nadoknade u obliku dnevnice za službeno putovanje. Razlika koja je kao pravo utvrđena u višoj svoti od poreznim propisima predviđene svote neoporezivog primitka, predstavlja oporezivi primitak koji se oporezuje kao plaća.

Isplata dnevnice služi za pokrivanje osobnih troškova – izdataka za prehranu, pića i prijevoza te ostale osobne potrebe u mjestu u koje je radnik upućen na službeno putovanje te za pokriće drugih osobnih troškova. Troškovi prijevoza koji se nadoknađuju iz dnevnica su i troškovi javnog prijevoza, taksija i slično u mjestu službenog puta. Za službeno putovanje koje traje više od 12 sati neoporezivo se može isplatiti puna dnevnicu (do svote od 200,00 kn). Za službena putovanja u zemlji koja traju više od 8, a manje 12 sati, poslodavci mogu neoporezivo isplatiti pola dnevnice (do svote od 100 kn). Ako je na službenom putu provedeno više dana, broj dnevnica određuje se tako da se broj sati provedenih na putu podijeli s 24.

Smatra se da je radniku osigurana prehrana na službenom putovanju ako je obrok (ručak i/ili večera) osiguran:

- u cijeni kotizacije za prisustvovanja seminarima, stručnim savjetovanjima i slično,
- u cijeni karte za putovanje brodom,
- u cijeni zrakoplovne putničke karte, zbog prekida putovanja ili
- iz sredstava reprezentacije poslodavca.

Ukoliko je radnik na službenom putu u zemlji proveo više od 12 sati, a osiguran mu je jedan obrok (ručak ili večera), poslodavac mu može neoporezivo u novcu isplatiti dnevnicu u iznosu do 140,00 kn, odnosno ako je službeno putovanje trajalo više od 8, a manje od 12 sati tada se radniku može neoporezivo isplatiti dnevnicu u iznosu do 70,00 kn. Međutim, ako su radniku osigurana dva obroka (i ručak i večera), a radnik je na službenom putu proveo više od 12 sati, neoporezivi iznos dnevnice koji mu poslodavac može isplatiti iznosi do 80,00 kn ili ako je putovanje trajalo više od 8, a manje od 12 sati, tada mu poslodavac može neoporezivo isplatiti dnevnicu u novcu u iznosu do 40,00 kn.

Ako poslodavac radniku isplati dnevnicu u iznosu višem od propisanog neoporezivog iznosa, jer je tako propisano nekim od izvora radnog prava npr. tako propisuje pravilnik o radu ili kolektivni ugovor, razlika iznad propisanog neoporezivog iznosa oporezuje se na isti način kao i plaća radnika.



ističemo...

Dnevnicu za službena putovanja u zemlji (tuzemstvu) jesu naknade koje se isplaćuju za pokriće izdataka prehrane, pića i prijevoza u mjestu u koje je radnik upućen na službeno putovanje. Dnevnicu za službeno putovanje u tuzemstvu koje traje više od 12 sati dnevno mogu se radnicima neoporezivo isplatiti u svoti od 200,00 kn, dok se dnevnicu za službeno putovanje u tuzemstvu koje traje više od 8 sati, a manje od 12 sati dnevno neoporezivo mogu isplatiti u svoti od 100,00 kn.

2.3. Ostali troškovi na službenom putovanju

Osim javnog prijevoza radniku se za službeno putovanje može odobriti korištenje privatnog automobila ili korištenje službenog vozila. Ako se radniku za odlazak na službeno putovanje odobri korištenje privatnog automobila tada mu se naknada za korištenje privatnog automobila u službene svrhe neoporezivo može isplatiti do 2,00 kn

po prijeđenom kilometru. Na putnom nalogu bitno je navesti da se odobrava upotreba privatnog automobila za službeni put, treba navesti marku i registarsku oznaku automobila. Također, radniku koji na službeni put odlazi automobilom nadoknaditi će se i ostali izdaci nastali tijekom službenog puta, kao što su troškovi cestarine, mostarine, tunelarine i sl.

Ako radnik za prijevoz na službenom putu koristi službeno vozilo poslodavca, u tom slučaju troškove koji nastaju u vezi s korištenjem vozila (održavanje vozila, gorivo i sl.) može podmiriti poslodavac na temelju izravno ispostavljenog računa društvu (npr. Ina će poslodavcu na kraju mjeseca poslati račun za gorivo), no moguće je i da te troškove podmiri radnik iz vlastitih sredstava. U tom se slučaju navedeni troškovi mogu priložiti putnom nalogu i biti će sastavni dio troškova koje će poslodavac nadoknaditi radniku.

Troškovi prijevoza na službenom putu mogu se neoporezivo nadoknaditi u visini stvarnih izdataka, što znači u visini stvarno plaćenih karata za prijevoz zrakoplovom, vlakom, brodom te svim ostalim sredstvima javnog prijevoza te rent a carom. Vjerodostojna isprava kojom se potvrđuje nastali trošak je račun, primljen od poduzetnika koji je pružio uslugu.

Troškovi javnog prijevoza (gradskog / prigradskog)¹¹ koji se odnose na prvi dolazak u odredište službenog putovanja (od zračne luke, autobusnog ili željezničkog kolodvora ili pristaništa do hotela, odnosno mjesta poslovnog sastanka ako nema potrebe za noćenjem) i zadnji odlazak iz odredišta službenog putovanja (od hotela odnosno mjesta poslovnog sastanka ako nema potrebe za noćenjem do zračne luke, autobusnog ili željezničkog kolodvora ili pristaništa) te trošak prijevoza do i od zračne luke, odnosno drugog mjesta polaska / dolaska javnim prijevozom od i do mjesta iz kojeg je osoba upućena na službeni put (mjesto prebivališta / uobičajenog boravišta osobe ili mjesto sjedišta poslodavca) smatraju se troškom prijevoza na službenom putovanju i ne podmiruje se iz dnevnice. Pod javnim prijevozom smatra se prijevoz autobusom, vlakom, brodom ili u opravdanim slučajevima automobil/taksi-prijevoz.

Naknada troškova noćenja na službenom putovanju priznaje se u visini stvarnih izdataka. To znači da se izdatak za smještaj na službenom putovanju obračunava i isplaćuje temeljem vjerodostojne dokumentacije, odnosno u visini primljenog računa za noćenje dobivenog od hotela, privatnog apartmana i sl. Na službenom putovanju, osim troškova prijevoza i troškova smještaja, mogu nastati i neki drugi troškovi koje podmiruje poslodavac, kao što su npr. izdaci za iznajmljivanje računalne opreme, projektora, izdaci za najam dvorane i sl.

Troškovi noćenja na službenom putu priznaju se u visini stvarno nastalih izdataka, a potvrđuju se vjerodostojnim ispravama. Vjerodostojnim se ispravama smatraju plaćeni računi primljeni od hotela, pansiona, privatnih apartmana i sl. Prema poreznim propisima trošak noćenja u tuzemstvu nije uvjetovan kategorizacijom hotela. To znači da ako nekim od internih akata poslodavca, kolektivnim ugovorima, pravilnicima o radu nije uvjetovana takva isplata, poslodavac može zaposleniku neoporezivo namiriti trošak noćenja i za visoku kategoriju smještajnog objekta (npr. hotel s pet zvjezdica).

Važno je naglasiti i da ukoliko bi na službenom putu nastali troškovi koji se ne bi mogli njima opravdati, tada je isplatiatelj obavezan (prilikom nadoknade tih troškova radniku) postupiti kao i s plaćom, odnosno smatrati ih neto primitkom koji je potrebno obračunati na bruto iznos te obračunati doprinose, poreze i prireze ukoliko je isti primjenjiv.



ističemo...

Troškovi noćenja na službenom putu priznaju se u visini stvarno nastalih izdataka, a potvrđuju se vjerodostojnim ispravama. Vjerodostojnim se ispravama smatraju plaćeni računi primljeni od hotela, pansiona, privatnih apartmana i sl.

3. Pravo radnika na dnevnice za rad na terenu

Kao i kod dnevnica za službeno putovanje tako i kod dnevnica za rad na terenu Zakonom o radu nije uređeno pravo radnika na terenski dodatak¹² (dnevnice za rad na terenu) već se isto utvrđuje kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu, ugovorom o radu ili odlukom poslodavca o isplati. U slučaju da pravo radnika na dnevnice za rad na terenu nije utvrđeno nekim od izvora radnih prava, radnik to pravo niti ne ostvaruje odnosno isto ovisi o odluci samog poslodavca.

Prije svega potrebno je naglasiti da vezano za pravo na isplatu dnevnica za rad na terenu poslodavci trebaju znati i jesu li obveznici primjene kolektivnih ugovora kojima su propisana materijalna prava za radnika uključujući i pravo na terenski dodatak. U slučaju da poslodavac ne obvezuje niti jedan izvor radnog prava, poslodavac može sam donijeti odluku o isplati dnevnice za rad na terenu.

Dnevnica za rad na terenu predstavlja nadoknadu troškova koji nastaju kada radnik boravi izvan mjesta svojega prebivališta ili uobičajenog boravišta radi poslova koje obavlja izvan sjedišta poslodavca ili sjedišta izdvojene poslovne jedinice, vodeći pritom brigu o tome da je udaljenost između sjedišta poslodavca, ili izdvojene poslovne jedinice ili uobičajenog boravišta odnosno prebivališta radnika i mjesta službenog puta veća od 30 km.

Terenski dodatak se najčešće isplaćuje za poslovne aktivnosti radnika koje se ne mogu obavljati u sjedištu poslodavca, npr. izgradnja građevinskog objekta, održavanje postrojenja, poslovi revizije, montaža strojeva, akviziteri, trgovački putnici, razvojno-istraživačkim transferima znanja čiji je cilj osmišljavanje i unapređivanje proizvoda i poslovnih rješenja vezanih uz djelatnost poslodavca i sl.

U različitim kolektivnim ugovorima različito je uređeno pravo na isplatu dnevnice za rad na terenu, pa je tako npr. Kolektivnim ugovorom za državne službenike i namještenike¹³ propisano da za vrijeme rada izvan stalnog mjesta rada u kojem je zaposlen i izvan mjesta njegova stalnog boravka, službenik i namještenik ima pravo na dodatak za rad na terenu, ako je na terenu proveo najmanje 8 sati bez obzira na to koliko je dana radio. Pod pojmom stalno mjesto rada podrazumijeva se mjesto odnosno područje u kojem službenik i namještenik obavlja poslove radnog mjesta na koje je raspoređen, s obzirom na opis poslova radnog mjesta iz pravilnika o unutarnjem redu i nadležnosti ustrojstvene jedinice u koju je raspoređen, utvrđeno u aktu o unutarnjem ustrojstvu državnog tijela.

Nadalje, Temeljni kolektivni ugovor za službenike i namještenike u javnim službama¹⁴ propisuje da za vrijeme rada izvan sjedišta poslodavca i izvan mjesta njegova stalnog boravka zaposlenik ima pravo

12 Naziv "Terenski dodatak" je zamijenjen s "Dnevnica za rad na terenu" donošenjem izmjena Zakona o porezu na dohodak (NN 115/16) i Pravilnika o porezu na dohodak (NN 10/17 i 128/17 koji se primjenjivao od 1.1.2018. godine). S obzirom da je u praksi i dalje vrlo često korišten termin "terenski dodatak", u ovom članku koristi ćemo oba termina.

13 Kolektivni ugovor za državne službenike i namještenike (NN 112/17) s pripadajućim izmjenama i dodacima Kolektivnom ugovoru za državne službenike i namještenike (NN 12/18, NN 2/19, NN 119/19, NN 66/20)

14 Temeljni kolektivni ugovor za službenike i namještenike u javnim službama (NN 128/17) i Dopuna Temeljnog kolektivnog ugovora za službenike i namještenike

11 Ibidem čl. 7. st. 11.



na terenski dodatak u visini koja mu pokriva povećane troškove života zbog boravka na terenu. Visina terenskog dodatka ovisi o tome jesu li zaposleniku osigurani smještaj, prehrana i drugi uvjeti boravka na terenu. Puni iznos terenskog dodatka isplaćuje se na način kako je to utvrđeno za državna tijela.

U slučaju da poslodavca ne obvezuje niti jedan izvor radnog prava, poslodavac može sam donijeti odluku o isplati dnevnice za rad na terenu. Ako je neko pravo iz radnog odnosa različito uređeno ugovorom o radu, pravilnikom o radu, sporazumom sklopljenim između radničkog vijeća i poslodavca, kolektivnim ugovorom ili zakonom, primjenjuje se za radnika najpovoljnije pravo.

Za potrebe utvrđivanja prava radnika na dnevnicu za rad na terenu, poslodavci mogu donijeti poseban interni akt, primjerice Pravilnik za utvrđivanje troškova nastalih na terenskom radu ili Pravilnik za utvrđivanje materijalnih prava radnika i dr.



ističemo...

Dnevnicu za rad na terenu predstavlja nadoknadu troškova koji nastaju kada radnik boravi izvan mjesta svojega prebivališta ili uobičajenog boravišta radi poslova koje obavlja izvan sjedišta poslodavca ili sjedišta izdvojene poslovne jedinice, vodeći pritom brigu o tome da je udaljenost između sjedišta poslodavca, ili izdvojene poslovne jedinice ili uobičajenog boravišta odnosno prebivališta radnika i mjesta službenog puta veća od 30 km.

3.1. Dnevnice za rad na terenu

Poslodavac može uputiti radnika radi poslovno uvjetovanih razloga na obavljanje nekog rada na terenu, odnosno u mjesto koje je različito od radnikova uobičajenog mjesta rada (sjedišta poslodavca ili sjedišta izdvojene poslovne jedinice) i nalazi se izvan njegova mjesta prebivališta odnosno uobičajenog boravišta. Pri obavljanju takva

rada mogu nastati i određeni troškovi koje društvo, u pravilu, nadoknađuje svojim radnicima jer je riječ o troškovima vezanim za zahtjev poslodavca da se određeni rad obavi na terenu. Pravo radnika na dnevnicu za rad na terenu utvrđuje se aktima koji uređuju materijalna prava radnika, a da bi se tako utvrđeno pravo konzumiralo bez obveze oporezivanja, treba voditi računa o poreznim propisima.

Terenski dodatak se najčešće isplaćuje za poslovne aktivnosti radnika koje se ne mogu obavljati u sjedištu poslodavca, npr. izgradnja građevinskog objekta, održavanje postrojenja, poslovi revizije, montaža strojeva, akviziteri, trgovački putnici, razvojno-istraživačkim transferima znanja čiji je cilj osmišljavanje i unapređivanje proizvoda i poslovnih rješenja vezanih uz djelatnost poslodavca i sl. Potrebno je napomenuti da noćenje radnika na terenu nije presudno da bi se isplatila dnevnicu za rad na terenu.

Zakonom o porezu na dohodak i Pravilnikom o porezu na dohodak propisana je visina dnevnice za rad na terenu koje se mogu fizičkim osobama isplatiti bez obveze obračuna i uplate poreza na dohodak kao i uvjeti za isplatu istih. Poslodavac ili isplatiatelj plaće može svojim radnicima bez obveze obračuna i uplate poreza na dohodak isplatiti dnevnicu za rad na terenu u neoporezivom iznosu od 200,00 kn.¹⁵

Dnevnice za rad na terenu u zemlji i inozemstvu jesu naknade na ime pokrivanja troškova prehrane i drugih troškova radnika na terenu u zemlji i inozemstvu, osim troškova smještaja koji se podmiruju na

teret poslodavca i ne smatraju se dohotkom radnika. Dnevnicu za rad na terenu se može isplatiti i u slučaju kada ne postoji potreba za noćenjem radnika na terenu te za dane provedene u odlasku i povratku s terenskog rada ako su zadovoljeni ostali uvjeti vezani za rad na terenu propisani Pravilnikom o porezu na dohodak.

3.2. Obračun dnevnice za rad na terenu

Ako je na radu na terenu, na teret poslodavca, osiguran jedan obrok (ručak ili večera) neoporezivi iznos dnevnice koji se isplaćuje u novcu umanjuje se za 30% odnosno za 60% ako su osigurana dva obroka (ručak i večera).¹⁶ Doručak koji je uračunat u cijenu noćenja smatra se troškom noćenja i ne smatra se osiguranom prehranom. Smatrat će se da je osobi prehrana osigurana i ako je osiguran obrok (ručak i/ili večera):

- u cijeni kotizacije za prisustvovanja seminarima, stručnim savjetovanjima i slično,
- u cijeni karte za putovanje brodom,
- u cijeni zrakoplovne putničke karte, zbog prekida putovanja ili
- iz sredstava reprezentacije poslodavca.

Neoporezivi iznos dnevnice koji se isplaćuje u novcu umanjuje se ako je na radu na terenu, na teret poslodavca, osiguran obrok (ručak i/ili večera). Međutim, dnevnicu za rad na terenu se ne umanjuje ako je radniku uz troškove smještaja podmiren doručak. Potrebno je napomenuti da doručak mora biti dio računa za noćenje, odnosno u sklopu usluge "noćenja s doručkom".

Dnevnice za rad na terenu se mogu isplatiti samo ako je, između ostalog, zadovoljen kriterij "rada na terenu", odnosno pod time bi se smatrao boravak radnika:

- izvan mjesta svojega prebivališta ili uobičajenog boravišta radi poslova koje obavlja,
- izvan sjedišta poslodavca ili
- sjedišta izdvojene poslovne jedinice poslodavca i kada poslodavac obavlja takvu vrstu djelatnosti koja je po svojoj prirodi vezana za rad na terenu (mjesto rada se razlikuje od mjesta sjedišta poslodavca ili njegove poslovne jedinice i mjesta prebivališta ili uobičajenog boravišta radnika, pri čemu je mjesto rada udaljeno od tih mjesta najmanje 30 km).

Za razliku od isplate dnevnice za službeno putovanje (kod kojih je poreznim propisima propisano da se puni iznos neoporezive dnevnice može isplatiti nakon više od 12 sati provedenih na službenom putu tj. pola iznosa ako službeno putovanje traje više od 8, a manje od 12 sati), poreznim propisima nije propisan uvjet odnosno minimalno razdoblje boravka (sati) na terenu za neoporezivu isplatu terenskog dodatka. Tako poslodavci radniku mogu primjerice isplatiti neoporezivo dnevnicu i za rad na terenu koji dnevno traje 8 sati i manje od 8 sati. Međutim, važno je istaknuti kako isto može biti uređeno izvorom radnog prava.

Poslodavci mogu svojim radnicima neoporezivo isplatiti dnevnicu za rad na terenu koji je trajao manje od 8 sati uz uvjete da je:

- mjesto rada različito od mjesta sjedišta poslodavca (isplatiatelja) ili njegove poslovne jedinice,
- mjesto rada različito u odnosu na mjesto prebivališta ili uobičajenog boravišta radnika,
- mjesto rada udaljeno od mjesta sjedišta poslodavca (isplatiatelja) ili njegove poslovne jedinice i od mjesta prebivališta ili uobičajenog boravišta radnika (druge fizičke osobe) najmanje 30 kilometara,
- da je djelatnost poslodavca vezana za rad na terenu.

¹⁵ u javnim službama (NN 47/18) te Dodaci Temeljnom kolektivnom ugovoru za službenike i namještenike u javnim službama ((NN 123/19) i NN 66/20)

¹⁶ čl. 7. st. 2. Pravilnik o porezu na dohodak

¹⁶ Ibidem čl. 7. st. 13.

Pravo na neoporezivi iznos dnevnice za rad na terenu radnik ne može ostvariti ako se rad obavlja unutar 30 km od sjedišta poslodavca ili njegove poslovne jedinice odnosno prebivališta ili uobičajenog boravišta radnika. Drugim riječima, ako je radnik upućen na rad u mjesto svog prebivališta ili uobičajenog boravišta kao i mjesto koje je manje od 30 kilometara udaljeno od njegovog prebivališta ili uobičajenog boravišta nema pravo na neoporezivu dnevnicu za rad na terenu.

Iznimno, radom na terenu smatra se i sudjelovanje radnika u razvojno-istraživačkim transferima znanja čiji je cilj osmišljavanje i unaprjeđivanje proizvoda i poslovnih rješenja vezanih uz djelatnost poslodavca, kao i verifikacija, integracija i implementacija poslovnih rješenja koji su proizvod poslodavca, te ako su ti poslovi u opisu radnog mjesta radnika.¹⁷

Nastavno na prethodno navedeno, potrebno je istaknuti da se dnevnicu na terenu (u tuzemstvu) može isplatiti neoporezivo samo radniku koji radi kod poslodavca koji obavlja takvu vrstu djelatnosti koja je po svojoj prirodi vezana za rad na terenu. To znači da poslodavci koji obavljaju djelatnost koja po svojoj prirodi nije vezana za rad na terenu, ne mogu neoporezivo isplaćivati navedenu naknadu, već ako se radi o službenom putu (zadovoljava sve uvjete), mogu neoporezivo isplatiti samo dnevnicu za službeni put.

Kada pričamo o radu na terenu državnih i javnih službenika i namještenika, naglašavamo da uz ispunjavanje prethodno navedenih uvjeta iz Pravilnika o porezu na dohodak¹⁸, pravo na terenski dodatak određuje se ovisno o opisu poslova radnog mjesta iz pravilnika o unutarnjem redu i nadležnosti ustrojstvene jedinice u koju je državni i javni službenik i namještenik raspoređen, utvrđenom u aktu o unutarnjem ustrojstvu državnog odnosno javnog tijela.

U praksi se dnevnicu za rad na terenu isplaćuje kada se očekuje da će poslovi radnika na terenu trajati dulje pa je poslodavac odlučio organizirati i posebne uvjete za rad i boravak na terenu (osigurati smještaj u vlastitim montažnim kućicama ili iznajmljenom smještaju-sobama, apartmanima, hotelu i sl.).

Neoporezivi iznos dnevnice za rad na terenu u tuzemstvu iznosi dnevno 200,00 kn, a služi za pokriće troškova prehrane i drugih troškova radnika na terenu u zemlji. Nastavno na navedeno, u slučaju da radnici na terenu imaju organiziranu prehranu, propisani iznos dnevnice za rad na terenu umanjuje se za:

- 30% ako je osiguran jedan obrok (ručak ili večera) odnosno za 60,00 kn (200,00 kn x 30%) tako da je u tom slučaju moguće isplatiti samo 70% neoporezivog iznosa dnevnice odnosno iznos od 140,00 kn,
- 60% ako su osigurana dva obroka. (ručak i večera) dnevnicu se umanjuje za 120,00 kn (200,00 kn x 60%) tako da joj je u tom slučaju moguće isplatiti samo 40% neoporezivog iznosa dnevnice odnosno iznos od 80,00 kn.

Dnevnicu za rad na terenu ne smanjuje se ako je uz troškove smještaja podmiren doručak. Jednako tako, kao dokaz za pokriće troškova prehrane dovoljan je račun troškova smještaja na kojemu je iskazana i prehrana ili bilo koji drugi račun koji će poslodavac evidentirati na teret svojih troškova, dok će radniku smanjiti dnevnicu za rad na terenu koja mu pripada za taj dan terenskog rada.



ističemo...

Neoporezivi iznos dnevnice za rad na terenu u tuzemstvu iznosi dnevno 200,00 kn, a služi za pokriće troškova prehrane i drugih troškova radnika na terenu u zemlji. Ako poslodavac radniku isplati dnevnicu u iznosu višem od propisanog neoporezivog iznosa, jer je tako propisano nekim od izvora radnog prava npr. tako propisuje pravilnik o radu ili kolektivni ugovor, razlika iznad propisanog neoporezivog iznosa oporezuje se na isti način kao i plaća radnika.

3.3. Isprava za isplatu dnevnice za rad na terenu

Poslodavac sukladno Pravilniku o porezu na dohodak¹⁹ priznaje dnevnicu za rad na terenu na temelju vjerodostojnih isprava. Knjigovodstvene isprave i način vođenja evidencija uređeni su u čl. 65. i 66. Općega poreznog zakona²⁰ i u čl. 8. Zakona o računovodstvu²¹. Bilježenje podataka u poslovne knjige mora se temeljiti na urednim i vjerodostojnim knjigovodstvenim ispravama. Smatra se da je isprava za knjiženje uredna kada se iz nje nedvosmisleno mogu utvrditi mjesto i vrijeme njezina sastavljanja i njezin materijalni sadržaj, odnosno vrijednost i vrijeme nastanka poslovne promjene u povodu koje je sastavljena te kada potpuno i ispravno odražava nastali poslovni događaj.

Prema Zakonu o računovodstvu²², knjigovodstvena isprava mora sadržavati sljedeće:

- naziv i broj knjigovodstvene isprave,
- opis sadržaja poslovnog događaja i identifikaciju sudionika poslovnog događaja koja sadržava njihov naziv ili ime i prezime te sjedište ili adresu,
- novčanu svotu ili cijenu po mjernoj jedinici s obračunom ukupnog iznosa,
- datum poslovnog događaja ako nije isti kao datum izdavanja,
- datum izdavanja knjigovodstvene isprave,
- potpis osobe odgovorne za poslovni događaj,
- oznaku konta na kojima će knjigovodstvena isprava biti proknjižena, osim ako se takva oznaka ne kreira automatski primjenom računalnog softvera.

Nastavno na prethodno navedeno možemo zaključiti kako propisima nisu utvrđeni sadržaj i oblik tih isprava odnosno obrasca na kojemu treba voditi evidenciju, obračun i isplatu dnevnice za rad na terenu, stoga poslodavci mogu prilagoditi oblik evidencije svojim internim potrebama. S obzirom na to da propisima nisu utvrđeni oblik i sadržaj evidencije o isplatama s osnove terenskog dodatka (dnevnice za rad na terenu), poslodavci mogu odlučiti hoće li evidenciju rada na terenu bilježiti zasebno za svakog radnika ili skupno za sve radnike. Ipak, radi pojednostavljenja postupka i zbog različitih dodatnih troškova koje može imati svaki radnik, uputno je da se za svakog radnika obavlja zaseban obračun troškova na terenu kada to zahtijeva interna organizacija poslodavca.

Radnik treba priložiti sve vjerodostojne isprave koje potvrđuju nastanak troškova, a na poslodavcu je da provjeri točnost obračuna i poslovnu opravdanost nastalih troškova. Osobni troškovi koje je radnik imao ne unose se u obračun jer se oni nadoknađuju iz dnevnice za rad na terenu. Vjerodostojne isprave su osnova za nadoknadu

¹⁹ Ibidem čl. 8. st. 1

²⁰ Opći porezni zakon (NN 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20)

²¹ Zakon o računovodstvu (NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20)

²² Ibidem čl. 8. st. 3.

¹⁷ Ibidem čl. 7. st. 9

¹⁸ Ibidem čl. 7. st. 9



svih nastalih troškova radniku koje poslodavac može isplatiti neoporezivo te predstavljaju dokazno sredstvo na temelju kojeg se može utvrditi da se, primjerice, rad na terenu zaista i dogodio i da je neoporeziva nadoknada obračunana na temelju stvarno nastalih događaja.

3.4. Ostali troškovi u vezi rada na terenu

Svrha propisivanja dnevnice za rad na terenu u iznosu što uz propisane uvjete ne podliježe oporezivanju je da poslodavac može radnicima nadoknaditi povećane životne troškove, kakvi mu objektivno mogu nastati zbog potrebe i u interesu poslodavca da radi u mjestu različitom od mjesta radnikova prebivališta ili uobičajenog boravišta te izvan sjedišta poslodavca ili sjedišta izdvojene poslovne jedinice poslodavca odnosno ako poslodavac obavlja takvu vrstu djelatnosti koja je po svojoj prirodi vezana za rad na terenu.

Isplaćeni terenski dodatak (dnevnicu za rad na terenu) stoga služi za pokriće (uvećanih) troškova smještaja (ako to ne pokriva poslodavac), lokalnog prijevoza, prehrane i drugih troškova što ih radnik ima zbog rada na terenu. Nadalje, radnici imaju pravo, s obzirom na namjenu terenskog dodatka (pokriće troškova prehrane i drugih troškova), pod propisanim uvjetima primiti neoporezivi iznos terenskog dodatka i za dane tjednog odmora, ako i u te dane borave na terenu.

Osim toga, prilikom odlaska radnika na teren mogu nastati i razni drugi troškovi: cestarina, tunelarina, mostarina, trajekt, troškovi smještaja, pribavljanje putničkih isprava, cijepjenje i liječnički pregledi, slanja ili primanja pošte, takse, biljezi i sl., uporaba interneta, telefona, iznajmljivanja prostorija za sastanke, iznajmljivanje projektor, fotokopiranja i dr.

Isto tako, kada poslodavac za odlazak na teren radniku odobri uporabu službenog ili privatnog automobila, radnik nakon povratka s terena mora podnijeti i obračun o prijeđenim kilometrima na obrascu loco-vožnje ili obračun prijeđenih kilometara može biti sastavni dio vjerodostojne isprave na temelju koje se obavlja obračun dnevnice za rad na terenu. Navedeno ovisi o načinu na koji je isto poslodavac propisao u nekom od internih akata.



ističemo...

Radnik treba priložiti sve vjerodostojne isprave koje potvrđuju nastanak troškova, a na poslodavcu je da provjeri točnost obračuna i poslovnu opravdanost nastalih troškova. Osobni troškovi koje je radnik imao ne unose se u obračun jer se oni nadoknađuju iz dnevnice za rad na terenu.

4. Dnevnice za službena putovanja i dnevnice za rad na terenu - razlikovanje

Često se u praksi pojavljuju nedoumice o tome kada se isplaćuje dnevnicu za rad na terenu, a kada dnevnicu za službeno putovanje, a s obzirom na slično pojmovno uređenje te izjednačenu visinu neoporezivog iznosa koji se može isplatiti. Slučajevi u kojima dolazi do nedoumice su posebice česti u djelatnosti prijevoza, graditeljstva i dr. Ipak, bitno je razlikovati prirodu posla odnosno uvjete koji trebaju biti zadovoljeni da bi se razgraničilo o kojoj vrsti dnevnice se radi. Naime, odgovor na pitanje isplaćuje li se dnevnicu za službeno putovanje ili dnevnicu za rad na terenu nalazi se u vrsti djelatnosti koju poslodavac obavlja.

Dakle, priroda rada na terenu kao uvjet za isplatu neoporezive dnevnice za rad na terenu je ta da su aktivnosti poslodavca vezane

uz rad na terenu (npr. izgradnja građevinskog objekta, montaža strojeva, popravak postrojenja, instaliranje i sl.) i te aktivnosti će se u pravilu naplatiti naručitelju usluga. Osim navedenoga, bitno je da se radi o prirodni posla na terenu.

Dnevnicu za službeno putovanje isplaćuje se radnicima za pokriće osnovnih troškova koji mogu nastati na službenom putu (prehrane, pića i prijevoza). Kako bi imali pravo na dnevnicu udaljenost između sjedišta poslodavca ili uobičajenog boravišta odnosno prebivališta radnika i mjesta službenog puta mora biti veća od 30 km u jednom smjeru, te radnik mora provesti na putu više od 12, a ne manje od 8 sati. Osim toga, službenim putom u tuzemstvo i inozemstvo smatra se putovanje do najviše 30 dana.

S druge strane, dnevnicu za rad na terenu predstavlja nadoknadu troškova koji nastaju kada radnik boravi izvan mjesta svojega prebivališta ili uobičajenog boravišta radi poslova koje obavlja izvan sjedišta poslodavca ili sjedišta izdvojene poslovne jedinice, vodeći pritom brigu o tome da je udaljenost između sjedišta poslodavca, ili izdvojene poslovne jedinice ili uobičajenog boravišta odnosno prebivališta radnika i mjesta rada na terenu veća od 30 km.

Kao što možemo primijetiti prva važna razlika između dnevnice za rad na terenu i dnevnice za službena putovanja je ta što je kod isplate dnevnice za službeno putovanje propisano minimalno trajanje službenog putovanja (8 odnosno 12 sati), dok za rad na terenu to nije propisano. Duljina i trajanje rada na terenu nisu presudni, već poslodavac može isplatiti dnevnicu za rad na terenu čak i onda kada se radnik svakodnevno vraća u mjesto svojega uobičajenog boravišta odnosno prebivališta. To znači da noćenje radnika na terenu nije presudno da bi se ta vrsta dnevnice neoporezivo isplatila, a čest je slučaj kod radnika čiji je rad po svojoj namjeni vezan za rad na terenu (primjerice akviziteri, trgovački putnici, montažeri strojeva i sl.).

Nadalje, sama priroda rada na terenu jest ta da su aktivnosti poslodavca vezane uz obavljanje nekog posla na terenu i te aktivnosti će se najčešće naplatiti naručitelju usluga. Suprotno tome, za određivanje dnevnice za obavljeno službeno putovanje radnik za poslodavca najčešće može provoditi bilo koje poslovne aktivnosti. Tako radnik može otići na sastanak, poslovni seminar, obilaziti prodavaonice, poslovne pogone i sl. Dnevnicu za rad na terenu se najčešće isplaćuje za poslovne aktivnosti radnika koje se ne mogu obavljati u sjedištu poslodavca, npr. izgradnja građevinskog ili drugog objekta, poslovi revizije i kontrolinga izvan ureda, montaže i dr.

Isto tako, za razliku od službenog putovanja kod kojeg se dnevnice, naknade prijevoznih troškova, naknade uporabe privatnog automobila u službene svrhe, troškovi noćenja i drugo obračunavaju na temelju urednog i vjerodostojnog putnog naloga čiji su elementi strogo propisani, kod rada na terenu nema na taj način propisanog obrasca, nego se isplate priznaju na temelju vjerodostojnih isprava i obračuna koji se interno priprema, prema potrebama poslodavca.

Nastavno na sve prethodno navedeno možemo izdvojiti tri kriterija po kojima razlikujemo dnevnice za službena putovanja i dnevnice za rad na terenu:

- priroda rada na terenu/odlaska na službeni put,
- vremenska udaljenost između sjedišta poslodavca ili uobičajenog boravišta odnosno prebivališta radnika i mjesta službenog puta/rada na terenu,
- propisani obvezni elementi putnog naloga za obračun dnevnice za službeni put/proizvoljnost obrasca za obračun troškova i dnevnice za rad na terenu.

Na kraju, važno je i napomenuti da dnevnice za službeno putovanje u tuzemstvu i/ili inozemstvu, dnevnice za rad na terenu i/ili naknada za odvojeni život i/ili pomorski dodatak međusobno se isključuju.

Prema Pravilniku o porezu na dohodak²³, pravo na neoporezivu isplatu dnevnice, terenskog dodatka (dnevnice za rad na terenu) i nadoknade za odvojeni život međusobno se isključuju. Drugim riječima, to znači da se radniku koji prima dnevnicu ili nadoknadu za odvojeni život neoporezivo ne može isplatiti i dnevnicu za rad na terenu. Stoga, primjerice, radniku koji prima nadoknadu za odvojeni život treba smanjiti nadoknadu za odvojeni život za dane provedene na terenu odnosno na službenom putu, ako mu se za te dane isplaćuje dnevnicu za rad na terenu odnosno dnevnicu za službena putovanja.



ističemo...

Kriteriji po kojima razlikujemo dnevnice za službena putovanja i dnevnice za rad na terenu su; priroda rada na terenu/odlaska na službeni put, vremenska udaljenost između sjedišta poslodavca ili uobičajenog boravišta odnosno prebivališta radnika i mjesta službenog puta/rada na terenu te propisani obvezni elementi putnog naloga/proizvoljnost obrasca za obračun troškova i dnevnica za rad na terenu.

5. Zaključak

Pravo radnika na dnevnice za rad na terenu te dnevnice za službena putovanja u zemlji i inozemstvu, ne predstavljaju prava radnika koja proizlaze iz Zakona o radu već se ista utvrđuju drugim izvorima radnog prava kao npr. kolektivnim ugovorima, pravilnicima o radu, ugovorom o radu ili pak autonomnom odlukom poslodavca o pravima i isplatama dnevnica. Ukoliko poslodavca ne obvezuje niti jedan izvor radnog prava, poslodavac može sam donijeti autonomnu odluku o isplati dnevnice za rad na terenu ili dnevnice za službena putovanja.

Dnevnicu za službena putovanja isplaćuje se radnicima za pokriće osnovnih troškova koji mogu nastati na službenom putu (prehrane, pića i prijevoza). Kako bi imali pravo na dnevnicu udaljenost između sjedišta poslodavca ili uobičajenog boravišta odnosno prebivališta radnika i mjesta službenog puta mora biti veća od 30 km u jednom smjeru, te radnik mora provesti na putu više od 12, a ne manje od 8 sati. Osim toga, službenim putom u tuzemstvo i inozemstvo smatra se putovanje do najviše 30 dana.

Dnevnicu za rad na terenu predstavlja nadoknadu troškova koji nastaju kada radnik boravi izvan mjesta svojega prebivališta ili uobičajenog boravišta radi poslova koje obavlja izvan sjedišta poslodavca ili sjedišta izdvojene poslovne jedinice, vodeći pritom brigu o tome da je udaljenost između sjedišta poslodavca, ili izdvojene poslovne jedinice ili uobičajenog boravišta odnosno prebivališta radnika i mjesta rada na terenu veća od 30 km.

Neoporezivi iznos dnevnice za rad na terenu i dnevnice za službena putovanja u tuzemstvu iznosi dnevno 200,00 kn, a služi za pokriće troškova prehrane i drugih troškova radnika na terenu/putovanju u zemlji sukladno Pravilniku o porezu na dohodak.

Kriteriji po kojima razlikujemo dnevnice za službena putovanja i dnevnice za rad na terenu ogledaju se u sljedećem:

- kod isplate dnevnice za službena putovanja propisano minimalno trajanje službenog putovanja je 8 odnosno 12 sati, dok za rad na terenu i isplate dnevnice za rad na terenu to nije propisano. Duljina i trajanje rada na terenu nisu presudni, već poslodavac može isplatiti dnevnicu za rad na terenu čak i onda kada se radnik svakodnevno vraća u mjesto svojega uobičajenog boravišta odnosno prebivališta,

- priroda rada na terenu jest ta da su aktivnosti poslodavca vezane uz obavljanje nekog posla na terenu i te aktivnosti će se najčešće naplatiti naručitelju usluga. Suprotno tome, za određivanje dnevnice za obavljeno službena putovanja radnik za poslodavca najčešće može provoditi bilo koje poslovne aktivnosti (npr. odlazak na seminar),
- propisani obvezni elementi putnog naloga s jedne strane te proizvoljnost obrasca za obračun troškova i dnevnica za rad na terenu s druge strane.

Literatura

- 1) Pravilnik o porezu na dohodak ((NN 10/17, 128/17, 106/18, 01/19, 80/19, 01/20, 74/20, 01/21)
- 2) Zakon o porezu na dohodak (NN 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20)
- 3) Zakon o radu (NN 93/14, 127/17, 98/19)
- 4) Opći porezni zakon (NN 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20)
- 5) Zakon o računovodstvu (NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20)
- 6) Temeljni kolektivni ugovor za službenike i namještenike u javnim službama (NN 128/17) i Dopuna Temelnog kolektivnog ugovora za službenike i namještenike u javnim službama (NN 47/18) te Dodaci Temeljnog kolektivnom ugovoru za službenike i namještenike u javnim službama ((NN 123/19) i NN 66/20)
- 7) Kolektivni ugovor za državne službenike i namještenike (NN 112/17) s pripadajućim izmjenama i dodacima Kolektivnom ugovoru za državne službenike i namještenike (NN 12/18, NN 2/19, NN 119/19, NN 66/20)

Ne zaboravite:

- **Zakonom o radu nije uređeno pravo radnika na dnevnice za rad na terenu kao ni dnevnice za službena putovanja, već se isto utvrđuje kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu, ugovorom o radu ili odlukom poslodavca o isplati.**
- **Dnevnice za službena putovanja u zemlji (tuzemstvu) jesu naknade koje se isplaćuju za pokriće izdataka prehrane, pića i prijevoza u mjestu u koje je radnik upućen na službena putovanja.**
- **Dnevnice za rad na terenu u zemlji i inozemstvu jesu naknade na ime pokrivanja troškova prehrane i drugih troškova radnika na terenu u zemlji i inozemstvu, osim troškova smještaja koji se podmiruju na teret poslodavca i ne smatraju se dohotkom radnika.**
- **Možemo izdvojiti tri kriterija po kojima razlikujemo dnevnice za službena putovanja i dnevnice za rad na terenu; priroda rada na terenu/odlaska na službeni put, vremenska udaljenost između sjedišta poslodavca ili uobičajenog boravišta odnosno prebivališta radnika i mjesta službenog puta/rada na terenu, propisani obvezni elementi putnog naloga/proizvoljnost obrasca za obračun troškova i dnevnica za rad na terenu.**
- **Neoporezivi iznos dnevnice za rad na terenu i dnevnice za službena putovanja u tuzemstvu iznosi dnevno 200,00 kn, a služi za pokriće troškova prehrane i drugih troškova radnika na terenu/putovanju. Neoporezivi iznosi dnevnice se umanjuju ovisno o tome je li osiguran obrok (ručak i/ili večera).**

²³ Pravilnik o porezu na dohodak čl. 7. st. 28.



UDK: 368.40/10.1

Korištenje privatnog automobila radnika u službene svrhe

Valentina Bocak, mag. oec.

Poslodavac može svom radniku odobriti korištenje privatnog automobila u službene svrhe kod službenog puta (kada radniku izdaje putni nalog sa svim propisanim elementima) ili u mjestu rada, odnosno na udaljenosti do 30 km od mjesta rada (tzv. locco vožnja), u kojem je slučaju potrebno voditi Evidenciju o korištenju privatnog automobila u službene svrhe. O svemu detaljnije pišemo u nastavku članka.

1. Uvod

Poslodavac može svojim radnicima za korištenje njihovog privatnog automobila u službene svrhe platiti neoporezivu naknadu u iznosu od 2,00 kn/km (prema čl. 7. st. 34. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17 do 1/20, nadalje: PravDoh) i čl. 7. st. 31. PravDoh, vezano za čl. 21. st.1 t.1 podtočka b) Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16 i 106/18, nadalje: ZakDoh).

Pravo radnika na naknadu za korištenje privatnog automobila u službene svrhe može biti propisano nekim od izvora radnog prava (kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu, ugovorom o radu...).

Ukoliko to pravo nije propisano nijednim od izvora radnog prava, poslodavac može i ne mora isplatiti naknadu za korištenje privatnog automobila u službene svrhe radniku.

Međutim, ukoliko je to pravo propisano nekim od izvora radnog prava, poslodavac je obvezan istu isplatiti.

Primjerice, u trenutno važećem (proširenom) Kolektivnom ugovoru za graditeljstvo (Nar. nov., br. 93/20 do 104/20, nadalje: KUGrad) u čl. 57. KUGrad propisuje pravo radnika na naknadu za korištenje privatnog automobila u službene svrhe u visini od 2,00 kn/km (do neoporezivog iznosa prema važećim poreznim propisima). Budući je primjena KUGrad proširena Odlukom o proširenju primjene Kolektivnog ugovora (Nar. nov., br. 115/20) na sve poslodavce koji obavljaju djelatnost građevinarstva iz područja F Nacionalne klasifikacije djelatnosti 2007. (Nar. nov., br. 58/07 i 72/07, nadalje: NKD), proizlazi da svi poslodavci koji obavljaju djelatnost građevinarstva (iz područja F NKD-a) trebaju svojim radnicima isplatiti naknadu kod korištenja privatnog automobila u službene svrhe (bili oni potpisnici KUGrad ili ne).

Privatni automobil može se koristiti kod službenog puta i tzv. loko-vožnje (udaljenosti do 30 km). U oba je slučaja potrebno evidentirati početno i završno stanje brojila (prijedeći kilometri).

2. Korištenje privatnog osobnog automobila u službene svrhe kod loko vožnje

Kada radnik koristi privatni automobil u službene svrhe (čl. 7. st. 2. r.br. 31. PravDoh) u mjestu rada ili/i do 30 km od mjesta rada, radi se o tzv. locco vožnji, kod koje treba voditi Evidenciju o korištenju privatnog automobila u službene svrhe koja naročito sadrži (čl. 7. st. 34. PravDoh):

- opće podatke o poslodavcu i radniku (naziv, ime i prezime, OIB),
- marka automobila,
- registarska oznaka vozila,
- početno i završno stanje brojila – kilometar/sat,
- relacija i svrha puta te
- račune za stvarno nastale troškove vezane uz korištenje automobila (računi za parkiranje i slično).

Temeljem navedene evidencije vrši se obračun i isplata naknade za korištenje privatnog automobila u službene svrhe kod locco vožnje, temeljem koje poslodavac predaje obrazac JOPPD (na dan isplate ili do 15. slijedećeg mjeseca za isplate izvršene tijekom prethodnog mjeseca), sa šifrom **18** (pod rbr. 16.1. stranice B Obrasca JOPPD).

Primjer 1. - Ispunjavanje Evidencije o korištenju privatnog automobila u službene svrhe djelatnika, isplata naknade i popunjavanje obrasca JOPPD

Poslodavac Stručni časopisi d.o.o. iz Zagreba isplatio je naknadu za korištenje privatnog osobnog automobila svom djelatniku Peri Periću dana 14.09.2021. (na njegov tekući račun), koji je uz Evidenciju o korištenju privatnog automobila u službene svrhe dostavio i račune za parkiranje (parkirne karte).

Evidencija je popunjena na slijedeći način:

STRUČNI ČASOPISI d.o.o.
Zagreb, Ilica bb
OIB: 12345678901

**EVIDENCIJA O KORIŠTENJU
PRIVATNOG AUTOMOBILA U SLUŽBENE SVRHE
ZA RAZDOBLJE OD 01.09. DO 30.09.2021. GODINE**

Ime i prezime: Pero Perić
OIB radnika: 34567890123
Marka automobila: Volkswagen Golf
Registarski broj automobila: ZG-9894-AA

Nadnevak	Vrijeme	Početno stanje brojila	Završno stanje brojila	Broj prijeđenih kilometara	Relacija	Izvešće o radu
3.09.2021.	10:00-14.15	20111	20184	73	TRGOVAC d.d. Ilica 56 MESO d.o.o. Žitnjak 22 BRZI d.o.o. Rudeš 55 MIKRO d.o.o. Savska 2	Prodaja oglasnog prostora za časopis
4.09.2021.	9:30-11:00	20184	20207	23	BRZI d.o.o. Rudeš 55	Podizanje materijala za pripremu oglasa
5.09.2021.	11:00-14:00	20207	20240	33	SUNCE d.o.o. Duga ulica 4 PRIJEVOZ d.d. Selska 55 TURIST d.d. Ilica 33	Prodaja oglasnog prostora za časopis
7.09.2021.	9:00-10:00	20240	20246	6	ZAGREBAČKA BANKA Paromlinska 1	Dostava virmana za plaćanje
UKUPNO		20111	20246	135		

Ukupno prijeđenih kilometara: $135 \times 2,00 \text{ kn/km} = 270,00 \text{ kn}$

Ostali troškovi: parkirne karte u ukupnom iznosu od 60,00 kn.

Ukupno isplaćeno 330,00 kn dana 14.09.2021.

Potpis radnika:

Potpis ovlaštene osobe:

Po isplati naknade za korištenje privatnog automobila u službene svrhe radniku, poslodavac je dužan podnijeti obrazac JOPPD, koji će u ovom primjeru biti predan na dan isplate, a u kojem će biti iskazana samo isplaćena naknada za korištenje privatnog automobila u službene svrhe (u iznosu od 270,00 kn), tj. troškovi parkiranja se ne iskazuju.

Stranica **B** obrasca JOPPD popuniti će se na slijedeći način:

Telefon za konzultacije

01/ 48 36 046

01/ 49 21 739

(isključivo putem PIN-a)



RAČUNOVODSTVO
i POREZI u praksi

Ponedjeljkom i četvrtkom
od 11.00 do 15.30 sati,
utorkom, srijedom i petkom
od 8.30 do 13.00 sati.

- stranica B -	IV. Redni broj stranice 1/1	17. Obračunani primitak od nesamostalnog rada (plaća)		0,00	
		16.1. Oznaka načina isplate	16.2. Znos za isplatu	1	270,00
		15.1. Oznaka neoporezivog primitka	15.2. Znos neoporezivog primitka	18	270,00
		14.1. Znos obračunanog poreza na dohodak	14.2. Znos obračunanog prireza porezu na dohodak	0,00	0,00
	III. Vrsta izvješća 1	13.4. Osobni odbitak	13.5. Porezna osnovica	0,00	0,00
		13.2. Izdatak - uplaćeni doprinos za mirovinsko osiguranje	13.3. Dohodak	0,00	0,00
		12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom	13.1. Izdatak	0,00	0,00
		12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem - II STUP	12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu	0,00	0,00
		12.5. Doprinos za zapošljavanje	12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem	0,00	0,00
		12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	0,00	0,00
		12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje - II STUP	0,00	0,00
	II. Oznaka izvješća 21257	11. Znos primitka (oporezivi)	12. Osnovica za obračun doprinosa	0,00	0,00
		10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10.- odrađeni sati rada)	10.2. Razdoblje obračuna do	0	30.09.2021.
		10. Sati rada	10.1. Razdoblje obračuna od	0	01.09.2021.
	I. OIB podnostelja izvješća 12345678901	8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	9. Oznaka punog/nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena	0	0
		7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	0	0
		6.1. Oznaka stjecatelja/osiguranika	6.2. Oznaka primitka/obveze doprinosa	0000	0000
4. OIB stjecatelja/osiguranika		5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika	34567890123	Pero Perić	
2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta		3. Šifra općine/grada rada	01333	01333	
1. Redni broj		1.			

3. Korištenje privatnog automobila u službene svrhe kod službenog puta

Kada poslodavac šalje radnika na službeni put, dužan mu je izdati naloga za službeno putovanje u kojem će (kod korištenja privatnog automobila u službene svrhe), osim ostalih propisanih podataka (nadnevak izdavanja, ime i prezime osobe koja se upućuje na službeno putovanje, mjesto u koje osoba putuje, svrha putovanja, vrijeme trajanja putovanja, vrijeme kretanja na put, vrijeme povratka s puta, potpis ovlaštene osobe, obračun troškova, likvidaciju obračuna te izvješće s puta), navesti i podatke o automobilu (marka i registarska oznaka), početno i završno stanje brojila – kilometar/sat, prema čl. 8. st. 2. PravDoh.

Kada radnik za službeni put koristi privatni osobni automobil, poslodavac radniku može neoporezivo isplatiti trošak prijevoza u visini od 2,00 kune po prijednom kilometru u službene svrhe (čl. 7. st.2. t. 31. PravDoh). Radniku se kod prijevoza vlastitim osobnim automobilom, nadoknađuju i izdaci nastali tijekom službenog puta za cestarinu, tunelarinu, mostarinu i sl.

Isto vrijedi i za obrtnike, osobe koje obavljaju djelatnost slobodnih zanimanja te osobe koje obavljaju djelatnost poljoprivrede i šumarstva (čl. 29. ZakDoh) koji moгу u troškove priznati sve troškove službenog putovanja koje učine oni osobno i to pod istim uvjetima (visini i na način) koji su propisani po osnovi nesamostalnog rada tj. pod kojima ih poslodavci isplaćuju svojim radnicima – dakle mogu za potrebe službenog putovanja koristiti privatni automobil u službene svrhe i isplatiti si 2,00 kn/km (uz vjerodostojnu dokumentaciju – popunjen putni naloga, računi za cestarinu, tunelarinu i td.).

Više o službenom putovanju možete pročitati u RiPup-u 9/2021 u članku pod nazivom: „Službena putovanja radnika u zemlji“.

Poslodavac treba po ispaćenoj naknadi (ili izvršenom obračunu putnog naloga, u slučaju isplete predujma za službeni put), predati obrazac JOPPD u kojem će se ispaćene dnevnice i naknada za korištenje privatnog automobila u službene svrhe iskazati sa šifrom 17 (pod rbr. 16.1. na B stranici obrasca JOPPD), prema čl. 79. st. 9. PravDoh, na dan isplate ili do 15. u mjesecu za isplaćeno u prethodnom mjesecu (čl. 79. st. 6. PravDoh).

Primjer 2. - Korištenje privatnog osobnog automobila kod službenog putovanja

Poslodavac ABC d.d. iz Zagreba poslao je svog radnika Ivu Jurića iz Zagreba na službeni put u Šibenik, za koji mu je izdao putni naloga, te mu je osigurano 3 dnevno noćenje u hotelu. Radnik je na put krenuo 16.08.2021. u 7 sati ujutro i vratio se 19.08.2021. u 8 sati ujutro (ukupno 73 sata/24 = 3,0416 = 3 pune dnevnice u iznosu od 600,00 kn tj. 3x200,00 kn). Radniku je za službeni put odobreno korištenje privatnog automobila (marke Volkswagen Golf, reg.oznaka ZG1234ZG – što je navedeno na putnom nalogu), što iznosi ukupno 1.356,00 kn (678 km (u oba smjera) x 2,00 kn), dok je trošak cestarine iznosio 338,00 kn i hotela 1.200,00 kn.

Obračun putnog naloga izvršen je 02.09.2021., kada je radniku isplaćen iznos ukupnog troška službenog puta u iznosu od 3.494,00 kn u gotovini (600,00 + 1.356,00 + 338,00 + 1.200,00).

Poslodavac predaje obrazac JOPPD do 15 slijedećeg mjeseca za prethodni mjesec (druga mogućnost je predati JOPPD na dan isplate) tj sa 15.10.2021. u kojem se iskazuju samo troškovi isplaćenih dnevnica i naknada za korištenje privatnog osobnog automobila u službene svrhe koji ukupno iznose 1.956,00 kn (600,00 kn (3x200,00 kn) + 1.356,00 kn (339 km + 339 km x 2,00 kn/km).

Trošak smještaja i cestarine se ne iskazuje u obrascu JOPPD.

Stranica B obrasca JOPPD popuniti će se na slijedeći način:



UDK: 336.2/657.1

Naknada troška prijevoza na posao i s posla radnicima

Valentina Bocak, mag. oec.

Pravo na naknadu troškova prijevoza na posao i s posla radnika može biti regulirano kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu (odnosno nekim dr. izvorom radnog prava). Poslodavci mogu radnicima neoporezivo isplatiti naknadu troškova prijevoza na posao i s posla u visini stvarnog izdatka. O neoporezivoj visini naknade troška prijevoza na posao, načinu i uvjetima isplate, što je sa naknadom troška prijevoza radnika koji su odsutni s posla (za vrijeme bolovanja, godišnjeg odmora i sl.), isplatom naknade troška prijevoza na posao i s posla retroaktivno i unaprijed, te obvezi predaje obrasca JOPPD, detaljnije pišemo u nastavku članka.

1. Pravo na naknadu troškova prijevoza na posao i s posla

Pravo radnika na naknadu troškova prijevoza na posao i s posla nije propisano Zakonom o radu (Nar. Nov., br. 93/14 do 98/19, nadalje: ZOR), no može biti uređeno i kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu, ugovorom o radu te ostalim izvorima radnog prava. Ukoliko poslodavac obavlja **djelatnost za koju nije donijet** kolektivni ugovor (ili nije potpisnik nekog od donesenih kolektivnih ugovora, pa odredbe istih nije dužan primjenjivati), ako zapošljava manje od 20 djelatnika (te nije bio obavezan donijeti pravilnik o radu), a kod sklapanja ugovora o radu sa djelatnicima nije utvrđeno pravo djelatnika na isplatu naknade troškova prijevoza na posao i s posla, nema propisa prema kojem bi poslodavac bio obavezan isplatiti terenski dodatak svojim djelatnicima. U takvom slučaju isplata troškova prijevoza na posao i s posla **ovisi o odluci** samog poslodavca.

Primjer Odluke o naknadi troškova prijevoza na posao i s posla:

Pretpostavimo da trgovačko društvo ne obvezuje primjena kolektivnog ugovora, nema pravilnik o radu, a u ugovorima o radu nije ništa navedeno vezano uz naknadu troškova prijevoza radnika na posao i s posla. Poslodavac je odlučio da će svim radnicima isplatiti naknadu troškova prijevoza na posao i s posla u visini stvarnih troškova prijevoza javnim prometom prema cijeni mjesečne odnosno pojedinačne karte.

Poduzetnik d.o.o.
Zagreb, Ilica bb
OIB: 1234467890

Na temelju članka 131. Zakona o radu donosim

ODLUKU O ISPLATI NAKNADE TROŠKOVA PRIJEVOZA NA POSAO I S POSLA

I.

Svakom radniku zaposlenom u trgovačkom društvu Poduzetnik d.o.o., Zagreb, utvrđuje se pravo na naknadu troškova prijevoza na posao i s posla u visini stvarnih troškova prijevoza javnim prometom prema cijeni mjesečne odnosno pojedinačne karte.

U slučajevima kada postoji mogućnost korištenja više alternativnih sredstava prijevoza, radnik ima pravo na naknadu troškova prijevoza s posla i na posao u visini cijene one vrste prijevoza koja je najpogodnija za poslodavca.

II.

Naknada iz točke I. ove Odluke isplaćuje se unaprijed i to najkasnije posljednjeg dana u mjesecu za idući mjesec. Iznos naknade isplatit će se radnicima na njihov tekući račun.

III.

Ova Odluka objavljuje se na oglasnoj ploči poslodavca.

IV.

Ova Odluka primjenjuje se od 1. listopada 2021.

U Zagrebu, 1. listopada 2021.

Predsjednik uprave:

Ivo Ivić

Od donesenih (važećih) kolektivnih ugovora po djelatnostima, proširena je primjena kolektivnog ugovora za graditeljstvo (Nar. nov., br. 93/20 do 104/20, nadalje: KUGrad) na sve poslodavce koji obavljaju djelatnost građevinarstva iz područja F Nacionalne klasifikacije djelatnosti 2007. (Nar. nov., br. 58/07 i 72/07, nadalje: NKD), proizlazi da svi poslodavci koji obavljaju djelatnost građevinarstva (iz područja F NKD-a) trebaju svojim radnicima isplatiti naknadu kod korištenja privatnog automobila u službene svrhe (bili oni potpisnici KUGrad ili ne).

Odredbе ostalih kolektivnih ugovora (čija primjena nije proširena) dužni su se pridržavati samo potpisnici istih.

1.1. Primjena povoljnijeg prava za radnika

Ako poslodavce obvezuje primjena više izvora radnog prava (kolektivnog ugovora, pravilnika o radu, ugovora o radu i sl.), primijenit će odredbe koje su **najpovoljnije za radnika** (čl. 9. St. 3. ZOR –a), tj. u slučaju različito uređenog prava iz radnog odnosa prema ugovoru o radu, pravilniku o radu, sporazumu sklopljenom između radničkog vijeća i poslodavca, kolektivnom ugovoru ili zakonu, poslodavac treba primijeniti za radnika najpovoljnije pravo. U slučaju primjene nepovoljnijeg prava za radnika radi se o povredi prava radnika. Na primjer, u slučaju da poslodavac graditelj isplati svom radniku naknadu troška prijevoza u visini cijene karte mjesečne karte željeznicom (što je povoljnije za poslodavca, prema kolektivnom ugovoru za graditeljstvo, čl. 56. st. 2. KolGrad) koja iznosi 500,00 kn, a prema pravilniku o radu samog poslodavca radnik ima pravo na naknadu troškova prijevoza na posao prema cijeni karte autobusom koja iznosi 650,00 kuna, poslodavac bi isplatom manjeg iznosa povrijedio pravo radnika na primjenu povoljnijeg prava. Budući se u navedenom primjeru radi o kršenju materijalnih prava koja nisu regulirana odredbama ZOR-a, radnici bi svoje pravo na primjenu povoljnijeg prava kod isplate naknade troškova prijevoza na posao (a eventualno i samu isplatu troškova prijevoza na posao – ukoliko isti nisu isplaćeni, a radnik na njih ima pravo prema odredbama kolektivnog ugovora, pravilnika o radu ili ugovora o radu) mogli ostvariti jedino putem suda (tužbom).

2. Neoporezivi i oporezivi iznos naknade troška prijevoza na posao

Neoporezivi iznos naknade troška prijevoza na posao i s posla propisan je čl. 7. st. 2. t.29. i 30. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. Nov., br. 10/17 do 1/20, nadalje: PravDoh), prema kojem se radnicima neoporezivo mogu nadoknaditi troškovi prijevoza na posao i s posla u visini stvarnih izdataka, prema cijeni mjesečne odnosno pojedinačne karte odnosno do visine cijene mjesečne odnosno poje-

dinačne prijevozne karte. Ako radnik mora sa stanice međumjesnog javnog prijevoza koristiti i mjesni prijevoz, stvarni izdaci utvrđuju se u visini troškova mjesnog i međumjesnoga javnoga prijevoza odnosno do visine stvarnih izdataka utvrđenih u visini troškova mjesnog i međumjesnoga javnoga prijevoza.

Primjerice, ukoliko radnik putuje iz Varaždina na posao u Zagreb, neoporezivo mu se može priznati trošak prijevoza na posao u visini cijele mjesečne (ili pojedinačne) karte za relaciju Varaždin – Zagreb.



ističemo...

Ako na određenom području (ili udaljenosti) nema organiziranog javnog prijevoza naknada troškova prijevoza na posao i s posla utvrđuje se u visini cijene prijevoza koja je utvrđena na približno jednakim udaljenostima na kojima je organiziran prijevoz (čl. 7. st.2. t. 29. PravDoh).

Ukoliko radnik osim međumjesnog mora koristiti i mjesni prijevoz neoporezivo mu se mogu isplatiti troškovi mjesnog i međumjesnog prijevoza (čl 7. st.2. t. 30. PravDoh).

Primjerice, ako radnik putuje iz Stubičkih Toplica na posao u Zagreb, pa osim međumjesnog prijevoza (St.Toplice – Zagreb) do mjesta rada mora koristiti i tramvaj, neoporezivo mu se mogu isplatiti troškovi u visini međumjesnog i mjesnog (tramvaj) prijevoza.

2.1. Isplata troškova prijevoza na posao i s posla radnicima

Poslodavci mogu svojim radnicima nadoknaditi trošak prijevoza na posao i s posla na slijedeće načine:

1) **isplatom naknade za prijevoz u visini cijene pojedinačne ili mjesečne prijevozne karte** (mjesnog ili međumjesnog prijevoza), temeljem vjerodostojne isprave (čl. 8. st.1. PravDoh). (primjerice, računa, obračuna, odluka, potvrda o cijeni pojedinačne ili mjesečne karte i sl.).

Prema mišljenju Ministarstva financija – Porezne uprave (Klasa: 410-01/01-01-/55, Ur. broj: 513-07/01-3 od 28. veljače 2001. godine), poslodavac može svojim radnicima „...isplatiti odgovarajuću naknadu utvrđenu prema važećim cijenama mjesnog i međumjesnog prijevoza...“, pri čemu „...ne postoji zakonom propisana obveza zaposlenika da isplaćenu naknadu u novcu mora opravdati predočenjem računa o kupnji karata kao vjerodostojne isprave. Za samog poslodavca, kako bi mogao pravovaljano opravdati troškove navedenih naknada, u tom će slučaju vjerodostojna isprava biti cjenik prijevoznih karata u mjesnom i međumjesnom prometu izdan od ovlaštenog prijevoznika“.

Isto tako, sukladno mišljenju istog tijela (Klasa: 410-18/05-01/59, Ur. broj: 513-07-21-01/05-2 od 02. lipnja 2005. godine): „... naknade troškova prijevoza na posao i s posla priznaju se u svoti koja je jednaka vrijednosti mjesečne odnosno pojedinačne prijevozne karte za svaki mjesec poreznog razdoblja, pri čemu nije nužno prilagati i račune o kupljenim kartama, već je dovoljna potvrda prijevoznika o cijeni karata. No, kada se radi o mjesnom javnom prijevozu što radnicima omogućuje prijevoz na posao i s posla i kad je cijena mjesečnih ili pojedinačnih karata za prijevoz općepoznata (npr. javnog prijevoza u Gradu Zagrebu), smatramo kako poslodavcu ne treba predočavati potvrdu o cijeni karata“.

**ističemo...**

Kada radnik putuje na posao međumjesnim javnim prijevozom, poslodavac može neoporezivo isplatiti naknadu troška prijevoza na posao i s posla temeljem:

- cjenika prijevoznih karata izdanog od ovlaštenog prijevoznika ili
- potvrde prijevoznika o cijeni karata.

Kod prijevoza na posao mjesnim javnim prijevozom, potvrda i cjenik prijevoznika nisu potrebni ako je cijena prijevoznih karata općepoznata (kao što je to primjerice za karte ZET – a u Gradu Zagrebu),

Isto vrijedi i u slučaju kada radnik za prijevoz na posao koristi svoj privatni osobni automobil, te mu poslodavac isplaćuje naknadu za prijevoz u visini pojedinačne ili mjesečne prijevozne karte (potvrde i sl.) bilo kojeg prijevoznika (koji vrši prijevoz na relaciji na kojoj radnik putuje na posao i s posla), odnosno i bez potvrde kada je cijena prijevoznih karata općepoznata (ZET i sl.), ta se isplata u cjelosti smatra neoporezivom (Mišljenje Ministarstva financija Porezne uprave, objavljenog 25.01.2017., Klasa: 410-01/16-01/2725).

Može li se radniku koji koristi privatni osobni automobil za prijevoz na posao i s posla isplatiti naknada od 2,00 kn po kilometru?

Ne, radniku se za korištenje privatnog automobila mogu isplatiti 2,00 kn/km samo u službene svrhe tj. kada poslodavac pošalje radnika na primjerice službeni put (pa se 2,00 kn/km priznaju temeljem putnog naloga) ili u dr. službene svrhe (odlazak na FINA-u, poštu, Poreznu upravu, kod poslovnog partnera i sl.) kada se 2,00 kn/km priznaju temeljem Evidencije o korištenju privatnog osobnog automobila u službene svrhe (koja mora sadržavati propisane elemente: opće podatke o poslodavcu i radniku (naziv, ime i prezime, OIB), marku automobila, registarsku oznaku vozila, početno i završno stanje brojila – kilo-metar/sat, relaciju i svrhu puta te račune za stvarno nastale troškove vezane uz uporabu automobila (primjerice račun za parkiranje, korištenje javne garaže i sl.).

Naknada radniku za prijevoz na posao i s posla ne smatra se izdatkom u službene svrhe, već „samo“ naknadom za dolazak radnika na posao (koji čini porezno priznat rashod/izdatak poslodavca koji je vezan za radnika). Ukoliko poslodavac ipak odluči radniku isplaćivati 2,00 kn/km za prijevoz na posao i s posla tada taj izdatak (naknada) čini plaću radnika i podliježe obračunu i uplati obveznih doprinosa i poreza (i prireza, ako je propisan).

2) kupnjom mjesečne (ili pojedinačne) mjesne ili međumjesne karte, koje daju radnicima.

Kada poslodavac kupuje prijevozne karte svojim radnicima, za iste dobiva račun prijevoznika, koji je vjerodostojna isprava temeljem se priznaje trošak prijevoza radnika na posao (neoporezivi iznos). Iznos poreza na dodanu vrijednost iskazan na računu prijevoznika poslodavac ne može odbiti kao pretporez, jer su prijevozne karte kupljene za radnike kao krajnje korisnike (a ne u poduzetničke svrhe). Ukoliko poslodavac prema primljenom računu prijevoznika (za prijevozne karte radnicima) ipak odbije pretporez, sukladno mišljenju Ministarstva financija – Porezne uprave (Klasa: 410-19/02-01/284, Ur. broj: 513-07/01-2 od 30. srpnja 2002. godine) postoji obveza obračuna poreza na dodanu vrijednost za izvršenu isporuku, iako te karte nisu naplaćene od radnika.

Drugim riječima, ukoliko poslodavac odbije pretporez temeljem računa primljenog od prijevoznika za prijevozne karte (na posao i s posla) radnika, obavezan je pri isporuci karata radnicima obračunati porez na dodanu vrijednost po istima.

Kako se postupa u slučaju kada na relaciji kojom radnik putuje na posao, postoji više prijevoznika, a poslodavac odluči isplatiti naknadu za prijevoz na posao i s posla radniku prema potvrdi skupljeg prijevoznika?

Prema mišljenju Ministarstva financija Porezne uprave (Klasa: 410-01/16-01/2725 od 25.01.2017.):

„...kada na području na kojem se vrši prijevoz na posao i s posla prometuje više prijevoznika, isplata naknade troškova prijevoza ne smatra se oporezivim primitkom do visine cijene mjesečne odnosno pojedinačne prijevozne karte onog prijevoznika čiju uslugu prijevoza radnik koristi uz uvjet da su o istom osigurane vjerodostojne isprave, neovisno o tome što na tom području prometuje i prijevoznik čiji je trošak prijevoza povoljniji“.

2.2. Oporezivi iznos naknade troška prijevoza na posao i s posla

Ukoliko poslodavac isplati radniku naknadu troška prijevoza u visini većoj od stvarnih izdataka tj. većoj od cijene mjesečne, pojedinačne ili godišnje prijevozne karte, **razlika** iznad neoporezivog iznosa smatra se **plaćom radnika** (koja podliježe obvezi obračunavanja i plaćanja obveznih doprinosa, te poreza i prireza ako je propisan).

Primjerice, radnik putuje na posao iz Zagreba u Varaždin, za što je poslodavcu dostavio potvrdu o visini mjesečne prijevozne karte za relaciju Zagreb – Varaždin – Zagreb, prema kojoj mjesečna prijevozna karta iznosi 980,00 kn. Poslodavac mu je isplatio naknadu troška prijevoza na posao u iznosu od 1.000,00 kn. Razlika od 20,00 kn (1.000,00 kn – 980,00 kn) čini neto plaću radnika koju je potrebno preračunati u bruto iznos i obračunati sve obvezne doprinose te porez i prirez (ako je propisan).

3. Način isplate naknade troškova prijevoza na posao i s posla radnicima

Poslodavac može svom radniku isplatiti u **gotovini** (pri čemu kao vjerodostojna isprava o nastalom izdatku služi dokument na kojem će biti iskazan iznos i kome se isplaćuje naknada za prijevoz na posao **obavezno potpisana** od strane radnika) ili **uplatom na tekući račun** radnika.

Podliježe li isplata naknade prijevoza na posao i s posla radnicima ovrsci na plaću?

Ne, naknada prijevoza na posao i s posla ne može se ovršiti prema odredbama čl. 172. t. 11. Ovršnog zakona (Nar. Nov., br. 112/12 do 131/20), te se u slučaju da radnik ima otvoren zaštićeni račun - naknada za prijevoz na posao i s posla u cijelosti uplaćuje na zaštićeni račun.

3.1. Naknada troška prijevoza na posao i s posla radnicima za vrijeme godišnjeg odmora, bolovanja, blagdana i sl.

Poslodavac može svojim radnicima isplaćivati naknade troškova prijevoza na posao i s posla prema visini mjesečne ili pojedinačne prijevozne karte:

- 1) kada isplaćuje po cijeni **pojedinačne prijevozne karte** (po danu), iznos naknade troška prijevoza ovisi o broju dana koje je radnik radio (tj. iznos cijene pojedinačne karte x broj dana rada radnika prema evidenciji o prisutnosti radnika na radu).

Za dane koje radnik nije radio, kao primjerice u dane godišnjeg odmora, bolovanja, blagdana, u dane koje je proveo na službenom putovanju i sl. **ne može se neoporezivo isplatiti naknada** troška prijevoza na posao, budući trošak prijevoza na posao za te dane nije niti nastao,

- 2) kod isplate po cijeni **mjesečne prijevozne karte**, iznos naknade troška prijevoza jednak je iznosu na potvrdi o visini prijevozne mjesečne karte, neovisno o tome što radnik dio mjeseca nije radio (radi bolovanja, korištenja godišnjeg odmora i sl.).

Prema mišljenju Ministarstva financija Središnjeg ureda Porezne uprave (Klasa: 121-05/06-01/10, Ur. broj: 513-07-21-01/06-2 od 06. travnja 2006. godine): „...Ako je radnik izostao s posla cijeli mjesec radi bolovanja, čuvanja trudnoće ili porodiljnog dopusta, nema stvarnih troškova prijevoza na posao i s posla, te nema pravo na neoporezive mjesečne isplate naknada troškova prijevoza na posao i s posla mjesnim javnim prijevozom...“.

Dakle, kod isplate naknade troška prijevoza na posao prema cijeni mjesečne prijevozne karte, ako je radnik radio samo **dio mjeseca** poslodavac mu može isplatiti naknadu za prijevoz na posao u punom iznosu mjesečne prijevozne karte. Međutim, ako **nije radio niti jedan dan** u mjesecu (bio je odsutan sa rada cijeli mjesec) naknada za prijevoz mu se **ne može isplatiti** (čl. 7. st. 31. PravDoh).

3.2. Naknada troška prijevoza na posao i s posla radnika koji radi nepuno radno vrijeme ili u dopunskom radu (zaposlen kod više poslodavaca)

Radniku koji radi kod **dva ili više poslodavca** bilo da se radi o nepunom radnom vremenu (radno vrijeme kraće od punog radnog vremena tj. manje od 40 sati tjedno, prema čl. 62. ZOR-a) ili dopunskom radu (do 8 sati tjedno, odnosno 180 sati godišnje, prema čl. 61. st. 3. ZOR-a) **može se neoporezivo isplatiti** naknada troškova prijevoza na posao i s posla kao i radnicima zaposlenima na puno radno vrijeme kod svakog od poslodavaca.

Ako se radi o putovanju na posao u **više različitih** mjesta (primjerice kod jednog od poslodavaca radnik putuje iz Zagreba do Varaždina, a kod drugog od Zagreba do Vrbovca) radnik ima pravo na naknadu troška prijevoza za sve relacije kojima putuje do posla (dakle za relaciju Zagreb – Varaždin i Zagreb – Vrbovec).

Pri tome poslodavac mora voditi računa o tome da li radniku nadoknađuje troškove prijevoza prema mjesečnoj ili pojedinačnoj prijevoznj karti.

Ukoliko se radi o isplati prema mjesečnoj karti, iznos naknade prijevoza je fiksna (prema potvrdi prijevoznika o iznosu mjesečne prijevozne karte) neovisno o broju dana koje radnik tijekom mjeseca provede na poslu (bitno je da je radio barem dio mjeseca).

Ako poslodavac radniku nadoknađuje troškove prijevoza na posao prema cijeni pojedinačne prijevozne karte, tada mu naknadu obračunava prema danima koje je radnik radio.

3.3. Naknada troška prijevoza na posao i s posla radnika koji rade dvokratno

Kada radnik radi dvokratno (u dvije smjene dnevno, tj. primjerice od 8-12 h te od 16-20 h istog dana), isti može imati i dvostruke troškove dolaska i odlaska s posla.

U takvom slučaju poslodavac može isplaćivati dvostruki trošak prijevoza u visini dnevne karte prijevoznika prema Evidenciji radnog vremena iz koje je vidljivo da radnik dolazi (i odlazi) na posao dva puta u istom danu.

Međutim, ako poslodavac takvom radniku isplaćuje naknadu za prijevoz na posao i s posla u visini mjesečne karte mjesnog i/ili međumjesnog prijevoznika, tada mu se dodatni iznos za prijevoz ne može neoporezivo isplaćivati – budući temeljem mjesečne prijevozne karte ima pravo na neograničen broj prijevoza na relaciji na koju se prijevozna karta odnosi.

3.4. Naknada troška prijevoza na posao radnicima koji koriste službeni automobil za privatne potrebe

Poslodavac može svom radniku dati automobil poduzeća (ili obrta) na cijelodnevno korištenje, tijekom kojeg radnik može automobil koristiti u poslovne i privatne svrhe, ako mu se obračunava plaća u naravi (u visini 1% vrijednosti osobnog automobila ako je isti u osnovnim sredstvima poslodavca (odnosno nabavljen putem financijskog lizinga), odnosno u visini 20% mjesečne rate ako je automobil nabavljen putem operativnog lizinga, prema čl. 22. st. 3. t. 5. PravDoh).

U praksi se često postavlja pitanje da li se tim radnicima (koji koriste službeni automobil i za dolazak na posao i s posla, a za korištenje istog im se obračunava plaća u naravi) može neoporezivo isplatiti i naknada prijevoza na posao i s posla, o čemu je Ministarstvo financija dalo mišljenje (Klasa: 121-05/06-01/15, Ur. broj: 513-07-21-01/06-2 od 09. listopada 2006. godine), prema kojem poslodavac može svom radniku (kojem je odobreno korištenje službenog automobila u privatne svrhe) neoporezivo isplatiti naknadu za prijevoz na posao i s posla do propisane svote (prema potvrdi prijevoznika o cijeni karte), s time da u slučaju mjesnog prijevoza (kada su cijene prijevoznih karata opće poznate, npr. cijene karata ZET a u Zagrebu) nije potrebno prilagati potvrde o cijeni prijevoznih mjesečnih i pojedinačnih karata, neovisno o tome što radnik koristi službeni automobil u privatne svrhe, temeljem čega mu se utvrđuje i oporezuje primitak u naravi.



ističemo...

Poslodavac **može** svom radniku koji koristi službeni automobil u privatne svrhe (što podrazumijeva i putovanje na posao i s posla) neoporezivo isplatiti naknadu troška prijevoza na posao i s posla u visini pojedinačnih ili mjesečnih prijevoznih karata.

U praksi je čest slučaj da poslodavci iznos plaće u naravi za korištenje osobnog automobila radnika **umanjuju za iznos naknade troška prijevoza** na posao i s posla.

Primjerice, poslodavac je svom radniku dao službeni automobil na 24 satno korištenje, za što mu se obračunava plaća u naravi u visini 1% nabavne vrijednosti automobila. Radnik putuje na posao iz Zagreba u Varaždin, za što je poslodavcu dostavio potvrdu o visini mjesečne prijevozne karte u iznosu od 1.200,00 kn.

1% nabavne vrijednosti automobila (sa PDV-om) iznosi 2.487,50 kn i čini plaću u naravi.

Iznos plaće u naravi umanjuje se za iznos prijevozne mjesečne karte:

$$2.487,50 \text{ kn} - 1.200,00 \text{ kn} = 1.287,50 \text{ kn.}$$



Umanjeni iznos plaće u naravi u iznosu od 1.287,50 kn je neto iznos, koji treba preračunati u bruto iznos (koji podliježe obračunu i plaćanju obveznih doprinosa, te poreza i prireza).

Međutim, prema spomenutom mišljenju Ministarstva financija (Klasa: 121-05/06-01/15, Ur. broj: 513-07-21-01/06-2 od 09. listopada 2006. godine):

„...za neoporezivu svotu naknade troška prijevoza na posao i s posla što pripada radniku, umjesto da mu naknadu isplati, poslodavac ne može umanjiti primitak prema osnovi nesamostalnog rada u naravi što ga je ta fizička osoba ostvarila i utvrđen je temeljem uporabe službenog automobila u privatne svrhe, jer se taj primitak može umanjiti samo za naknadu što ju je radnik platio.“

Mišljenja smo da je tu riječ samo o tehničici isplate naknade troška prijevoza na posao i umanjivanja iznosa plaće u naravi za tu naknadu. Budući se plaća u naravi, prema navedenom mišljenju, može umanjiti samo za naknadu što ju je radnik platio, proizlazi da bi poslodavac prvo trebao radniku isplatiti naknadu troška prijevoza na posao i s posla, koju će radnik potom uplatiti poslodavcu kao umanjenje plaće u naravi.

Poslodavac isto tako može odlučiti da će naknadu troška prijevoza (prema visini prijevozne karte) isplatiti radniku, a plaću u naravi obračunati na propisani iznos (1% nabavne vrijednosti automobila ili 20% rate operativnog leasinga).

3.5. Neoporeziva naknada troška prijevoza na posao i s posla osobe koja nije u radnom odnosu kod poslodavca

Poduzetnik (bilo pravna ili fizička osoba) može neoporezivo isplatiti naknadu troška prijevoza na posao i s posla osobama s kojima nije zasnovan radni odnos (ali dolaze na posao), kako slijedi:

- 1) osobama na stručnom osposobljavanju za rad bez zasnivanja radnog odnosa (čl. 6. st. 6. PravDoh),
- 2) izaslanim radnicima (koji su po nalogu inozemnog poslodavca izaslan na rad

u Republiku Hrvatsku radi obavljanja djelatnosti kod tuzemnog poslodavca, prema čl. 7. st. 22. PravDoh).

3.6. Mogućnost isplate naknade troška prijevoza na posao i s posla za više proteklih razdoblja

Poslodavcima se može desiti da nemaju dovoljno sredstava za isplatu naknade troškova prijevoza uz redovitu plaću.

Po prestanku razloga (radi kojih nije bilo dovoljno sredstava za isplatu naknade troškova prijevoza na posao), poslodavci mogu neoporezivo isplatiti naknade troškova prijevoza na posao i s posla radnicima za protekla razdoblja u kojima ta naknada nije bila isplaćena.



ističemo...

Uvjet za neoporezivu isplatu naknada troška prijevoza na posao i s posla za protekla razdoblja je da se naknade isplate prema visini mjesečne ili pojedinačne prijevozne karte (temeljem vjerodostojnih isprava, čl. 8. st. 1. PravDoh).

4. Poslodavac kupuje karte za prijevoz na posao i s posla radnicima i odbitak poreza na dodanu vrijednost

Kada poslodavac sam kupuje karte za prijevoz na posao i s posla radnicima i fizički im ih uručuje, tada od prijevoznika dobije račun u kojem je iskazan i PDV, te se u praksi, često postavlja pitanje da li poslodavac u tom slučaju može po tom računu priznati pretporez.

Sukladno mišljenju Ministarstva financija (Klasa: 410-19/02-01/284, od 30. srpnja 2002.), poslodavac ima pravo odbiti pretporez po primljenom računu za prijevozne karte radnicima, no kako iste isporučuje radnicima (jer se radi o neoporezivim naknadama) tada mora obračunati i obvezu za PDV.

5. Naknada troškova prijevoza na posao i s posla obrtnika i dr. osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost



ističemo...

Obrtnici i dr. osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost (čl. 29. Zakona o porezu na dohodak, Nar. Nov., br. 115/16 i 106/18) **mog**u i sebi **neoporezivo** isplaćivati naknadu troška prijevoza na posao i s posla (čl. 35. st. 1. t. 6. PravDoh, vezano za odredbe čl. 7. St. 2. t. 29. i 30. PravDoh), na isti način kao i svojim radnicima.

Obrtnici i dr. osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost mogu sebi osobno isplatiti trošak naknade prijevoza na posao i s posla, pod uvjetom da je stvarni trošak prijevoza i nastao i to prema visini cijene mjesečne ili pojedinačne prijevozne karte, s time da kad se radi o isplati prema mjesečnoj karti obrtnik mora raditi barem dio mjeseca (za isplatu cijelog iznosa mjesečne prijevozne karte), a kod isplate prema pojedinačnoj karti iznos naknade ovisi o broju dana provedenih na radu (cijena pojedinačne karte x broj dana rada).

Pri tome treba voditi računa da je mjesto rada (gdje se obavlja djelatnost) **različito** od mjesta uobičajenog boravišta odnosno prebivališta.

5. Primjeri isplate naknade za prijevoz na posao i s posla

Primjer 1. - Isplata prijevoza na posao i s posla ZAJEDNO sa plaćom radniku

Poslodavac ABC d.o.o. iz Zagreba je svom djelatniku Mariu Mariću iz Zagreba dana 15. listopada 2021. isplatio plaću za rujna (koja je ugovorena u bruto iznosu od 7.000,00 kn), kada mu je isplatio i naknadu za prijevoz na posao i s posla (u visini karte javnog prijevoza) u iznosu od 360,00 kn.

Poslodavac može predati obrazac za isplatu neoporezivog iznosa naknade za prijevoz na posao i s posla na dan isplate ili do 15. slijedećeg mjeseca za isplaćeno u prethodnom mjesecu.

U ovom primjeru poslodavac je odlučio predati Obrazac JOPPD na dan isplate plaće u kojem je iskazao isplatu naknade za prijevoz na posao i s posla.

Stranica B popunjava se na slijedeći način:

- stranica B-

IV. Redni broj stranice 1/1		III. Vrsta izvješća 1		II. Oznaka izvješća 21288		I. OIB podnosioca izvješća 12345678901	
17. Obračunani primitak od nesamostalnog rada (plaća)							
16.1. Oznaka načina isplate	16.2. Iznos za isplatu						
15.1. Oznaka neoporezivog primitka	15.2. Iznos neoporezivog primitka						
14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak						
13.4. Osobni odbitak	13.5. Porezna osnovica						
13.2. Izdatak - uplaćeni doprinos za mirovinsko osiguranje	13.3. Dohodak						
12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom	13.1. Izdatak						
12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem - II STUP	12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu						
12.5. Doprinos za zapošljavanje	12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem						
12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu						
12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje - II STUP						
11. Iznos primitka (oporezivi)	12. Osnovica za obračun doprinosa						
10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10.- odrađeni sati rada)	10.2. Razdoblje obračuna do						
10. Sati rada	10.1. Razdoblje obračuna od						
8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	9. Oznaka punog/nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena						
7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom						
6.1. Oznaka stjecatelja/osiguranika	6.2. Oznaka primitka/obveze doprinosa						
4. OIB stjecatelja/osiguranika	5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika						
2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta	3. Šifra općine/grada rada						
1. Redni broj							

Plaća i prijevoz mogu se isplatiti zajedno te se na virmanu pod „Model“ stavlja oznaka HR69, te pod „Poziv na broj primatelj“ oznaka 4002 - OIB isplatitelja – 100.

Ukoliko se prijevoz isplaćuje odvojeno od plaće pod „Poziv na broj primatelj“ stavlja se 4002 - OIB isplatitelja – 190.

Primjer 2. - Isplata naknade za prijevoz na posao i s posla ODVOJENO od plaće

Pretpostavimo da je primjer isti kao i prethodni, samo što poslodavac je poslodavac isplatio naknadu za prijevoz na posao i s posla odvojeno od plaće tj. 25. listopada 2021.

Obrazac JOPPD može se predati na dan isplate (neoporezive) naknade za prijevoz na posao ili do 15. slijedećeg mjeseca za isplate izvršene u prethodnom, tj. do 15. srpnja za naknadu za prijevoz na posao isplaćenu u listopadu.

Bitno je naglasiti da se kod iskazivanja neoporezivih isplata (koje se iskazuju zasebno) uvijek stavlja razdoblje (str. B obrasca JOPPD rbr. 10.1. i 10.2.) tj. mjesec isplate (u ovom primjeru je to listopad tj. 01.10.2021. i 31.10.2021.)

Poslodavac će JOPPD obrazac predati na dan isplate (25. listopada.), sa oznakom izvješća 21298.

Stranica B popuniti će se na slijedeći način:

BESPLATNO ZA PRETPLATNIKE

SVAKODNEVNO KORIŠTENJE STRUČNE
TELEFONSKE KONZULTANTSKE SLUŽBE!



Ponedjeljkom i četvrtkom
od 11.00 do 15.30 sati,
utorkom, srijedom i petkom
od 8.30 do 13.00 sati.

www.racunovodstvo-porezi.hr



- stranica B-

IV. Redni broj stranice 1/1					
17. Obračunani primitak od nesamostalnog rada (plaća)				0,00	
16.1. Oznaka načina isplate	16.2. Iznos za isplatu		1		360,00
15.1. Oznaka neoporezivog primitka	15.2. Iznos neoporezivog primitka		19		360,00
14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak		0,00		0,00
13.4. Osobni odbitak	13.5. Porezna osnovica		0,00		0,00
13.2. Izdatak - uplaćeni doprinos za mirovinsko osiguranje	13.3. Dohodak		0,00		0,00
12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom	13.1. Izdatak		0,00		0,00
12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem - II STUP	12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu		0,00		0,00
12.5. Doprinos za zapošljavanje	12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem		0,00		0,00
12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu		0,00		0,00
12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje - II STUP		0,00		0,00
11. Iznos primitka (oporezivi)	12. Osnovica za obračun doprinosa		0,00		0,00
10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10. - odrađeni sati rada)	10.2. Razdoblje obračuna do		0		31.10.2021.
10. Sati rada	10.1. Razdoblje obračuna od		0		01.10.2021.
8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	9. Oznaka punog/nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena		0		0
7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom		0		0
6.1. Oznaka stjecatelja/osiguranika	6.2. Oznaka primitka/obveze doprinosa		0000		0000
4. OIB stjecatelja/osiguranika	5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika		56789012349		Mario Marić
2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta	3. Šifra općine/grada rada		01333		01333
1. Redni broj			1.		

Primjer 3. - Isplata naknade za prijevoz na posao i s posla IZNAD neoporezivog iznosa

Ivi Periću iz Zagreba koji za dolazak na posao koristi vlastiti osobni automobil, poslodavac «XYZ» iz Zagreba d.o.o. odlučio je isplatiti naknadu u iznosu od 2,00 kn/km. Radniku je za rujna 2021. obračunana naknada za prijevoz na posao i s posla u iznosu od 880,00 kn. Poslodavac mu je neoporezivo mogao isplatiti samo iznos mjesečne karte javnog gradskog prijevoza (ZET) u iznosu od 360,00 kn (odnosno prema potvrdi o visini karte javnog prijevoznika), te razlika od 520,00 kn (880,00 – 360,00) čini neto iznos plaće koji je potrebno preračunati u bruto iznos na koji se obračunavaju obvezni doprinosi te porez i prirez (za Zagreb 18%).

Perić ima ugovorenu plaću u iznosu od 10.000,00 kn mjesečno. Plaća i naknada za prijevoz na posao i s posla isplaćene su zajedno 15. listopada 2021.

Obračun redovne plaće uvećan za oporezivi dio naknade za prijevoz prikazujemo u Tablici 1. u nastavku:

Tablica 1.

R. br.	Opis	Redovna plaća	Naknada za prijevoz na posao i s posla (oporezivi dio)	Ukupno plaća
1.	Plaća bruto	10.000,00	850,79	10.850,79
2.	Doprinosi iz plaće (MIO 20%) I. stup (15%) II. stup (5%)	2.000,00	170,16	2.170,16
		1.500,00	127,62	1.627,62
		500,00	42,54	542,54
3.	Dohodak (1-2)	8.000,00	680,63	8.680,63
4.	Osobni odbitak	4.000,00	0,00	4.000,00
5.	Porezna osnovica (3-4)	4.000,00	680,63	4.680,63
6.	Porez na dohodak (20%)	800,00	136,13	936,13
7.	Prirez (18%)	144,00	24,50	168,50
8.	UKUPNO porez i prirez	944,00	160,63	1.104,63
9.	Neto plaća (1-2-8)	7.056,00	520,00	7.576,00
10.	Doprinos na plaću			
	■ za zdravstveno osiguranje (16.5%)	1.650,00	140,38	1.790,38

Poslodavac će za neoporezivi i oporezivi iznos naknade za prijevoz na posao i s posla predati obrazac na dan isplate 15.10.2021. Stranica B popuniti će se na sljedeći način:



Objavite financijske izvještaje u RiPup-u

Cijena: **980⁰⁰ kn** + PDV
T: **01 / 49 21 737**



UDK: 368.40/10.1

Obračun i iskazivanje neisplaćene plaće

Valentina Bocak, mag. oec.

Kada poslodavac ne isplati plaću do kraja mjeseca u kojem je istu trebalo isplatiti, obavezan je izvršiti obračun neisplaćene plaće radnicima, prema kojem se kod neisplate plaće radnicima iskazuje osobni odbitak te obračunava porez (i prirez, ako je propisan), te se ne iskazuje neto isplata plaće. Kod naknadne isplate zaostale plaće propisano je kako se ista iskazuje u obrascu JOPPD. U članku kroz primjere pokazujemo iskazivanje neisplaćene plaće radnika, te direktora (članova uprave).

1. Obveze poslodavca kod neisplate plaće radnicima

Kada poslodavac dospije u financijske probleme i ne isplati radnicima plaću do 15. u mjesecu za prethodni mjesec (čl. 92. st.3. Zakona o radu, Nar. Nov., br. 93/14 do 98/19, nadalje: ZOR), odnosno na dan kako je uređeno kolektivnim ugovorom ili ugovorom o radu, dužan je do kraja mjeseca u kojem je dospjela isplata plaće (naknade plaće), radniku dostaviti obračun iznosa koje je bio dužan isplatiti.

Isto tako, ako poslodavac plaću ne isplati do kraja mjeseca za prethodni mjesec, dužan je obračunati i uplatiti doprinose do posljednjeg dana u mjesecu za prethodni mjesec (čl. 40. st.2. Zakona o doprinosima, Nar. Nov., br. 84/08 do 106/18, nadalje: ZakDop).

Čl. 25. st.5. Zakona o porezu na dohodak, Nar. Nov., br. 115/16 do 138/20 (nadalje: ZakDoh), propisuje da se predujam poreza na dohodak od nesamostalnog rada u slučaju kada poslodavac ili isplataitelj primitka ili plaće (iz čl. 21. st. 1. ZakDoh) na dan dospelosti ne isplati plaću (ili naknadu plaće), obračunava i uplaćuje istodobno s nastankom obveze dostave obračuna radniku o dospelom, a neisplaćenom primitku (do posljednjeg dana u mjesecu u kojem je dospjela isplata plaće, op.a.).

Pravilnik o porezu na dohodak, nar. Nov., br. 10/17 do 1/20 (nadalje: PravDoh) propisuje da se obrazac JOPPD u slučaju neisplate plaće dostavlja danom nastanka obveze poreza na dohodak i doprinosa (čl. 79. st. 15. PravDoh).

Dakle, kada poslodavac radnicima ne isplati plaću do kraja mjeseca u kojem je plaća trebala biti isplaćena obavezan je istog dana:

- radnicima dostaviti obračun(e) plaće koju je bio dužan isplatiti,
- obračunati i uplatiti obvezne doprinose, te
- obračunati i uplatiti porez (i prirez) na plaću,
- dostaviti obrazac JOPPD za neisplaćenu plaću.

Koliko je obračuna poslodavac dužan predati radniku kod neisplate plaće?

Poslodavac koji na dan dospelosti plaće **ne isplati plaću** u cijelosti, dužan je radniku uručiti dva obračuna (čl. 7. st.1. Pravilnika o sadržaju plaće, naknade plaće ili otpremnine, Nar. Nov., br. 32/15 i 35/17, nadalje: PravSadPI):

- jedan u kojem će biti iskazan ukupan obračun plaće, naknade plaće odnosno otpremnine (čl. 2., čl. 3. i čl. 6. PravSadPI) i
- drugi kojem će biti iskazan iznos neisplaćene plaće odnosno dijela neisplaćene plaće, neisplaćene naknade plaće odnosno dijela neisplaćene naknade plaće, u propisanom sadržaju (čl. 7. st.2. PravSadPI), s oznakom imena i prezimena i vlastoručnog potpisa ovlaštene osobe poslodavca, ili potpisan od te osobe sukladno propisima koji uređuju napredni elektronički potpis, ako je obračun sastavljen i izdan kao elektronički zapis, kao i podatak o danu dospelosti plaće, naknade plaće odnosno otpremnine, a koji ima snagu ovršne isprave.

Obrasce treba predati radnicima **do kraja mjeseca** u kojem je plaća trebala biti isplaćena (čl. 93. st.2. ZOR-a).

2. Obračun i iskazivanje neisplaćene plaće u obrascu JOPPD

Kada poslodavac ne isplati plaću u obrascu JOPPD na str. B stavlja slijedeće oznake: - pod rbr. 6.1. 0001 - rbr. 6.2. 0041, - rbr. 11. unosi iznos ukupno obračunatog primitka prema obračunskoj listi izdanoj sukladno odredbama propisa koji uređuje područje rada, - pod rbr. 12. unosi se iznos osnovice za obračun doprinosa iskazane u obračunskoj listi, - rbr. 12.1. do 12.9. unosi se iznos obračunatog doprinosa (ovisno o vrsti obračuna), - rbr. 13.1. unosi se 0,00, - rbr. 13.2. unosi se iznos obračunatog i plaćenog doprinosa iz osnovice, - rbr. 13.3. unosi se iznos obračunatog dohotka, - rbr. 13.4. unosi se iznos utvrđenog osobnog odbitka, - rbr. 13.5. unosi se iznos utvrđene porezne osnovice, a - rbr. 14.1. i 14.2. unosi se iznos obračunatog poreza na dohodak i prireza poreza na dohodak. Podaci od rbr. 15.1.

do 16.2. obvezno se popunjavaju sa 0 odnosno 0,00, a pod rbr. 17. se upisuje ukupan iznos obračunanog primitka od nesamostalnog rada iz obračunske isprave.

Kod naknadne isplate neisplaćene plaće se (čl. 79. st. 16. PravDoh) na stranici B Obrasca JOPPD pod rbr. 11. unosi se iznos primitka koji je isplaćen, podaci od rbr. 12. do 13.1 popunjavaju se sa 0,00, pod rbr. 13.2. unosi se iznos obračunanog i plaćenog doprinosa iz osnove, razmjerno primitku pod rbr. 11. (11*20%), pod rbr. 13.3. unosi se iznos dohotka, pod rbr. 13.4 do 14.2. unosi se obvezno 0,00, pod rbr. 15.1 unosi se oznaka 59, pod rbr. 15.2 unosi se iznos poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak razmjernom isplaćenom dohotku, pod rbr. 16.2. unosi se iznos za isplatu (rbr. 13.2 – rbr.15.2). Kod naknadne isplate neisplaćene plaće poslodavac treba predati obrazac JOPPD do 15. dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca isplate (čl. 79. st. 17. PravDoh), odnosno za isplatu plaće u mjesecu prosincu prethodne godine do 15. siječnja tekuće godine, ali s danom i oznakom izvješća dana 31. prosinca prethodne godine.

Dakle, kod obračuna i iskazivanja neisplaćene plaće se osim obveznih doprinosa kod neisplate plaće, obračunava i porez (i prirez) i iskazuje neto iznos (neisplaćene) plaće.

Bitno je naglasiti da su se do 2016. kod neisplaćene plaće u obrascu JOPPD obračunavali i iskazivali samo obvezni doprinosi (bez obračunanog poreza (i prireza), što je bitno uzeti u obzir kod naknadnih isplata zaostalih plaća iz tih godina.

Primjer 1. - Popunjavanje JOPPD obrasca i obračuna plaće kada plaća NIJE ISPLAĆENA

Obrotnik Pero Anić zapošljava jednu radnicu (Ivanu Marić) iz Zagreba, koja je osiguranik I. i II. stupa mirovinskog osiguranja i zaposlena na puno radno vrijeme, sa ugovorenom bruto plaćom od 7.000,00 kuna (isplata kojeg je ugovorena do 15. u mjesecu za prethodni mjesec)

Obračun plaće za rujan 2021. godine je izvršen, međutim **plaća u listopadu nije isplaćena.**

Poslodavac je prema neisplaćenoj plaći uplatio doprinose, te porez i prirez.

Opis	Iznos
I. Bruto plaća	7.000,00
Doprinosi iz plaće (MIO ukupno)	1.400,00
MIO I. stup - 15%	1.050,00
MIO II. stup – 5%	350,00
Bruto plaća – doprinosi	5.600,00
Osobni odbitak	4.000,00
Osnovica za oporezivanje	1.600,00
Porez na dohodak (20%)	320,00
Prirez na dohodak (18% - Grad Zagreb)	57,60
Ukupno porez i prirez na dohodak	377,60
Plaća za isplatu	5.222,40
II. Doprinos na plaću za zdravstveno osiguranje (16,5%)	1.155,00
Ukupno trošak plaće (I.+II)	8.155,00

(rujan 2021. ima 176 radnih sati, kod 5 dnevnog radnog tjedna po 8 sati dnevno, op.a.)

Poslodavac koji na dan dospelosti plaće **ne isplati plaću** u cijelosti, dužan je radniku uručiti **dva obračuna**:

- **jedan** u kojem će biti iskazan ukupan obračun plaće i naknade plaće i
- **drugi** u kojem će biti iskazan iznos neisplaćene plaće odnosno dijela neisplaćene plaće, neisplaćene naknade plaće odnosno dijela neisplaćene naknade plaće, u propisanom sadržaju, s oznakom imena i prezimena i vlastoručnog potpisa ovlaštene osobe poslodavca, ili potpisan od te osobe sukladno propisima koji uređuju napredni elektronički potpis, ako je obračun sastavljen i izdan kao elektronički zapis, kao i podatak o danu dospelosti plaće, naknade plaće odnosno otpremnine, a koji ima snagu ovršne isprave.

Obrasce treba predati radnicima **do kraja mjeseca** u kojem je plaća **trebala biti isplaćena.**

U ovom će se primjeru navedeni obrasci popuniti na slijedeći način:

1. Ukupan obračun plaće

OBRAČUN PLAĆE

I. PODACI O RADNICI/RADNIKU		II. PODACI O POSLODAVCU	
1. Ime i prezime:	Ivana Marić	1. Tvrtka / Ime i prezime	Pero Antić
2. Adresa:	Bregovita bb, Zagreb	2. Sjedište/Adresa	Zagreb, Ilica bb
3. OIB:	34567890123	3. OIB	56789101234
4. IBAN broj računa	HR222360000999911111 kod ZAGREBAČKE BANKE d.d. Zagreb	4. IBAN broj računa	HR HR232360000888888888 kod ZAGREBAČKE BANKE d.d. Zagreb
5. IBAN broj računa iz čl. 212. Ovršnog zakona kod			

**III. OPĆI PODACI POTREBNI ZA OBRAČUN PLAĆE**

1.1 bruto plaća 7.000,00 kn, iznos sata rada za rujan 2021. je 39,77272727 kn

1.2 prosjek sata naknade 39,77272727 kn

IV. DATUM ISPLATE/OBRAČUNA

1.1. Datum isplate plaće/nakn de u cijelosti

1.2. Datum djelomične isplate plaće/naknade plaće

1.3. Datum obračuna u slučaju neisplate plaće/naknade plaće 31.10.2021.

V. RAZDOBLJE NA KOJE SE PLAĆA ODNOSI: GODINA 2021., MJESEC 09 DANI U MJESECU OD 01 DO 30.

OPIS	SATI RADA	ELEMENTI OBRAČUNA	IZNOS
1	2	3	4

VI. PODACI O RADNOM VREMENU I OSTVARENOJ PLAĆI/NAKNADI PLAĆE

REDOVNI MJESEČNI FOND SATI 176

PODACI O VRSTI I IZNOSIMA OSTVARENE PLAĆE/NAKNADE PLAĆE I BROJU OSTVARENH SATI RADA/NAKNADE NA TERET POSLODAVCA (VI.1.1.+...+VI.2.n.)

1.1. redoviti rad prema rasporedu radnog vremena 176 176x 39,77272727 7.000,00

3. UKUPNO (VI.1.1.+...+VI.2.n.) 7.000,00

OPIS	IZNOS
1	2

VII. UTVRĐIVANJE DOPRINOSA IZ OSNOVICE

1.400,00

1. za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti

1.050,00

2. za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje

350,00

VIII. UTVRĐIVANJE POREZA NA DOHODAK I PRIREZA POREZU NA DOHODAK

1. IZNOS OSTVARENOG OPOREZIVOG PRIMITKA

2. IZDACI (VIII.2.1. + VIII.2.2.)

2.1. plaćeni iznos doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti

1.050,00

2.2. plaćeni iznos doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje

350,00

3. DOHODAK

5.600,00

4. NEOPOREZIVI ODBITAK (UKUPAN FAKTOR OSOBNOG ODBITKA 1,00)

4.000,00

5. POREZNA OSNOVICA (VIII.3. – VIII.4.)

1.600,00

6. UKUPAN IZNOS POREZA (VIII.6.1.+...+ VIII.6.n.)

320,00

STOPA (%)	OSNOVICA	IZNOS
6.1. 20 %	1.800,00	320,00
6.2. 30 %		

7. IZNOS PRIREZA

57,60

8. UKUPNO POREZ I PRIREZ (VIII.3.+...+VIII.6.)

377,60

IX. IZNOS NETO PLAĆE (VIII.3. – VIII.6.)

5.222,40

OPIS	IZNOS
------	-------

X. UTVRĐENI IZNOS ZA ISPLATU

1. Iznos za isplatu isplaćen radniku na redovan račun

5.222,40

XI. DOPRINOSI NA OSNOVICU

1. OSNOVICA ZA UTVRĐIVANJE DOPRINOSA NA OSNOVICU

7.000,00

2. IZNOS DOPRINOSA NA OSNOVICU (XIII.2.1.+...XIII.2.n.)

1.155,00

2.1. Doprinos za zdravstveno osiguranje prema plaći/naknadi plaće

1.155,00

XII. UKUPAN TROŠAK RADA (VI.3. + X. + XI.2.)

8.155,00

XIII. NAPOMENA: plaća nije isplaćena

Obračun dostavljen radniku:	31.10.2021.
Podaci o ovlaštenoj osobi poslodavca	Ivana Jurić

**2. Iznos neisplaćene plaće – obrazac NP1**

I dok se obrazac obračuna plaće može skratiti (tj. poslodavac ne mora u istom navoditi podatke iz čl. 3. st.1. PravSadPL koji kod radnika ne postoje), obrazac neisplaćene plaće / naknade plaće – Obrazac NP1 treba se primijeniti u obliku i sadržaju obrasca koji je objavljen u prilogu Pravilnika o sadržaju obračuna plaće, naknade plaće i otpremnine (čl. 9. st.2. PravSadPI).

Obrazac NP1

OBRAČUN NEISPLAĆENE PLAĆE/NAKNADNE PLAĆE

I. PODACI O RADNICI/RADNIKU		II. PODACI O POSLODAVCU	
1. Ime i prezime:	Ivana Marić	1. Tvrtka / Ime i prezime	Pero Antić
2. Adresa:	Bregovita bb, Zagreb	2. Sjedište/Adresa	Zagreb, Ilica bb
3. OIB:	34567890123	3. OIB	56789101234
4. IBAN broj računa	HR222360000999911111 kod ZAGREBAČKE BANKE d.d. Zagreb	4. IBAN broj računa	HR HR232360000888888888 kod PRIVREDNE BANKE d.d. Zagreb
5. IBAN broj računa iz čl. 212. Ovršnog zakona kod			

III. RAZDOBLJE NA KOJE SE PLAĆA ODNOSI: GODINA 2021., MJESEC 9. DANI U MJESECU OD 1. DO 30.

IV. PODACI O PLAĆI / NAKNADI PLAĆE / DIJELU PLAĆE / NAKNADE PLAĆE KOJI NISU ISPLAĆENI RADNIKU DO IZDAVANJA OBRAČUNA

OPIS	IZNOS
1	2
IV.1. IZNOS PLAĆE/NAKNADNE PLAĆE IOSTALIH PRIMITAKA ZA ISPLATU RADNIKU (IV.1.1. + IV.1.2.)	
1.1. Iznos plaće/naknade plaće za isplatu na redovan račun	5.222,40
1.2. Iznos plaće/naknade plaće za isplatu radniku na račun iz čl. 212. Ovršnog zakona	

IV.2. IZNOS OBRAČUNATIH, A NEISPLAĆENIH JAVNIH DAVANJA IZ PLAĆE

Opis	Iznos	Opis	Podaci o uplatnom računu
2.1. obračunata, a neplaćena obveza doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti (I.stup)		Naziv primatelja	
		IBAN	
		Model i poziv na broj primatelja	
2.2. obračunata, a neplaćena obveza doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje (II. stup)		Naziv primatelja	
		IBAN	
		Model i poziv na broj primatelja	
2.3. obračunata, a neplaćena obveza poreza na dohodak i prirezu poreza na dohodak		Naziv primatelja	
		IBAN	
		Model i poziv na broj primatelja	

IV.3. IZNOS OBRAČUNATIH, A NEUPLAĆENIH OBUSTAVA IZ PLAĆE

Opis	Iznos	Opis	Podaci o uplatnom računu
3.1.		Naziv primatelja	
		IBAN	
		Model i poziv na broj primatelja	
3.n.		Naziv primatelja	
		IBAN	
		Model i poziv na broj primatelja	

V. DATUM DOSPJELOSTI PLAĆE/NAKNADNE PLAĆE ZA ISPLATU **15.10.2021.**

VI. NAPOMENA:

Na dospjeli, a neisplaćeni iznos plaće/naknade plaće/ obustave teče zakonska zatezna kamata propisana sukladno članku 29. Zakona o obveznim odnosima za odnose koji nisu odnosi iz trgovačkih ugovora i ugovora između trgovca i osobe javnog prava, počevši od datuma dospijea pa do isplate.

IME I PREZIME OVLAŠTENE OSOBE POSLODAVCA

Ana Marić - direktor

M.P.

(potpis ovlaštene osobe poslodavca)

VII. MJESTO I DATUM IZDAVANJA: Zagreb, 31.10.2021.**VIII. DATUM PREDAJE RADNIKU/RADNICI: 31.10.2021.**

**Primjer 1.1. - Popunjavanje obrasca NP1 kada poslodavac nije uplatio obvezne doprinose, te porez (i prirez)**

Ako pretpostavimo da poslodavac iz Primjera 3. kod neisplate plaće djelatnici nije uplatio ni obvezne doprinose do posljednjeg dana u mjesecu kada je plaća trebala biti isplaćena (iako je to bio obavezan prema čl. 24. st.2. ZakDop), niti porez (i prirez, prema čl. 79. st.15. PravDop) obrazac neisplaćene plaće / naknade plaće – NP1 popuniti će se na slijedeći način:

Obrazac NP1

OBRAČUN NEISPLAĆENE PLAĆE/NAKNADNE PLAĆE

I. PODACI O RADNICI/RADNIKU		II. PODACI O POSLODAVCU	
1. Ime i prezime:	Ivana Marić	1. Tvrtka / Ime i prezime	Pero Antić
2. Adresa:	Bregovita bb, Zagreb	2. Sjedište/Adresa	Zagreb, Ilica bb
3. OIB:	34567890123	3. OIB	56789101234
4. IBAN broj računa	HR222360000999911111 kod ZAGREBAČKE BANKE d.d. Zagreb	4. IBAN broj računa	HR HR232360000888888888 kod PRIVREDNE BANKE d.d. Zagreb
5. IBAN broj računa iz čl. 212. Ovršnog zakona kod			

III. RAZDOBLJE NA KOJE SE PLAĆA ODNOSI: GODINA 2021., MJESEC 9. DANI U MJESECU OD 1. DO 30.

IV. PODACI O PLAĆI / NAKNADI PLAĆE / DIJELU PLAĆE / NAKNADNE PLAĆE KOJI NISU ISPLAĆENI RADNIKU DO IZDAVANJA OBRAČUNA

OPIS	IZNOS
1	2
IV.1. IZNOS PLAĆE/NAKNADNE PLAĆE IOSTALIH PRIMITAKA ZA ISPLATU RADNIKU (IV.1.1. + IV.1.2.)	
1.1. Iznos plaće/naknade plaće za isplatu na redovan račun	5.090,24
1.2. Iznos plaće/naknade plaće za isplatu radniku na račun iz čl. 212. Ovršnog zakona	

IV.2. IZNOS OBRAČUNATIH, A NEISPLAĆENIH JAVNIH DAVANJA IZ PLAĆE

Opis	Iznos	Opis	Podaci o uplatnom računu
2.1. obračunata, a neplaćena obveza doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti (I.stup)	1.050,00	Naziv primatelja	Državni proračun
		IBAN	HR1210010051863000160
		Model i poziv na broj primatelja	HR68 8168-56789101234-17090
2.2. obračunata, a neplaćena obveza doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje (II. stup)	350,00	Naziv primatelja	MIO II.stup
		IBAN	HR1110010051713312009
		Model i poziv na broj primatelja	HR68 2283-56789101234-17090
2.3. obračunata, a neplaćena obveza poreza na dohodak i prirezu porezu na dohodak	377,60	Naziv primatelja	Grad Zagreb
		IBAN	HR1110010051713312009
		Model i poziv na broj primatelja	HR68 1880-56789101234-17090

IV.3. IZNOS OBRAČUNATIH, A NEUPLAĆENIH OBUSTAVA IZ PLAĆE

Opis	Iznos	Opis	Podaci o uplatnom računu
3.1.		Naziv primatelja	
		IBAN	
		Model i poziv na broj primatelja	
3.n.		Naziv primatelja	
		IBAN	
		Model i poziv na broj primatelja	

V. DATUM DOSPJELOSTI PLAĆE/NAKNADNE PLAĆE ZA ISPLATU **15.10.2021.**

VI. NAPOMENA:

Na dospjeli, a neisplaćeni iznos plaće/naknade plaće/ obustave teče zakonska zatezna kamata propisana sukladno članku 29. Zakona o obveznim odnosima za odnose koji nisu odnosi iz trgovačkih ugovora i ugovora između trgovca i osobe javnog prava, počevši od datuma dospijepa pa do isplate.

IME I PREZIME OVLAŠTENE OSOBE POSLODAVCA

Ana Marić - direktor

M.P.

(potpis ovlaštene osobe poslodavca)

VII. MJESTO I DATUM IZDAVANJA: Zagreb, 31.10.2021.**VIII. DATUM PREDAJE RADNIKU/RADNICI: 31.10.2021.**

**Primjer 2. - Isplata neisplaćene (zaostale) plaće iz 2021. godine**

Poslodavac iz Primjera 1. je djelatnici 12.11.2021. isplatio neisplaćenu plaću za rujan 2021. (koja nije isplaćena u listopadu), prema obračunu iz Primjera 1.

Poslodavac treba obrazac JOPPD predati Poreznoj upravi najkasnije do 15. dana slijedećeg mjeseca (čl. 79. st. 17. PravDoh), što će poslodavac u ovom primjeru učiniti 15. prosinca 2021. (oznaka obrasca 21349).

Napominjemo da na str. B obrasca JOPPD pod 11. unosi iznos primitka koji je isplaćen, podaci od 12. do 13.1 popunjavaju se sa 0,00, pod 13.2. unosi se iznos obračunanog i plaćenog doprinosa iz osnovice, razmjerno primitku pod 11. (11*20%), pod 13.3. unosi se iznos dohotka, pod 13.4 do 14.2. unosi se obvezno 0,00, pod 15.1 unosi se oznaka 59, pod 15.2 unosi se iznos poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak razmjernom isplaćenom dohotku, pod 16.2. unosi se iznos za isplatu (13.2-15.2), prema čl. 79. st.17.PravDoh.

Isto tako, kod uplate doprinosa, te poreza i prireza se u pozivu na broj iskazuje broj JOPPD - a prema kojem su isti zaduženi (u ovom primjeru to je 21273), dok se kod isplate plaće upisuje broj JOPPD –a po kojem je isplaćena zaostala plaća (u ovom primjeru 21349).

Stranica B obrasca JOPPD popuniti će se na slijedeći način:

**Objavite svoje
financijske izvještaje
u RiPup-u**

Cijena: **980⁰⁰ kn + PDV**
T: **01 / 49 21 737**

I. OIB podnositelja izvješća 12345678901		II. Oznaka izvješća 21349		III. Vrsta izvješća 1		IV. Redni broj stranice 1/1	
1. Redni broj	1.	6.1. Oznaka stjecatelja/ osiguranika	6.2. Oznaka primitka/ obveze doprinosa	0001	0051	17. Obračunani primitak od nesamostalnog rada (plaća)	0,00
2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta	01333	4. OIB stjecatelja / osiguranika	5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika	34567890123	Ivana Marić	16.1. Oznaka načina isplate	1
3. Šifra općine/grada rada	01333	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	0	0	16.2. Iznos za isplatu	5.222,40
8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	3	10. Sati rada	10.1. Razdoblje obračuna od	0	01.09.2021.	15.1. Oznaka neoporezivog primitka	59
9. Oznaka punog/nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena	1	10.0. Ukupni neodradeni sati rada (10.- odradeni sati rada)	10.2. Razdoblje obračuna do	0	30.09.2021.	15.2. Iznos neoporezivog primitka	377,60
12.3. Doprinosa za zdravstveno osiguranje	0,00	12.1. Doprinosa za mirovinsko osiguranje	12.2. Doprinosa za mirovinsko osiguranje - II STUP	0,00	0,00	14.1. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak	0,00
12.4. Doprinosa za zaštitu zdravlja na radu	0,00	11. Iznos primitka (oporezivi)	12. Osnovica za obračun doprinosa	7.000,00	0,00	14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak	0,00
12.5. Doprinosa za zapošljavanje	0,00	10.0. Ukupni neodradeni sati rada (10.- odradeni sati rada)	10.2. Razdoblje obračuna do	0	30.09.2021.	13.4. Osobni odbitak	0,00
12.6. Dodatni doprinosa za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem	0,00	12.1. Doprinosa za mirovinsko osiguranje	12.2. Doprinosa za mirovinsko osiguranje - II STUP	0,00	0,00	13.5. Porezna osnovica	0,00
12.7. Dodatni doprinosa za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem - II STUP	0,00	12.1. Doprinosa za mirovinsko osiguranje	12.2. Doprinosa za mirovinsko osiguranje - II STUP	0,00	0,00	13.2. Izdatak - uplaćeni doprinos za mirovinsko osiguranje	1.400,00
12.9. Poseban doprinosa za zapošljavanje osoba s invaliditetom	0,00	12.1. Doprinosa za mirovinsko osiguranje	12.2. Doprinosa za mirovinsko osiguranje - II STUP	0,00	0,00	13.3. Dohodak	5.600,00
13.1. Izdatak	0,00	12.1. Doprinosa za mirovinsko osiguranje	12.2. Doprinosa za mirovinsko osiguranje - II STUP	0,00	0,00	12.9. Poseban doprinosa za zapošljavanje osoba s invaliditetom	0,00
12.8. Poseban doprinosa za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu	0,00	12.1. Doprinosa za mirovinsko osiguranje	12.2. Doprinosa za mirovinsko osiguranje - II STUP	0,00	0,00	12.7. Dodatni doprinosa za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem	0,00



Primjer 2.1. - Isplata redovne plaće za 2021. godinu nakon isplate neisplaćene (zaostale) plaće iz 2021. godine u istom mjesecu

Poslodavac iz Primjera 2. je djelatnici 12.11.2021. isplatio neisplaćenu plaću za rujan 2021. (koja nije isplaćena u listopadu), prema obračunu iz Primjera 1. Nakon te isplate isplatio je redovnu plaću za listopad 21 dana 15.11.2021.godine.

Isplata redovne plaće iskazati će se u obrascu JOPPD na dan isplate (15.11.2021.) ili najkasnije slijedeći dan (čl. 79. st. 1.PravDoh), dok će se isplata zaostale plaće iskazati do 15.dana slijedećeg mjeseca koji slijedi iza mjeseca isplate zaostale plaće (čl. 79. st. 17. PravDoh), što će poslodavac u ovom primjeru učiniti 15. prosinca 2021.

Stranica B Obrasca JOPPD za redovnu plaću popuniti će se na slijedeći način:

BESPLATNO ZA PRETPLATNIKE
SVAKODNEVNO KORIŠTENJE STRUČNE TELEFONSKE KONZULTANTSKE SLUŽBE!

Ponedjeljkom i četvrtkom od 11.00 do 15.30 sati, utorkom, srijedom i petkom od 8.30 do 13.00 sati.

www.racunovodstvo-porezi.hr

- stranica B -

IV. Redni broj stranice 1/1		III. Vrsta izvješća 1		II. Oznaka izvješća 21319		I. OIB podnositelja izvješća 12345678901	
17. Obračunani primitak od nesamostalnog rada (plaća)		12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje - II STUP	8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	9. Oznaka punog/nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena	6.1. Oznaka stjecatelja/osiguranika	6.2. Oznaka primitka/obveze doprinosa
16.1. Oznaka načina isplate	16.2. Iznos za isplatu	11. Iznos primitka (oporezivi)	12. Osnovica za obračun doprinosa	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	4. OIB stjecatelja/osiguranika	5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika
15.1. Oznaka neoporezivog primitka	15.2. Iznos neoporezivog primitka	10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10.- odrađeni sati rada)	10.2. Razdoblje obračuna do	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta	3. Šifra općine/grada rada
14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak	10. Sati rada	10.1. Razdoblje obračuna od	6.1. Oznaka stjecatelja/osiguranika	6.2. Oznaka primitka/obveze doprinosa	1. Redni broj	
13.4. Osobni odbitak	13.5. Porezna osnovica	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	9. Oznaka punog/nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena		
13.2. Izdatak - uplaćeni doprinos za mirovinsko osiguranje	13.3. Dohodak	12.5. Doprinos za zapošljavanje	12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom		
12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom	13.1. Izdatak	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom		
12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem - II STUP	12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom		
12.5. Doprinos za zapošljavanje	12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom		
12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom		
12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje - II STUP	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom		
11. Iznos primitka (oporezivi)	12. Osnovica za obračun doprinosa	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom		
10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10.- odrađeni sati rada)	10.2. Razdoblje obračuna do	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom		
10. Sati rada	10.1. Razdoblje obračuna od	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom		
8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	9. Oznaka punog/nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom		
6.1. Oznaka stjecatelja/osiguranika	6.2. Oznaka primitka/obveze doprinosa	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom		
4. OIB stjecatelja/osiguranika	5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom		
2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta	3. Šifra općine/grada rada	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom		
1. Redni broj		12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom		

Stranica B obrasca JOPPD kod isplate zaostale plaće (koji se predaje do 15. dana slijedećeg mjeseca, što je u ovom primjeru sa 15. prosinca 2021. (oznaka obrasca 21349) popuniti će se na slijedeći način:



- stranica B-

I. OIB. podnositelja izvješća 12345678901		II. Oznaka izvješća 21349		III. Vrsta izvješća 1		IV. Redni broj stranice 1/1	
1. Redni broj	1.	6.1. Oznaka stjecatelja/osiguranika	6.2. Oznaka primitka/obveze doprinosa	0001	0051	17. Obračunani primitak od nesamostalnog rada (plaća)	0,00
2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta	01333	4. OIB stjecatelja / osiguranika	5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika	34567890123	Ivana Marić	16.1. Oznaka načina isplate	1
3. Šifra općine/grada rada	01333	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	0	0	16.2. Iznos za isplatu	5.222,40
		8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	9. Oznaka punog/nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena	3	1	15.1. Oznaka neoporezivog primitka	59
		10. Sati rada	10.1. Razdoblje obračuna od	0	01.09.2021.	15.2. Iznos neoporezivog primitka	377,60
		11. Iznos primitka (oporezivi)	12. Osnovica za obračun doprinosa	7.000,00	0,00	14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	0,00
		12.1. Doprinosa za mirovinsko osiguranje	12.2. Doprinosa za mirovinsko osiguranje - II STUP	0,00	0,00	14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak	0,00
		12.3. Doprinosa za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinosa za zaštitu zdravlja na radu	0,00	0,00	13.4. Osobni odbitak	0,00
		12.5. Doprinosa za zapošljavanje	12.6. Dodatni doprinosa za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem	0,00	0,00	13.2. Izdatak - uplaćeni doprinos za mirovinsko osiguranje	1.400,00
		12.7. Dodatni doprinosa za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem - II STUP	12.8. Poseban doprinosa za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu	0,00	0,00	12.9. Poseban doprinosa za zapošljavanje osoba s invaliditetom	0,00
		12.9. Poseban doprinosa za zapošljavanje osoba s invaliditetom	13.1. Izdatak	0,00	0,00	13.3. Dohodak	5.600,00

3. Neisplata plaće članova uprave, direktora društva ili upravitelja zadruge

Čl. 5. i čl. 21. st.2. Zakona o doprinosima (Nar. Nov., br. 84/08 do 106/18) propisano je da **mjesečna osnovica za obračun doprinosa „za rad u punom radnom vremenu** osiguraniku koji je istodobno kod poslodavca član uprave trgovačkog društva ili izvršni direktor trgovačkog društva ili likvidator ili upravitelj zadruge **ne može biti niža od umnoška iznosa prosječne plaće i koeficijenta 0,65“**, što za **2021. godinu iznosi 5.967,65 kn** (prosječna plaća 9.181,00 x 0,65 = 5.491,20).

To praktično znači da direktori, članovi uprave i upravitelji zaposleni na puno radno vrijeme i nadalje mogu imati u ugovoru o radu ugovorenu minimalnu plaću (4.250,00 za 2021.), međutim obvezne doprinose treba obračunati i platiti na propisanu osnovicu (5.967,65 za 2021.).

Direktor poduzeća može odlučiti ne isplatiti si neto plaću (pri čemu se odriče neto iznos plaće koja tada čini prihod poduzeća), međutim u slučaju financijskih poteškoća poduzeća se direktoru isto (kao i ostalim radnicima) može ne isplatiti plaća koja se, naknadno može isplatiti (isplata zaostale plaće).

Primjer 5. - Neisplata plaće direktora društva

Marko Markić iz Zagreba zaposlen je kao direktor u poduzeću „DEF“ d.o.o. iz Zagreba sa ugovorenom plaćom u iznosu mjesečne osnovice za obračun doprinosa za zaposlenog člana uprave, direktora trgovačkog društva ili upravitelja zadruge, koja za 2021. godinu iznosi 5.967,65 kn.

Direktoru društva plaća za rujun **nije isplaćena** do kraja listopada, te su istom obračunati obvezni doprinosi i porez i prirez na slijedeći način:

Opis	Iznos
I. Bruto plaća	5.967,65
1. Doprinosa iz plaće (MIO ukupno)	1.098,24
1.1. MIO I. stup - 15%	895,15
1.2. MIO II. stup - 5%	298,38
2. Dohodak (I. - 1.)	4.774,12
3. Osobni odbitak	4.000,00
4. Osnovica za oporezivanje	774,12
5. Ukupno porez i prirez na dohodak (5.1. + 5.2.)	182,69
5.1. Porez na dohodak (20%)	154,82
5.2. Prirez (18% Grad Zagreb)	27,87
Plaća za isplatu (2. - 5.)	4.591,43
II. Doprinosa na plaću za zdravstveno osiguranje (16,5%)	984,66
Ukupno trošak plaće (I.+II.)	6.952,31

Poslodavac je, u slučaju **neisplate** plaće obavezan popuniti i predati **obrazac JOPPD posljednjeg dana u mjesecu** u kojem je plaća trebala biti isplaćena.

Poslodavac koji na dan dospelosti plaće **ne isplati plaću** u cijelosti, **dužan je radniku uručiti dva obračuna:**

- **jedan** u kojem će biti iskazan ukupan obračun plaće i naknade plaće i
- **drugi** u kojem će biti iskazan iznos neisplaćene plaće odnosno dijela neisplaćene plaće, neisplaćene naknade plaće odnosno dijela neisplaćene naknade plaće, u propisanom sadržaju, s



oznacom imena i prezimena i vlastoručnog potpisa ovlaštene osobe poslodavca, ili potpisan od te osobe sukladno propisima koji uređuju napredni elektronički potpis, ako je obračun sastavljen i izdan kao elektronički zapis, kao i podatak o danu dospelosti plaće, naknade plaće odnosno otpremnine, a koji ima snagu ovršne isprave.

Obrasce treba predati radnicima **do kraja mjeseca** u kojem je plaća **trebala biti isplaćena** popunjene na način kako je navedeno u Primjeru 1.

Stranica B obrasca JOPPD će se u ovom primjeru popuniti na sljedeći način:

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u

Cijena: **980⁰⁰ kn + PDV**
T: **01 / 49 21 737**

- stranica B -

I. OIB. podnositelja izvješća 12345678901		II. Oznaka izvješća 21304		III. Vrsta izvješća 1		IV. Redni broj stranice 1/1	
1. Redni broj	1.	6.1. Oznaka stjecatelja/osiguranika	0001	11. Iznos primitka (oporezivi)	5.967,65	17. Obračunani primitak od nesamostalnog rada (plaća)	5.967,65
2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta	01333	4. OIB stjecatelja / osiguranika	34567890123	10.0. Ukupni neodradeni sati rada (10.- odradeni sati rada)	0	16.1. Oznaka načina isplate	0
3. Šifra općine/grada rada	01333	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	0	10.1. Razdoblje obračuna od	01.09.2021.	16.2. Iznos za isplatu	0,00
		7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	0	10.2. Razdoblje obračuna do	30.09.2021.	15.1. Oznaka neoporezivog primitka	0,00
		8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	3	10. Sati rada	176	15.2. Iznos neoporezivog primitka	0,00
		9. Oznaka punog/nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena	1	10.1. Razdoblje obračuna od	01.09.2021.	14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	154,82
				10.2. Razdoblje obračuna do	30.09.2021.	14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak	27,87
						13.4. Osobni odbitak	4.000,00
						13.2. Izdatak - uplaćeni doprinosi za mirovinsko osiguranje	1.193,53
						13.3. Dohodak	4.774,12
						12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom	0,00
						13.1. Izdatak	0,00
						12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem - II STUP	0,00
						12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu	0,00
						12.5. Doprinos za zapošljavanje	0,00
						12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem	0,00
						12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	984,66
						12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	0,00
						12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	895,15
						12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje - II STUP	298,38
						12.0. Ukupni neodradeni sati rada (10.- odradeni sati rada)	0
						12. Osnovica za obračun doprinosa	5.967,65
							5.967,65

* Iz Priloga 3. „ Primici po osnovi plaće člana uprave ili izvršnog direktora trgovačkog društva ili upravitelj zadruge ukoliko plaća nije isplaćena“

Pravo radnika na stanku, dnevni i tjedni odmor

Božo Prelević, dipl. iur.

Pravo radnika na stanku, dnevni i tjedni odmor uređeno je odredbama Zakona o radu i drugih propisa kojima se uređuju radni odnosi posebnih kategorija radnika. Za postupanje protivno ovim odredbama propisane su za poslodavce visoke novčane kazne za prekršaj. Autor u članku daje prikaz odredbi o stanci, dnevnom i tjednom odmoru za radnike, radnice koja doje djecu, mobilne radnike i radnike na pomorskim ribarskom plovilima, sa mišljenjima nadležnog ministarstva i primjerima akata koje poslodavci koriste u primjeni ovih pravila u praksi.

1. Uvod

Odmah treba naglasiti kako pravo radnika na stanku, dnevni i tjedni odmor nije uređeno u jednom jedinstvenom propisu. Za najveći broj radnika u Republici Hrvatskoj, pravila o stanci, dnevnom i tjednom odmoru radnika sadržana su u Zakonu o radu¹ (u nastavku teksta: Zakon). Međutim pravo pojedinih posebnih kategorija radnika na stanku, dnevni i tjedni odmor uređeno je i posebnim propisima kao što su:

- Zakon o obveznim odmorima obveznim mobilnih radnika i uređajima za bilježenje u cestovnom prometu² (u nastavku teksta: Zakon o mobilnim radnicima);
- Zakon o roditeljskim i roditeljskim potporama³ (u nastavku teksta: ZRRP);
- Pravilnik o radnom vremenu, odmorima i dopustima radnika na pomorskim ribarskim plovilima⁴ (u nastavku teksta: Pravilnik) i dr.,

o čijim pravilima koja uređuju ovu materiju više navodimo u nastavku članka.

Znači, navedena dva zakona i Pravilnik ne sačinjavaju zatvoreni broj propisa koji uređuju materiju stanke, dnevnog i tjednog odmora radnika, nego se u primjeni pravila kojima je uređena ova materija uvijek trebaju konzultirati i drugi relevantni izvori radnog prava, tim više kada se radi o pojedinim posebnim djelatnostima (npr. posada zrakoplova i sl.), odnosno drugi zakoni, podzakonski propisi, kolektivni ugovori, sporazumi između radničkog vijeća i poslodavca i u konačnici i ugovori o radu. S time u vezi posebno upućujemo na kolektivne ugovore kojima je uređena pojedina djelatnost, ili koji se donose na razini poduzeća, jer se i ovim izvorima prava može uređivati materija stanke, dnevnog i tjednog odmora radnika.

1 Nar. nov., br. 93/14, 127/17 i 98/19.

2 Nar. nov., br. 75/13, 36/15 i 46/17.

3 Nar. nov., br. 85/08, 110/08, 34/11, 54/13, 152/14, 59/17 i 37/20.

4 Nar. nov., br. 3/16 i 109/19.

Radi toga u nastavku članka dajemo prikaz i odredbi Kolektivnog ugovora za graditeljstvo⁵ (u nastavku teksta: KU za graditeljstvo), kojima je uređeno pravo radnika na stanku, dnevni i tjedni odmor. U nastavku članka ćemo se najprije upoznati sa najvažnijim propisima kojima je uređeno pravo radnika na odmor tijekom rada (stanku).

2. Pravo radnika na stanku (odmor tijekom rada)

Pravo radnika na stanku proizlazi i iz pravnih propisa Europske unije. Tako sukladno čl. 4. Direktive 2003/88/EZ Europskog parlamenta i vijeća od 4. studenog 2003. o određenim vidovima organizacije radnog vremena⁶ (u nastavku teksta: Direktiva 2003/88/EZ), države članice poduzimaju potrebne mjere kako bi se svakome radniku, čiji je radni dan dulji od šest sati, osigurala stanke za odmor, a pojedinošti o trajanju stanke i uvjeti pod kojima se stanke daje, propisuju se kolektivnim ugovorima ili sporazumima između socijalnih partnera ili, ako toga nema, nacionalnim propisima. Pravo radnika na stanku uređeno je u prvom redu u odredbama Zakona, a podredno se na određene kategorije radnika primjenjuju i odredbe Zakona o mobilnim radnicima, Pravilnika i drugih propisa, o čemu više navodimo u nastavku.

2.1. Pravo radnika na stanku sukladno odredbama Zakona

Kako smo naveli, na najveći broj radnika u RH primjenjuju se odredbe Zakona. To se odnosi i na zakonska pravila o pravu radnika na stanku.

5 Nar. nov., br. 115/15, 26/18, 93/20, 104/20 i 115/20-Odluka o proširenju primjene.

6 SL L 299, 18.11.2003.

**ističemo...**

Zakonom je određeno kako punoljetni radnik koji radi najmanje šest sati dnevno, ima svakog radnog dana pravo na odmor (stanku) od najmanje trideset minuta, osim ako posebnim zakonom nije drukčije određeno⁷.

Iz navedene zakonske odredbe u prvom redu proizlazi kako se za stjecanje prava radnika na stanku **ne traži neprekidnost rada od minimalno šest sati dnevno**, nego ukupnost rada od minimalno šest sati dnevno.

Nadalje, iz navedenog proizlazi kako i radnik koji radi dvokratno, ima pravo na stanku, ako je ispunio uvjet rada od minimalno šest sati dnevno ukupno tijekom radnog dana. Međutim, iz navedene zakonske odredbe također proizlazi kako zakonom nije predviđena neprekidnost korištenja stanke u trajanju od trideset minuta. To znači, kako se sukladno navedenoj zakonskoj odredbi stanka od trideset minuta može biti podijeljena na više dijelova tijekom radnog dana.

U praksi, međutim, ova mogućnost ne smije biti dovedena do krajnosti, npr. na način da poslodavac odredi korištenje stanke u petnaest dijelova po dvije minute. Naime, mišljenja smo kako bi stanka svojim trajanjem svakako trebala omogućiti minimalno vrijeme potrebno za relaksaciju radnika. To može npr. biti vrijeme potrebno da se pojede pripremljeni obrok i sl.

S druge strane, iz navedene odredbe čl. 73. st. 1. Zakona proizlazi kako za pojedine posebne kategorije radnika, kako smo također naveli, posebnim zakonom mogu biti propisana posebna pravila o stanci.

**ističemo...**

Vrijeme stanke iz čl. 73. st. 1.-3. Zakona ubraja se u radno vrijeme⁸.

Navedena zakonska odredba predmet je stalnog prijepora između druga poslodavaca i radnika, koje posebno dolaze do izražaja tijekom postupka izmjena Zakona, odnosno najava donošenja novog Zakona, a praksa u državama članicama s time u vezi je raznolika.

*Mišljenje Ministarstva rada, mirovinskog sustava, obitelji i socijalne politike od 10. prosinca 2009.*⁹

„Sukladno odredbi čl. 53. st. 1. Zakona⁹, svaki radnik koji radi najmanje šest sati dnevno ima svakog radnog dana pravo na odmor (stanku) od najmanje trideset minuta, osim ako posebnim zakonom nije drukčije uređeno. Vrijeme provedeno na odmoru, odnosno stanci se ubraja u radno vrijeme. Zakonom je određeno samo minimalno trajanje plaćene stanke u trajanju od najmanje trideset minuta tako da poslodavac, ukoliko to želi može odrediti stanku i u duljem trajanju. Ukoliko je stanka određena u dužem trajanju, moguće je da se dio stanke koji prelazi trideset minuta ne ubraja u radno vrijeme“.

Treba istaknuti kako u vezi navedenog mišljenja Ministarstva rada, mirovinskog sustava, obitelji i socijalne politike (u nastavku teksta: Ministarstvo) autoru nije poznata sudska praksa koja bi ga potvrdila, ili negirala.

Pojedini poslovi imaju takvo obilježje da ih zapravo nije moguće obavljati bez prekida. U takvim slučajevima kada posebna narav posla ne omogućuje prekid rada radi korištenja stanke, kolektivnim ugovorom, sporazumom sklopljenim između radničkog vijeća i poslodavca ili ugovorom o radu uredit će se vrijeme i način korištenje ovoga odmora¹⁰. Moramo uočiti kako iz navedene zakonske odredbe proizlazi da se vrijeme i način korištenja stanke u ovom slučaju ne može urediti pravilnikom o radu.

2.1.1. Pravo maloljetnog radnika na stanku

Za razliku od prava punoljetnog radnika na stanku, koje je uređeno navedenom odredbom čl. 73. st. 1. Zakona, posebnim zakonskim pravilom uređuje se pravo maloljetnog radnika na stanku.

**ističemo...**

Tako maloljetnik koji radi najmanje četiri i pol sata dnevno, ima svakoga radnog dana pravo na odmor (stanku) od najmanje trideset minuta neprekidno.

Osim kraćeg radnog vremena potrebnog za stjecanje prava na stanku za maloljetnog radnika, bitna razlika u korištenju prava na stanku maloljetnog radnika u odnosu na punoljetnog radnika **ogleda se u činjenici da se stanka maloljetnog radnika mora koristiti bez prekida**.

2.1.2. Pravo na stanku kod rada u nepunom radnom vremenu

Zakon sadrži posebno pravilo o ostvarivanju prava na stanku kod rada radnika u nepunom radnom vremenu.

**ističemo...**

Tako radnik, odnosno maloljetnik koji u nepunom radnom vremenu radi kod dva ili više poslodavaca, a ukupno dnevno radno vrijeme kod svih poslodavaca traje najmanje šest, odnosno četiri i pol sata, pravo na stanku ostvaruje kod svakog poslodavca razmjerno ugovorenom nepunom radnom vremenu¹¹.

Podsjećamo kako svaki rad u trajanju manjem od četrdeset sati tjedno ne predstavlja automatizmom nepuno radno vrijeme, jer je Zakonom određeno kako puno radno vrijeme ne može trajati duže od četrdeset sati tjedno¹², ali može manje, pri čemu je puno radno vrijeme zapravo ono vrijeme koje je potrebno da se obavi neki posao tijekom tjedna.

2.1.3. Vrijeme korištenja stanke

Vrijeme korištenja stanke načelno određuje poslodavac. Međutim, kako to proizlazi iz odredbe čl. 150. st. 3. t. 7. Zakona, poslodavac koji zapošljava dvadeset i više radnika mora se pri donošenju odluke o rasporedu radnog vremena, a time i stanke, jer stanka je dio radnog vremena sukladno odredbi čl. 73. st. 4. Zakona¹³, savjetovati sa radničkim vijećem, a ako ono nije utemeljeno sa sindikatom. Ističemo kako se ovo ograničenje ne odnosi na poslodavce koji zapošljavaju manje od dvadeset radnika.

7 Čl. 73. st. 1. Zakona.

8 Čl. 73. st. 4. Zakona.

9 Radi se o odredbi iz starog Zakona (Nar. nov., br. 149/09, 61/11, 82/12 i 73/13), koja sadržajno odgovara odredbi čl. 73. st. 1. Zakona.

10 Čl. 73. 5. Zakona.

11 Čl. 73. st. 3. Zakona.

12 Čl. 61. st. 1. Zakona.

13 Vidjeti pod 2.1.

Primjer – Odluka o rasporedu radnog vremena¹⁴

Temeljem čl. 66. st.4. Zakona o radu, (Nar. nov., br. 93/14, 127/17 i 98/19; u nastavku teksta: Zakon), trgovačko društvo ABEBE d.o.o. Zagreb, Novakova 333, OIB 98444432999, koje zastupa član uprave Ante Antić (u nastavku teksta: Poslodavac), dana 22. rujna 2021. donosi sljedeću

ODLUKU O TRAJANJU I RASPOREDU RADNOG VREMENA

- I. Ovom Odlukom Poslodavac utvrđuje dnevni i tjedni raspored radnog vremena, obzirom da raspored radnog vremena radnika nije određen propisom, kolektivnim ugovorom, sporazumom između radničkog vijeća i poslodavca, pravilnikom o radu, odnosno ugovorima o radu.
- II. Tjedno radno vrijeme kod Poslodavca je raspoređeno na:
 - šest dana u tjednu, od ponedjeljka do subote,
 - osim poslova pravnik, koji se obavljaju pet dana u tjednu, od ponedjeljka do petka.
- III. Raspored radnog vremena radnika koji rade šest dana u tjednu utvrđuje se na sljedeći način:

■ ponedjeljak	07:00 – 14:00 sati;
■ utorak	07:00 – 14:00 sati;
■ srijeda	07:00 – 14:00 sati;
■ četvrtak	07:00 – 14:00 sati;
■ petak	07:00 – 14:00 sati;
■ subota	08:00 – 13:00 sati.
- IV. U radno vrijeme iz točke III. ove Odluke uračunava se i odmor radnika tijekom dana (stanka) u trajanju od trideset minuta, koja svaki radni dan, osim subote, traje od 12:00 do 12:30 sati.
- V. Raspored radnog vremena radnika koji rade pet dana u tjednu utvrđuje se na sljedeći način:
 - od ponedjeljka do petka 07:00 – 15:00 sati.
- VI. Prijedlog ove Odluke dostavljen je na očitovanje Radničkom vijeću¹⁴ / sindikatu, dana _____.
Kako se u određenom roku Radničko vijeće / sindikat, nije očitovao o namjeravanoj odluci smatra se da na Odluku nema primjedbi i novih prijedloga.
- VII. Ova Odluka dostavlja se radnicima najmanje tjedan dana unaprijed.
- VIII. Ova Odluka stupa na snagu danom donošenja, a primjenjuje se u roku od 8 dana od dana dostave radnicima / objave na oglasnoj ploči Poslodavca.

Za Poslodavca
Član uprave

Odluka je objavljena na oglasnoj ploči dana _____ 2021.
Odluka je stupila na snagu dana _____ 2021.

2.1.4. Stanka i dvokratni ili smjenski rad radnika

Radnik koji radi u dvokratnom radu, ili smjenskom radu kod poslodavca, također ima pravo na stanku ako je ispunjen uvjet iz čl. 73. st. 1. Zakona o minimalnom dnevnom radu od šest sati. S time u vezi odgovarajuće mišljenje dalo je i nadležno Ministarstvo.¹⁵

Mišljenje Ministarstva od 18. listopada 2019.:

„Organizacija radnog vremena u smislu dvokratnog odnosno smjenskog rada ne isključuje pravo na korištenje stanke (pauze), ukoliko su propisani uvjeti za njeno korištenje¹⁵. Naime, pravo na stanku u trajanju od trideset minuta ostvaruje svaki radnik koji radi najmanje šest sati dnevno, bez obzira na činjenicu dvokratnog, jednokratnog ili smjenskog radnog vremena.

Ukoliko radnik radi dvokratno, da bi ostvario pravo na stanku nije potrebno zadovoljiti uvjet rada od najmanje šest sati u jednoj od smjena, već je dovoljno da ukupno radno vrijeme u obje smjene iznosi šest sati. Poslodavac je takvom radniku u vremenu kojim radi dužan osigurati stanku koja se ubraja u radno vrijeme“.

2.2. Odredbe KU za graditeljstvo

Trajanje stanke u KU za graditeljstvo uređeno je na isti način kao i u odredbama Zakona. Tako sukladno čl. 28. st. 1. KU za graditeljstvo, radnik koji radi najmanje 6 sati dnevno ima svakoga radnog dana pravo na odmor (stanku) od 30 minuta. Maloljetni radnik koji radi najmanje četiri i pol sata dnevno ima svakog radnog dana pravo na odmor (stanku) od najmanje 30 minuta neprekidno.

**ističemo...**

KU za graditeljstvo nadalje određuje kako će se ugovorom o radu urediti način ostvarivanja prava na odmor tijekom rada – stanku, radnika koji radi na poslovima čija posebna narav ne omogućuje prekid rada radi korištenja tog odmora.

Ugovorom o radu može se urediti da se stanke za punoljetnog radnika koristi na kraju dnevnog radnog vremena, ili da se trajanje dnevnog radnog vremena posljednjeg radnog dana u tjednu skрати za vrijeme neiskorištenih stanke tijekom radnog tjedna. Sukladno čl. 28. st. 5. KU za graditeljstvo, u slučaju kada radnik radi više od 10 sati, druga stanke od 30 minuta, ne ulazi u radno vrijeme.

2.3. Pravo mobilnih radnika na stanku

Zakonom je u čl. 73. st. 1. predviđena mogućnost drukčijeg uređenja prava radnika na stanku temeljem posebnog zakona¹⁶. Jedan od takvih posebnih zakona je i Zakon o mobilnim radnicima¹⁷.

¹⁵ Mišljenje je dostupno na internet stranici Ministarstva <https://mrosp.gov.hr/>

¹⁶ Vidjeti pod 2.1.

¹⁷ O odmorima mobilnih radnika detaljno i u stručnom članku autora Prelević, Božo, „Sklapanje ugovora o radu, radno vrijeme i odmori mobilnih radnika u cestovnom prijevozu“, RiPup br. 9/2019, str. 144.

¹⁴ U praksi će se izabrati jedna od dvije ponuđene opcije.

**ističemo...**

Vezano uz pravo mobilnih radnika na stanku, ovim zakonom je određeno kako mobilni radnici koji obavljaju mobilnu aktivnost u cestovnom prijevozu moraju najkasnije nakon šest sati neprekidnog rada imati stanku tijekom koje ne mogu upravljati vozilom ili obavljati druge poslove te koja se koristi isključivo za odmor¹⁸.

Ovo zakonsko pravilo se neće primjenjivati samo izuzetno, ako Europski sporazum o radu posade na vozilima koja obavljaju međunarodne cestovne prijevoze (u nastavku teksta: AETR sporazum)¹⁹ ili Uredba (EZ) br. 561/2006 Europskog parlamenta i Vijeća o usklađivanju određenog socijalnog zakonodavstva koje se odnosi na cestovni promet i o izmjeni uredbi Vijeća (EEZ) br. 3821/85 i (EZ) br. 2135/98 te o stavljanju izvan snage Uredbe Vijeća (EEZ) br. 3820/85²⁰, predviđa bolju zaštitu (u nastavku teksta: Uredba (EZ) br. 561/2006).

Podsjećamo, AETR sporazum je Europski sporazum o radu posade na vozilima koja obavljaju međunarodni cestovni prijevoz, sklopljen u Ženevi 1. srpnja 1970. Pojednostavljeno rečeno, AETR sporazum se primjenjuje kod prijevoza robe i putnika izvan EU, a Uredba (EZ) br. 561/2006 u slučaju prijevoza robe i putnika unutar EU.

**ističemo...**

Radno vrijeme mobilnih radnika se nakon šest sati neprekidnog rada prekida stankom koja traje najmanje 30 minuta ako ukupni zbroj do tada obavljenih radnih sati iznosi između šest i devet sati, a stankom od najmanje 45 minuta ako ukupni zbroj radnih sati iznosi više od devet sati²¹.

Ove stanke mogu se raspodijeliti na više razdoblja tijekom radnog vremena, s tim da svaka od njih mora trajati najmanje 15 minuta.

2.4. Pravo na stanku radnika na pomorskim ribarskim plovilima

Samim Zakonom je isključena mogućnost primjene njegovih odredbi o radnom vremenu, stanci te o dnevnom i tjednom odmoru na radnike na pomorskim ribarskim plovilima²². Spomenuta pitanja uređuju se za ove kategorije odredbama Pravilnika.

**ističemo...**

Samim Pravilnikom je određeno kako radnik na pomorskom ribarskom plovilu koji radi najmanje šest sati dnevno ima svakoga radnog dana pravo na dnevnu stanku (odmor) od najmanje trideset minuta²³.

Pravilnikom je nadalje određeno kako maloljetnik koji radi najmanje četiri i pol sata dnevno, ima svakoga radnog dana pravo na odmor (stanku) od najmanje trideset minuta neprekidno²⁴. Vrijeme

stanke radnika na pomorskim ribarskim plovilima ubraja se u radno vrijeme i može se koristiti na moru²⁵.

Pravilnikom je određeno kako će se vrijeme i način korištenja stanke, u slučaju da posebna narav posla ne omogućuje prekid rada radi korištenja stanke, urediti kolektivnim ugovorom, sporazumom sklopljenim između radničkog vijeća i poslodavca ili ugovorom o radu. Iz navedenog proizlazi kako su radnici na koje se primjenjuju odredbe Zakona i radnici na pomorskim ribarskim plovilima na koje se primjenjuju odredbe Pravilnika, izjednačeni u pogledu prava na stanku.

2.5. Pravo na stanku za dojenje

Odredbama ZRRP-a propisano je posebno pravo radnice majke djeteta na stanku za dojenje djeteta tijekom rada u punom radnom vremenu. Pravo na stanku za dojenje djeteta je jedno od prava korisnika na roditeljne i roditeljske potpore iz ZRRP-a. U smislu odredbi ZRRP-a, pod radnicom koja doji dijete podrazumijeva se zaposlena radnica majka djeteta u dobi do navršene prve godine života djeteta koje doji, koja o tom svom stanju pisanim putem obavijesti svoga poslodavca najkasnije 30 dana prije povratka na rad^{26, 27}.

**ističemo...**

Radnica koja doji dijete, tijekom rada u punom radnom vremenu, ima pravo na stanku za dojenje djeteta u trajanju od dva sata dnevno, neovisno od toga koristi li zaposleni ili samozaposleni otac u isto vrijeme i za isto dijete jedno od prava propisanih ZRRP-om²⁷.

Radnica koja doji dijete ovo pravo može se koristiti jednokratno ili dva puta u tijeku dana u trajanju od po sat vremena. Pravo radnice na stanku za dojenje djeteta može se koristiti do navršene 1. godine života djeteta.

Kao i kod stanke za radnike temeljem odredbi Zakona, odnosno Zakona o mobilnim radnicima, ili radnike na pomorskim ribarskim plovilima sukladno odredbama Pravilnika, vrijeme stanke za dojenje djeteta ubraja se u radno vrijeme²⁸.

**ističemo...**

Treba istaknuti kako sukladno odredbama ZRRP-a, radnica koja doji dijete za vrijeme korištenja prava na stanku za dojenje djeteta ima pravo na naknadu plaće koja iznosi 100% proračunske osnovice, preračunate na satnu osnovicu za mjesec za koji se obračunava odnosna naknada.

Uvjeti i postupak ostvarivanja prava na stanku za dojenje djeteta te način obračunavanja i isplate naknade plaće za vrijeme korištenja ovog prava, propisani su posebnim Pravilnikom o uvjetima i postupku ostvarivanja prava na stanku za dojenje djeteta, prava na dopust trudne radnice, prava na dopust radnice koja je rodila i prava na dopust radnice koja doji dijete²⁹ (u nastavku teksta: Pravilnik o pravu na dopust trudnice te dopust i stanku radnice koja doji dijete).

18 Čl. 6. st. 1. Zakona o mobilnim radnicima.

19 Nar. nov. – M.U. br. 1/92.

20 SL L 102, 15.03.2006.

21 Čl. 6. st. 2. Zakona o mobilnim radnicima.

22 Čl. 88. st. 1. Zakona.

23 Čl. 10. st. 1. Pravilnika.

24 Čl. 10. st. 2. Pravilnika.

25 Čl. 10. st. 3. Pravilnika.

26 Čl. 6. st. 1. t. 12. ZRRP-a.

27 Čl. 19. st. 1. ZRRP-a.

28 Čl. 19. st. 4. ZRRP-a.

29 Nar. nov., br. 112/11 od 30. rujna 2011.

2.5.1. Podnošenje obavijesti



ističemo...

Sukladno čl. 2. Pravilnika o pravu na dopust trudnice te dopust i stanku radnice koja doji dijete, radnica koja doji dijete, koja namjerava koristiti pravo na stanku iz čl. 19. ZRRP-a, obvezna je o svojoj namjeri obavijestiti poslodavca i podnijeti zahtjev nadležnoj ustrojbenoj jedinici Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje, na čijem području ima prebivalište ili stalni, odnosno privremeni boravak (u nastavku teksta: nadležna ustrojbeno jedinica Zavoda), najmanje 15 dana prije dana početka korištenja toga prava.

Temeljem ovog pisanog zahtjeva, potvrde izabranog doktora medicine, specijalista pedijatra da radnica doji dijete i potvrde poslodavca da radnica radi u punom radnom vremenu, nadležna ustrojbeno jedinica Zavoda donosi rješenje o pravu na stanku za dojenje djeteta. Tijekom korištenja prava na stanku, radnica koja doji dijete obvezna je svaka dva mjeseca dostaviti nadležnoj ustrojbenoj jedinici Zavoda novu potvrdu izabranog doktora medicine, specijalista pedijatra da doji dijete.

Radnica koja doji dijete obvezna je nadležnoj ustrojbenoj jedinici Zavoda u roku od 8 dana pisanim putem prijaviti svaku promjenu koja utječe na gubitak prava na stanku, računajući od dana nastanka te promjene³⁰. O prestanku prava na stanku prije isteka razdoblja utvrđenog za korištenje tog prava nadležna ustrojbeno jedinica Zavoda donosi rješenje. Rješenje iz navedenih odredbi čl. 2. st. 2. i 5. Pravilnika o pravu na dopust trudnice te dopust i stanku radnice koja doji dijete, nadležna ustrojbeno jedinica Zavoda donosi u roku od 8 dana od dana zaprimanja zahtjeva, odnosno prijave o promjeni i dostavlja ga radnici koja doji dijete i njezinom poslodavcu.

2.5.2. Pravo na naknadu plaće

Radnica koja doji dijete za vrijeme korištenja prava na stanku za dojenje djeteta, ima pravo na naknadu plaće koja iznosi 100% proračunske osnovice, preračunate na satnu osnovicu za mjesec za koji se obračunava naknada plaće³¹. Ovu naknadu plaće obračunava i isplaćuje nadležna ustrojbeno jedinica Zavoda³².

3. Pravo radnika na dnevni odmor

Kao i u slučaju prava radnika na stanku, pravo radnika na dnevni odmor uređeno je u različitim propisima za različite kategorije radnika.

3.1. Pravo radnika na dnevni odmor sukladno odredbama Zakona



ističemo...

Zakonom je određeno kako tijekom svakog vremenskog razdoblja od dvadeset četiri sata, radnik ima pravo na dnevni odmor od najmanje dvanaest sati neprekidno³³.

30 Čl. 2. st. 4. Pravilnika o pravu na dopust trudnice te dopust i stanku radnice koja doji dijete.

31 Čl. 3. st. 1. Pravilnika o pravu na dopust trudnice te dopust i stanku radnice koja doji dijete.

32 Čl. 4. Pravilnika o pravu na dopust trudnice te dopust i stanku radnice koja doji dijete.

33 Čl. 74. st. 1. Zakona.

Obzirom na sve češće slučajeve dopunskog rada radnika, mora podsjetiti kako se vrijeme dnevnog odmora u slučaju dopunskog rada radnika mora računati u neprekidnom trajanju od početka dnevnog odmora nakon zadnjeg sata rada u dopunskom radu (pod pretpostavkom da on slijedi nakon radnog vremena kod prvog poslodavca kod kojeg radnik radi u punom radnom vremenu), do početka rada kod poslodavca kod kojeg radnik radi u punom radnom vremenu sljedećeg radnog dana.

3.1.1. Iznimke za punoljetnog radnika koji radi na sezonskim poslovima



ističemo...

Iznimno od navedenog, poslodavac je dužan punoljetnom radniku koji radi na sezonskim poslovima, a koji se obavlja u dva navrata tijekom radnog dana (dvokratno), osigurati pravo na dnevni odmor u trajanju od najmanje osam sati neprekidno.

Punoljetnom radniku koji radi na sezonskim poslovima mora se omogućiti korištenje zamjenskog dnevnog odmora odmah po okončanju razdoblja koje je proveo na radu zbog kojeg dnevni odmor nije koristio, odnosno koristio ga je u kraćem trajanju.

3.1.2. Iznimka za rukovodeće osoblje i radnike članove obitelji poslodavca fizičke osobe

Osim već spomenute iznimke koja je predviđena u čl. 88. st. 1. Zakona, a koja se odnosi na radnike na pomorskim ribarskim plovilima na koje se ne primjenjuju ni odredbe Zakona koje se odnose na dnevni odmor, odredbe Zakona o dnevnom odmoru mogu se isključiti i za druge kategorije radnika.



ističemo...

Tako se na radnike za koje, zbog posebnosti njihovih poslova, radno vrijeme nije moguće mjeriti ili unaprijed odrediti ili ga radnici određuju samostalno (radnik koji ima status rukovodeće osobe, radnik član obitelji poslodavca fizičke osobe koji živi u zajedničkom kućanstvu s poslodavcem i koji u radnom odnosu obavlja određene poslove za poslodavca i sl.), ne primjenjuju, između ostalog, odredbe Zakona o dnevnom odmoru, ako su s poslodavcem ugovorili samostalnost u njihovu određivanju³⁴.

Pri tome se, sukladno čl. 88. st. 4. Zakona, pod rukovodećim osobljem smatra radnik koji je ovlašten voditi poslove poslodavca, samostalno zaključivati pravne poslove u ime i za račun poslodavca, kojem raspored radnog vremena nije moguće unaprijed odrediti i koji o tom rasporedu samostalno odlučuje. Treba istaknuti kako je poslodavac dužan obavijestiti radničko vijeće o ugovorima sklopljenim s radnicima iz navedene odredbe čl. 88. st. 3. Zakona, jasno ako je kod poslodavca izabrano radničko vijeće.

34 Čl. 88. st. 3. Zakona.



Primjer – uglavak iz ugovora o radu člana uprave kojim se određuje samostalnost u određivanju radnog vremena

„Čl. _

Ugovorne strane suglasno utvrđuju kako član uprave ima samostalnost u određivanju najdužeg trajanja tjednog radnog vremena i razdoblju iz članka 66. stavka 8. Zakona o radu, noćnog rada te dnevnog i tjednog odmora”.

3.1.3. Mogućnost drukčijeg uređenja propisom ili kolektivnim ugovorom

Sukladno zakonskim odredbama³⁵, u slučaju da nekim posebnim propisom nije nešto drukčije određeno, poslodavac može za punoljetne radnike urediti iznimke od primjene, između ostalog, zakonskih odredbi o dnevnom odmoru, pod uvjetom da je radniku osiguran zamjenski odmor sukladno odredbama čl. 89. st. 2. i 3. Zakona, u kojem je poslodavac obavezan omogućiti ostvarenje toga prava, i to:

- ako je to nužno zbog udaljenosti između mjesta rada radnika i njegova prebivališta ili zbog udaljenosti između različitih mjesta rada radnika;
- ako se radi o djelatnosti zaštite osoba i imovine, kada obavlja nje poslova zahtijeva stalnu prisutnost;
- ako se radi o djelatnosti pružanja usluga ili proizvodnje u neprekidnom trajanju, osobito o:
 - uslugama vezanim uz prijam, liječenje i njegu u bolnicama ili sličnim ustanovama te uslugama u domovima socijalne skrbi ili drugim pravnim osobama koje obavljaju djelatnost socijalne skrbi i u zatvorima,
 - radu radnika u lukama i zračnim lukama,
 - uslugama izravno vezanim uz tisak, radio, televiziju, kinematografiju, poštu i elektroničku komunikaciju, hitnu pomoć, vatrogastvo i civilnu zaštitu,
 - proizvodnji, prijenosu i distribuciji plina, vode, električne energije, skupljanju i odvozu kućnoga otpada i pogonima za spaljivanje,
 - industriji u kojoj se rad ne može prekidati zbog tehnoloških razloga,
 - djelatnosti istraživanja i razvoja,
 - djelatnosti prijevoza putnika u javnom gradskom prijevozu;
- ako se radi o djelatnosti s izraženom promjenom intenziteta aktivnosti, a osobito u:
 - poljoprivredi,
 - turizmu,
 - poštanskim uslugama;
- ako se radi o radu radnika u djelatnosti željezničkog prometa, čiji rad nije neprekidan već se obavlja po potrebi, koji radno vrijeme provodi u vlaku ili čiji je rad vezan uz vozni red;
- u slučaju više sile te nastupa izvanrednih i nepredvidivih okolnosti i događaja.



ističemo...

U navedenom slučaju, radniku se ne može odrediti dnevni odmor u neprekidnom trajanju kraćem od 10 sati dnevno.

Iznimno, dnevni odmor se može kolektivnim ugovorom odrediti u najkraćem trajanju od osam sati³⁶. Radniku se mora omogućiti korištenje zamjenskog dnevnog odmora odmah po okončanju razdoblja koje je proveo na radu zbog kojeg je koristio kraći dnevni odmor.

*Mišljenje Ministarstva od 18. listopada 2019.*³⁷

„Odredbama Zakona propisano je da tijekom svakog vremen-skog razdoblja od dvadeset četiri sata, radnik ima pravo na dnevni odmor u trajanju od najmanje dvanaest sati neprekidno³⁷. Poslodavac koji radniku ne omogući korištenje dnevnog odmora kako je opisano, čini prekršaj iz grupe težih prekršaja sankcioniranih Zakonom. Ako posebnim propisom nije drukčije uređeno poslodavac može za punoljetne radnike urediti iznimke od primjene odredbe o trajanju dnevnog odmora, pod uvjetom da radniku osigura zamjenski odmor.

Opisano se odnosi između ostalog i na radnike koji pružaju usluge vezane uz prijam, liječenje i njegu u bolnicama ili sličnim ustanovama. U tom slučaju radniku se ne može odrediti dnevni odmor u neprekidnom trajanju kraćem od deset sati dnevno, odnosno ako je tako ugovoreno kolektivnim ugovorom u najkraćem trajanju od osam sati. No, takvom radniku mora se omogućiti korištenje zamjenskog dnevnog odmora odmah po okončanju razdoblja koje je proveo na radu zbog kojeg je koristio kraći dnevni odmor”.

3.1.4. Dnevni odmor maloljetnika

Zakon ne sadrži izričitu odredbu o minimalnom dnevnom odmoru maloljetnika.



ističemo...

Međutim, iz odredbe čl. 68. st. 1. Zakona, kojom je određeno kako maloljetnik ne smije raditi duže od osam sati tijekom razdoblja od dvadeset četiri sata, proizlazi kako dnevni odmor maloljetnika mora trajati šesnaest sati neprekidno.

U slučaju kada bi poslodavac protuzakonito utvrdio maloljetniku raspored radnog radnog vremena u trajanju dužem od osam sati tijekom razdoblja od dvadeset četiri sata, inspektor rada bi zabranio takav rad, a poslodavac može odgovarati i za najteži prekršaj iz čl. 229. st. 1. toč. 24. Zakona³⁸.

3.1.5. Dnevni odmor i dvokratno radno vrijeme

Zakon ne sadrži posebnu odredbu o dnevnom odmoru kad radnik radi dvokratno, što znači kako se u cijelosti mora primjenjivati odredba čl. 74. st. 1. Zakona, o minimalnom trajanju dnevnog odmora od dvanaest sati neprekidno³⁹.

Mišljenje Ministarstva, Klasa:110-01/10-01/34, Urbroj: 526-08-01-01/5-10-2 od 5. veljače 2010.

36 Čl. 89. st. 3. Zakona.

37 <https://mrosp.gov.hr/>

38 Vidjeti pod 6.

39 Vidjeti pod 3.1.

35 Čl. 89. st. 1. Zakona.

.... Zakon kao opći propis koji regulira radne odnose u RH nema odredaba o institutu dvokratnog radnog vremena. Međutim, odredbom čl. 46 st. 1. Zakona⁴⁰ je propisano da ako dnevni i tjedni raspored radnog vremena nije određen propisom, kolektivnim ugovorom, sporazumom sklopljenim između radničkog vijeća i poslodavca ili ugovorom o radu, tada o rasporedu radnog vremena odlučuje poslodavac pisanom odlukom.

Nadalje, o rasporedu ili promjeni radnog vremena poslodavac mora obavijestiti radnike najmanje tjedan dana unaprijed osim u slučaju hitnog prekovremenog rada. Prilikom određivanja dvokratnog radnog vremena važno je među inim, voditi brigu ne samo o tjednim radnim satima, već i o odredbi čl. 53. Zakona⁴¹ prema kojoj tijekom svakog vremenskog razdoblja od dvadeset četiri sata, radnik ima pravo na dnevni odmor od dvanaest sati neprekidno⁴².

3.1.6. Pravo radnika na službenom putu na dnevni odmor^{40,41}

Radnik koji boravi na službenom putu u potpunosti mora ostvarivati zakonsko pravo o minimalnom trajanju dnevnog odmora. Pri tome je potrebno voditi računa kako se početak dnevnog odmora radnika može računati tek od povratka radnika kući sa službenog puta. O pravu radnika na dnevni i tjedni odmor za vrijeme službenog puta detaljnije navodimo u nastavku u dijelu članka koji se odnosi na pravo radnika na tjedni odmor⁴².

3.2. Odredbe KU za graditeljstvo

Trajanje dnevnog odmora u KU za graditeljstvo riješeno je na isti način kao i u odredbama Zakona. Sukladno čl. 29. st. 1. KU za graditeljstvo, tijekom vremenskog razdoblja od dvadeset četiri sata, radnik ima pravo na dnevni odmor od najmanje dvanaest sati neprekidno.

3.3. Pravo mobilnih radnika na dnevni odmor

Pravo mobilnih radnika na dnevni odmor nije u cijelosti uređeno Zakonom o mobilnim radnicima nego u bitnome Uredbom (EZ) br. 561/2006 odnosno AETR sporazumom, ovisno o području primjene⁴³. U nastavku dajemo prikaz odredbi Uredbe (EZ) br. 561/2006 u dijelu koji se odnosi na dnevni odmor, koje se primjenjuju u cestovnom prijevozu unutar EU.

3.3.1. Pravo na dnevni odmor temeljem čl. 8. Uredbe (EZ) br. 561/2006



ističemo...

Sukladno čl. 8. st. 2. Uredbe (EZ) br. 561/2006, unutar svakog razdoblja od dvadesetčetiri sata nakon završetka prethodnog dnevnog razdoblja odmora, vozač započinje novo dnevno razdoblje odmora.

U slučaju da dio dnevnog razdoblja odmora unutar tih dvadesetčetiri sata traje najmanje devet sati, ali ne više od jedanaest sati, tada

se dnevno razdoblje odmora smatra skraćenim dnevnim razdobljem odmora. Dnevno razdoblje odmora može se produžiti do redovnog tjednog razdoblja odmora ili skraćenog tjednog razdoblja odmora.

Vozač može imati najviše tri skraćena dnevna razdoblja odmora između bilo koja dva tjedna razdoblja odmora. Odstupajući od navedene odredbe čl. 8. st. 2. Uredbe (EZ) br. 561/2006, unutar 30 sati od isteka dnevnog ili tjednog razdoblja odmora, vozač koji je dio višočlane posade mora uzeti novo dnevno razdoblje odmora od najmanje devet sati. Kada vozač odluči to učiniti, dnevna razdoblja odmora i skraćena tjedna razdoblja odmora izvan sjedišta mogu se provesti u vozilu, ako ono ima pogodno mjesto za odmor svakog vozača ako je vozilo u mirovanju⁴⁴.

3.3.2. Iznimke od primjene čl. 8. Uredbe (EZ) br. 561/2006



ističemo...

Odstupajući od čl. 8. Uredbe (EZ) br. 561/2006, kada vozač prati vozilo koje se prevozi trajektom ili vlakom te koristi dnevno razdoblje redovitog odmora, to se razdoblje može prekinuti najviše dva puta drugim aktivnostima koje ukupno ne traju duže od jednog sata.

Tijekom takvog redovitog dnevnog razdoblja odmora vozač ima pristup kabini ili ležaju⁴⁵. Cijelo vrijeme provedeno u putovanju do mjesta preuzimanja vozila obuhvaćenog područjem primjene ove Uredbe, ili u povratku iz tog mjesta, kada vozilo nije u vozačevom prebivalištu niti u operativnom središtu poslodavca u kojemu je sjedište vozača, ne računa se kao vrijeme odmora ili stanke, osim ako vozač nije na trajektu ili vlaku i nema pristup kabini ili ležaju. Nadalje, cijelo vrijeme koje vozač provede upravljajući vozilom koje nije obuhvaćeno područjem primjene ove Uredbe, do ili od vozila obuhvaćenog područjem primjene ove Uredbe, koje nije u vozačevom prebivalištu niti u operativnom središtu poslodavca u kojemu je sjedište vozača, računa se kao drugi poslovi.

3.3.3. Odredbe Zakona o mobilnim radnicima o dnevnom odmoru

Sukladno čl. 11. Zakona o mobilnim radnicima, kolektivnim ugovorom i drugim ugovorima između socijalnih partnera mogu se za osobe koje obavljaju mobilnu djelatnost cestovnog prijevoza, između ostalog odrediti povoljniji uvjeti vremena vožnje, prekida vožnje, dnevnih odmora itd.) od onih propisanih zakonskim odredbama, radi zaštite njihova zdravlja i sigurnosti, vodeći računa da se time ne smanjuje opća razina zaštite radnika. Treba istaknuti kako je vrijeme dnevnog odmora mobilnih radnika podložno provjerama na cesti od strane inspekcije, sukladno čl. 33. Zakona o mobilnim radnicima.

40 Radi se o odredbi iz starog Zakona (Nar. nov., br. 149/09, 61/11, 82/12 i 73/13), koja sadržajno odgovara odredbi čl. 66. st. 4. Zakona.

41 Ibid., sada čl. 74. st. 1. Zakona.

42 Vidjeti pod 4.1.4.

43 Vidjeti pod 2.3.

44 Čl. 8. st. 8. Uredbe (EZ) br. 561/2006.

45 Čl. 9. st. 1. Uredbe (EZ) br. 561/2006.



3.4. Pravo na dnevni odmor radnika na pomorskim ribarskim plovilima



ističemo...

Punoljetni radnik na pomorskom ribarskom plovilu ima pravo na dnevni odmor od najmanje deset sati neprekidno tijekom svakog vremenskog razdoblja od dvadeset četiri sata, kojeg može koristiti i na moru i na kopnu⁴⁶.

Ovi sati dnevnog odmora mogu se podijeliti u najviše dva dijela, od kojih jedan mora trajati najmanje šest sati neprekidno, a vrijeme između uzastopnih razdoblja odmora ne smije prelaziti četrnaest sati.



ističemo...

Za razliku od punoljetnog radnika, maloljetni radnik na pomorskom ribarskom plovilu ima pravo na dnevni odmor od najmanje dvanaest sati neprekidno tijekom svakog vremenskog razdoblja od dvadeset četiri sata⁴⁷.

U slučaju da radnik na pomorskom ribarskom plovilu ne može koristiti odmor u trajanju iz navedenih odredbi čl. 11. st. 1. i 3. Pravilnika, mora mu se omogućiti korištenje zamjenskog dnevnog odmora, odmah po okončanju razdoblja koje je proveo na radu, a zbog kojeg dnevni odmor nije koristio ili ga je koristio u kraćem trajanju.

4. Pravo radnika na tjedni odmor

Pravo radnika na tjedni odmor proizlazi iz konvencija Međunarodne organizacije rada koje je sukcesijom preuzela i ratificirala RH, kao i iz Ustava RH⁴⁸ i pravnih propisa EU. Konvencija Međunarodne organizacije rada br. 14 o primjeni tjednog odmora u industrijskim poduzećima⁴⁹ (u nastavku teksta: Konvencija br. 14) propisuje kako svi zaposleni moraju uživati pravo na tjedni odmor, svakih sedam dana u trajanju od najmanje dvadesetčetiri sata i to po mogućnosti u isto vrijeme. Vrijeme korištenja tjednog odmora mora se, ukoliko je to moguće, poklapati s danima odmora koje je utvrdila tradicija ili navike zemlje ili kraja.

Konvencija br. 14. određuje kako članica koja ju je ratificirala može dopustiti iznimku od navedenih pravila, vodeći računa o opravdanim ekonomskim i humanitarnim obzirima i po saslušanju pozvanih udruženja poslodavaca i radnika. Pri tome popis ovih iznimaka treba dostaviti Međunarodnoj organizaciji rada (u nastavku teksta: MOR). S druge strane, Konvencija MOR-a br. 106 o tjednom odmoru u trgovini i uređima (uključivo poduzeća za osobne usluge, komunikaciju, novinska poduzeća te poduzeća za priredbe i javnu razonodu, ovisno o izvaji potpisnice)⁵⁰ kao pravilo utvrđuje dan tjednog odmora kao i Konvencija br. 14, uz mogućnost uvođenja posebnog režima ovisno o prirodi posla ili usluga, odnosno privremenog odstupanja zbog izvanrednih okolnosti kao što su npr. viša sila, izvanredno povećanje obujma posla, kvara robe, ali uvijek uz savjetovanje s reprezentativnim predstavnicima poslodavaca i radnika.

Pravo na tjedni odmor radnika uživa i ustavnopravnu zaštitu.

46 Čl. 11. st. 1. Pravilnika.

47 Čl. 11. st. 3. Pravilnika.

48 Nar. nov., br. br. 56/90, 135/97, 8/98-pročišćeni tekst, 113/00, 124/00-pročišćeni tekst, 28/01, 41/01-pročišćeni tekst, 55/01-ispisak, 76/10, 85/10-pročišćeni tekst i 5/14.

49 Nar. nov. – M.U. br. 6/95 od 23. svibnja 1995.

50 Nar. nov. – M.U. br. 3/02 od 22. veljače 2002.



ističemo...

Naime, Ustavom RH je određeno kako svaki zaposleni ima pravo na tjedni odmor i ovog prava se ne može odreći⁵¹.

Osim toga, pravo na tjedni odmor uređeno je, kako smo naveli i u propisima EU.

Sukladno čl. 5. Direktive 2003/88/EZ, države članice poduzimaju potrebne mjere kako bi svaki radnik u razdoblju od sedam dana imao pravo na najmanje dvadesetčetiri sata neprekidnog odmora dodatno uz 11 sati dnevnog odmora iz čl. 3. Direktive 2003/88/EZ. Međutim, ako objektivni tehnički i organizacijski uvjeti rada to opravdavaju, može se primijeniti najkraći tjedni odmor od dvadesetčetiri sata. Za primjenu navedene odredbe čl. 5. Direktive 2003/88/EZ države članice mogu odrediti referentno razdoblje koje nije dulje od 14 dana.

4.1. Pravo radnika na dnevni odmor sukladno odredbama Zakona



ističemo...

Zakonom je određeno kako radnik ima pravo na tjedni odmor u neprekidnom trajanju od najmanje dvadeset četiri sata, kojeg se pribraja dnevni odmor iz čl. 74. Zakona⁵².

To znači kako sukladno navedenoj odredbi čl. 75. st. 1. Zakona u vezi s odredbom čl. 74. Zakona, radnik ima pravo na tjedni odmor od tridesetšest sati neprekidno (24 + 12 = 36).



ističemo...

S druge strane, maloljetni radnik uživa veću zaštitu te ima pravo na tjedni odmor u neprekidnom trajanju od najmanje četrdeset osam sati.

U slučaju da radnik ne može koristiti odmor u trajanju iz navedenih odredbi čl. 75. st. 1. i 2. Zakona, mora mu se za svaki radni tjedan omogućiti korištenje zamjenskog tjednog odmora odmah po okončanju razdoblja koje je proveo na radu, zbog kojeg tjedni odmor nije koristio ili ga je koristio u kraćem trajanju.



ističemo...

Iznimno, sukladno čl. 75. st. 5. Zakona, radnicima koji zbog obavljanja posla u različitim smjenama ili objektivno nužnih tehničkih razloga ili zbog organizacije rada ne mogu iskoristiti odmor u trajanju iz navedene odredbe čl. 75. st. 1. Zakona, pravo na tjedni odmor može biti određeno u neprekidnom trajanju od najmanje dvadeset četiri sata, kojeg se ne pribraja dnevni odmor iz članka 74. ovoga Zakona.

Što se tiče pitanja kojim danima se može koristiti tjedni odmor, Zakonom je jasno određeno kako tjedni odmor punoljetni i maloljetni radnik koriste nedjeljom, te u dan koji nedjelji prethodi, odnosno iza nje slijedi⁵³. Zakonom nije propisana mogućnost da radnik koristi slobodne dane umjesto korištenja tjednog odmora.

51 Čl. 56. st. 3. Ustava RH.

52 Čl. 75. st. 1. Zakona.

53 Čl. 75. st. 3. Zakona.

4.1.1. Iznimka za rukovodeće osoblje i radnike članove obitelji poslodavca fizičke osobe

Kao i u slučaju prava radnika na dnevni odmor⁵⁴, na radnike za koje, zbog posebnosti njihovih poslova, radno vrijeme nije moguće mjeriti ili unaprijed odrediti, ili ga radnici određuju samostalno (radnik koji ima status rukovodeće osobe, radnik član obitelji poslodavca fizičke osobe koji živi u zajedničkom kućanstvu s poslodavcem i koji u radnom odnosu obavlja određene poslove za poslodavca i sl.), ne primjenjuju se, između ostalog, zakonske odredbe o tjeđnom odmoru, ako su s poslodavcem ugovorili samostalnost u njihovu određivanju. U vezi definicije pojma rukovodećeg osoblja vrijedi sve što smo već naveli vezano uz zakonske iznimke uređenja prava na dnevni odmor⁵⁵.

Primjer – uglavak iz ugovora o radu radnika člana obitelji poslodavca fizičke osobe kojim se određuje samostalnost u određivanju radnog vremena

„Čl. _

Ugovorne strane suglasno utvrđuju kako Radnica ima samostalnost u određivanju najdužeg trajanja tjeđnog radnog vremena, kao i samostalnost u određivanju noćnog rada te dnevnog i tjeđnog odmora u okvirima utvrđenim Zakonom o radu.

Na Radnicu i njen rad kod Poslodavca kao člana uže obitelji u zajedničkom kućanstvu ne primjenjuju se odredbe Zakona o radu o najdužem trajanju tjeđnog radnog vremena, razdoblju iz čl. 66. st. 8. Zakona, noćnom radu te dnevnom i tjeđnom odmoru“.

4.1.2. Mogućnost drukčijeg uređenja propisom ili kolektivnim ugovorom

Slično kao i kod dnevnog odmora⁵⁶, iz čl. 89. st. 1. Zakona proizlazi kako u slučaju da nekim posebnim propisom nije nešto drukčije određeno, poslodavac uz pridržavanje uvjeta propisanih navedenom zakonskom odredbom, može za punoljetne radnike urediti iznimke od primjene, između ostalog, zakonskih odredbi o tjeđnom odmoru, pod uvjetom da je radniku osiguran zamjenski odmor sukladno odredbama čl. 89. st. 2. i 3. Zakona, u kojem je poslodavac obavezan omogućiti ostvarenje toga prava, i to u istim situacijama kao i u slučaju dnevnog odmora.



istićemo...

U navedenom slučaju, radniku se ne može odrediti tjeđni odmor u neprekidnom trajanju kraćem od dvadeset sati.

Radniku se mora omogućiti korištenje zamjenskog dnevnog odmora odmah po okončanju razdoblja koje je proveo na radu zbog kojeg je koristio kraći dnevni odmor⁵⁷.

4.1.3. Pravo smjenskih radnika na tjeđni odmor

U praksi se kod organizacije radnog vremena za smjenske radnike često javlja problem nemogućnosti korištenja tjeđnog odmora sukladno odredbi čl. 75. st. 1. u vezi s čl. 74. Zakona, odnosno od tridesetšest sati neprekidno. Mišljenja smo kako jasan odgovor pru-

ža odredba čl. 75. st. 5. Zakona, kojom je određeno kako radnicima koji zbog obavljanja posla u različitim smjenama ili objektivno nužnih tehničkih razloga ili zbog organizacije rada ne mogu iskoristiti odmor u trajanju iz navedene odredbe čl. 75. st. 1. Zakona, pravo na tjeđni odmor može biti određeno u neprekidnom trajanju od najmanje dvadeset četiri sata, kojem se ne pribraja dnevni odmor iz članka 74. ovoga Zakona.

Međutim, primjena ove iznimke od općeg zakonskog pravila o trajanju tjeđnog odmora moguća je samo u iznimno opravdanim slučajevima. O tome je stav zauzelo i nadležno Ministarstvo.

*Mišljenje Ministarstva od 18. listopada 2019.*⁵⁸

„Sukladno odredbama čl. 75. st. 1. Zakona, pravo radnika na tjeđni odmor uređeno je u neprekidnom trajanju od najmanje dvadeset četiri sata, kojem se pribraja dnevni odmor iz članka 74. stavka 1. Zakona. Predmetnim člankom propisano je da tijekom svakog vremenskog razdoblja od dvadeset četiri sata, radnik ima pravo na dnevni odmor od najmanje dvanaest sati neprekidno. Iz navedenog proizlazi da odredbe Zakona uređuju pravo na tjeđni odmor radnika u neprekidnom trajanju od najmanje 36 sati.

Iznimno čl. 75. st. 5. Zakona, propisuje se izuzetak u odnosu na radnike koji zbog obavljanja posla u različitim smjenama ili zbog objektivno nužnih tehničkih razloga ne mogu iskoristiti tjeđni odmor na opisan način, pravo na tjeđni odmor određuje se u neprekidnom trajanju od najmanje dvadeset četiri sata, uz koje se ne pribraja dnevni odmor kao ostalim radnicima. Međutim, mišljenja smo da je poslodavac prije svega dužan omogućiti radniku korištenje tjeđnog odmora na način kako to propisuje odredba čl. 75. st. 1. Zakona. Dakle, primjena iznimke propisane st. 5. istog čl. Zakona, može biti pravilna i zakonita samo ako se odnosi na opravdane slućajeve kada zbog objektivnog razloga i izvanredne organizacije rada (primjerice, povremene izmjene redosljeda smjena u smjenskom radu) nije moguće osigurati radniku cjeloviti tjeđni odmor (najmanje 36 sati neprekidno), ali i ne ako bi se navedeno iznimno pravilo koristilo za redovito uređenje organizacije rada (radnog vremena) i poslovanja poslodavca“⁵⁸.

4.1.4. Pravo radnika na službenom putu na tjeđni odmor

U praksi se može dogoditi da radnik u dane tjeđnog odmora boravi na službenom putu. U tom slučaju poslodavac može primijeniti odredbu čl. 75. st. 5. Zakona kojom je propisana iznimka od minimalnog trajanja tjeđnog odmora od ukupno tridesetšest sati, jer se radi o potrebi izvanredne organizacije rada te se trajanje tjeđnog odmora može izuzetno skratiti na dvadesetčetiri sata. U Zakonu ne postoji definicija službenog puta.

Stoga je nadležno Ministarstvo zauzelo stav kako se pod službenim putem podrazumijeva vrijeme dok radnik putuje prema konačnom odredištu službenog puta i vrijeme dok se vraća sa službenog puta te se ovo vrijeme ne uraćunava se u radno vrijeme, osim u slučaju radnika koji se nalaze na radnom mjestu vozaća kojima se cjelokupno vrijeme provedeno na putu uraćunava u radno vrijeme. Međutim, isto tako vrijeme putovanja se ne uraćunava se niti u odmore radnika pa je poslodavac dužan osigurati radniku minimalni tjeđni, odnosno dnevni odmor, sukladno odredbama Zakona. U praksi to znači kako vrijeme odmora radnika, bilo da se radi o dnevnom, ili tjeđnom odmoru, treba računati tek od povratka radnika kući sa službenog puta.

⁵⁴ Vidjeti pod 3.1.2.

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ Vidjeti pod 3.1.3.

⁵⁷ Čl. 89. st. 4. Zakona.

⁵⁸ <https://mrosp.gov.hr/>



Mišljenje Ministarstva od 18. listopada 2019.⁵⁹

„Zakonom je određen pojam radnog vremena na način da je radno vrijeme vremensko razdoblje u kojem je radnik obavezan obavljati poslove, odnosno u kojem je spreman (raspoloživ) obavljati poslove prema uputama poslodavca, na mjestu gdje se njegovi poslovi obavljaju ili drugom mjestu koje odredi poslodavac. U slučaju upućivanja radnika na službeni put, poslove će obavljati u nekom drugom mjestu koje je odredio poslodavac. Zakonom nije definiran pojam službenog puta, odnosno vremena provedenog na službenom putu.

Međutim, uzimajući u obzir Zakonom definirane pojmove radnika i poslodavca te obveze obiju ugovornih strana u ugovornom radnom odnosu, mišljenja smo da poslodavac radniku, iako čitavo vrijeme provedeno na službenom putu, efektivno ne obavlja ugovorene poslove, njegovo radno vrijeme toga dana, bez obzira na vremensko trajanje službenog puta, određuje prema njegovom stvarno ugovorenom redovitom radnom danu. Međutim, ako bi na službenom putu, ne uračunavajući pri tome vrijeme provedeno na putu, radnik radio duže od ugovorenog (punog ili nepunog) radnog vremena, radilo bi se o prekovremenom radu, te bi on ostvario pravo na povećanu plaću za stvarno odradene sate prekovremenog rada. Izuzetak su slučajevi kada se radi o radniku koji bi za vrijeme službenog puta obavljao svoje ugovorene poslove, kojem se tada cjelokupno vrijeme provedeno na putu uračunava u radno vrijeme (npr. vozač).

Pri upućivanju radnika na službeni put, poslodavac bi u svakom slučaju morao voditi računa da radniku, ne uračunavajući pri tome vrijeme provedeno na putu, osigura pravo na odmore u minimalnom trajanju koje propisuje Zakon⁵⁹.

4.2. Odredbe KU za graditeljstvo

Sukladno čl. 29. st. 2. KU za graditeljstvo, radnik ima pravo na tjedni odmor u neprekidnom trajanju od najmanje dvadeset četiri sata, kojem se pribraja dnevni odmor iz čl. 29. st. 1. KU za graditeljstvo u trajanju od dvanaest sati, što ukupno daje pravo radniku na tjedni odmor u trajanju od tridesetšest sati. Tjedni odmor radnik će koristiti nedjeljom, te u dan koji nedjelji prethodi, odnosno iza nje slijedi.

Do sada navedene odredbe KU za graditeljstvo o tjednom odmoru istovjetne su odredbama Zakona. Međutim, KU za graditeljstvo sadrži bitno različitu odredbu od zakonske o zamjenskom tjednom odmoru.



ističemo...

Naime, sukladno čl. 29. st. 4. KU za graditeljstvo, u slučaju da radnik ne može koristiti odmor nedjeljom, te u dan koji nedjelji prethodi, odnosno iza nje slijedi, korištenje dana neiskorištenog tjednog odmora mora mu se omogućiti u razdoblju od dva tjedna.

4.3. Pravo mobilnih radnika na tjedni odmor

Kao i kod prava mobilnih radnika na dnevni odmor⁶⁰, pravo mobilnih radnika na tjedni odmor u bitnome je uređeno Uredbom (EZ) br. 561/2006 odnosno AETR sporazumom, ovisno o području primje-

ne⁶¹. U nastavku dajemo prikaz odredbi Uredbe (EZ) br. 561/2006 koje se odnose na tjedni odmor mobilnih radnika. Uredbom (EZ) br. 561/2006 predviđeno je pravo vozača na tjedno razdoblje odmora.

Sukladno čl. 8. st. 6. Uredbe (EZ) br. 561/2006, u bilo koja dva uzastopna tjedna vozač uzima najmanje:

- dva redovna tjedna razdoblja odmora, ili
- jedno redovno tjedno razdoblje odmora i jedno skraćeno tjedno razdoblje odmora od najmanje dvadesetčetiri sata. Međutim, skraćenje se nadoknađuje istovjetnim razdobljem odmora koje se uzima u komadu (*en bloc*) prije isteka trećeg tjedna nakon tjedna na koji se to odnosi.



ističemo...

Tjedno razdoblje odmora počinje najkasnije nakon završetka šest dvadesetčetiri-satnih razdoblja od kraja prethodnog tjednog razdoblja odmora.

Svaki odmor koji se uzima kao nadoknada tjednog razdoblja skraćeno odmora pripaja se drugom razdoblju odmora od najmanje devet sati.

Kada vozač odluči to učiniti, skraćena tjedna razdoblja odmora izvan sjedišta mogu se provesti u vozilu, ako ono ima pogodno mjesto za odmor svakog vozača ako je vozilo u mirovanju. Tjedno razdoblje odmora koje se ostvaruje u dva tjedna može se ubrojiti u bilo koji od ta dva tjedna, ali ne u oba.

4.3.1. Odredbe Zakona o mobilnim radnicima o tjednom odmoru

Kao i kod dnevnog odmora mobilnih radnika⁶², Zakonom o mobilnim radnicima je određeno kako se kolektivnim ugovorom i drugim ugovorima između socijalnih partnera, za osobe koje obavljaju mobilnu djelatnost cestovnog prijevoza mogu odrediti povoljniji uvjeti, između ostalog i tjednih odmora, od onih propisanih tim zakonom, radi zaštite njihova zdravlja i sigurnosti, vodeći pri tome računa da se time ne smanjuje opća razina zaštite radnika.

4.4. Pravo na tjedni odmor radnika na pomorskim ribarskim plovilima

Kao i u slučaju prava radnika na stanku i na dnevni odmor, kod prava radnika na tjedni odmor Zakonom je također propisano⁶³ kako se na radnike na pomorskim ribarskim plovilima ne primjenjuju njegove odredbe o tjednom odmoru. Kako smo naveli, pravo na stanku za ovu kategoriju radnika uređeno je odredbama Pravilnika⁶⁴.



ističemo...

Sukladno čl. 12. st. 1. Pravilnika, Radnik ima pravo na tjedni odmor u neprekidnom trajanju od najmanje dvadeset četiri sata neprekidno, a u svakom sedmodnevnom razdoblju ima pravo na odmor koji ne smije biti kraći od sedamdeset sedam sati, koji sati odmora se koriste i na moru i na kopnu.

S druge strane, maloljetni radnik na pomorskom ribarskom plovilu ima pravo na tjedni odmor u neprekidnom trajanju od najmanje četrdeset osam sati, kao i u slučaju ostvarivanja prava na tjedni od-

⁶¹ Vidjeti pod 2.3.

⁶² Vidjeti pod 3.3.3.

⁶³ Čl. 88. st. 1. Zakona.

⁶⁴ Vidjeti pod 2.4.

⁵⁹ Ibid.

⁶⁰ Vidjeti pod 3.3.

mor maloljetnog radnika sukladno odredbama Zakona. U slučaju da punoljetni ili maloljetni radnik na pomorskom ribarskom plovilu ne može koristiti odmor u trajanju iz navedenih odredbi čl. 12. st. 1. i 2. Pravilnika, mora mu se za svaki radni tjedan omogućiti korištenje zamjenskog tjednog odmora odmah po okončanju razdoblja koje je proveo na radu, zbog kojeg tjedni odmor nije koristio ili ga je koristio u kraćem trajanju.

5. Evidencija stanke, dnevnog i tjednog odmora radnika

Pod određenim propisanim uvjetima, odmori pojedinih kategorija radnika koje obrađujemo u ovom članku, odnosno njihovo pravo na stanku, dnevni i tjedni odmor, evidentiraju se u posebne propisane evidencije. O obvezi evidentiranja odmora pojedinih kategorija radnika više navodimo u nastavku.

5.1. Evidencija odmora radnika sukladno Zakonu

Evidencija odmora radnika na koje se primjenjuju odredbe Zakona uređena je odredbama Pravilnika o sadržaju i načinu vođenja evidencija o radnicima⁶⁵ (u nastavku teksta: Pravilnik o evidencijama radnika).

5.1.1. Evidencija vremena provedenog na stanci

Odmah treba naglasiti kako se vrijeme stanke, budući sukladno odredbi čl. 73. st. 4. Zakona ulazi u radno vrijeme, evidentira u evidenciji radnog vremena radnika kao radno vrijeme.

5.1.2. Evidencija dojenja djeteta

Sukladno Pravilniku o evidencijama radnika, u matičnu evidenciju radnika se upisuje podatak o dojenju djeteta od strane majke, jer je ovaj podatak važan za stjecanje prava iz odredbi ZRRP-a.

5.1.3. Evidencija o dnevnom i tjednom odmoru

Sukladno čl. 8. st. 1. Pravilnika o evidencijama radnika, evidencija o radnom vremenu radnika, između ostalog, sadrži i podatak o satima korištenja dnevnog i tjednog odmora⁶⁶. Međutim, kako bi se olakšao položaj poslodavaca, odnosno kako ne bi morali u evidenciju radnog vremena radnika evidentirati i sate korištenja dnevnog i tjednog odmora, Pravilnikom o evidencijama radnika je predviđeno kako poslodavac koji vodi, odnosno koji je obvezan voditi podatke o početku i završetku rada, u evidenciji radnog vremena nije dužan evidentirati podatak o satima korištenja dnevnog i tjednog odmora⁶⁷.



istićemo...

Sukladno čl. 8. st. 5. Pravilnika o evidencijama radnika, za radnike kojima je radno vrijeme raspoređeno u jednakom trajanju i jednakom rasporedu po danima, tjednima i mjesecima, poslodavac nije dužan u evidenciji radnog vremena evidentirati podatak o satima korištenja dnevnog i tjednog odmora.

To zapravo znači kako se podatak o satima korištenja dnevnog i tjednog vremena obavezno mora voditi samo ako:

- je tako određeno kolektivnim ugovorom, sporazumom sklopljenim između radničkog vijeća i poslodavca, ugovorom o radu, ili pravilnikom o radu, ili
- ako se evidentira radno vrijeme radnika koji radi u nejednakom trajanju i rasporedu radnog vremena po danima, tjednima i mjesecima.



istićemo...

Kao i kod evidencije o radnom vremenu radnika koji rade u sjedištu poslodavca, za radnike na izdvojenom mjestu rada, uključujući i rad radnika od kuće, kojima je radno vrijeme raspoređeno u jednakom trajanju i jednakom rasporedu po danima, tjednima i mjesecima, poslodavac nije dužan u evidenciji radnog vremena evidentirati podatak o satima korištenja dnevnog i tjednog odmora.

Sukladno čl. 13. Pravilnika o evidencijama radnika, poslodavac je dužan i za radnike za koje, zbog posebnosti njihovih poslova, radno vrijeme nije moguće mjeriti, ili unaprijed odrediti, ili ga radnik određuje samostalno (kao što je radnik koji ima status rukovodeće osobe, radnik član obitelji poslodavca fizičke osobe koji živi u zajedničkom kućanstvu s poslodavcem i koji u radnom odnosu obavlja određene poslove za poslodavca i sl.), voditi podatke potrebne za ostvarivanje prava iz radnog odnosa, a ako isti s poslodavcem nisu ugovorili samostalnost u određivanju najdužeg trajanja tjednog radnog vremena, noćnom radu te dnevnom i tjednom odmoru, dužan je i za njega voditi sve podatke sukladno čl. 8. Pravilnika⁶⁸.

5.2. Evidencija odmora mobilnih radnika

Sukladno čl. 9. st. 2. Zakona, poslodavci su dužni evidentirati radno vrijeme mobilnih radnika. Vrijeme vožnje mobilnog radnika evidentira se na tahografu. Osim toga prijevoznik je dužan u SOTAH sustav evidentirati aktivnosti vozača za razdoblje dok vozač nije upravljao vozilom. O evidenciji radnog vremena i odmorima mobilnih radnika detaljnije se navodi u navedenom stručnom članku autora⁶⁹.

5.3. Evidencija odmora radnika na pomorskim ribarskim plovilima

Sukladno čl. 13. Pravilnika, poslodavac je dužan voditi evidenciju o dnevnom radnom vremenu i satima odmora radnika (u nastavku teksta: mjesečna evidencija), na moru i na kopnu, koja mora biti dostupna radnicima i nadležnim inspekcijskim tijelima. Podatke o dnevnom radnom vremenu i satima odmora, poslodavac je dužan unijeti u mjesečnu evidenciju o radnom vremenu i satima odmora, najkasnije u roku od četrdeset osam sati nakon pristanka i iskrcaja. Obrazac mjesečne evidencije s dnevnim podacima o radnom vremenu i satima odmora nalazi se u Prilogu 1. Pravilnika i čini njegov sastavni dio, a može se voditi i u elektroničkom obliku.

6. Prekršaji poslodavca

Za postupanje poslodavaca protivno odredbama propisa kojima je uređeno pravo pojedinih kategorija radnika na stanku, dnevni i tjedni odmor, predviđene su novčane kazne za prekršaj.

65 Nar. nov., br. 73/17 od 26. srpnja 2017.

66 O matičnoj evidenciji radnika, evidenciji radnog vremena i odmora radnika, detaljnije u stručnom članku autora Prelević, Božo, „Vođenje evidencija o radnicima u praksi”, RiPup br. 5/21, str. 140.

67 Čl. 8. st. 4. Pravilnika.

68 Vidjeti pod 3.-3.4.

69 Vidjeti pod 2.3.



6.1. Prekršaji određeni Zakonom

U slučaju da poslodavac protivno odredbama Zakona ne omogući radniku pravo na stanku, dnevni, ili tjedni odmor, počinio će teži prekršaj iz čl. 228. st. 1. t. 12.-14. Zakona, za koji je predviđena novčana kazna u iznosu od 31.000,00 do 60.000,00 kuna za poslodavca pravnu osobu. Za isti prekršaj predviđena je novčana kazna u iznosu od 4.000,00 do 6.000,00 kuna za poslodavca fizičku osobu i odgovornu osobu u pravnoj osobi. Ako je ovaj prekršaj počinjen u odnosu na maloljetnog radnika, iznos novčane kazne uvećava se dvostruko.

6.2. Prekršaji određeni ZRRP-om

Sukladno čl. 58. st. 1. ZRRP-a, vezano uz pravo na stanku radi dojenja djeteta, korisnik iz odredbi ZRRP-a kaznit će se za prekršaj novčanom kaznom u iznosu od 3.000,00 do 10.000,00 kuna ako u propisanom roku ne prijavi svaku promjenu koja utječe na gubitak ili promjenu osnova za korištenje bilo kojeg prava uređenog njegovim odredbama. ZRRP-om je nadalje određeno kako će se poslodavac korisnika prava iz ZRRP-a kazniti novčanom kaznom u iznosu od 10.000,00 do 50.000,00 kuna ako ne osigura ili na bilo koji drugi način priječi radnici koja doji dijete onemogućiti korištenje prava iz ZRRP-a⁷⁰. Odgovorna osoba poslodavca će se u ovom slučaju kazniti za prekršaj novčanom kaznom u iznosu od 3.000,00 do 10.000,00 kuna.

6.3. Prekršaji određeni Zakonom o mobilnim radnicima

Prekršaji koji se odnose na vrijeme odmora mobilnih radnika propisani su u čl. 41., 44., 46.-47. Zakona o mobilnim radnicima. Novčane kazne predviđene ovim zakonskim odredbama kreću se u rasponu od:

- 2.000,00 do 10.000,00 kuna za pravnu osobu i fizičku osobu - obrtnika;
- 500,00 do 4.000,00 kuna za odgovornu osobu u pravnoj osobi;
- 300,00 do 3.000,00 kuna za vozača.

7. Zaključak

Poslodavci su dužni voditi računa o propisima kojima je uređeno pravo radnika na stanku, dnevni i tjedni odmor. Poštivanje ove obvezne osobito je važno radi visokih novčanih kazni za prekršaj koje su određene u slučaju postupanja protivno propisima. Kod odredbi Zakona kojima se uređuje pravo radnika na tjedni odmor treba naglasiti određene probleme koji se mogu pojaviti u praksi vezano uz dane korištenja tjednog odmora.

Naime, unatoč jasne zakonske odredbe iz koje proizlazi kako se tjedni odmor koristi u nedjelju, dan koji prethodi nedjelji, ili iza nje slijedi, u dijelu pravne teorije, uključujući i mišljenja nadležnih tijela, izvan sadržaja same zakonske odredbe usvaja se tumačenje kako se tjedni odmor može koristiti i drugim danima. Autor je mišljenja kako je ovakvo tumačenje odredbe čl. 75. Zakona previše ekstenzivno te izlazi izvan okvira teleološkog tumačenja zakonskih odredbi. Ovo tim više što je u starom Zakonu bila jasno naglašena mogućnost korištenja tjednog odmora i u druge dane u tjednu, koja je u sadržaju odgovarajuće odredbe čl. 74. Zakona brisana, a navedena zakonska odredba nije mijenjana kasnijim izmjenama Zakona, makar je za to postojala mogućnost.

Literatura:

- 1) Ustav Republike Hrvatske (Nar. nov., br. br. 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10 i 5/14), pročišćeni tekst – www.propisi.hr;
- 2) Konvencija Međunarodne organizacije rada br. 14 o primjeni tjednog odmora u industrijskim poduzećima (Nar. nov. – M.U. br. 6/95) – www.propisi.hr;
- 3) Konvencija MOR-a br. 106 o tjednom odmoru u trgovini i uredima (Nar. nov. – M.U. br. 3/02) – www.propisi.hr;
- 4) Europski sporazum o radu posade na vozilima koja obavljaju međunarodne cestovne prijevoze (AETR) - (Nar. nov., M.U, br. 1/92);
- 5) Uredba (EZ) br. 561/2006 Europskog parlamenta i Vijeća o usklađivanju određenog socijalnog zakonodavstva koje se odnosi na cestovni promet i o izmjeni uredbi Vijeća (EEZ) br. 3821/85 i (EZ) br. 2135/98 te o stavljanju izvan snage Uredbe Vijeća (EEZ) br. 3820/85 (SL L 102, 15.03.2006.) - <https://eur-lex.europa.eu/>;
- 6) Direktiva 2003/88/EZ Europskog parlamenta i vijeća od 4. studenog 2003. o određenim vidovima organizacije radnog vremena (SL L 299, 18.11.2003.) - <https://eur-lex.europa.eu/>;
- 7) Zakon o radu (Nar. nov., br. 93/14, 127/17 i 98/19), pročišćeni tekst - www.propisi.hr
- 8) Zakon o obveznim odmorima obveznim mobilnih radnika i uređajima za bilježenje u cestovnom prometu (Nar. nov., br. 75/13, 36/15 i 46/17), pročišćeni tekst – www.propisi.hr;
- 9) Zakon o roditeljskim i roditeljskim potporama (Nar. nov., br. 85/08, 110/08, 34/11, 54/13, 152/14, 59/17 i 37/20.), pročišćeni tekst – www.propisi.hr;
- 10) Pravilnik o radnom vremenu, odmorima i dopustima radnika na pomorskim ribarskim plovilima (Nar. nov., br. 3/16 i 109/19), pročišćeni tekst – www.propisi.hr;
- 11) Pravilnik o uvjetima i postupku ostvarivanja prava na stanku za dojenje djeteta, prava na dopust trudne radnice, prava na dopust radnice koja je rodila i prava na dopust radnice koja doji dijete (Nar. nov., br. 112/11) – www.propisi.hr;
- 12) Kolektivni ugovor za graditeljstvo (Nar. nov., br. 115/15, 26/18, 93/20, 104/20 i 115/20), pročišćeni tekst – www.propisi.hr;
- 13) Zakon o radu (Nar. nov., br. 149/09, 61/11, 82/12 i 73/13);
- 14) Prelević, B., stručni članak „Sklapanje ugovora o radu, radno vrijeme i odmori mobilnih radnika u cestovnom prijevozu“, RiPup br. 9/2019, str. 144.
- 15) Prelević, B., stručni članak „Vodenje evidencija o radnicima u praksi“, RiPup br. 5/21, str. 140.

70 Čl. 58. st. 2. ZRRP-a.



Ograničenja i zabrane u obavljanju djelatnosti trgovine (II. dio)

Darko Marečić, dipl iur.

Slobodno kretanje robe na tržištu, odnosno stavljanje robe na tržište i na daljnje raspolaganje na tržištu može se iznimno ograničiti odnosno zabraniti zakonom, ako je to potrebno radi zaštite interesa i sigurnosti Republike Hrvatske, prirode, ljudskog okoliša i zdravlja ljudi. Dok smo u prošlom broju RiPup-a pisali o ograničenjima u djelatnosti trgovine, u ovom broju dajemo prikaz bitnih zabrana u djelatnosti trgovine propisanih posebnim propisima za koje smatramo da su od interesa za trgovce i potrošače.

Sadržaj:

1.	Zabrana obavljanja neregistrirane trgovine	155
2.	Zabrana nepoštenog poslovanja u djelatnosti trgovine	156
2.1.	Zabrana nepoštenog tržišnog natjecanja	156
2.2.	Zabrana nepoštenog trgovanja	157
2.3.	Zabrana nepoštenih trgovačkih praksi u lancu opskrbe hranom	157
2.4.	Zabrana nepoštene poslovne prakse	157
3.	Zabrane za vrijeme trajanja posebnih okolnosti	158
4.	Zabrana prodaje u određenom vremenskom razdoblju	159
4.1.	Piretehnička sredstva	159
4.2.	Božićna drvca	159
5.	Zabrana prodaje određene robe maloljetnim osobama	159
5.1.	Alkoholna pića, duhanski proizvodi i roba pornografskog sadržaja	159
5.2.	Oružje i pirotehnička sredstva za zabavu	159
5.3.	Opasne kemikalije	160
5.4.	Kućni ljubimici	160
6.	Zabrana prodaje robe u pojedinim prodajnim objektima	160
6.1.	Prodavaonice oružja, streljiva i pirotehničkih sredstava	160
6.2.	Prodavaonice u sklopu benzinske postaje	160
6.3.	Specijalizirane prodavaonice kućnih ljubimaca i sajmovi za životinje	160
7.	Zabrana prodaje određene robe izvan prodavaonica	160
7.1.	Zabrana određenih načina prodaje izvan prodavaonice	161
7.2.	Zabrana prodaje na neodobrenim mjestima izvan prodavaonica	161



7.3.	Zabrana prodaje robe u pojedinim načinima prodaje izvan prodavaonice	161
7.4.	Posebno o zabrani prodaje robe putem interneta i na daljinu	161
8.	Zabrana prodaje u ostalim prostorijama i prostorima	162
8.1.	Osnovne i srednje škole	162
8.2.	Športski objekti i prostori	162
8.3.	Slobodne zone i predstavništva	162
9.	Zabrana prodaje nesigurne i donirane hrane	162
9.1.	Zabrana prodaje nesigurne hrane i hrane za životinje	162
9.2.	Zabrana prodaje donirane hrane i hrane za životinje	162
10.	Zabrana prodaje ostale hrane i hrane za životinje	163
10.1.	Jaka alkoholna pića, vina te mineralne i izvorske vode	163
10.2.	Proizvodi od grožđa, mošta i vina	163
10.3.	Prirodne mineralne i prirodne izvorske vode	163
10.4.	Zabrana stavljanja na tržište određenih vrsta riba i morskih organizama	163
10.4.1.	Lovostaj i nedorasle ribe i morski organizmi	163
10.4.2.	Određene vrste riba i morskih organizama	163
11.	Zabrana prodaje zaštićenih biljnih i životinjskih vrsta	164
12.	Zabrana prodaje ostalih proizvoda	164
12.1.	Zabrana prodaje određenih predmeta opće uporabe	164
12.2.	Ostale zabrane glede prodaje duhanskih i srodnih proizvoda	164
12.3.	Zabrana prodaje opasnih proizvoda i opasnih imitacija	164
12.4.	Zabrana prodaje kemikalija i drugih štetnih tvari i proizvoda	165
12.4.1.	Opasne kemikalije i tvari	165
12.4.2.	Biocidni pripravci i sredstva za zaštitu bilja	165
12.4.3.	Fluorirani staklenički plinovi	165
12.4.4.	Druge tvari i proizvodi koji utječu na zdravlje ljudi i onečišćuju okoliš	166
12.5.	Zabrana prodaje određenog oružja i pirotehničkih sredstava	167
12.6.	Zabrana prodaje određenog poljoprivrednog materijala i sjemena	167

1. Zabrana obavljanja neregistrirane trgovine

Način i uvjeti pod kojima pravne i fizičke osobe mogu obavljati djelatnost trgovine propisana je Zakonom o trgovini (u nastavku: ZT)¹ i njegovim provedbenim propisima, kao i drugim propisima ovisno o načinu prodaje i prodajnom asortimanu. Zakonito obavljanje djelatnosti trgovine podrazumijeva registriranje odgovarajućeg oblika trgovine te ishođenje rješenja od nadležnog upravnog tijela županije odnosno Grada Zagreba u čijem je djelokrugu obavljanje povjerenih poslova državne uprave koji se odnose na gospodarstvo (u nastavku: nadležno upravno tijelo) o tome da prodajni objekt, oprema i sredstva kojima se obavlja trgovina ispunjavaju minimalne tehničke i druge uvjete, osim u propisanim iznimkama (u slučaju prigodne prodaje, prodaje robe bez zadržavanja u prostorijama trgovca te nastavak obavljanja trgovine u prodajnom objektu temeljem prethodno izdanog rješenja). Minimalni tehnički uvjeti za prodajne objekte, opremu i sredstva kojima se obavlja trgovina propisani su

Pravilnikom o minimalnim tehničkim i drugim uvjetima koji se odnose na prodajne objekte, opremu i sredstva u prodajnim objektima i uvjetima za prodaju robe izvan prodavaonica (u nastavku: Pravilnik o MTU).²

Obavljanje trgovine bez registracije kao i prodaja robe u prodajnom objektu bez prethodno ishođenog rješenja nadležnog upravnog tijela o tome da prodajni objekt, oprema i sredstva pomoću kojih se obavlja trgovina ispunjavaju propisane uvjete, smatra se neregistriranim obavljanjem djelatnosti trgovine što je sankcionirano odredbama ZT.

Odredbom čl. 68. ZT propisano je da će nadležni tržišni inspektor Državnog inspektorata u provedbi inspekcijuskog nadzora rješenjem, do otklanjanja utvrđenih nedostataka, a najkraće na rok od 30 dana od dana donošenja rješenja, zabraniti pravnoj ili fizičkoj osobi daljnje obavljanje djelatnosti trgovine ako se djelatnost trgovine obavlja bez registracije, odobrenja ili dozvole izdane od nadležnog tijela (čl. 68.st.1.toč.1. ZT) ili se djelatnost trgovine obavlja u prodajnom objektu za koje nadležno upravno nije izdalo rješenje kojim se utvrđuje da prodajni objekt, oprema i sredstva ispunjavaju propisane uvjete za obavljanje djelatnosti trgovine (čl. 68.st.1. toč.5. ZT). Izrečena

¹ Nar. nov., br. 87/08., 116/08., 76/09.-Odl.Ust.s., 114/11., 68/13., 30/14., 32/19., 98/19. i 32/20.

² Nar. nov., br. 66/09., 108/09., 8/10. i 108/14.

mjera zabrane izvršit će se pečaćenjem prodajnog objekta, opreme i sredstva pomoću kojih se obavlja trgovina ili na drugi pogodan način (izricanjem novčanih kazni sukladno Zakonu o općem upravnom postupku). Iznimno, upravna mjera zabrane neće se provesti pečaćenjem ili na drugi pogodan način ako trgovac najkasnije u roku od pet radnih dana od dana donošenja rješenja o zabrani obavljanja djelatnosti trgovine nadležnom tržišnom inspektor dostavi dokaze da su utvrđeni nedostaci otklonjeni (da je djelatnost trgovine registrirana i/ili ishođenje rješenje o ispunjavanju propisanih uvjeta za prodajni objekt), kao i o izvršenoj uplati novčanog iznosa od 30.000,00 kn u državni proračun (u tom slučaju, inspektor će rješenjem obustaviti upravni postupak kojim se utvrđuje prestanak izrečene mjere zabrane obavljanja djelatnosti trgovine). U protivnom, rješenje će se provesti pečaćenjem ili na drugi pogodan način slijedeći radni dan nakon isteka roka za dostavu propisanih dokaza. Ako su nakon izvršenja izrečene mjere zabrane otklonjeni utvrđeni nedostaci i u državni proračun uplaćen propisan novčani iznos, tržišni inspektor će rješenjem obustaviti upravni postupak, a zapečaćeni prodajni objekt, opremu i sredstva opečaćiti i prije isteka roka od 30 dana. Žalba protiv rješenja ne odgađa njegovo izvršenje.

Istim Zakonom propisano je da će se novčanom kaznom od 5.000,00 do 3000.000,00 kn kazniti za prekršaj pravna osoba, a novčanom kaznom od 4.000,00 do 70.000,00 kn odgovorna osoba u pravnoj osobi kao i fizička osoba ako obavlja djelatnost trgovine, a nije registrirana za obavljanje kupnje i prodaje robe i/ili obavljanje usluga u trgovinu ili djelatnost trgovine obavlja u prodajnom objektu za koje nadležno upravno tijelo nije izdalo rješenje kojim se utvrđuje ispunjavanje propisanih uvjeta. Za isti prekršaj počinjen u istom prodajnom objektu drugi puta u roku od dvije godine od pravomoćnosti prvog rješenja o prekršaju, uz novčanu kaznu pravnoj i fizičkoj osobi izreći će se i zaštitna mjera zabrane obavljanja djelatnosti trgovine u tom prodajnom objektu u trajanju od tri mjeseca, odnosno u trajanju od 6 mjeseci ako je prekršaj počinjen treći put u roku od dvije godine od pravomoćnosti drugog rješenja. Predmetni i sredstva namijenjeni ili upotrijebljeni ili nastali navedenim prekršajima oduzet će se (čak i ako nisu u vlasništvu počinitelja prekršaja) kao i imovinska korist ostvarena počinjenim prekršajem (čl. 75. ZT).

2. Zabrana nepoštenog poslovanja u djelatnosti trgovine

2.1. Zabrana nepoštenog tržišnog natjecanja

Slobodno tržišno natjecanje bitan je čimbenik otvorenog tržišnog gospodarstva jer potiče gospodarsku učinkovitost, a potrošačima nudi širok spektar izbora roba (i usluga) bolje kvalitete i nižih (konkurentnije) cijena. U svrhu osiguranja slobodnog tržišnog natjecanja nacionalnim (i europskim) propisima zabranjuje se sprječavanje, ograničavanje ili narušavanje poštenog tržišnog natjecanja. Nacionalna pravila i mjerila za zaštitu tržišnog natjecanja propisana su Zakonom o zaštiti tržišnog natjecanja.³ Ovim Zakonom zabranjeni su svi sporazumi između dva ili više neovisnih poduzetnika, odluke udruženja poduzetnika i usklađeno djelovanje, koje kao cilj ili posljedica ima narušavanje tržišnog natjecanja na mjerodavnom tržištu,⁴ a osobito kojima se:

- izravno ili neizravno utvrđuju kupovne ili prodajne cijene, odnosno drugi trgovinski uvjeti;
- ograničava ili nadzire proizvodnja, tržište, tehnološki razvoj ili ulaganje;
- dijele tržišta ili izvori nabave;
- primjenjuju nejednaki uvjeti na istovrsne poslove s različitim poduzetnicima, čime ih se dovodi u nepovoljniji položaj u odnosu na konkurenciju;
- uvjetuje sklapanje ugovora prihvaćanjem od drugih ugovornih strana dodatnih obveza, koje po svojoj prirodi ili običajima u trgovini nisu u vezi s predmetom tih ugovora. Odredbom čl. 8. st.3. Zakona propisane su iznimke prema kojima se određeni sporazumi neće smatrati zabranjenim sporazumima.⁵ Odredbe Zakona o zabranjenim sporazumima ne primjenjuju se na sporazume male vrijednosti iz čl. 11. Zakona.⁶ Sporazumi kojima se narušava tržišno natjecanje, a ne ispunjavaju propisane uvjete za izuzeće, su ex lege ništetni.

Istim Zakonom zabranjena je svaka zlouporaba vladajućeg položaja jednog ili više poduzetnika na mjerodavnom tržištu, a osobito:

- izravno ili neizravno nametanje nepravednih kupovnih ili prodajnih cijena, odnosno drugih nepravednih trgovinskih uvjeta;
- ograničavanje proizvodnje, tržišta ili tehnološkog razvitka na štetu potrošača;
- primjena nejednakih uvjeta na istovrsne poslove s drugim poduzetnicima, čime ih se dovodi u nepovoljniji položaj u odnosu na konkurenciju;
- uvjetovanje sklapanja ugovora pristankom drugih ugovornih strana na dodatne obveze, koje po svojoj prirodi ili običajima u trgovini nisu u izravnoj vezi s predmetom tih ugovora. Jednako tako zabranjena je koncentracija jednog poduzetnika koja može značajno narušiti tržišno natjecanje, a osobito ako je takvo narušavanje tržišnog natjecanja posljedica jačanja postojećeg ili stvaranja novog vladajućeg položaja sudionika koncentracije.

Odredbom čl. 9. Pravilnika o proizvođačkim organizacijama i drugim oblicima udruženja primarnih poljoprivrednih proizvođača⁷ propisano je da se proizvodi proizvođačke organizacije⁸ za koje je priznata, stavljaju na tržište putem računa proizvođačke organizacije te da član proizvođačke organizacije ne može samostalno na tržište stavljati proizvode za koje je proizvođačka organizacija priznata na način da neloyalno konkurrira i dovodi u nepovoljni položaj proizvođačku organizaciju čiji je i sam član.

bitne značajke, cijenu ili način uporabe. Mjerodavno tržište u zemljopisnom smislu obuhvaća zemljopisno područje na kojem poduzetnici sudjeluju u ponudi ili nabavi robe i/ili usluga.

- 5 Iznimno, određeni sporazumi neće se smatrati zabranjenim sporazumima, odnosno izuzet će se od opće zabrane ako kumulativno, za vrijeme njihova trajanja, ispunjavaju sljedeće uvjete i to: pridonose unapređenju proizvodnje ili distribucije robe i/ili usluga ili promicanju tehnološkog ili gospodarskog razvoja; pružaju potrošačima razmjernu korist; poduzetnicima ne nameću ograničenja koja nisu neophodna za postizanje navedenih ciljeva; poduzetnicima ne omogućuju isključivanje znatnog dijela konkurencije s tržišta, za robe i/ili usluge koje su predmetom sporazuma.
- 6 Sporazumom male vrijednosti smatra se sporazum u kojem je zajednički tržišni udio sudionika sporazuma i poduzetnika pod njihovom kontrolom neznan, pod uvjetom da ne sadrži odredbe koje se smatraju teškim ograničenjima tržišnog natjecanja, a koje unatoč neznačajnom tržišnom udjelu sudionika sporazuma dovode do narušavanja tržišnog natjecanja,
- 7 Nar. nov., br. 87/20. i 129/20.
- 8 Proizvođačka organizacija je pravna osoba koja ispunjava uvjete propisane čl. 4. i 5. Pravilnika o proizvođačkim organizacijama i drugim oblicima udruženja primarnih poljoprivrednih proizvoda i osnovni oblik dobrovoljnog udruživanja njezinih članova proizvođača, nastao na inicijativu i kontroliran od strane istih, sa svrhom jačanja tržišne konkurentnosti.

³ Nar. nov., br. 79/09., 80/13. i 41/21.

⁴ Mjerodavno tržište određuje se kao tržište određene robe i/ili usluga koje su predmet obavljanja djelatnosti poduzetnika na određenom zemljopisnom području. Mjerodavno tržište u proizvodnom smislu obuhvaća sve robe i/ili usluge za koje potrošači smatraju da su međusobno zamjenjive s obzirom na njihove



2.2. Zabrana nepoštenog trgovanja

Odredbom čl. 63.st.2. ZT izrijekom je propisana zabrana nepoštenog trgovanja u djelatnosti trgovine. Pod nepoštenim trgovanjem u smislu ovoga Zakona podrazumijevaju se radnje trgovca kojima se radi tržišnog natjecanja povređuju dobri trgovački običaji (trgovačka praksa koji su trgovci međusobno razvili i koju redovito primjenjuju).⁹

Koje se radnje osobito smatraju nepoštenim trgovanjem propisane su u čl. 64.st.1. ZT. Za potrebe ovog članka izdvajamo:

- prodaja robe ispod njezine nabavne cijene s porezom na dodanu vrijednost (osim u slučaju prodaje robe sa skorim istekom roka valjanosti, povlačenju robe iz prodajnog asortimana, potpune rasprodaji zbog zatvaranja objekta, stečaja, likvidacije trgovačkog društva odnosno zatvaranja obrta ili drugih razloga ako se time ne sprječava, ograničava ili narušava tržišno natjecanje);
- reklamiranje, oglašavanje ili ponuda robe ili usluga navođenjem podataka ili upotrebom izraza s kojima se iskorištava ugled drugog trgovca, njegovih proizvoda ili usluga, odnosno proizvoda drugog trgovca;
- robe s oznakama ili podacima ili izgledom koji stvaraju ili bi mogli stvoriti zabunu glede izvora, načina proizvodnje, količine, kakvoće ili drugih osobina robe;
- neopravdano neispunjavanje ili raskidanje ugovora s pojedinim trgovcem kako bi se sklopio isti ili povoljniji ugovor s drugim trgovcima;
- ugovaranje izvoza robe i usluga po nižoj cijeni ako je drugi trgovac već ugovorio izvoz takve robe i usluge po višoj cijeni čime se nanosi šteta tom trgovcu;
- davanje ili obećanje darova, imovinske ili druge koristi drugom trgovcu, njegovom djelatniku ili osobi koja radi za drugog trgovca, kako bi se davatelju omogućila pogodnost na štetu drugog trgovca ili potrošača.

2.3. Zabrana nepoštenih trgovačkih praksi u lancu opskrbe hranom

Pravila i sustav mjera za sprječavanje nametanja nepoštenih trgovačkih praksi u lancu opskrbe poljoprivrednim i prehrambenim proizvodima propisani su Zakonom o zabrani nepoštenih trgovačkih praksi u lancu opskrbe hranom.¹⁰ Zabranjene nepoštene trgovačke prakse primjenjuju se na ugovore između dobavljača i kupca (trgovca) kojima se uređuje prodaja, kupnja ili isporuka poljoprivrednih i/ili prehrambenih proizvoda neovisno o mjerodavnom pravu koje bi se inače primjenjivalo na te ugovore.

Nepoštene trgovačke prakse su ugovorne odredbe i/ili poslovne prakse koje u vezi s prodajom poljoprivrednih i prehrambenih proizvoda dobavljaču jednostrano nametne kupac, koristeći svoju značajnu pregovaračku snagu u odnosu na dobavljača, a suprotno načelima savjesnosti i poštenja, načelu ravnopravnosti ugovornih strana, načelu jednake vrijednosti činidaba i dobroj poslovnoj praksi u proizvodnji i/ili trgovini poljoprivrednim ili prehrambenim proizvodima, odnosno koje nisu u skladu s odredbama članaka 4. do 12. ovoga Zakona. Smatra se da značajnu pregovaračku snagu u smislu ovoga Zakona ima kupac (trgovac) koji je ostvario ukupni godišnji prihod od najmanje 15.000.000,00 kuna.

⁹ U obveznim odnosima među trgovcima primjenjuju se trgovački običaji čiju su primjenu ugovorili i praksa koju s međusobno razvili, kao i trgovački običaji koje trgovci redovito primjenjuju u istim takvim odnosima, ako sudionici u njima nisu izrijekom ili prešutno isključili njihovu primjenu (čl.12. Zakona o obveznim odnosima., Nar. ov., br. 35/05., 41/08., 125/11., 78/15. i 29/18.).

¹⁰ Nar. nov., br. 117/17 i 52/21.

Odredbom čl. 4. istog Zakona, izrijekom je zabranjeno iskorištavanje značajne pregovaračke snage kupca (trgovca) u odnosu na njegove dobavljače nametanjem nepoštenih trgovačkih praksi, a posebno se nepoštenim trgovačkim praksama smatra:

- nepostojanje pisanog ugovora između kupca i dobavljača, kao i pisani ugovor između kupca i dobavljača koji nije sastavljen u skladu s odredbama ovoga Zakona ili obveze nametnute dobavljaču koje nisu predviđene u pisanom ugovoru između kupca i dobavljača;
- plaćanja koja nisu jasno istaknuta i specificirana na računu ili otkupnom bloku;
- opći uvjeti poslovanja kupca koji nisu u skladu s odredbama ovoga Zakona; mogućnost jednostranog raskida ugovora s dobavljačem od strane kupca u nepisanom obliku ili bez navođenja osnovanih razloga za raskid ugovora ili mogućnost otkaza ugovora s dobavljačem bez primjerenog otkaznog roka ili mogućnost jednostrane izmjene ugovora od strane kupca;
- nerazmjerno visoke ugovorne kazne s obzirom na vrijednost i značenje objekta obveze;
- kao i ostale nepoštene trgovačke prakse propisane člancima 11. i 12. ovoga Zakona.¹¹

Istim Zakonom propisane su i iznimke prema kojima se određena trgovačka praksa kupca (trgovca) u odnosu na dobavljače ne smatra nepoštenom praksom.

2.4. Zabrana nepoštene poslovne prakse

Poslovna praksa koju trgovac (na malo) koristi u odnosu na potrošače (prije, u vrijeme i nakon sklapanja pravnog posla) mora biti poštena, a ne nepoštena. **Nepoštena poslovna praksa trgovca prema potrošačima sukladno čl. 31. Zakona o zaštiti potrošača¹² je zabranjena.**



ističemo...

Poslovna praksa smatra se nepoštenom: ako je suprotna zahtjevima profesionalne pažnje; i ako, u smislu određenog proizvoda, bitno utječe ili je vjerojatno da će bitno utjecati na ekonomsko ponašanje prosječnog potrošača kojemu je takva praksa namijenjena ili do kojega ona dopire, odnosno prosječnog člana određene skupine potrošača na koju je ta praksa usmjerena.

Nepoštenom poslovnom praksom posebno se smatra: zavaravajuća poslovna praksa (javlja se u vidu zavaravajućih radnji i zavaravajućih propuštanja) - kako je uređena u čl. 33. do 35. ZJP i agresivna

¹¹ Nepoštenim trgovačkim praksama kupca smatra se primjerice: plaćanje dobavljaču u rokovima duljim od propisanih; otkazivanje narudžbe pokvarljivih poljoprivrednih i prehrambenih proizvoda u roku kraćem od 30 dana; zahtjevanje od dobavljača ili ugovaranje i/ili naplaćivanje plaćanja koja nisu povezana s prodajom poljoprivrednih i prehrambenih proizvoda ili plaćanje naknade za propadanje ili gubitak takvih proizvoda u prostorijama kupca ili zahtjevanje plaćanja naknade za čuvanje i manipulaciju robe nakon isporuke; zahtjevanje i/ili ugovaranje i/ili naplaćivanje dobavljaču naknade za umanjeni promet, prodaju ili umanjenu maržu kupca zbog smanjenje prodaje određenog proizvoda; zahtjevanje od dobavljača ili ugovaranje i/ili naplaćivanje mu naknade za uvrštavanje njegovog proizvoda u ponudu kupca (trgovca); ugovaranje i/ili naplaćivanje naknade koja se ne iskazuje na računu dobavljača; prodaja poljoprivrednih i prehrambenih proizvoda krajnjem potrošaču po cijeni nižoj od nabavne cijene s PDV-om, osim u slučajevima propisanih iznimaka; zahtjevanje i/ili naplaćivanje dobavljaču naknadu za smještaj proizvoda na policama u prodajnom mjestu kupca (trgovca) ili oglašavanje njegovog proizvoda, osim ako to izrijekom dobavljač zahtjeva.

¹² Nar. nov., br. 41/14., 110/15. i 14/19.

poslovna praksa - kako je uređena u čl. 36. do 38. ZJP. Teret dokaza o točnosti činjeničnih tvrdnji u vezi s poslovnom praksom te da se iste ne smatraju nepoštenom poslovnom praksom je na trgovcu.

Poslovna praksa smatra se zavaravajućom ako sadrži **zavaravajuće radnje** odnosno netočne informacije, zbog čega je neistinita ili ako na neki drugi način, uključujući njezino cjelokupno predstavljanje, pa čak ako je informacija činjenično točna, zavarava ili je vjerojatno da će zavarati prosječnog potrošača u vezi s nekom od okolnosti iz čl. 33.st.2. ZJP, čime ga navodi ili je vjerojatno da će ga navesti da donese odluku o kupnji koju inače ne bi donio.¹³ Poslovna praksa je zavaravajuća i ako sadrži **zavaravajuća propuštanja**, odnosno ako u konkretnom slučaju, uzimajući u obzir sva obilježja i okolnosti slučaja, kao i ograničenja konkretnog sredstva komunikacije, ne sadrži važne (bitne) obavijesti koje su, ovisno o kontekstu, potrebne prosječnom potrošaču kako bi mogao donijeti odluku o kupnji utemeljenu na potpunoj obavijesti i time ga navede ili je vjerojatno da će ga navesti da donese odluku o kupnji koju inače ne bi donio. Odlukom čl. 35. ZJP dani su primjeri postupaka koji se prema samom Zakonu smatraju zavaravajućom poslovnom praksom.¹⁴

Poslovna praksa smatra se agresivnom ako u konkretnom slučaju, uzimajući u obzir sva obilježja i okolnosti slučaja korištenjem uznemiravanja, prisile, uključujući fizičku silu ili prijetnju te nedopušten utjecaj, u bitnoj mjeri umanjuje ili je vjerojatno da će umanjiti slobodu izbora ili postupanja prosječnog potrošača u vezi s proizvodom te ga time navede ili je vjerojatno da će ga navesti da donese odluku o kupnji koju inače ne bi donio. U čl. 38. ZJP dani su primjeri postupaka koji se prema samom Zakonu smatraju agresivnom poslovnom praksom trgovca prema potrošaču.¹⁵

13 Okolnosti iz čl. 33.st.2. ZJP na koje se odnosi zavaravajuća poslovna praksa jesu: postojanje ili priroda proizvoda; osnovna obilježja proizvoda, kao što su njegova dostupnost, koristi, rizici, izvedba, sastav, pripadci, postojanje postprodajne pomoći potrošaču i sustava rješavanja pritužbi, metode i datum izrade ili nabave, dostava, podobnost za ostvarivanje svrhe, način korištenja, količina, specifikacija, zemljopisno ili tržišno podrijetlo, rezultati koji se očekuju od njegove uporabe ili rezultati i bitni pokazatelji testova ili provjera provedenih na proizvodu; opseg obveza trgovca, motivi poslovne prakse te priroda postupka prodaje, bilo koja izjava ili simbol koji se odnosi na izravno ili neizravno sponzorstvo ili odobrenje trgovca ili proizvoda; cijena proizvoda ili način na koji je ona izračunata ili postojanje određene pogodnosti u odnosu na cijenu; potreba servisiranja, rezervnih dijelova, zamjene ili popravka; priroda, obilježja i prava trgovca ili njegova zastupnika; prava potrošača koja mu po Zakonu pripadaju i rizici kojima potrošač može biti izložen.

14 Postupci zavaravajuće poslovne prakse primjerice su: tvrdnja trgovca da je potpisnik određenog pravila postupanja trgovca, iako to nije slučaj; isticanje zaštitnih znakova, znakova kvalitete ili sličnih znakova bez potrebnog odobrenja; tvrdnja trgovca da je njegovu djelatnost, njegovu poslovnu praksu ili njegov proizvod odobrilo, preporučilo ili dopustilo ovlašteno tijelo ili privatno tijelo, iako to nije slučaj; pozivanje na kupnju proizvoda po određenoj cijeni, bez isticanja činjenice da trgovac ima opravdane razloge vjerovati da neće biti u mogućnosti ponuditi isporuku tog ili sličnog proizvoda po navedenoj cijeni; tvrditi ili na drugi način stvarati dojam da se proizvod može zakonito prodati, kada to nije slučaj predstavljati potrošaču prava koja mu po zakonu i inače pripadaju kao posebnoj ponudi trgovca; oglašavati proizvod koji je sličan proizvodu koji je proizveo neki drugi proizvođač i to na način da se namjerno navodi potrošača na pogrešan zaključak da je oglašavani proizvod proizveo taj drugi proizvođač; uspostavljanje, vođenje ili promidžba piramidalnog sustava promidžbe; tvrditi da će trgovac uskoro prestati sa svojom djelatnošću ili da će se preseliti u druge poslovne prostorije, iako to nije slučaj; tvrditi da proizvod može omogućiti dobitak u igrama na sreću; lažno tvrditi da proizvod može izliječiti bolest, disfunkcionalnost ili malformaciju; označavanje proizvoda oznakama »gratis«, »besplatno«, »bez naknade« ili sličnim oznakama ako potrošač mora za taj proizvod platiti bilo koji iznos različit od nužnih troškova odgoaranja na poslovnu praksu, troškova dostave ili primitka proizvoda.

15 Postupci agresivne poslovne prakse primjerice su: stvaranje dojma da potrošač ne može napustiti poslovne prostorije sve dok ne sklopi ugovor; posjećivanje potrošača u njegovu domu, ignorirajući pritom zahtjev potrošača da se napusti njegov dom ili da ga se više ne posjećuje, osim u slučaju i u mjeri u kojoj je to opravdano radi propisima predviđenog prisilnog ispunjenja ugovor-

3. Zabrane za vrijeme trajanja posebnih okolnosti

Odlukom čl. 47. Zakona o zaštiti pučanstva od zaraznih bolesti¹⁶ propisano je da radi zaštite pučanstva Republike Hrvatske (u nastavku: RH) od bolesti COVID-19 uzrokovane virusom SARS-CoV-2 i/ili drugih zaraznih bolesti navedenih u st. 1. ovog članka, ministar zdravstva može narediti posebne sigurnosne mjere za zaštitu pučanstva od zaraznih bolesti, između kojih i mjeru ograničenja ili zabrane prometa pojedinih vrsta robe i proizvoda, a koje mjere odlukom može odrediti i Stožer civilne zaštite RH (u nastavku: SCZ RH)

Odlukom čl. 22.a. Zakona o sustavu civilne zaštite¹⁷ propisano je da u slučaju nastupanja posebnih okolnosti SCZ RH donosi odluke i upute koje provode stožeri civilne zaštite jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (općine/gradovi i županije), a kojima je cilj sprječavanje širenja zaraznih bolesti. Istom odlukom propisano je da posebne okolnosti podrazumijevaju događaj ili određeno stanje koje se nije moglo predvidjeti i na koje se nije moglo utjecati, a koje ugrožava život i zdravlje građana, imovinu veće vrijednosti, znatno narušava okoliš, narušava gospodarsku aktivnost ili uzrokuje znatnu gospodarsku štetu (kao što je zarazna bolest COVID-19).

Ministar zdravstva donio je 11. 3.2020. Odluku (KI. 011-02/20-01/143., Ur.br. 534-02-01-2/6-20-01) o proglašenju epidemije bolesti COVID-19 uzrokovane virusom SARS-CoV-2 na području čitave RH koja je stupila na snagu danom donošenja, što u provedbi znači da su tog dana nastupile posebne okolnosti i da iste traju sve dok ministar zdravstva odlukom ne proglašava završetak trajanja epidemije bolesti COVID-19. Nakon proglašenja (i tijekom trajanja) epidemije bolesti COVID-19, SCZ RH donosio je (i dalje donosi) niz odluka kojima je na određeno razdoblje zabranjen rad pojedinih oblika trgovine i/ili određenim robama ili se ograničava radno vrijeme svih ili pojedinih prodajnih objekata.

Kad je u pitanju radno vrijeme trgovina, najprije valja napomenuti da je važećom odlukom čl. 57. ZT određivanje radnog vremena u djelatnosti trgovine na malo u redovnim okolnostima prepušteno trgovcima koji isto određuju prema slobodnoj poslovnoj odluci, vodeći (ipak) pritom računa o potrebama kupaca, broju radnika zaposlenih u prodavaonici i poštivanje njihovih radnih prava, posebice u pogledu plaće i naknade plaće, dodatka na plaću, rasporeda i preraspodijele radnog vremena, prekovremenog i noćnog rada te stanke, dnevnog, tjednog i godišnjeg odmora. Odlukom čl. 57.a. Zakona propisano je da radno vrijeme trgovine u posebnim okolnostima određuje (odlukom) SCZ RH.

Od početka proglašenja epidemije bolesti COVID-19 do objave ovog članka, ovisno o epidemiološkim situacijama, u pravilu svačkih 15 dana SCZ RH donosio je odluke kojima se obustavljao rad u djelatnosti trgovini uz propisane iznimke (za prodaju hrane, hrane za životinje, lijekova i drugih proizvoda potrebnih za redovnu opskrbu stanovnika), ili ograničavalo dnevno radno vrijeme pojedinih prodajnih objekata (propisivanjem najduže dopuštenog vremena rada), i/ili

ne obveze; ustrajno i neželjeno komuniciranje s potrošačem putem telefona, telefaksa, elektroničke pošte ili drugog sredstva daljinske komunikacije, osim u slučajevima i u mjeri u kojoj je to opravdano zbog propisima predviđenog prisilnog ispunjenja ugovorne obveze; oglašavanje kojim se djecu izravno navodi na to da kupe oglašavani proizvod ili da nagovore svoje roditelje ili druge punoljetne osobe da im kupe oglašavani proizvod; zahtijevanje plaćanja proizvoda odmah ili s odgodom ili vraćanja ili čuvanja proizvoda koji je trgovac isporučio, a potrošač ga uopće nije naručio.

16 Nar. nov., br. 79/07., 113/08., 43/09., 114/18., 47/20. i 143/20

17 Nar. nov., br. 85/15., 118/18. i 31/20.

zabranjivala prodaja alkoholnih pića nakon propisanog vremena (npr. nakon 21,00 ili 23,00 sata).¹⁸

4. Zabrana prodaje u određenom vremenskom razdoblju

4.1. Pirotehnička sredstva

Pirotehnička sredstava su sva sredstva koja sadrže eksplozivne tvari ili eksplozivnu smjesu tvari namijenjenih za stvaranje topline, svjetla, zvuka, plina ili dima, ili kombinaciju takvih učinaka kroz samostalne egzotermne kemijske reakcije. Uvjeti za prodaju na malo pirotehničkih sredstava propisani su Zakonom o eksplozivnim tvarima te proizvodnji i prometu oružja.¹⁹ Istim Zakonom propisano je da je građanima starijim od 18 godina za osobne potrebe dozvoljena prodaja pirotehničkih sredstava kategorije F2 i F3 (osim petardi i redenika)²⁰ u specijaliziranim prodavaonicama koje posjeduju odobrenje Ministarstva unutarnjih poslova, isključivo u razdoblju od 15. prosinca do 1. siječnja, što znači da je **zabranjena prodaja pirotehničkih sredstava kategorije F2 i F3 u razdoblju od 2. siječnja do 14. prosinca tekuće godine.**

4.2. Božićna drvca

Način i uvjeti stavljanja na tržište božićnih drvaca propisani su Zakonom o šumskom reprodukcijskom materijalu²¹ te Pravilnikom o Upisniku dobavljača božićnih drvaca.²² Budući je ovim propisima definirano da se božićnim drvcom smatra stalbce četinjača, s korijenom ili bez korijena, koje nije za upotrebu u šumarstvu i koje se stavlja na tržište u vremenskom razdoblju od 1. studenog do 7. siječnja, to znači da se **stalbca četinjača, s korijenom ili bez korijena**

ne mogu stavljati na tržište kao božićna drvca u razdoblju od 8. siječnja do 31. listopada tekuće godine.

5. Zabrana prodaje određene robe maloljetnim osobama

U svrhu zaštite zdravlja maloljetnih osoba (osobe koje nisu navršile 18 godina) pojedinim zakonima propisana je zabrana prodaje određenih proizvoda koji mogu štetno utjecati na psihofizički razvoj maloljetnika.

5.1. Alkoholna pića, duhanski proizvodi i roba pornografskog sadržaja

Odredbom čl. 11. ZT propisano je da je **u trgovini na malo zabranjena prodaja alkoholnih pića i drugih pića koja sadrže alkohol, duhana i duhanskih proizvoda te robe pornografskog sadržaja osobama mlađim od 18 godina**, kao i obveza vidnog isticanja oznake o tim zabranama na mjestima na kojima se takva roba prodaje. U svrhu omogućavanja dosljedne provedbe navedenih zabrana, istim člankom je propisano da prodavatelj mora uskratiti prodaju te robe kupcu ako procijeni da je mlađi od 18 godina, a kupac dobrovoljno ne dokaže da nije mlađi od 18 godina davanjem na uvid prodavatelju neke od osobnih isprava.

Zabrana prodaje duhanskih i srodnih proizvoda, uključujući bezdimnih duhanskih proizvoda, te biljnih proizvoda za pušenje, elektroničkih cigareta, spremnika za ponovno punjenje i uložaka za jednokratnu uporabu maloljetnim osobama, kao i drugih proizvoda za pušenje koji mogu maloljetnike poticati na pušenje, izrijekom je zabranjena (i) odredbom čl. 8. Zakona o ograničavanju uporabe duhanskih i srodnih proizvoda.²³ I ovim Zakonom propisano je da će prodavač od osobe za koju smatra da je mlađi od 18 godina, zatražiti da odgovarajućom ispravom (osobnom ili zdravstvenom iskaznicom ili vozačkom dozvolom, putovnicom i dr.) dokaže punoljetnost, u protivnom prodavač je obavezan uskratiti prodaju traženog proizvoda. U prodajnom prostoru se mora vidno istaknuti obavijest o zabrani prodaje navedenih proizvoda maloljetnim osobama. Istim je Zakonom propisano i da **duhanske i srodne proizvode ne smije prodavati maloljetna osoba.**

Zakonom o medijima²⁴ propisano je da **tiskovina pornografskog sadržaja mora imati vidno upozorenje da sadrži pornografiju, kao i upozorenje da je njezina distribucija (prodaja) zabranjena maloljetnim osobama. Zakonom o audiovizualnim djelatnostima²⁵ zabranjena je distribucija odnosno prodaja kao i iznajmljivanje maloljetnicima videograma** čija kategorija nije primjerena dobi maloljetnika, a takva se zabrana odnosi i na prodaju putem poštanskih usluga ili na drugi sličan način.

5.2. Oružje i pirotehnička sredstva za zabavu

Zakonom o eksplozivnim tvarima te proizvodnji i prometu oružja, radi zaštite zdravlja maloljetnika i drugih osoba i/ili životinja **zabranjena je prodaja oružja, streljiva i pirotehničkih sredstava za zabavu maloljetnim osobama, uz iznimku dopuštanja prodaje pirotehničkih sredstava za zabavu kategorije F1 građanima starijim od 14 godina.**

¹⁸ Primjerice, Odlukom o mjerama ograničavanja društvenih okupljanja, rada u trgovini, uslužnih djelatnosti i održavanja sportskih i kulturnih događanja (Nar. nov., br. 32/20) koja je donijeta 19.3.2020. bila je propisana mjera obustave rada u djelatnosti trgovine u trajanju od 30 dana od dana donošenja ove Odluke, osim u prodavaonicama prehrambenih i higijenskih artikala, tržnica, ribarnica, ljekarni, veledrogerija, izdavanja građevinskog materijala na temelju narudžbe u maloprodaji, logističkih i distributivnih centara, pića i higijenskih proizvoda te specijaliziranih prodavaonica za prodaju: ortopedskih i drugih pomagala, prodaju i izdavanje veterinarsko-medicinskih proizvoda, dječje opreme i hrane za životinje. Odlukom o radnom vremenu i načinu rada u djelatnosti trgovine za vrijeme trajanja proglašene epidemije bolesti COVID-19 (Nar. nov., br. 51/20) koja je stupila na snagu 27.4.2020. ukinuta je obustava rada u djelatnosti trgovine, osim nedjeljom, blagdanom i neradnim kadama kojima mogu iznimno raditi kiosci, pekarnice i trgovine kruhom i pekarskih proizvodima kao i trgovine na benzinskim postajama. Izmjenom ove Odluke, s danom 4.6.2020. ukinuta je zabrana rada nedjeljom, a od 29.5.2020. dopušta se obavljanje trgovine tradicijskim i umjetničkim obrtima koji prodaju svoje proizvode u prodavaonicama na štandovima i klupama izvan tržnica, a Odlukom od 17.6.2020. ukinute su sve zabrane i ograničenja u pogledu radnog vremena u djelatnosti trgovine, ali je ostala mjera zabrane prodaje alkoholnih pića u trgovinama u vremenu od 0.00 do 06.00 sati, a od 22.11.2020. godine od 22.00 do 6.00 sati, a od 18.6.2021. od 24.00 do 6.00 sati. Istim odlukama ograničavano je i radno vrijeme za pekarnice i trgovine kruhom i pekarskih proizvoda koje su mogle raditi najprije do 22.00 sata, a Odlukom o nužnim epidemiološkim mjerama kojima se ograničavaju okupljanja i uvode druge nužne epidemiološke mjere i preporuke radi sprječavanja prijenosa bolesti COVID-19 putem okupljanja (Nar. nov., br. 80/21) do 24.00 sata.

¹⁹ Nar. nov., br. 70/17 i 141/20.

²⁰ Pirotehnička sredstva kategorije F2 su pirotehnička sredstva za vatromete koja predstavljaju nizak rizik i nisku razinu buke i koja su namijenjena za vanjsku uporabu u ograničenim prostorima. Pirotehnička sredstva kategorije F3 su pirotehnička sredstva za vatromete koja predstavljaju srednji rizik i koja su namijenjena za vanjsku uporabu na velikim otvorenim prostorima, a čija razina buke nije štetna za ljudsko zdravlje.

²¹ Nar. nov., br. 75/09., 61/11., 56/13., 14/14., 32/19 i 89/19.

²² Nar. nov., br. 17/20.

²³ Nar. nov., br. 45/17. i 114/18

²⁴ Nar. nov., br. 59/04., 84/11. i 81/13.

²⁵ Nar. nov., br. 61/18.



5.3. Opasne kemikalije

U svrhu zaštite zdravlja maloljetnika i okoliša, Zakonom o kemikalijama²⁶ **maloljetnim osobama zabranjena je prodaja opasnih kemikalija razvrstanih u akutno toksične kemikalije 1., 2. i 3. kategorije** sukladno Uredbi (EZ) br. 1272/2008 o razvrstavanju, označavanju i pakiranju tvari i smjesa.

5.4. Kućni ljubimci

Zbog zaštite zdravlja maloljetnih osoba i zaštite kućnih ljubimaca, Zakonom o zaštiti životinja²⁷ **zabranjuje se u trgovinama kućnih ljubimaca prodaja kućnih ljubimaca maloljetnim osobama.** Istim Zakonom je propisano da prodavatelj može od osoba kojima prodaje kućne ljubimce zatražiti javnu ispravu kojom se dokazuje dob te osobe te ako osoba kojoj se životinja prodaje ne dokaže da je punoljetan, kućni ljubimac se istoj ne smije prodati. Dodajemo da je istim Zakonom **zabranjeno prodavati pse i mačke maloljetnim osobama.**

6. Zabrana prodaje robe u pojedinim prodajnim objektima

6.1. Prodavaonice oružja, streljiva i pirotehničkih sredstava

Pravilnikom o prostomim, tehničkim i sigurnosnim zahtjevima koje moraju zadovoljiti prodavaonice oružja i streljiva te prodavaonice pirotehničkih sredstava²⁸ propisana je **zabrana prodaje kemikalija odnosno tvari i smjese te pripravaka u plinovitom, tekućem i krutom stanju koje su na temelju fizikalno kemijskih svojstava razvrstane kao eksplozivne, oksidirajuće, vrlo lako zapaljive, lako zapaljive i zapaljive sukladno posebnim propisima - u specijaliziranim prodavaonicama oružja, streljiva i/ili pirotehničkih sredstava.**

6.2. Prodavaonice u sklopu benzinske postaje

Sukladno Pravilniku o MTU, u asortiman prodavaonice na benzinskoj postaji **ne smije ulaziti niti se smije prodavati hrana koja prema posebnim propisima zahtijeva posebne uvjete čuvanja i izlaganja na policama i koja ne smije biti izložena izvoru kontaminacije, teških metala i otrovnih plinova, a koristi se u svakodnevnoj prehrani ljudi uporabom u kućanstvu.** Navedeno se ne odnosi na prodavaonice na benzinskim postajama ako one čine izdvojenu samostalnu cjelinu i ispunjavaju propisane minimalno tehničke uvjete za specijaliziranu trgovinu. Prodaja goriva za motorna vozila izvan postaje za opskrbu prijevoznih sredstava gorivom nije dozvoljena.²⁹

Sukladno Zakonu o trošarinama,³⁰ loživo ulje i plavi dizel mora se prodavati (i koristiti) isključivo u svrhu propisanu ovim Zakonom.³¹ Prodaja loživa ulja ne smije se vršiti izravnim utakanjem u spremnike goriva motornih vozila, plovni objekata, plovila, drugih motora ili

strojeva (niti se u spremniku goriva smije posjedovati). Svako postupanje protivno tome smatra se nezakonitom prodajom odnosno postupanjem. Prodaja loživa ulja može se obavljati samo iz posebno utvrđenih skladišta (isključivo tako da prodavatelj dostavlja loživo ulje u prostor kupca) ili prodajnih mjesta (samo osobama koje su prethodno upisane u registar kupaca loživa ulja i unutar razdoblja od 2. 10 do 29.4.). Dakle, **prodaja loživog ulja protivno prethodno navedenom načinu ili osobama koje nisu upisane u registar kupaca loživa ulja ili u razdoblju od 30.4. do 1.10. tijekom godine smatra se nezakonitom prodajom.**

6.3. Specijalizirane prodavaonice kućnih ljubimaca i sajmovi za životinje

Sukladno Zakonu o zaštiti životinja, u **specijaliziranim prodavaonicama kućnih ljubimaca zabranjeno je prodavati pse, mačke i pitome vretice (tvorove) kao i životinje koje su još ovisne o majci ili koje se ne mogu samostalno hraniti te bolesne ili ozljeđene životinje**, kao i životinje koje **potječu iz uzgoja u kojem trpe bol, patnju i strah i u kojem su namjerno ozljeđivane** protivno pravilima struke odnosno najnovijim znanstvenim dostignućima.³² Odredbom čl. 14. Pravilnika o uvjetima kojima moraju udovoljavati trgovine za prodaju kućnih ljubimaca i prostori veleprodaje³³ propisano je da se životinje ne smiju izlagati u izlozima trgovina, osim ukrasnih riba kojima se u akvariju mora osigurati mjesto za skrivanje te se akvarij mora zaštititi od izravnog sunčevog zračenja.

Prema čl. 5. Pravilnika o uvjetima kojima moraju udovoljavati sajmovi za životinje³⁴ **na prostoru sajma nije dozvoljena prodaja hrana za ljude i životinje.**

Dodajemo da prema Naredbi o zabrani stavljanja na tržište, uvoza i izvoza krzna pasa ili mačaka te proizvoda koji sadrže krzno pasa ili mačaka³⁵ (donesene na temelju Zakona o zaštiti životinja) **zabranjen (uvoz, izvoz i) stavljanje na tržište krzna pasa ili mačaka te proizvoda koji sadrže krzna pasa i mačaka.**³⁶

7. Zabrana prodaje određene robe izvan prodavaonica

Prodaja robe na malo izvan prodavaonica oblik je obavljanja trgovine na malo, kada se roba potrošačima prodaje: na štandovima i klupama na tržnicama na malo kao i izvan tržnica na malo i/ili unutar trgovačkih centara, ustanova i sl.; putem kioska, pokretnom prodajom; prodajom na daljinu (TV prodaja, prodaja putem interneta, prodaja putem telefona i kataloga); prodaja putem prodajnih automata; prigodna prodaja; prodaja u proizvodnim objektima poljoprivrednih gospodarstva te pravnih i fizičkih osoba koji posjeduju povlasticu za akvakulturu ili uzgoj riba i drugih morskih organizama te u spremištima, trapilištima i sl. mjestima za prodaju poljoprivrednog sadnog materijala. Robu izvan prodavaonice mogu prodavati trgovci, a samo vlastitu robu mogu prodavati prodavatelji iz čl. 5.st.1. ZT. Dok trgovci te pravne i fizičke osobe registrirane za djelatnost proizvodnje mogu obavljati prodaju robe izvan prodavaonice na sve propisane načine, dotle ostali prodavatelji mogu svoju robu prodavati samo na one načine i uz uvjete propisane čl. 5.ZT.

26 Nar. nov., br. 18/13., 115/18. i 37/20.

27 Nar. nov., br. 102/17. i 32/19.

28 Nar. nov., br. 42/18.

29 Čl. 53. Pravilnika o postajama za opskrbu prijevoznih sredstava gorivom (Nar. nov., br. 93/98., 116/07. i 141/08.)

30 Nar. nov., br. 106/18. i 121/19.

31 Loživo ulje se mora koristiti samo za namjenu grijanja, a ne za druge namjene (primjerice za pogon motornih vozila, plovni objekata ili drugih motora i strojeva), a plavi dizel za namjene u poljoprivredi, akvakulturi i ribolov gdje se koristi kao pogonsko gorivo za plovidbu.

32 Čl. 5. i čl. 74. Zakona o zaštiti životinja.

33 Nar. nov., br. 69/19.

34 Nar. nov., br. 45/11.

35 Nar. nov., br. 100/08.

36 Iznimno, Europska komisija može odobriti stavljanje na tržište (uvoz ili izvoz) krzna pasa i mačaka u edukacijske svrhe ili u svrhu prepariranja.



7.1. Zabrana određenih načina prodaje izvan prodavaonice

Sukladno čl. 5.st.1. ZT, nije dopuštena prodaja vlastite robe: **a) na klupama i štandovima na tržnicama na malo** - udrugama, ustanovama i drugim neprofitnim pravnim osobama (u nastavku: neprofitnim pravnim osobama); **b) na klupama i štandovima izvan tržnica na malo** (na javno prometnim površinama i drugim površinama koje imaju pristup s javno prometne površine) - pravnim i fizičkim osobama koje posjeduju povlasticu za gospodarski ribolov na moru, slatkim vodama ili za uzgoj riba i drugih morskih organizama ili akvakulturu; **c) na klupama i štandovima unutar trgovačkih centara, ustanova i sl.**, - pravnim i fizičkim osobama koje nemaju obvezu upisa u Upisnik dobavljača sadnog materijala (u nastavku: mali dobavljači reprodukcijskog sadnog materijala i sadnica voća, povrća i presadnica povrća i ukrasnog bilja), pravnim i fizičkim osobama koje posjeduju povlasticu za gospodarski ribolov na moru, slatkim vodama ili dozvolu za akvakulturu te pravnim i fizičkim osobama upisanim u Upisnik šumoposjednika; **d) putem kioska** - malim dobavljačima reprodukcijskog sadnog materijala i sadnica voća, povrća i presadnica povrća i ukrasnog bilja te pravnim i fizičkim osobama upisanim u Upisnik šumoposjednika; **e) pokretnom prodajom** - neprofitnim pravnim osobama; **f) putem automata i na daljinu** (putem interneta, TV prodajom, prodajom putem telefona, kataloga, putem pošte) - malim dobavljačima reprodukcijskog sadnog materijala i sadnica voća, povrća i presadnica povrća i ukrasnog bilja, pravnim i fizičkim osobama koje posjeduju povlasticu za gospodarski ribolov na moru, slatkim vodama ili dozvolu akvakulturu, pravnim i fizičkim osobama upisanim u Upisnik šumoposjednika te neprofitnim pravnim osobama.

7.2. Zabrana prodaje na neodobrenim mjestima izvan prodavaonice

Prodaja robe na klupama i štandovima izvan tržnica na malo, putem kioska, prodajnih automata i prigodna prodaja na javno-prometnim površinama nije dozvoljena na mjestima koja u tu svrhu nisu određena odlukom predstavničkog tijela općine/građa, a na površinama koje imaju pristup s javno-prometne površine, na onim mjestima koja za tu svrhu nisu određena odobrenjem predstavničkog tijela općine/građa. Ako odlukom predstavničkog tijela općine/građa nisu propisani uvjeti za obavljanje pokretne prodaje, na području te općine/građa nije dopuštena pokretna prodaja.

7.3. Zabrana prodaje robe u pojedinim načinima prodaje izvan prodavaonice

Odredbom čl. 10. st.2. ZT propisano je da se na opisane načine prodaje robe izvan prodavaonice ne može prodavati roba ako je takav način prodaje zabranjen posebnim propisima.

Odredbom čl. 39. Pravilnika o MTU propisano je da se **na tržnici, kao i na štandovima i klupama izvan tržnica ne mogu prodavati elektrotehnički i elektronski aparati, radio i TV prijemnici, njihovi dijelovi i pribor, te pripremljeni nesnimljeni i snimljeni nosači za snimanje zvuka, slike ili sl. zapisa** (audio i video kazete, CD-i, DVD-i, USB-i i sl.), kao niti roba za koju je prema odredbama posebnih propisa zabranjena prodaja izvan prodavaonice (npr. prodaja oružja, streljiva, eksplozivnih sredstava i pirotehničkih sredstava za zabavu, sadnog materijala za vegetativno umnažanje loze).³⁷

37 Čl. 62. Zakona o eksplozivnim tvarima te proizvodnji i prometu oružja - za oružje, streljiva, eksplozivna i pirotehnička sredstva) i 21. Pravilnika o stavljanju na

Prema Zakonu o trošarinama, trošarinskim obveznicima i svim drugim pravnim i fizičkim osobama nije dozvoljena prodaja trošarinskih proizvoda (duhanskih prerađevina, alkoholnih pića i energenata) **na klupama i štandovima izvan prodavaonice i tržnica na malo na mjestima koja aktom nadležnog tijela općine/građa sukladno ZT određena nisu određena kao mjesta za prodaju robe. Ista zabrana odnosi se i na prodaju kave i bezalkoholnih pića** (čl.25. Zakona o posebnom porezu na kavu i bezalkoholnih pića).³⁸

Zakonom o sjemenu, sadnom materijalu i priznavanju sorti poljoprivrednog bilja i Pravilnikom o stavljanju na tržište materijala za vegetativno umnažanje loze³⁹ **sadni materijal za vegetativno umnažanje loze (sadnica vinove loze) se ne može prodavati izvan prodavaonice.**

Zabranjena je prodaja iz automatskih naprava duhanskih i srodnih proizvoda.⁴⁰

7.4. Posebno o zabrani prodaje robe putem interneta i na daljinu

Odredbom čl. 37. Zakona o Hrvatskoj radioteleviziji⁴¹ propisano je da je **programe HRT-a zabranjeno koristiti za teletrgovinu. Zakonom o elektroničkim medijima⁴² nije dopuštena teletrgovina oružja, streljiva i pirotehničkih sredstava,⁴³ zatim duhana i duhanskih proizvoda te droge, kao ni lijekova i medicinskih proizvoda.** Istim je Zakonom propisano da **audiovizualni programi koji se rabe za oglašavanje i teletrgovinu ne smiju uključivati plasman duhanskih proizvoda ili, posebnih lijekova ili liječenja dostupnih samo na liječnički recept.** Kad je u pitanju prodaja duhanskih i srodnih proizvoda putem interneta i na daljinu, ista zabrana propisana je i Zakonom o ograničavanju uporabe duhanskih proizvoda. Prema čl. 23. toga Zakona, **zabranjena je prodaja putem interneta i na daljinu, uključujući i prekograničnu prodaju na daljinu duhanskih i srodnih proizvoda** (osim elektroničkih cigareta, spremnika za ponovno punjenje i uložaka za jednokratnu uporabu koji se smiju prodavati putem interneta i prekograničnom prodajom na daljinu).⁴⁴

tržište materijala za vegetativno umnažanje loze (Nar. nov., br. 133/06., 67/10., 30/11., 7/13. i 49/20. - za lozni sadni materijal).

38 Nar. nov., br. 72/13., 121/19. i 22/20.

39 Nar. nov., br. 133/06., 67/10., 30/11., 7/13. i 49/20.

40 Čl. 23.st.8. Zakona o ograničavanju uporabe duhanskih i srodnih proizvoda.

41 Nar. nov., br. 137/10., 76/12., 78/16., 73/17.-ispr., i 94/18.-Odl. Ust.s.

42 Nar. nov., br. 153/09., 84/11., 94/13. i 136/13.-ispr.

43 Iznimno, sukladno čl. 62. st.21. Zakona o eksplozivnim tvarima te proizvodnji i prometu oružja (Nar. nov., br. 70/17. i 141/20) dopuštena je prodaja vatrenog oružja iz kategorija B ili C, njihovih bitnih dijelova ili streljiva preko ugovora na daljinu iz RH uz uvjete propisane tom odredbom. Na mrežnoj stranici Ministarstva unutarnjih poslova (<https://mup.gov.hr/gradjani-281562/moji-dokumenti-281563/oruzje-327/327>) može se vidjeti koje vrste oružja spadaju u kategoriju B, a koje u kategoriju C.

44 Maloprodajna mjesta koja sudjeluju u prekograničnoj prodaji na daljinu elektroničkih cigareta, spremnika za ponovno punjenje i uložaka za jednokratnu uporabu ne mogu započeti s njihovom prodajom prije nego što se registriraju pri Ministarstvu zdravstva te pri nadležnim tijelima države članice u kojoj se nalazi stvarni ili potencijalni potrošači, pod uvjetom da u toj državi prekogranična prodaja na daljinu je dozvoljena. (Čl. 19. st. 16. Zakona o ograničavanju uporabe duhanskih proizvoda).

8. Zabrana prodaje u ostalim prostorijama i prostorima

8.1. Osnovne i srednje škole

Zakonom o odgoju i obrazovanju u osnovnoj i srednjoj školi u osnovnim i srednjim školama⁴⁵ **zabranjen je svaki oblik prodaje proizvoda koji nisu u skladu s ciljevima odgoja i obrazovanja školske ustanove.**⁴⁶ I u dječjim vrtićima nije dopuštena prodaja roba koje ne služe ciljevima odgoja i obrazovanja ili su štetne za zdravlje, rast i razvoj djece rane i predškolske dobi.⁴⁷

8.2. Športski objekti i prostori

Prema odredbi čl. 21. Zakona o sprječavanju nereda na športskim natjecanjima⁴⁸ **na prostoru športskog objekta nije dozvoljena prodaja (i distribucija) alkoholnih pića (svakog pića koje sadrži alkohol), kao i bezalkoholnih pića u staklenoj ambalaži.** Iznimno, nacionalni športski savezi, uz prethodnu suglasnost policije, mogu dopustiti prodaju pića s koncentracijom alkohola do 6% u papirnatim ili otvorenim plastičnim posudama u športskim objektima na športskim natjecanjima koja nisu označena kao visokorizična natjecanja prema odredbama čl. 5. st. 1. i čl. 6. st. 1. ovoga Zakona.

8.3. Slobodne zone i predstavništva

Zakonom o slobodnim zonama⁴⁹ **zabranjeno je u slobodnoj zoni obavljati djelatnost trgovine na malo.** Slobodna zona je dio teritorija RH na kojem se djelatnosti obavljaju pod posebno utvrđenim uvjetima.⁵⁰ Iznimno, pravna osoba ili obrtnik može obavljati djelatnost trgovine na malo putem automata prodajom toplih i hladnih napitaka, snekova te jednostavnih jela u originalnom pakiranju samo zaposlenicima u poslovnom prostoru korisnika zone, pri čemu pritom ne može ostvarivati pogodnosti propisane odredbama Zakona o slobodnim zonama.⁵¹

Strane osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost iz zemalja koje nisu članice Europskog gospodarskog prostora (države članice EU, Islanda, Lihtenštajn i Norveška), sukladno čl. 52. ZT mogu u RH osnovati predstavništvo te otvoriti jedan ili više ogranaka predstavništva, s tim da **predstavništvo ne smije obavljati gospodarsku djelatnost, pa tako niti djelatnost trgovine.**

45 Nar. nov., br. 87/08, 86/09, 92/10, 105/10-isp., 90/11, 16/12, 86/12, 94/13., 152/14, 7/17, 68/18, 98/19, 64/20.

46 Čl. 59. Zakona o odgoju i obrazovanju u osnovnoj i srednjoj školi (Nar. nov., br. 87/08., 86/09., 92/10., 105/10-isp., 90/11., 16/12., 86/12., 94/13., 152/14., 7/17., 68/18., 98/19. i 64/20.)

47 Čl. 52.a. Zakona o predškolskom odgoju i obrazovanju (Nar. nov., br. 10/97., 107/07., 94/13. i 98/19.).

48 Nar. nov., br. 117/03., 71/06., 43/09. i 34/11.

49 Nar. nov., br. 44/96., 78/99., 127/00., 92/05., 85/08. i 148/13.

50 U zoni se može obavljati: proizvodnja robe, oplemenjivanje robe, skladištenje robe, trgovina na veliko, strateške aktivnosti poslovne podrške, aktivnosti osnivanja tehnoloških razvojno-inovacijskih centara te pružanje usluga, osim bankarskih i drugih novčanih poslova i usluga osiguranja i reosiguranja imovine i osoba. Na poslove trgovine i posredovanja u trgovini s inozemstvom ne odnose se ograničenja i zabrane iz zakona kojima se uređuje ovaj oblik trgovine.

51 Pravilnik o korištenju automata za prodaju toplih i hladnih napitaka, snekova, te jednostavnih jela u originalnom pakiranju za potrebe zaposlenika kod korisnika zone koji obavlja gospodarsku djelatnost u slobodnoj zoni (Nar. nov., br. 134/11.).

9. Zabrana prodaje nesigurne i donirane hrane

9.1. Zabrana prodaje nesigurne hrane i hrane za životinje

Prema čl. 14. Uredbe (EZ) br. 178/2002 Europskog parlamenta i Vijeća o utvrđivanju općih načela i uvjeta zakona o hrani, osnivanja Europske agencije za sigurnost hrane te utvrđivanje postupka u područjima sigurnosti hrane (koja se u RH primjenjuje temeljem Zakona o hrani)⁵² **nesigurnu hranu nije dozvoljeno stavljati na tržište.** Hrana je nesigurna ako je štetna za zdravlje ili je neprikladna za prehranu ljudi. Pri odlučivanju je li neka hrana nesigurna, uzimaju se u obzir: normalni uvjeti u kojima potrošač rabi tu hranu i sve faze proizvodnje, prerade i distribucije, kao i informacije koje su dane potrošaču, uključujući podatke o naljepnici i druge informacije dostupne potrošaču u pogledu izbjegavanja specifičnih štetnih djelovanja.

Jednako tako, prema istoj Uredbi, **nije dopušteno stavljati na tržište nesigurnu hranu za životinje** (niti njom hraniti životinje za proizvodnju hrane). Hrana za životinje se mora smatrati nesigurnom za svoju predviđenu uporabu ako ima štetan učinak na zdravlje ljudi ili životinje, kao i ona koja čini hranu dobivenu od životinja za proizvodnje hrane nesigurnom za prehranu ljudi.

Kad se smatra da je hrana štetna za zdravlje ljudi, a kada neprikladna za prehranu ljudi detaljno je propisano čl. 10., a kada se smatra da je hrana za životinje nesigurna, propisano je čl. 11. Zakona o hrani.⁵³

Odredbom čl. 19. Uredbe (EZ) br. 396/2005 o maksimalnim razinama ostataka pesticida u ili na hrani i hrani za životinje biljnog i životinjskog podrijetla⁵⁴ **zabranjena je stavljanje na tržište kao hrane ili hrane za životinje prerađenih i/ili mješovitih proizvoda obuhvaćenih Prilogom I predmetne Uredbe koji nisu sukladni čl. 18. st. 1. ili čl. 20. iste Uredbe obzirom na razinu ostatka pesticida u hrani.**

9.2. Zabrana prodaje donirane hrane i hrane za životinje

Odredbom čl. 82. Zakona o poljoprivredi⁵⁵ propisano je da se **doniranom hranom ne smije trgovati.** Doniranje hrane je davanje hrane bez naknade od donatora hrane, namijenjene krajnjem primateljem i smatra se stavljanjem hrane na tržište. **Nije dozvoljeno donirati hranu koja nije sigurna jer je štetna za zdravlje ljudi** u smislu Uredbe (EZ) br. 178/2002. Iznimno se može donirati hrana koja nije prikladna za prodaju zbog nedostataka u kvaliteti, pakiranja, označavanju, masi ili drugih sličnih razloga, a koji ne mogu utjecati na sigurnost hrane. **Hrana pripremljena u gastro odjelima u trgovina, bilo**

52 Nar. nov., br. 81/13., 14/14., 30/15. i 115/18.

53 Primjerice, smatra da je hrana: a) štetna za zdravlje ljudi ako je zdravstveno neispravna jer ne udovoljava mikrobiološkim kriterijima za hranu, ili sadrži ostale patogene mikroorganizme ili postoje dokazi da je putem hrane došlo do trovanja ljudi ili sadrži prehrambene aditive i arome koji su nedozvoljeni u određenoj kategoriji hrane ili prelaze maksimalno dopuštene količine; b) neprikladna za prehranu ljudi ako joj je istekao rok trajanja s oznakom "upotrijebiti do" datuma, ili zbog svojih izmijenjenih svojstava (okus, miris, truljenje, kvarenje, raspadanje) više nije prihvatljiva za prehranu ljudi ili sadrži druge dozvoljene tvari iznad dopuštene količine ili je označena kao hrana bez glutena a isti sadrži, ili sadrži alergene koji nisu označeni prema posebnom propisu ili sadrži GMO hranu koja sadrži i/ili se sastoji ili potječe od odobrenog GMO u kojem je dokazana tehnološka kontaminacija iznad 0,9% što nije označeno.

54 Uredba EZ 396/2005 primjenjuje se u RH temeljem Zakona o provedbi Uredbe (EZ) br. 396/2005 o maksimalnim razinama ostatka pesticida u i na hrani i hrani za životinje biljnog i životinjskog podrijetla (Nar. nov., br. 80/13.).

55 Nar. nov., br. 118/18., 42/20., 127/20-Odl. Ust.s., i 52/21.

da je već poslužena krajnjem potrošaču ili ne, **ne smije se donirati kao hrana za životinje.**

10. Zabrana prodaje ostale hrane i hrane za životinje

10.1. Jaka alkoholna pića, vina te mineralne i izvorske vode

Jaka alkoholna pića ne smiju se nuditi na prodaju niti stavljati na tržište u spremnicima koji su opremljeni mehanizmima za zatvaranje pokrivenim zatvaračima ili folijom koji sadrže olovo.⁵⁶ Jako alkoholno piće je piće koje ima najmanju alkoholnu jakost od 15% vol. alk., odnosno (samo) za liker od jaja, najmanje 14% vol. alk.⁵⁷

10.2. Proizvodi od grožđa, mošta i vina

U skladu s čl. 57. Zakona o vinu⁵⁸ **zabranjeno je stavljanje na tržište kategorije proizvoda od grožđa, mošta i vina kad su štetni za zdravlje ljudi.** Vinski proizvod, voćno vino i aromatizirani proizvod od vina je štetan za zdravlje ljudi ako sadrži tvari štetne za zdravlje ljudi odnosno kad nije proizveden u skladu s odredbama Zakona o vina i propisa donesenih na temelju ovoga Zakona.

10.3. Prirodne mineralne i prirodne izvorske vode

Zabranjeno je stavljanje na tržište prirodnu mineralnu i prirodnu izvorsku vodu iz jednog izvora pod više od jednog trgovačkog naziva.⁵⁹ Prirodna mineralna, prirodna izvorska i stolna voda **ne smije se stavljati na tržište kao nepretpakirana hrana.**⁶⁰

10.4. Zabrana stavljanja na tržište određenih vrsta riba i morskih organizama

10.4.1. Lovostaj i nedorasle ribe i morski organizmi

Sukladno Zakonu o morskom ribarstvu⁶¹ u svrhu očuvanja pojedinih vrsta riba i drugih morskih organizama, **zabranjuje se stavljanje na tržište (izlaganje, nuđenje i prodaja) živih ili u svježem stanju određenih vrsta riba i drugih morskih organizama za vrijeme lovostaja i nedoraslih riba i morskih organizama.** Na koje se vrste riba i morskih organizama odnosi navedena zabrana propisano je pravilnicima donesenim na temelju Zakona o morskom ribarstvu. Tako su Prilogom III. Pravilnika o zaštiti riba i drugih morskih organizama⁶² propisane minimalne referentne veličine za pojedine vrste riba i morskih organizama ispod kojih se isti ne smiju (loviti, sakupljati, zadržavati na plovilu, prekravati, iskravati, prenositi, skladi-

štiti) ili prodavati, izlagati ili nuditi na prodaju,⁶³ a u čl. 6. predmetnog Pravilnika propisana su razdoblja lovostaja odnosno razdoblja u kalendarskoj godini u kojem se pojedina vrsta riba i drugih morskih organizama ne smiju loviti, sakupljati, zadržavati na plovilu, prekravati, iskravati, prenositi, skladištiti) ili prodavati, izlagati ili nuditi na prodaju.⁶⁴ U Prilogu IV istog Pravilnika propisan je postupak mjerenja veličine riba, rakova, školjki i drugog morskih organizama.⁶⁵

Odredbom čl. 10. Pravilnika ribolovnim mogućnostima i ribolovu igluna (*Xiphias gladius*)⁶⁶ **zabranjeno je** (pored lova, držanja na plovilu, iskravaja, skladištenja) i **stavljanje na tržište igluna manjeg od 100 cm duljine** mjereno od vrha donje čeljusti do kraja repne peraje po središnjoj osi, odnosno cijelog **igluna mase manje od 11,4 kg**, odnosno igluna bez škrga i utrobe mase **manje od 10,2 kg**. Prema Pravilniku o obavljanju gospodarskog ribolova na moru ronjenjem⁶⁷ **zabranjeno je** (pored skupljanja, držanja na plovilu, prebačaja, iskravaja) i **stavljanje na tržište koralja s bazalnim promjerom manjim od 7 mm** mjereno unutar 1 cm od baze kolonije, te **morskih ježinca čiji je promjer tijela manji od 50 mm.**

I odredbom čl. 42. Zakona o slatkovodnom ribarstvu (Nar. nov. br. 63/19.) propisana je **zabrana stavljanje na tržište određenih vrsta proizvoda slatkovodnog ribarstva ispod najmanje dopuštene veličine i/ili u lovostaju.** Naredbom o zaštiti riba u slatkovodnom ribarstvu **određen je lovostaj za vrijeme kojeg se ribe ne smiju** (loviti, zadržavati, prekravati, iskravati, prevoziti, skladištiti, prerađivati.) i **prodavati, izlagati ili stavljati u promet,**⁶⁸ te je propisana **najmanja veličina pojedinih vrsta riba ispod koje se ribe ne smiju** (loviti, zadržavati, prekravati, iskravati, prevoziti, skladištiti, prerađivati, izlatgati) i **stavljati u promet.**⁶⁹

10.4.2. Određene vrste riba i morskih organizama

Odredbom čl. 4. Pravilnika o programu dokumentacije koja prati plavoperajnu tunu (*Thunnus thynnus*), Igluna (*Xiphias gladius*) i velikooku tunu (*Thunnus obesus*) na tržištu⁷⁰ **zabranjena je unutarnja trgovina tune bez ispunjenog i ovjerenog BCD (dokumenta o ulovu tune)** osim ribljih dijelova koji nisu meso (tj. glave, oči, ikre i

63 Primjerice, najmanja veličina riba ispod kojih se iste ne smiju prodavati je za: lubin 25 cm., inćun 9 cm, oslić 20 cm., skuša 18 cm, list 20 cm, srdela 11 cm; za rakove i to jastog 90 mm DK, kozice 20 mm DK., a za školjku Jakovljeva kapica 10 cm. Iznimno, zabrana glede najmanje veličine se ne primjenjuje na mlađ srdele koja je iskravana za izravnu ljudsku potrošnju, ako je ulov ostvaren potegačama otvorenog mora ili obalnim mrežama potegačama u skladu s nacionalnim odredbama u okviru plana upravljanja iz čl. 16. Pravilnika, pod uvjetom da se predmetni stok srdele nalazi unutar sigurnih bioloških granica.

64 Razdoblja lovostaja su za ribe i to vrste kaval od 15.5. do 15.7.; vrstu kimnje i kimnja glavulja od 1.7. do 31.8.; za rakove i to za vrstu hlap i jastog od 1.9. do 5.5. i za vrstu rakovica od 1.6. do 30.11.

65 Veličina bilo koje ribe mjeri se od vrška glave do kraja ispružene repne peraje. Veličina jastoga mjeri se kao duljina karpaksa, usporedno sa središnjom linijom, od vrsta rostruma do središnje točke vanjskog lednog ruba karpaksa, a veličina škampa od zadnjeg dijela oka do središnje točke vanjskog lednog ruba ili kao ukupna duljina, od vrha rostruma do zadnjeg dijela repne peraje, bez ticala.

66 Nar. nov., br. 39/18., 35/19., 37/20., 30/21. i 57/21.

67 Nar. nov., br. 30/21. i 72/21.

68 Primjerice, čl. 2. Naredbe, određuje se lovostaj za: potopnu pastrvu u Kupi, Kupici, Čabranki, u vodama Žumberka i sjeverno od Save od 1.10. do 31.3., a u ostalim ribolovnim vodama od 1.10. do 28/29.2.; za jezersku pastrvu - od 1.10. do 28/29.2.; za štku, u svim ribolovnim vodama osim u stalnim staništima u kojima obitavaju sve vrste pastrva te mladica, glavatica i lipljan - od 1.2. do 31.3.; za šaran od 1.4. do 31.5.

69 Npr. u čl. 3. Naredbe propisana je najmanja veličina za: potočnu pastrvu u Gackoj 50 cm, a u ostalim ribolovnim vodama 30 cm.; za jezersku pastrvu 40 cm., za šarana, štku i smuda 40 cm, a za soma 60 cm.

70 Nar. nov., br. 13/15.

56 Čl. 18. Uredbe (EU) br. 2019/987 Europskog parlamenta i Vijeća od 17.2.2019. o definiranju, opisivanju, prezentiranju, označavanju drugih prehrambenih proizvoda, zaštiti oznaka zemljopisnog podrijetla za jaka alkoholna pića, upotrebi etilnog alkohola i destilata poljoprivrednog podrijetla u alkoholnim pićima.

57 Čl. 2. toč.c) Uredbe (EU) 2019/787.

58 Nar. nov., br. 32/19.

59 Čl. 35. Pravilnika o prirodnim mineralnim, prirodnim izvorskim i stolnim vodama (Nar. nov., br. 85/19.).

60 Čl. 6. Pravilnika o prirodnim mineralnim, prirodnim izvorskim i stolnim vodama.

61 Nar. nov., br. 62/17 i 14/19.

62 Nar. nov., br. 42/16.



crijeva te repovi). Također, **prodaja tune ulovljene u rekreacijskom ribolovu trofejnih primjeraka, kao i u sportskom i rekreacijskom ribolovu je zabranjena.**⁷¹

Prema čl. 8. Uredbe Vijeća (EZ) br. 1967/2006 od 21.12.2006. o mjerama upravljanja za održivo iskorištavanje ribolovnih resursa u Sredozemnom moru, **zabranjena je** (pored ulova, držanja na plovilu, prekrcaja, iskrcaja, skladištenja) i **prodaja te izlaganje ili nuđenje na prodaju prstaca** (*Lithophaga lithophaga*) i **kamotočca** (*Pholas dactylus*) te **ženki jastoga** (*Palinuridae spp*) i **hlapa** (*Homarus gammarus*) ako imaju vanjska jaja.

11. Zabrana prodaje zaštićenih biljnih i životinjskih vrsta

Odredbom čl. 153. Zakona o zaštiti prirode⁷² propisana je **zabrana** (držanja, prijevoza razmjene i) **prodaje, nuđenja na prodaju živih ili mrtvih jedinki iz prirode strogo zaštićenih vrsta** (biljaka, gljiva, lišajeva i algi te životinja, uključujući i ptica), **a kad se radi o pticama, navedena zabrana odnosi se i na bilo koji njihov lako prepoznatljiv dio ili derivat.** Zabrana se odnosi na sve razvojne oblike strogo zaštićenih vrsta i na sve ptice iz prirode koje se prirodno pojavljuju na teritoriju RH. Ministarstvo gospodarstva i održivog razvoja uz uvjete propisane Zakonom o zaštiti prirode može dopustiti odstupanja od propisane zabrane prodaje. Strogo zaštićenim vrstama proglašavaju se zavičajne divlje vrste koje su ugrožene ili usko rasprostranjeni endemi ili divlje vrste za koje je takav način propisan propisima EU kojima se uređuje očuvanje divljih biljnih i životinjskih vrsta ili međunarodnim ugovorima kojih je RH stranka. Strogo zaštićene vrste, temeljem Crvenog popisa proglašava ministar nadležan za zaštitu prirode.⁷³

12. Zabrana prodaje ostalih proizvoda

12.1. Zabrana prodaje određenih predmeta opće uporabe

Materijali i predmeti koji dolaze u neposredni dodir s hranom, radi zaštite zdravlja ljudi moraju ispunjavati uvjete propisane Zakonom o materijalima i predmetima koji dolaze u neposredan dodir s hranom,⁷⁴ a oni koji još nisu u dodiru s hranom kada se stavljaju na tržište, sukladno Uredbi (EZ) br. 1935/2004 Europskog parlamenta i Vijeća od 27.10.2004. o materijalima i predmetima koji dolaze u dodir s hranom, moraju biti popraćeni (označeni) podacima iz čl. 15. st. 1. predmetne Uredbe, pored ostalog i: a) riječima "Za dodir s hranom" ili posebnom oznakom njihove uporabe (kao što je uređaj za kavu, vinska boca, velika žlica ili simbolom prikazanim u Prilogu II Uredbe); b) prema potrebi, posebnim uputama kojih se treba pridržavati radi sigurnog i ispravnog korištenja) i c) u slučaju aktivnog materijala i predmeta, podacima o dopuštenoj uporabi ili uporabama

71 Čl. 6. Pravilnika o rekreacijskom ribolovu trofejnih primjeraka tune (*Thunnus thynnus*) - Nar. nov., br. 61/18., i čl. 10. Pravilnika o ulovu, uzgoju i prometu plavoperajne tune (*Thunnus thynnus*) - Nar. nov., br. 4/17. i 15/17.

72 Nar. nov., br. 80/13., 15/18., 14/19. i 127/19.

73 Primjerice, prema Crvenoj listi, zaštićeni sisavci: vuk, dabar, hrčak, puh, ris, šišmiš, vjeverica, mrki medvjed, vidra i dr.; vodozemci i gmazovi: gatalinka, čovječja ribica, zelena žaba, riječna kornjača, zidna gušterica, ridovka, poskok, zmija sljeparica; ptice: siva čaplja, crna i bijela roda, crni i žutokljuni labud, patka njorka, crna patka, mali, bijeli i veliki ronac, štekavac, zmijar, jarebica kamenjarka, trčka i dr.; morske ribe: jesetra, oblič, raža, kavala, romb i dr. Crvena lista (popis strogo zaštićenih vrsta) dostupan na mrežnoj stranici Ministarstva gospodarstva i održivog razvoja (<http://www.haop.hr/hr/tematska-podrucja/prirodne-vrijednosti-stanje-i-ocuvanje/ugrozenost-vrsta-i-stanista/crveni-popisi>).

74 Nar. nov., br. 25/13., 41/14. i 114/18.

ili relevantnim podacima, kao što su naziv i količina tvari koje otpušta aktivni sastojak, kako bi se subjektima u poslovanju s hranom koji koriste te materijale i predmete omogućilo da udovolje svim drugim odgovarajućim propisanim zahtjevima. **Zabranjuju se malo-prodaja materijala i predmeta ako isti nisu označeni prethodno navedenim podacima ili ti podatci nisu navedeni na jeziku lako razumljivom potrošačima.**

12.2. Ostale zabrane glede prodaje duhanskih i srodnih proizvoda

Pored zabrane prodaje duhanskih i srodnih proizvoda maloljetnicima, putem automata i putem interneta (osim elektroničkih cigareta, spremnika za ponovno punjenje i uložaka za jednokratnu uporabu čija se prodaja putem interneta može obavljati), Zakonom o ograničavanju uporabe duhanskih i srodnih proizvoda **zabranjeno je** (proizvoditi) i **prodavati cigarete koje sadrže po jednoj cigareti više od 10 mg katrana i/ili 10 mg ugljikova monoksida i/ili 1 mg nikotina, kao i duhanskih proizvoda (cigareta i duhana za samostalno motanje) koji sadrže aromatične tvari u bilo kojem od svojih sastavnih dijelova kao što su filtri, papiri, pakiranja, kapsule ili bilo kakva tehnička obilježja koja omogućuju izmjenu mirisa ili okusa duhanskog proizvoda ili jačine njihova dima** (filtri, papiri i kapsule ne smiju sadržavati duhan niti nikotin). Nadalje, **zabranjuje se stavljanje na tržište**, ako je to utemeljeno na znanstvenim dokazima, **duhanskih proizvoda koji sadrže aditive u količinama koje u fazi konzumacije povećavaju toksični učinak ili stvaranje ovisnosti o duhanskom proizvodu ili CMR (kancerogena, mutagenska i reprotoksična) svojstvo duhanskog proizvoda u znatnoj ili mjerljivoj količini.**⁷⁵ **Zabranjuje se i prodaja pojedinačnih cigareta, odnosno drugih duhanskih proizvoda izvan originalnog pakiranja proizvođača kao i prodaja duhana za oralnu uporabu.**

Odredbom čl. 57. Pravilnika o zdravstvenoj ispravnosti predmeta široke potrošnje⁷⁶ propisano je da se **zabranjuje stavljanje na tržište duhanskih proizvoda koji su pljesnivi ili imaju miris pljesni ili koje je oštetio duhanski žižak ili duhanski moljac.**

Sukladno odredbi čl. 89. st.7. Zakona o trošarinama **nije dozvoljena prodaja duhanskih proizvoda po maloprodajnim cijenama višim od prijavljenih.** Maloprodajna cijena je cijena koju za svaku marku duhanskih prerađevina utvrđuju proizvođači ili njihovi predstavnici ili ovlašteni posrednici u RH te uvoznici, a uključuje i trošarinu, carinu i porez na dodanu vrijednost. Odredbom čl. 90. st.11. ovog Zakona propisano je da se **puštanje u potrošnju odnosno prodaja i kupnja (te posjedovanje) duhanskih prerađevina** (cigareta, cigara, cigarilosa i duhana za pušenje) **koji nisu označeni duhanskim markicama Ministarstva financija smatra protuzakonitim.**

12.3. Zabrana prodaje opasnih proizvoda i opasnih imitacija

Na tržište se mogu staviti samo proizvodi koji se u smislu Zakona o općoj sigurnosti proizvoda⁷⁷ smatraju sigurnim proizvodima.⁷⁸

75 Od zabrane je izuzeta uporaba aditiva koji su ključni za proizvodnju duhanskih proizvoda (primjerice šećera radi nadomjestka šećera koji se gubi tijekom postupka sušenja), pod uvjetom da ti aditivi ne rezultiraju proizvodom svojstvene arome i ne povećavaju na znatan ili mjerljiv način stvaranje ovisnosti, toksičnosti ili CMR svojstvo proizvoda.

76 Nar. nov., br. 125/09., 23/13. i 90/13.

77 Nar. nov., br. 30/19., 139/10., 14/143 i 32/19.

78 **Sigurni proizvod** označava bilo koji proizvod koji u normalnim ili razumno predvidljivim uvjetima uporabe, uključujući trajanje i po potrebi stavljanje u uporabu, zahtjeve za ugradnju i održavanje, ne predstavlja nikakav rizik ili samo najmanji rizik spojiv s uporabom proizvoda te koji se smatra prihvatljivim i su-



Zabranjeno je stavljanje na tržište ili na raspolaganje na tržište opasne proizvode i proizvode - opasne imitacije. Opasni proizvod je svaki proizvod koji ne ispunjava uvjete iz čl.4.toč.2. ovoga Zakona kojima su propisani zahtjevi koje mora ispuniti svaki proizvod da bi se smatrao sigurnim proizvodom. Opasnom imitacijom smatra se proizvod zavaravajućeg izgleda, koji nije hrana, a ima oblik, miris, boju, vanjski izgled, ambalažu, oznake, obujam ili veličinu koji potrošača, posebice djecu, dovodi u zabunu da ga zamijeni za hranu i zbog toga ga stavlja u usta ili proguta, što može predstavljati opasnost i uzrokovati, primjerice gušenje, trovanje te perforiranje ili opstrukciju probavnog trakta.

Naredbom o stavljanju na tržište upaljača sigurnih za djecu i zabrani stavljanje na tržište upaljača "noviteta"⁷⁹ propisano je da se na tržište mogu staviti na tržište samo upaljači sigurni za djecu, dočim je **zabranjeno stavljanje na tržište ili na raspolaganje na tržištu upaljača "noviteta".**⁸⁰

Zakonom o predmetima opće uporabe⁸¹ i Pravilnikom o sigurnosti igračkaka⁸² **zabranjeno je stavljanje na tržište igračkaka pričvršćenih na prehrambeni proizvod u trenutku konzumacije na način da je prehrambeni proizvod potrebno konzumirati radi izravnog pristupa igrački.** Dijelovi igračkaka koji su na drugi način izravno pričvršćeni na prehrambeni proizvod moraju ispunjavati zahtjeve iz Priloga II poglavlja I. točaka c) i d).

12.4. Zabrana prodaje kemikalija i drugih štetnih tvari i proizvoda

12.4.1. Opasne kemikalije i tvari

Odredbom čl. 23. Zakona o kemikalijama⁸³ **zabranjeno je stavljanje u prodaju na malo kemikalija razvrstanih** sukladno Uredbi (EZ) br. 1272/2008 Europskog parlamenta i Vijeća od 16.12.2008. o razvrstavanju, označavanju i pakiranju tvari i smjesa, **kao kancerogene 1.A i 1.B kategorije, mutagene 1.A i 1.B kategorije i reprotoksične 1.A i 1.B kategorije te svih ostalih opasnih kemikalija navedenih u prilogu XVII Uredbe (EZ) br. 1907/2006.**

Zakonom o provedbi Uredbe (EZ) br. 1907/2006 Europskog parlamenta i Vijeća od 18.12.2006. o registraciji, evaluaciji, autorizaciji i ograničavanju kemikalija (REACH) i osnivanju Europske agencije za kemikalije **zabranjeno je (proizvoditi) i/ili stavljanje na tržište tvari kao takvih, u pripravcima ili proizvodima koje nisu registrirane u skladu s odredbama Uredbe 1907/2006 EZ.** Jednako tako temeljem Zakona o zaštiti na radu⁸⁴ i Pravilnika o zaštiti radnika od

kladnim s visokom razinom zaštite sigurnosti i zdravlja ljudi, posebno uzimajući u obzir sljedeće elemente: karakteristike proizvoda, osobito njegov sastav, pakiranje, upute za sklapanje te po potrebi ugradbu i održavanje; utjecaj nekog proizvoda na druge proizvode u slučaju kad se razumno može predviđjeti da će se on upotrebljavati s drugim proizvodima; njegovu predstavljajuće i označavanje, upozorenja i upute za njegovu uporabu i uklanjanje i sve druge oznake ili obavijesti koje se odnose na taj proizvod; kategorije potrošača koji su izloženi riziku kad upotrebljavaju određeni proizvodi, osobito djeca i starije osobe (čl. 4. toč.2. Zakona o općoj sigurnosti proizvoda).

79 Nar. nov. br. 19/11., 54/11., 40/12., 8/13., 57/14., 26/15. i 71/16.

80 Upaljač "novitet" označava bilo koji upaljač izgleda privlačnog za djecu prema definiciji u specifikaciji 3.2. Europske norme EN 13869:2002, odnosno hrvatske norme HRN EN 13869:2008., uključujući upaljače oblika koji nalikuju na likove iz crtanih filmova, igračke, oružje, satove, telefone, glazbala, vozila, ljudsko tijelo ili dijelove ljudskog tijela, životinje, hranu ili piće, ili da proizvod zvuk glazbenih nota, ili bljeskanje svjetla ili pomicanje predmeta ili drugih zabavnih mogućnosti.

81 Nar. nov., br. 39/13., 47/14. i 114/18.

82 Nar. nov., br. 83/14., 38/15., 35/17., 50/18., 60/19. i 48/21.

83 Nar. nov., br. 18/13., 115/18. i 37/20.

84 Nar. nov., br. 71/14., 118/14.-ispr., 154/14., 94/18. i 96/18.-ispr.

izloženosti opasnim kemikalijama na radu, graničnim vrijednostima izloženosti i biološkim graničnim vrijednostima⁸⁵ **zabranjeno je stavljanje na tržište (i uporaba) tvari iz Priloga XIV Uredbe (EZ) br. 1907/2006 bez prethodnog ishođenja autorizacije sukladno odredbama Glave VII. iste Uredbe.** Dodajemo da je na stranicama Europske agencije za kemikalije (ECHA)⁸⁶ u dijelu koji se odnose na informacije o kemikalijama, moguće za svaku tvar provjeriti da li je utvrđena u Prilog XIV ili Prilog XVII Uredbe (EZ) br. 1907/2006.

12.4.2. Biocidni pripravci i sredstva za zaštitu bilja

Biocidni proizvodi⁸⁷ se ne smiju stavljanje na raspolaganje na tržištu (niti koristiti) ako nisu odobreni u skladu s Uredbom (EU) br. 528/2012 Europskog parlamenta i Vijeća od 22.5.2012 o stavljanju na raspolaganje na tržištu i uporabi biocidnih proizvoda. Koji su biocidni proizvodi odobreni te se mogu staviti u promet, navedeno je u Popisu biocidnih pripravaka kojima je dano odobrenje za stavljanje na tržište.⁸⁸

Naredbom o zabrani prometa sredstvima za zaštitu bilja koja sadrže aktivne tvari acetoklor, asulam, flufenoksuron, masne alkohole, novaluron i propizoklor⁸⁹ **zabranjen je promet sredstvima za zaštitu bilja koja sadrže aktivni tvari: acetoklor, asulam, flufenoksuron, masne alkohole, novaluron i propizoklor.**⁹⁰ Prema Naredbi o zabrani prometa sredstvima za zaštitu bilja koja sadrže aktivnu tvar tolifluanid⁹¹ **zabranjen je promet sredstvima za zaštitu bilja koja sadrže aktivnu tvar tolifluanid.** Specijalizirane prodavaonice (poljoprivredne ljekarne - maloprodaja) obvezne su na vidljivom mjestu u prodajnom prostoru izvesti navedene naredbe i priloge iz njihove točke 1., te usmeno upozoriti krajnje korisnike o zabrani primjene sredstva za zaštitu bilja koja sadrže navedene zabranjene tvari.

12.4.3. Fluorirani staklenički plinovi

Uredbom (EU) br. 517/2014 Europskog parlamenta i Vijeća od 16.4.2014. o fluoriranim stakleničkim plinovima, **stavljanje na tržište proizvoda i opreme navedenih u Prilogu III ove Uredbe (uz izuzeće vojne opreme) zabranjuje se od datuma utvrđenog u tom Prilogu.**⁹² Zabrana se ne primjenjuje na opremu za koju je u zahtjevima za ekološki dizajn donesenim na temelju Direktive 2009/125/EZ utvrđeno da bi, zbog veće energetske učinkovitosti tijekom rada, njezine emisije ekvivalenta CO₂ tijekom životnog ciklusa bile niže od emisije ekvivalentne opreme koja ispunjava odgovarajuće zahtjeve za ekološki dizajn i ne sadrži fluorougljikovodike. Uvjeti pod kojima Komisija iznimno može odobriti izuzeće u trajanju od najviše 4 godine propisani su čl.11. iste Uredbe. U tom slučaju, proizvodi ili

85 Nar. nov., br. 91/18. i 1/21.

86 <https://echa.europa.eu/hr/croatia>

87 Biocidni proizvodi su: tvari i smjese, priređene u obliku u kojem se isporučuju korisniku, koje se sastoje od, sadrže ili proizvode jednu ili više aktivnih tvari, i čija je namjena uništiti, odvratiti, učiniti bezopasnim, spriječiti djelovanje, odnosno nadzirati bilo koji štetni organizam na bilo koji način osim čisto fizičkim ili mehaničkim djelovanjem; tvari i smjese, dobivene od tvari ili smjesa koje same ne potpadaju pod prvu alineju, i čija je namjena uništiti, odvratiti, učiniti bezopasnim, spriječiti djelovanje, odnosno nadzirati bilo koji štetni organizam na bilo koji način osim čisto fizičkim ili mehaničkim djelovanjem. (Tritirani proizvod koji ima primarnu biocidnu funkciju smatra se biocidnim proizvodom.)

88 Nar. nov., br. 115/14.

89 Nar. nov., br. 102/12.

90 Točkom V. Naredbe propisane su iznimke od zabrane.

91 Nar. nov., br. 60/10.

92 Primjerice, od 1.1.2020. zabranjuje se stavljanje na tržište hladnjaka i zamrzivača koji se koriste u komercijalne svrhe (hermetički zatvorena opreme) koji sadrže HFC s GWP-om od 2 500 ili više, kao i pokretne sobe klimatizacijske opreme (hermetički zatvorena oprema koju krajnji korisnik može pomicati između soba) koji sadrže HFC s GWP-om od 150 ili više.

oprema koji podliježu izuzeću, označuju se na odgovarajući način s naznakom da se isti mogu upotrebljavati samo u svrhu za koju je izuzeće odobreno.

Proizvodi i oprema koji sadrže fluorirane stakleničke plinove ili čije funkcioniranje o njima ovisi ne smiju se stavljati na tržište ako nisu propisno označeni. Navedena zabrana se odnosi na: rashladnu i klimatizacijsku opremu, dizalice topline, protupožarnu opremu, električne rasklopne uređaje, raspršivače aerosola koji sadrže fluorirane stakleničke plinove (osim doziranih inhalatora za primjenu farmaceutskih sastojaka), sve spremnike za fluorirane stakleničke plinove, otapala na bazi fluoriranih stakleničkih plinova i organske Rankineove cikluse.

12.4.4. Druge tvari i proizvodi koji utječu na zdravlje ljudi i onečišćuju okoliš

Odredbom čl. 4. Zakona o suzbijanju zlouporabe droga⁹³ **zabranjen je promet droga i novih psihoaktivnih tvari** kao i svako oglašavanje koje svojim oblikom, nazivom ili namjenom posredno ili neposredno potiče (posjedovanje) i promet droga i novih psihoaktivnih tvari. Iznimno, promet tvari koje se mogu uporabiti za izradu droge dopušteni su pod uvjetima određenim ovim Zakonom.

Zakonom o provedbi Uredbe (EU) 2017/852 Europskog parlamenta i Vijeća od 17.5.2017 o živi⁹⁴ **zabranjuje se (proizvodnja i/ili) stavljanje na tržište proizvoda kojima je dodana živa,⁹⁵ a koji se nisu proizveli prije 1.1.2018** ("novih proizvoda kojima je dodana živa"), osim ako to nije dopušteno odlukom donesenom u skladu s čl. 8. st.6. predmetne Uredbe.⁹⁶ Zabrana se odnosi i na proizvode s dodanom živom navedenih u Prilogu II. predmetne Uredbe, od datuma koji su u tom Prilogu navedeni, osim za proizvode bitne za civilnu zaštitu i vojne svrhe, proizvode za istraživanje, usmjeravanje instrumentarija ili za uporabu kao referentni standard.

Zakonom o radiološkoj i nuklearnoj sigurnosti⁹⁷ **nije dozvoljena prodaja i/ili stavljanje na tržište proizvoda koji se u smislu tog Zakona smatraju potrošačkim proizvodima,⁹⁸ ako njihova uporaba nije opravdana ili ako nije udovoljeno uvjetima za izuzimanje** propisane predmetnim Zakonom i njegovim provedbenim pravilnikom.

Zakonom o provedbi Uredbe (EU) 2019/1021 o postojanim organskim onečišćujućim tvarima⁹⁹ **zabranjuje se (proizvodnja) i/ili stavljanje na tržište (i uporaba) tvari navedenih u Prilogu I. Uredbe (EU) 2019/1021** Europskog parlamenta i Vijeća od 20.6.2019. o postojanim organskim onečišćujućim tvarima (npr. *tetrabromodifenil etera*, *pentaromodifenil etera*, *heksabromodifenil etera* i dr.). Čl.3. iste Uredbe propisana su izuzeća od primjene ove zabrane.

93 Nar. nov., br. 107/01., 87/02., 163/03., 141/04., 40/07., 149/09., 84/11., 80/13. i 39/19.

94 Nar. nov., br. 115/18.

95 Živa podrazumijeva metalnu živu (*Hg*, CAS RN 7439-97-6)

96 Primjerice, dopušta se proizvodnja proizvoda s dodanom živom za opremu potrebnu za zaštitu bitnih sigurnosnih interesa države, uključujući zoružje, streljivo i vojni materijal predviđen za posebne vojne namjene, opremu dizajniranu za slanje u svemir, tehnička poboljšanja ili redizajn proizvoda kojima je dodana živa proizvedenih prije 1.1.2018. ako je rezultat tih tehničkih poboljšanja ili redizajna manja količina žive upotrijebljenih u tim proizvodima.

97 Nar. nov., br. 84/21.

98 Potrošački proizvod u smislu Zakona o radiološkoj i nuklearnoj sigurnosti smatra se naprava ili proizvedeni predmet u koji su namjerno ugrađeni jedan ili više radionuklida ili su proizvedeni aktivacijom, ili koji stvara ionizirajuće zračenje i koji pojedini stanovnik može nabaviti u slobodnoj prodaji, a za koji nakon prodaje, nije potreban poseban nadzor ili se na njega ne odnose odredbe ovoga Zakona.

99 Nar. nov., br. 54/20.

Od dana stupanja na snagu (novog) **Zakona o gospodarenju otpadom¹⁰⁰** (od 31.7.2021.) **zabranjeno je stavljanje na tržište RH plastičnih proizvoda za jednokratnu uporabu¹⁰¹ koji su navedeni u Popisu B Dodatka III. ovoga Zakona¹⁰² i proizvoda koji su načinjeni od oksorazgradive plastike.¹⁰³ Od 1.1.2022. zabranjuje se stavljanje na tržište laganih plastičnih vrećica za nošenje,¹⁰⁴ osim vrlo laganih plastičnih vrećica za nošenje.¹⁰⁵ Od 3.7.2023. dopušteno je na tržište u RH staviti proizvod iz Popisa C Dodatka III. ovoga Zakona,¹⁰⁶ koji ima čep ili poklopac izrađen od plastike, samo ako taj čep ili poklopac ostaje pričvršćen za spremnik tijekom faze predviđene uporabe proizvoda, pri čemu se ne smatra da je metalni čep ili poklopac s plastičnom brtvom izrađen od plastike.**

Odredbom čl. 16. Pravilnika o baterijama i akumulatorima i otpadnim baterijama i akumulatorima¹⁰⁷ izrijekom je **zabranjeno stavljanje na tržište baterije ili akumulatora čiji je maseni udio žive veći od 0,0005% bez obzira na to da li je baterija ili akumulator ugrađena u uređaj ili je zasebni proizvod, kao i stavljanje na tržište prijenosne baterije ili akumulatora ugrađenih u uređaj ili kao samostalnog proizvoda, a čiji je maseni udio kadmija veći od 0,002%, osim prijenosne baterije ili akumulatora koja je specifično namijenjena samo za korištenje u sigurnosnom odnosno alarmnom sustavu, uključujući i sigurnosnu rasvjetu te u medicinskoj opremi i bežičnom električnom alatu. I odredbom čl. 3. Pravilnika o gospodarenju polikloriranim bifenilima i polikloriranim terfenilima¹⁰⁸ zabranjena je (proizvodnja i/ili) stavljanje na tržište (i upotreba) polikloriranih bifenila i polikloriranih terfenila zasebno, u proizvodima ili kao sastavni dio proizvoda, izuzev primjene sukladno čl. 4. Uredbe (EZ) br. 850/2004 Europskog parlamenta i Vijeća od 29.4.2004. o postojanim organskim onečišćujućim tvarima.**

100 Nar. nov., br. 94/13., 73/17., 14/19. i 98/19.

101 Plastični proizvod za jednokratnu uporabu je proizvod koji je u cijelosti ili djelomično izrađen od plastike te nije osmišljen, dizajniran ili stavljen na tržište tako da tijekom svojeg životnog vijeka podnese višekratno kruženje ili višekratne cikluse uporabe na način da se vrati proizvođaču proizvoda na ponovno punjenje ili da se ponovno uporabi u istu svrhu u koju je izvorno načinjen.

102 Primjerice: štapića za uši (osim štapića za uši na koje se odnosi posebni propis kojim se uređuju medicinski proizvodi); pribora za jelo (vilice, noževi, žlice, štapići za jelo); slamke (osim onih na koje se odnose posebni propis kojim se uređuju medicinski proizvodi); štapići namijenjeni pričvršćivanju na balone i njihovu pridržavanja (osim balona za industrijske i profesionalne namjene i uporabe); spremnici za hranu izrađeni od ekspaniranog polistirena (npr. kutije s ili bez poklopca za držanje hrane i namijenjene neposrednoj konzumaciji na licu mjesta ili kasnije ili za hranu koja se obično konzumira iz posude i sprema za konzumaciju bez ikakve daljnje pripreme kao što je kuhanje, pečenje, zagrijavanje), osim spremnika za napitke, tanjura i vrećica te omota koji sadržavaju hranu spremnici i čaše za napitke izrađeni od ekspaniranog polistirena kao i njihove čepove i poklopce.

103 Oksorazgradiva plastika su plastični materijali kojima su dodani aditivi koji oksidacijom dovode do fragmentacije plastičnog materijala u mikrofragmente ili do kemijske razgradnje.

104 **Lagane plastične vrećice za nošenje** su plastične vrećice za nošenje s debljinom stijenke manjom od 50 mikrometara.

105 Vrlo lagane plastične vrećice za nošenje su plastične vrećice za nošenje s debljinom stijenke manjom od 15 mikrometara i koja se koristi isključivo zbog higijenskih razloga ili koja služi isključivo kao primarna ambalaža za rasutu hranu kada to pomaže sprječavanju bacanja hrane.

106 Primjerice to su spremnici za napitke zapremine do 3 L tj. posude za tekućine, kao što su boce za napitke, uključujući njihove čepove i poklopce, te višeslojna (kompozitna) ambalaža za napitke, uključujući njihove čepove i poklopce, ali ne i: a) staklene ili metalne spremnike za napitke s čepovima i poklopcima od plastike; b) spremnike za napitke koji su namijenjeni i koji se upotrebljavaju za hranu za posebne medicinske potrebe kako je definirana u čl.2.toč. g) Uredbe (EU) br. 609/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 12.6.2013. o hrani za dojenčad i malu djecu, hrani za posebne medicinske potrebe i zamjeni za cjelodnevnu prehranu pri redukcijskoj dijeti, koja je u tekućem stanju.

107 Nar. nov., br. 111/15.

108 Nar. nov., br. 103/14.

Zakonom o poljoprivredi propisano je da se **ne smije stavljati na tržište proizvod označen kao ekološki bez izdane potvrđnice/certifikata** za ekološke proizvode.

12.5. Zabrana prodaje određenog oružja i pirotehničkih sredstava

Odredbom čl. 2. Zakona o gospodarenju kemikalijama sadržanim u konvenciji o zabrani razvijanja, proizvodnje, gomilanja i korištenja kemijskog oružja i o njegovu uništenju¹⁰⁹ izriekom je **zabranjena prodaja i kupnja, razmjena i skladištenje kemijskog oružja**.¹¹⁰

Sukladno Zakonu o eksplozivnim tvarima te proizvodnji i prometu oružja¹¹¹ **zabranjena je prodaja na malo (i posjedovanje) vatrenog oružja iz kategorije A, njegovih bitnih dijelova i njemu pripadajući spremnika streljiva**.¹¹² **Zabranjena je prodaja redenika i petardi iz kategorije F2 i F3 pirotehničkih sredstava za zabavu građanima za osobne potrebe tijekom cijele godine, a ostalih pirotehničkih sredstava iz navedenih kategorija u razdoblju od 2. siječnja do 14. prosinca.**

Odredbom čl. 88. st.5. Zakona o elektroničkim komunikacijama¹¹³ propisano je da **nije dopuštena** (proizvodnja, uvoz, iznajmljivanje, posjedovanje, uporaba i) **prodaja uređaja za ometanje radijskih frekvencija javnih elektroničkih komunikacijskih mreža**, osim u slučajevima kada to zahtijevaju interesi obrane ili nacionalne sigurnosti.

12.6. Zabrana prodaje određenog poljoprivrednog materijala i sjemena

Poljoprivredni sadni materijal (reprodukcijski sadni materijal, sadnice, presadnice povrća i ukrasno bilje osim šumskog sadnog materijala) može se stavljati na tržište samo ako udovoljava uvjetima propisanim Zakonom o sjemenu, sadnom materijalu i priznavanju sorti poljoprivrednog bilja¹¹⁴ i njegovim provedbenim propisima. Odredbom čl. 34. ovoga Zakona propisano je da **nije dopušteno stavljati na tržište poljoprivredni sadni materijal kojeg proizvodi dobavljač za račun naručitelja iz treće zemlje, a koji ne udovoljava odredbama tog Zakona i njegovih provedbenih propisa.**

Člankom 14. Pravilnika o stavljanju na tržište sjemena čuvanih sorti¹¹⁵ propisano je da se **sjeme "čuvane sorte" ne smije stavljati na**

tržište u količini većoj nego što je dostatno za sjetvu površine koja ne prelazi 0,5% površina koja se sije u jednoj godini tom biljnom vrstom ili maksimalno količina sjemena potrebna za sjetvu 100 ha. "Čuvane sorte" uključuju sve stare i udomaćene sorte za koje se ne zna stvaratelj sorte, na one za koje su poznati autori, ali se dugo uzgajaju i uklapaju se u definicije stare i udomaćene sorte te su kao takve evidentirane i uključene u Sortnu listu RH pod nazivom "čuvane sorte".

Zakonom o poljoprivredi propisano je da se **proizvodi iz sektora hmelja ne mogu staviti na tržište ako za njih nije izdan certifikat sukladnosti** sa propisanim tržišnim standardima za hmelj.

¹⁰⁹ Nar. nov., br. 127/13.

¹¹⁰ Kemijskim oružjem smatra se, u zajedničkom ili odvojenom smislu: otrovna kemikalija i njihovi prekursori (osim ako su namijenjeni za svrhe koje nisu zabranjene Konvencijom, sve dok su vrste i količine u skladu s ciljevima Konvencije), streljiva i naprave konkretno namijenjene izazivanju smrti ili druge štete putem otrovnih svojstava otrovnih kemikalija navedenih u podstavku 1. čl. 4. Zakona kako bi se oslobodila kao rezultat uporabe takvih streljiva i naprava te svaka oprema posebno napravljena za izravnu uporabu u svezi s primjenom streljiva i naprava navedenih u podstavku 2. istog članka. Otrovnost kemikalija iz Popisa Konvencije je svaka kemikalija koja svojim kemijskim djelovanjem na životne procese može uzrokovati smrt, privremenu nesposobnost ili trajna oštećenja na ljudima ili životinjama. Prekursor iz Popisa Konvencije je svaki kemijski reagens koji sudjeluje u bilo kojoj fazi proizvodnje neke otrovne kemikalije bilo kojom metodom. Popis otrovnih kemikalija i prekursora iz Konvencije može se preuzeti sa mrežne stranice Ministarstva gospodarstva i održivog razvoja (<https://mingor.gov.hr>)

¹¹¹ Nar. nov., br. 70/17. i 141/20.

¹¹² U oružje kategorije A, spadaju primjerice: eksplozivni vojni projektili i bacači, automatsko vatreno oružje, skriveno ili prikričeno oružje, streljivo s pancirnim, eksplozivnim ili zapaljivim projektilima te projektili za takvo streljivo i dr. Popis oružja kat. A, dostupan na mrežnoj stranici Ministarstva unutarnjih poslova (<https://mup.gov.hr/gradjani-281562/moji-dokumenti-281563/oruzje-327/327>). Primjerice,

¹¹³ Nar. nov., br. 73/08., 90/11., 133/12., 80/13., 71/14. i 72/17.

¹¹⁴ Nar. nov., br. 140/05., 35/05., 25/09., 124/10., 55/11., 14/14., 115/18. i 32/20.

¹¹⁵ Nar. nov., br. 43/13. i 40/14.

ISPRAVAK

U članku "Ograničenja i zabrane u obavljanju djelatnosti trgovine (I dio)" autora Darko Marečić, objavljenom u RiPup-u broj 9/2021 u potpoglavlju "7.2.4. Lijekovi i medicinski proizvodi" na str. 155, u uvodnoj rečenici, riječi "lijekovi se izdaju na recept" trebaju ispravno glasniti "lijekovi koji se izdaju bez recepta".

Uredništvo



Zaštita na radu radnika izloženih naporu rada s računalom i drugim naporima na radu

Božo Prelević, dipl. iur.

Od 8. srpnja 2021. na snazi je novi podzakonski propis kojim se uređuju obveze poslodavca kod zaštite na radu radnika izloženih naporu rada s računalom, statodinamičkim, psihofiziološkim i drugim naporima na radu. U praksi će poslodavcima posebno interesantna biti nova pravila o zaštiti na radu pri radu s računalom. Autor u članku daje prikaz odredbi novog podzakonskog propisa.

1. Uvod

Novi Pravilnik o zaštiti na radu radnika izloženih statodinamičkim, psihofiziološkim i drugim naporima na radu¹ (u nastavku teksta: Pravilnik), propisuje mjere pravila, postupci i aktivnosti zaštite na radu radnika koji su izloženi statodinamičkim, psihofiziološkim i drugim naporima. Treba istaknuti kako je predmet uređenja Pravilnika i zaštita na radu radnika izloženih naporu rada s računalom. Odredbe Pravilnika stupile su na snagu 8. srpnja 2021.

Pravilnikom se u hrvatsko zakonodavstvo preuzimaju sljedeće direktive:

- Direktiva Vijeća 1990/269/EEZ od 29. svibnja 1990. o minimumu zdravstvenih i sigurnosnih uvjeta pri ručnom prenošenju tereta u slučajevima kad postoji opasnost osobito od ozljeda leđa radnika (četvrta pojedinačna direktiva u smislu članka 16. stavka 1. Direktive 89/391/EEZ);
- Direktiva Vijeća 1990/270/EEZ od 29. svibnja 1990. o minimalnim zahtjevima u pogledu sigurnosti i zaštite zdravlja pri radu sa zaslonima (peta pojedinačna direktiva u smislu članka 16. stavka 1. Direktive 89/391/EEZ)².

Stupanjem Pravilnika na snagu prestaje važiti Pravilnik o zaštiti na radu pri ručnom prenošenju tereta³ i Pravilnik o sigurnosti i zaštiti zdravlja pri radu s računalom⁴. U nastavku ćemo se najprije upoznati

sa odredbama Pravilnika kojima se uređuje zaštita na radu od statodinamičkih napora.

2. Izloženost statodinamičkim naporima

2.1. Oprema za prijenos i prijevoz tereta



ističemo...

Sukladno čl. 5. Pravilnika, kako bi izbjegao ručno rukovanje teretima, poslodavac je obavezan koristiti odgovarajuću radnu opremu, sredstva za prijenos i prijevoz tereta.

Poslodavac je obavezan, kad god je to moguće, posao organizirati na takav način da se izbjegnju ponavljajući zadaci i statički napor.

U slučajevima kada se ne može izbjeći ručno rukovanje teretima, poslodavac je obavezan radnicima osigurati odgovarajuća tehnička pomagala i poduzeti odgovarajuće organizacijske mjere kako bi se smanjio rizik od oštećenja sustava za kretanje. Kada se ne može izbjeći ručno rukovanje teretima, ponavljajući zadaci ili statički napor, poslodavac je obavezan:

- procijeniti rizike za sigurnost i zdravlje radnika;
- poduzeti mjere kako bi se izbjegao ili smanjio rizik od oštećenja sustava za kretanje.

1 Nar. nov., br. 73/21 od 30. lipnja 2021.

2 Obje Direktive objavljene su u SL L 156, 21.6.1990.

3 Nar. nov., br. 42/05 od 1. travnja 2005.

4 Nar. nov., br. 69/05 od 6. lipnja 2005.



2.1.1. Procjena rizika i čimbenici rizika



ističemo...

Poslodavac je obavezan u sklopu procjene rizika procijeniti i rizike pri ručnom rukovanju teretima, obavljanju ponavljajućih zadataka i statičkom naporu⁵.

Čimbenici koje treba uzeti u obzir pri procjenjivanju rizika za sigurnost i zdravlje radnika pri ručnom rukovanju teretima su:

- osobine tereta: pretežak ili prevelik teret, nespretan ili teret težak za obuhvatiti, nestabilan teret ili teret čiji se sadržaj može lako pomaknuti, teret koji zahtijeva da se njime rukuje na određenoj udaljenosti od tijela ili koji zahtijeva savijanje ili iskrivljenje tijela, teret kod čijeg rukovanja postoji vjerojatnost ozljede radnika, pogotovo u slučaju sudara;
- fizički napor potreban za rukovanje teretom: prenaporan rad, rad koji zahtijeva često okretanje tijela ili se izvodi u nestabilnom položaju tijela, rad pri kojem postoji vjerojatnost naglog pomicanja tereta;
- osobine radnog okoliša: nema dovoljno prostora za obavljanje posla, nemogućnost rukovanja teretom na sigurnoj visini ili uz primjereni položaj tijela radnika, neravan pod, opasnost od spoticanja ili pokliznuća, razlike u visini poda ili radne površine zbog čega se teret mora premješati s različitih visina, nestabilna uporišta za noge, neprimjerenost temperatura, vlaga ili ventilacija i prenošenje tereta stepenicama, ili ljestvama;
- zahtjevi posla: suviše čest, ili suviše dug fizički napor, nedovoljan odmor ili vrijeme za oporavak, prevelike udaljenosti kod podizanja, spuštanja ili prenošenja tereta, brzina rada određena postupkom na koju radnik ne može utjecati.

Čimbenici koje treba uzeti u obzir pri procjenjivanju rizika za sigurnost i zdravlje radnika pri obavljanju ponavljajućih zadataka su:

- trajanje opterećenja: broj zadataka s ponavljajućim radnim operacijama u radnoj smjeni, trajanje pojedinog zadatka, ukupan broj pokreta;
- uporaba fizičke snage tijekom obavljanja radne operacije: intenzitet snage koju zahtijeva zadatak, mišićni napor pojedinog dijela tijela ili tijela u cijelosti;
- položaj tijela ili dijela tijela koji je aktivan (dinamički opterećen) pri obavljanju ponavljajućih zadataka ili koji je opterećen dužim zadržavanjem u ergonomski neodgovarajućem položaju: ergonomski neprihvatljiv položaj, trajanje zadržavanja položaja.

S druge strane, čimbenici koje treba uzeti u obzir pri procjenjivanju rizika za sigurnost i zdravlje radnika kod izloženosti statičkom naporu su:

- trajanje opterećenja: vrijeme u kojem je tijelo ili dio tijela statički opterećen održavanjem ergonomski neodgovarajućeg položaja tijekom obavljanja radnog zadatka;
- uporaba fizičke snage kada je tijelo u ergonomski neodgovarajućem položaju – položaj tijela ili dijela tijela koji je opterećen zadržavanjem u ergonomski neodgovarajućem položaju pri obavljanju zadataka.

Sukladno čl. 5. Pravilnika, pri procjenjivanju rizika kod statodinamičkih napora treba uzeti u obzir mogućnost smanjenja štetnog utjecaja pomoću organizacijskih mjera. Osim toga, pri procjenjivanju rizika kod statodinamičkih napora treba uzeti u obzir i pojedinačne rizične čimbenike kao što su:

- fizički nedostatak zbog kojeg radnik ne može obaviti određeni zadatak;
- nošenje neprikladne odjeće, obuće ili drugih neprikladnih osobnih stvari;
- nedostatak prikladnog ili dostatnog znanja ili osposobljenosti.

2.2. Ručno rukovanje teretima

Stupanj opterećenosti i procjena rizika za sigurnost i zdravlje radnika pri ručnom rukovanju teretima izračunava se uzimanjem u obzir čimbenika iz čl. 7. Pravilnika⁶ na način utvrđen u Prilogu I. i Prilogu II. koji se nalaze u prilogu Pravilnika i čine njegov sastavni dio⁷. U slučaju da su pri ručnom rukovanju teretom prekoračene vrijednosti utvrđene u Prilogu I. Pravilnika, nužno je provesti detaljniju procjenu sukladno metodi iz Priloga II. Pravilnika.

Ako, s druge strane, teret koji se prenosi nije teži od pet kilograma, a zadatak se često ponavlja, za procjenu rizika koristi se metoda iz Priloga III. koji se nalazi u prilogu Pravilnika i čini njegov sastavni dio. Razina rizika zbog statičkog napora procjenjuje se s obzirom na trajanje napora i mogućnost smanjenja njegovog štetnog utjecaja pomoću organizacijskih mjera.



ističemo...

Sukladno čl. 9. Pravilnika, pri određivanju radnih zadataka za ručno rukovanje teretima, poslodavac je obavezan uzeti u obzir radnikovu tjelesnu građu, izdržljivost, dob i spol.

Poslodavac je obavezan organizirati mjesta rada i poslove gdje se ručno rukuje teretima tako da vrijednost opterećenja radnika izračunata primjenom metode iz Priloga II. Pravilnika nije veća od 50 bodova. U slučaju da je ova vrijednost prekoračena, nužno je ponovno provjeriti vrijednosti pojedinih čimbenika te smanjiti one koji nose najviše bodova, a moguće je na njih utjecati organizacijskim i drugim mjerama.

Iznimno, radnici mogu obavljati poslove za koje su primjenom metode iz Priloga II. Pravilnika utvrđene vrijednosti veće od 50 bodova, kad je hitno potrebno prenošenje ljudi u prostorima gdje ugradnja mehaničkih pomagala nije moguća zbog specifičnih zahtjeva, i kad nije moguć istovremeni rad dovoljnog broja radnika. Ako je stupanj opterećenosti izračunat primjenom metode iz Priloga II. Pravilnika veći od 25 bodova, a drugim mjerama nije moguće smanjiti rizik, poslodavac je obavezan osigurati radnicima na svakih 55 minuta neprekidnog rada najmanje 5 minuta odmora. Za vrijeme odmora radnik je obavezan napustiti svoje mjesto rada, odmarati se u primjerenom položaju ili obavljati vježbe rasterećivanja opterećenih skupina mišića⁸.

Način provedbe odmora i vježbi iz navedene odredbe čl. 8. st. 6. Pravilnika mora biti primjeren stručnim doktrinama sukladno preporukama specijaliste medicine rada/medicine rada i sporta. Poslovi pri kojima je stupanj opterećenosti izračunat primjenom metode iz Priloga II. Pravilnika veći od 40 bodova, a provode se svakodnevno ili većinu radnih dana, smatraju se poslovima s posebnim uvjetima rada.

2.3. Organizacija mjesta rada

Sukladno čl. 10. Pravilnika, poslodavac je obavezan organizirati mjesta rada i poslove gdje postoje ponavljajući zadaci tako da vrijednost opterećenja radnika izračunata primjenom metode iz Priloga

6 Vidjeti pod 2.1.1.

7 Čl. 8. st. 1. Pravilnika.

8 Čl. 8. st. 6. Pravilnika.

5 Čl. 7. st. 1. Pravilnika.

III. Pravilnika nije veća 65 bodova. U slučaju da je navedena vrijednost prekoračena, nužno je ponovno provjeriti vrijednosti pojedinih čimbenika te smanjiti one koji nose najviše bodova, a moguće je na njih utjecati organizacijskim i drugim mjerama. Ako je stupanj opterećenosti izračunat na način iz Priloga III. Pravilnika veći od 44 boda, a nije moguće drugim mjerama smanjiti rizik, poslodavac je obavezan osigurati radnicima na svakih 55 minuta neprekidnog rada najmanje pet minuta odmora.



ističemo...

Za vrijeme odmora radnik je obavezan napustiti svoje mjesto rada, odmarati se u primjerenom položaju ili obavljati vježbe rasterećivanja opterećenih skupina mišića⁹.

Način provedbe odmora i vježbi iz navedene odredbe čl. 10. st. 4. Pravilnika mora biti primjeren stručnim doktrinama sukladno preporukama specijaliste medicine rada/medicine rada i sporta. U slučaju da je stupanj opterećenosti izračunat na način iz Priloga III. Pravilnika veći od 60 bodova, a provode se svakodnevno ili većinu radnih dana, smatraju se poslovima s posebnim uvjetima rada.

2.4. Prevencija štetnog utjecaja



ističemo...

Za prevenciju štetnog utjecaja statičkog napora potrebno je osigurati radnicima na svakih 55 minuta neprekidnog rada najmanje pet minuta odmora¹⁰.

Za vrijeme odmora radnik je obavezan napustiti svoje mjesto rada, odmarati se u primjerenom položaju ili obavljati vježbe rasterećivanja opterećenih skupina mišića. Način provedbe odmora i vježbi iz navedene odredbe čl. 11. st. 2. Pravilnika mora biti primjeren stručnim doktrinama sukladno preporukama specijaliste medicine rada/medicine rada i sporta.

2.5. Obavješćavanje radnika

Sukladno čl. 12. Pravilnika, poslodavac je obavezan radnike koji ručno rukuju teretima, obavljaju ponavljajuće zadatke ili su izloženi statičkim naporima:

- upoznati sa svim čimbenicima koji utječu na razinu rizika za sigurnost i zdravlje;
- upoznati s utvrđenom razinom rizika za zdravlje i poduzetim mjerama za smanjenje rizika;
- osposobiti radnika za rad na siguran način pri poslovima rukovanja teretima, prilikom obavljanja ponavljajućih zadataka ili izloženosti statičkim naporima;
- upoznati s težinom tereta;
- upoznati s težištem najteže strane kad je paket utovaren na neuobičajen način.

Poslodavac je obavezan putem nadležnog specijaliste medicine rada/medicine rada i sporta osigurati:

- obavješćivanje radnika o rizicima za zdravlje pri statodinamičkim naporima, važnosti pravilnog rukovanja teretima, provođenja vježbi i korištenja odmora;
- izradu programa vježbi za rasterećivanje opterećenih skupina mišića.

⁹ Čl. 10. st. 4. Pravilnika.

¹⁰ Čl. 11. st. 1. Pravilnika.

3. Psihofizički napori

Poslodavac je obavezan u sklopu procjene rizika, procijeniti i psihosocijalne rizike¹¹. Prilikom procjene psihosocijalnih rizika potrebno je uzeti u obzir rizike iz Priloga V. Pravilnika koji se nalazi u prilogu Pravilnika i čini njegov sastavni dio, prilagođene iz Okvirnog sporazuma koji se odnosi na stres prouzročen na mjestu rada. Kada se procjenom rizika utvrdi da je pojedini psihosocijalni rizik procijenjen velikim psihosocijalnim rizikom, u izradi i provođenju mjera prevencije sudjeluju specijalisti medicine rada/medicine rada i sporta, i po potrebi psiholozi kada to odredi specijalist medicine rada/medicine rada i sporta.

Specijalisti medicine rada/medicine rada i sporta i psiholozi sudjeluju u edukaciji radnika o prevenciji psihosocijalnih rizika u skladu s propisima kojima je uređen način provođenja specifične zdravstvene zaštite radnika. Osim toga, specijalist medicine rada/medicine rada i sporta je obavezan poduzeti odgovarajuće preventivne mjere kada primijeti da radnik pokazuje znakove i simptome bolesti koje mogu biti uzrokovane psihosocijalnim rizicima na mjestu rada.



ističemo...

Radnik je obavezan postupati sukladno uputama poslodavca za sprječavanje, uklanjanje ili smanjivanje razine psihosocijalnih rizika i posljedičnog stresa na radu ili u vezi s radom.

Osim toga, radnici i njihovi predstavnici obvezni su surađivati s poslodavcem radi sprječavanja, uklanjanja ili smanjivanja razine psihosocijalnih rizika i stresa na radu ili u vezi s radom.

4. Napori u radu s računalom

Odmah treba navesti izuzetke od primjene odredbi Pravilnika o naporu pri radu s računalom.

4.1. Izuzeci od primjene Pravilnika

Tako se, sukladno čl. 15. Pravilnika, odredbe čl. 16.-19. Pravilnika o naporu pri radu s računalom ne primjenjuju na:

- vozačke kabine i kabine iz kojih se upravlja vozilima, ili strojevima;
- računalne sustave u prijevoznim sredstvima;
- računalne sustave koji su namijenjeni javnoj uporabi;
- prijenosna računala koja nisu predviđena za stalni rad na mjestu rada;
- računске strojeve, blagajne i opremu s malim zaslonom, koji prikazuju podatke ili rezultate mjerenja i koji su pomoćno sredstvo za određene radne operacije;
- pisače strojeve tradicionalnog dizajna s malim zaslonom.

4.2. Procjena rizika

Poslodavac je obavezan procjenjivati razinu rizika za sve poslove koji se obavljaju s računalom i drugom opremom, uzimajući u obzir rizik od narušavanja zdravlja radnika zbog vidnog, statodinamičkog i psihofiziološkog napora u skladu s Pravilnikom o izradi procjene rizika¹².

¹¹ Čl. 13. st. 1. Pravilnika.

¹² Nar. nov., br. 112/14 i 129/19.

**ističemo...**

Poslodavac nema obvezu dokumentiranja procjene rizika za poslove iz navedene odredbe čl. 16. st. 1. Pravilnika koje radnik povremeno obavlja na izdvojenom mjestu rada, za koje je sukladno odredbama Pravilnika o izradi procjene rizika prethodno procijenjen i dokumentiran mali rizik i koje radnik redovito obavlja u prostoru poslodavca.

Poslodavac je obavezan osigurati da su ispunjeni minimalni zahtjev iz Priloga IV. koji se nalazi u prilogu Pravilnika i čini njegov sastavni dio.

4.3. Periodička izmjena aktivnosti

Kako bi se smanjilo opterećenje pri radu sa zaslonom, poslodavac je obavezan planirati aktivnosti radnika na takav način da se rad sa zaslonom periodički izmjenjuje s drugim aktivnostima¹³.

**ističemo...**

U slučaju da ne postoji mogućnost promjene aktivnosti radnika, odnosno radnik nema spontanih prekida tijekom rada, poslodavac mu je, ovisno o težini radnih zadataka i posljedičnog vidnog i statodinamičnog napora, tijekom svakog sata rada mora osigurati odmore u trajanju od najmanje pet minuta i organizirati vježbe rasterećenja.

Način provedbe odmora i vježbi iz navedene odredbe čl. 17. st. 2. Pravilnika mora biti primjeren stručnim doktrinama sukladno preporukama specijalista medicine rada/medicine rada i sporta.

4.4. Sigurnost i zaštita zdravlja pri radu s računalom

Sukladno čl. 18. Pravilnika, poslodavac je obavezan kroz osposobljavanje radnika za rad na siguran način upoznati radnike sa svim okolnostima i zahtjevima u pogledu sigurnosti i zaštite zdravlja pri radu s računalom. Poslodavac je obavezan radnicima ili njihovim predstavnicima osigurati sve potrebne informacije o sigurnosti i zdravlju pri radu s računalom, uključujući i važnost promjene aktivnosti odnosno korištenja odmora tijekom radnog vremena. Osim toga, poslodavac je obavezan putem nadležnog specijaliste medicine rada/medicine rada i sporta osigurati:

- obavješćivanje radnika o rizicima za zdravlje pri radu s računalom, važnosti provođenja vježbi i korištenja odmora;
- izradu programa vježbi za rasterećivanje opterećenih skupina mišića.

4.5. Osiguravanje pregleda radnika

Pravilnikom je određeno kako je poslodavac je obavezan osigurati pregled vida radnika kod specijaliste medicine rada/ medicine rada i sporta¹⁴:

- prije početka zapošljavanja na poslovima koji se obavljaju s računalom;
- svakih pet godina do 45. godine života i svake tri godine nakon 45. godine života radnika;
- na zahtjev radnika, zbog tegoba koje bi mogle biti posljedica rada s računalom, odnosno sa zaslonom.

¹³ Čl. 17. st. 1. Pravilnika.

¹⁴ Čl. 19. st. 1. Pravilnika.

Radnici imaju pravo na pregled vida kod specijaliste oftalmologije/ oftalmologije i optometrije ako se pri pregledu iz stavka 1. ovoga članka utvrdi da je specijalistički pregled potreban.

**ističemo...**

Potrebna financijska sredstva za provedbu mjera iz navedene odredbe čl. 19. Pravilnika, odnosno za zdravstvene preglede, ne smiju ići na teret radnika.

5. Napori vida i govora**ističemo...**

Sukladno čl. 20. Pravilnika, poslodavac je obavezan u procjeni rizika utvrditi poslove na kojima je radnik izložen naporu vida i/ili govora.

U slučaju da pri ovoj procjeni rizika utvrdi postojanje napora vida i/ili govora, poslodavac je obavezan ocijeniti veličinu rizika za sigurnost i zdravlje radnika, a uzimajući u obzir:

- za napor vida:
 - a) predmet ili aparat u ili kroz koji radnik mora gledati radi obavljanja posla (npr. mikroskop, sitni elementi pri montaži),
 - b) zahtjeve posla (npr. brzina rada, norma),
 - c) dužinu trajanja posla (u danu, mjesecu),
 - d) osvjetljenost prostora u kojem se obavlja posao (prirodna/ umjetna, raspored rasvjetnih tijela, bliještanje, odsjaji);
- za napor govora:
 - a) značajke prostora u kojem radnik obavlja posao govoreći (zaprtaš, mala vlažnost),
 - b) dužinu trajanja posla (u danu, mjesecu),
 - c) jačinu tona kojim se govori odnosno jačina buke u prostoru u kojem radnik obavlja posao govoreći.

Poslodavac je obavezan procijenjeni rizik iz navedene odredbe čl. 20. st. 2. Pravilnika odgovarajućim mjerama smanjiti na prihvatljivu razinu.

6. Napori pri uporabi osobne zaštitne opreme

Korištenje osobne zaštitne opreme može predstavljati dodatni napor za radnika dok radi.

**ističemo...**

Radi toga je Pravilnikom određeno kako radnik ne smije nositi osobnu zaštitnu opremu duže od onog vremena koje mu je potrebno da sigurno obavni radni zadatak¹⁵.

Potrebno je voditi računa kako osobna zaštitna oprema za zaštitu tijela i glave zadržava toplinu tijela pa se posebno treba voditi računa o izboru i dužini nošenja osobne zaštitne opreme zbog pregrijavanja tijela. Osim toga, zbog dodatnog opterećenja dišnog i srčano-žilnog sustava, kod uporabe respiratora nužno je uzeti u obzir zdravstveno stanje radnika.

¹⁵ Čl. 21. st. 2. Pravilnika.



UDK 347.7

Sklapanje ugovora između dobavljača i kupca u praksi

Božo Prelević, dipl. iur.

Propisi.hr

Od 1. rujna 2021. na snazi su izmjene Zakona o zabrani nepoštenih trgovačkih praksi u lancu opskrbe hranom. Jedna od brojnih novina u zakonu odnosi se i na sadržaj ugovora između dobavljača i kupca, pravila o izdavanju računa i otkupnog bloka te na odredbe o novčanim kaznama za prekršaje. Autor u članku daje prikaz ovog dijela novih zakonskih odredbi, s posebnim osvrtom novih zakonskih odredbi koje se odnose na obvezni sadržaj ugovora između dobavljača i kupca, sa primjerom ugovora koji se sklapa između dobavljača i kupca.

1. Uvod

Odredbama Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o zabrani nepoštenih trgovačkih praksi u lancu opskrbe hranom¹ (u nastavku teksta: ZID Zakona), koji je stupio na snagu 1. rujna 2021., sadrži brojne novine, o čemu smo već pisali u našem časopisu². Zakonskom novelom u prvom redu je izvršeno usklađivanje sa odredbama Direktive 2019/633 o nepoštenim trgovačkim praksama u odnosima među poduzećima u lancu opskrbe poljoprivrednim i prehrambenim proizvodima³ (u nastavku teksta: Direktiva). U ovom stručnom članku detaljnije ćemo analizirati novine u sadržaju ugovora koji sklapaju dobavljači i kupci u lancu opskrbe hranom koje su sadržane u izmijenjenoj odredbi čl. 5. Zakona o zabrani nepoštenih trgovačkih praksi u lancu opskrbe hranom⁴ (u nastavku teksta: Zakon).

Nove zakonske odredbe o obveznom sadržaju i obliku ugovora između dobavljača i kupca zamjenjuju stare zakonske odredbe o obveznom sadržaju i obliku ugovora između dobavljača i otkupljivača / ili prerađivača te dobavljača i trgovca. Osim toga, vezano uz sadržaj ugovora između dobavljača i kupca, u nastavku ćemo se upoznat i sa novim zakonskim odredbama o izuzećima od ugovaranja između dobavljača i kupca te novim zakonskim odredbama o pravilima izdavanja računa i otkupnog bloka, koja su važna sa sastavljanje ovog ugovora. U nastavku najprije analiziramo nove zakonske odredbe o obliku i obveznom sadržaju ugovora dobavljača i kupca.

2. Oblik i obvezni sadržaj ugovora dobavljača i kupca

Novom odredbom čl. 5. Zakona propisan je oblik i obvezni sadržaj ugovora kojeg sklapaju dobavljač i kupac. Prije analize nove zakonske odredbe, potrebno je upoznati se i sa novim zakonskim pojmovima.



ističemo...

Tako se pod pojmom dobavljača podrazumijeva se poljoprivredni proizvođač, ili svaka fizička ili pravna osoba, neovisno o njihovu mjestu poslovnog nastana, koji prodaje poljoprivredne i prehrambene proizvode.

Pojam „dobavljač“ može obuhvaćati skupinu takvih poljoprivrednih proizvođača, ili skupinu takvih fizičkih i pravnih osoba kao što su organizacije proizvođača, organizacije dobavljača i udruženja takvih organizacija⁵.

S druge strane, kupac je svaka fizička ili pravna osoba, neovisno o poslovnom nastanu te osobe, ili svako javno tijelo u Europskoj uniji, odnosno svako javnopravno tijelo definirano sukladno propisima kojima se uređuju upravni sporovi, koja kupuje poljoprivredne i prehrambene proizvode⁶. Pojam „kupac“ može obuhvaćati i skupinu takvih fizičkih i pravnih osoba.

2.1. Oblik i obvezni sadržaj ugovora dobavljača i kupca

Sukladno novoj zakonskoj odredbi, ugovor između dobavljača i kupca mora biti sklopljen u pisanom obliku prije isporuke poljo-

1 Nar. nov., br. 52/21 od 14. svibnja 2021.

2 Marečić, Darko, stručni članak „Izmjene i dopune Zakona o zabrani nepoštenih trgovačkih praksi u lancu opskrbe hranom“, RiPup, br. 7/21, str. 128.

3 SL L 111, 25.4.2019.

4 Nar. nov., br. 117/17 i 52/21.

5 Čl. 2. st. 1. t. 6. Zakona.

6 Čl. 2. st. 1. t. 7. Zakona.

privrednog ili prehrambenog proizvoda i sadržavati sve odredbe bitne za poslovni odnos ugovornih strana, a osobito odredbe o⁷:

- cijeni poljoprivrednog ili prehrambenog proizvoda i/ili načinu određivanja odnosno izračuna cijene;
- kvaliteti i vrsti poljoprivrednog ili prehrambenog proizvoda koji se isporučuje kupcu;
- uvjetima i rokovima plaćanja isporučenog poljoprivrednog ili prehrambenog proizvoda;
- uvjetima i rokovima isporuke poljoprivrednih ili prehrambenih proizvoda koji su predmet ugovora;
- mjestu isporuke poljoprivrednog ili prehrambenog proizvoda odredivog i/ili određenog adresom mjesta isporuke i;
- trajanju ugovora.

Radi pojašnjenja zakonskog pojma „mjesto isporuke poljoprivrednog proizvoda”, podsjećamo kako se pod ovim pojmom, sukladno odredbi čl. 2. st. 1. t. 11. Zakona podrazumijeva mjesto na kojem dobavljač isporučuje poljoprivredni ili prehrambeni proizvod kupcu i na kojem u trenutku isporuke svi rizici i odgovornosti za poljoprivredni ili prehrambeni proizvod prelaze na kupca.

2.2. Određivanje cijene



ističemo...

Cijena poljoprivrednog ili prehrambenog proizvoda iz čl. 5. st. 1. t. 1. Zakona⁸ ovoga članka može biti određena u fiksnom iznosu, a može se odrediti i/ili izračunati zbrajanjem različitih faktora koji moraju biti utvrđeni u ugovoru, a koji primjerice mogu uključivati tržišne pokazatelje koji se odnose na promjene tržišnih uvjeta, isporučene količine te kvalitetu ili sastav isporučenih poljoprivrednih proizvoda.

U slučaju da se ugovorom predviđa redovita isporuka proizvoda, uvjeti i rokovi plaćanja isporučenog pokvarljivog poljoprivrednog i prehrambenog proizvoda iz čl. 5. st. 1. t. 3. Zakona ne smiju biti dulji od 30 dana računajući od isteka ugovorenog razdoblja isporuke tijekom kojeg su isporuke izvršene, ili ne smiju biti dulji od 30 dana računajući od dana isporuke odnosno dana primke ili dana otkupnog bloka na kojem je utvrđen iznos koji treba platiti za otkupljene poljoprivredne i prehrambene proizvode, ovisno o tome koji od navedenih dana nastupa kasnije⁹. Ako se ugovorom predviđa redovita isporuka proizvoda, uvjeti i rokovi plaćanja isporučenih ostalih poljoprivrednih i prehrambenih proizvoda iz čl. 5. st. 1. t. 3. Zakona, a koji se ne smatraju pokvarljivima u smislu zakonskih odredbi, ne smiju biti dulji od 60 dana računajući od isteka ugovorenog razdoblja isporuke tijekom kojeg su isporuke izvršene, ili ne smiju biti dulji od 60 dana računajući od dana isporuke odnosno dana primke ili dana otkupnog bloka na kojem je utvrđen iznos koji treba platiti za otkupljene poljoprivredne i prehrambene proizvode, ovisno o tome koji od navedenih dana nastupa kasnije.



ističemo...

Ugovoreno razdoblje isporuke iz navedenih odredbi čl. 5. st. 3. i 4. Zakona može biti ugovoreno i obuhvatiti obračunsko razdoblje od najdulje 30 dana.

U slučaju da se ugovorom ne predviđa redovita isporuka proizvoda, uvjeti i rokovi plaćanja isporučenog pokvarljivog poljoprivrednog i prehrambenog proizvoda iz navedene odredbe čl. 5. st. 1. t. 3. Zakona ne smiju biti dulji od 30 dana računajući od dana isporuke, ili ne smiju biti dulji od 30 dana računajući od dana izdavanja računa ili zaprimanja računa ili otkupnog bloka na kojem je utvrđen iznos koji treba platiti, ovisno o tome koji od navedenih dana nastupa kasnije.

Ako se ugovorom ne predviđa redovita isporuka proizvoda, uvjeti i rokovi plaćanja za ostale poljoprivredne i prehrambene proizvode iz navedene odredbe čl. 5. st. 1. t. 3. Zakona, a koji se ne smatraju pokvarljivim u smislu zakonskih odredbi, ne mogu biti dulji od 60 dana računajući od dana isporuke, ili ne smiju biti dulji od 60 dana računajući od dana izdavanja računa ili zaprimanja računa ili otkupnog bloka na kojem je utvrđen iznos koji treba platiti, ovisno o tome koji od navedenih dana nastupa kasnije. U slučaju da kupac utvrđuje iznos koji treba platiti, razdoblja plaćanja iz navedenih odredbi čl. 5. st. 3. i 4. Zakona počinju teći od isteka ugovorenog obračunskog razdoblja u kojem su isporuke izvršene, a razdoblja plaćanja iz navedenih odredbi čl. 5. st. 6. i 7. Zakona počinju teći od dana isporuke poljoprivrednih i prehrambenih proizvoda.

Primjer – ugovor između dobavljača i kupca

ORGANIZACIJA PRIMARNE POLJOPRIVREDNE PROIZVODNJE d.o.o., iz Slavenskog broda, Nova cesta 54a, koje zastupa član uprave – direktor Nikola Nikić, kao prodavatelj (u nastavku teksta: Dobavljač)

i

ABEBE d.o.o. za preradu poljoprivrednih proizvoda i trgovinu, Osijek, Dravska 12d, koje zastupa član uprave – direktor Zvonimir Zvonković kao kupac (u nastavku teksta: Kupac) sklapaju dana 22. rujna 2021. sljedeći

UGOVOR O KUPOPRODAJI

Članak 1.

Temeljem ovog Ugovora o kupoprodaji (u nastavku teksta: Ugovor) Dobavljač kao prodavatelj prodaje Kupcu 2.000 (slovima: dvijetisuće) kilograma Jupiter otporne sorte stolnog grožđa bez koštica I. klase (u nastavku teksta: poljoprivredni prehrambeni proizvod).

Dobavljač se obvezuje Kupcu predati poljoprivredni prehrambeni proizvod iz stavka 1. nakon isplate cijene iz članka 2. ovog Ugovora.

Članak 2.

Ugovorne strane suglasno utvrđuju da se Kupac, na ime kupoprodajne cijene za grožđe u količini iz članka 1. ovog Ugovora, obvezuje platiti Dobavljaču iznos od 12.000,00 (slovima: dvanaesttisuća) kuna.

Kupac će Dobavljaču isplatiti kupoprodajnu cijenu iz stavka 1. na sljedeći način:

- iznos od 6.000,00 (slovima: šesttisuća) kuna odmah prilikom sklapanja ovog Ugovora;
- iznos od 6.000,00 (slovima: šesttisuća) kuna najkasnije do 22. listopada 2021.

Članak 3.

Kupoprodajnu cijenu iz članka 2. ovog Ugovora stavka 1. Kupac će uplatiti Dobavljaču na žiro račun 11234434-1104355432, IBAN:18567898765765, SWIFT:PKBHR2X, koji se vodi kod Prve komercijalne banke d.d. Zagreb.

7 Čl. 5. st. 1. Zakona.

8 Vidjeti pod 2.1.

9 Čl. 5. st. 3. Zakona.

**Članak 4.**

Dobavljač se obvezuje Kupcu predati poljoprivredni prehrambeni proizvod iz članka 1. ovog Ugovora u pakiranju od 50 (slovima: pedeset) kilograma, u stanju urednom za uporabu u prehrambene svrhe za potrošače.

Članak 5.

Točan datum preuzimanja poljoprivrednog prehrambenog proizvoda iz članka 1. ovog Ugovora određuje Kupac.

Ugovorne strane suglasno utvrđuju da će Kupac o datumu preuzimanja prehrambenog proizvoda iz članka 1. ovog Ugovora obavijestiti Dobavljača pisanim putem, najkasnije jedan dan prije preuzimanja.

Kupac će preuzeti poljoprivredni prehrambeni proizvod od Dobavljača u njegovu skladištu koje se nalazi u Zagrebu, Jankomir 31a.

Članak 6.

Kupac je dužan pregledati poljoprivredni prehrambeni proizvod iz članka 1. ovog Ugovora prilikom preuzimanja na skladištu Dobavljača.

Članak 7.

U slučaju nedostatka na dijelu, ili cijeloj količini poljoprivrednog prehrambenog proizvoda iz članka 1. ovog Ugovora, koje ga čini nepodobnim za potrošnju kao hrane za potrošače, Kupac može jednostrano raskinuti ovaj Ugovor, ima pravo na naknadu svih dokumentiranih troškova koje je do tada snosio radi izvršenja ovog Ugovora te pravo na naplatu ugovorne kazne od Dobavljača u iznosu od 300,00 (slovima: tristo) kuna.

Kupac preuzima i prevozi grožđe od skladišta Dobavljača vlastitim prijevoznim sredstvom.

Članak 8.

Grožđe koje se nalazi na skladištu Dobavljača ostaje njegovo vlasništvo sve do potpune isplate cijene iz članka 2. ovog Ugovora od strane Kupca.

Članak 9.

Ovaj ugovor sklapa se na određeno vrijeme do 30. studenog 2021.

U slučaju neisplate cijene Dobavljaču od strane Kupca sukladno članku 2. ovog Ugovora, ovaj Ugovor smatra se raskinutim, a svaka ugovorna strana zadržava sve što je do trenutka raskida primila temeljem ovog Ugovora.

Svaka ugovorna strana može otkazati ovaj Ugovor dostavom pisanog otkaza drugoj ugovornoj strani poštom s povratnicom, najkasnije do 20. listopada 2021.

Članak 10.

Sve eventualne sporove u svezi s ovim Ugovorom ugovorne strane rješavat će u duhu međusobnog razumijevanja dogovorom, a za slučaj spora ugovaraju nadležnost stvarno nadležnog suda u Osijeku.

Članak 11.

Ovaj Ugovor zaključen je u 4 (slovima: četiri) primjerka, od kojih svaka ugovorna strana zadržava pod 2 (slovima: dva) primjerka.

Za Dobavljača:

Član uprave – Direktor
Nikola Nikić

Za Kupca:

Član uprave - Direktor
Zvonimir Zvonković

3. Izuzeća od ugovaranja između dobavljača i kupca

U nastavku navodimo iznimke od navedene odredbe čl. 5. st. 1. Zakona o obveznom sadržaju i obliku ugovora između dobavljača i kupca.

3.1. Javno objavljene i obvezujuće uvjete kupca**ističemo...**

Sukladno novoj odredbi čl. 6. st. 1. Zakona, iznimno od navedene odredbe čl. 5. st. 1. Zakona¹⁰, pisani ugovor nije potreban ako dobavljač prihvati ponudu koja sadržava javno objavljene i obvezujuće uvjete kupca koji kupuje na otkupni blok primarni poljoprivredni proizvod radi njegove daljnje prodaje ili prerade, a ponuda sadržava odredbe iz čl. 5. st. 1. t. 1.-5. Zakona odnosno ako dobavljač i kupac imaju sklopljen ugovor o zajedničkoj proizvodnji koji sadržava i odredbe iz čl. 5. st. 1. t. 1.-6. Zakona.

Pri tome je kupac dužan javno objavljene obvezujuće uvjete iz navedene odredbe čl. 6. st. 1. Zakona čuvati i arhivirati u slučaju svake izmjene radi osiguranja dostatnog revizorskog traga i uvida u uvjete po kojima je otkupljivao ili davao ponudu¹¹.

3.2. Isporuka zadrugi i/ili proizvođačkoj organizaciji

Nadalje, novom odredbom čl. 6. st. 2. Zakona predviđeno je kako iznimno od odredbe čl. 5. st. 1. Zakona, kada dobavljač isporučuje poljoprivredni ili prehrambeni proizvod kupcu koji je zadruga i/ili proizvođačka organizacija čiji je član dobavljač, pisani ugovor nije potreban ako statut zadruge odnosno osnivački akt proizvođačke organizacije sadržava odredbe koje su po sadržaju u skladu s novom odredbom čl. 5. st. 1. Zakona.

4. Pravila izdavanja računa i otkupnog bloka**ističemo...**

Novom odredbom čl. 7. st. 1. Zakona je određeno kako za isporuku poljoprivrednog ili prehrambenog proizvoda u skladu s ugovorom sklopljenim između dobavljača i kupca odnosno za uslugu povezanu s isporukom poljoprivrednog ili prehrambenog proizvoda, mora biti izdan račun koji je u skladu s poreznim propisima, ili otkupni blok.

Račun koji dobavljač izdaje kupcu, osim bitnih elemenata uređenih poreznim propisima, mora sadržavati jasno navedeni iznos ugovorenih popusta ili rabata i točnu specifikaciju na što se iznosi odnose, u skladu s ugovorom između dobavljača i kupca. Treba istaknuti kako za sadržaj računa odgovara dobavljač¹².

¹⁰ Vidjeti pod 2.1.

¹¹ Čl. 6. st. 3. Zakona.

¹² Čl. 7. st. 3. Zakona.

S druge strane, otkupni blok koji kupac uslužno izdaje umjesto dobavljača mora najmanje sadržavati elemente vezane uz obračun vrijednosti, i to:

- količinu preuzete robe;
- kakvoću;
- utvrđenu cijenu i;
- jasno navedeni iznos ugovorenih popusta ili rabata i točnu specifikaciju na što se iznosi odnose sukladno javno objavljenim i obvezujućim uvjetima kupca prema dobavljaču. Za sadržaj otkupnog bloka odgovara kupac¹³.

Sukladno čl. 7. st. 6. Zakona, naknade za usluge kupca prema dobavljaču čije ostvarenje ovisi o stvarnom i mjerljivom učinku kupca, a ne smatraju se nametanjem nepoštena trgovačke prakse, ne smiju biti izražene na računu iz navedene odredbe čl. 7. st. 2. Zakona, već za te usluge kupac mora izdati račun dobavljaču na kojem je dužan jasno specificirati svaku pojedinu uslugu za koju se plaća naknada. Podsjećamo kako su nepoštena trgovačke prakse ugovorne odredbe i/ili poslovne prakse koje u vezi s prodajom poljoprivrednih i prehrambenih proizvoda dobavljaču jednostrano nametne kupac, koristeći svoju značajnu pregovaračku snagu u odnosu na dobavljača, a suprotno načelima savjesnosti i poštenja, načelu ravnopravnosti ugovornih strana, načelu jednake vrijednosti činidaba i dobroj poslovnoj praksi u proizvodnji i/ili trgovini poljoprivrednim ili prehrambenim proizvodima, odnosno koje nisu u skladu s odredbama čl. 4.-12. Zakona¹⁴.



ističemo...

S druge strane, pod naknadom se u smislu odredbe čl. 2. st. 1. t. 8. Zakona podrazumijeva bilo koje plaćanje u novcu, ili robi, ili uslugama.

Treba istaknuti kako je Zakonom izrijekom određeno da navedene odredbe čl. 7. Zakona ne utječu na porezne propise o obliku i sadržaju računa.

5. Novčane kazne za prekršaj

Odredbama ZID Zakona izmijenjene su i zakonske odredbe koje se odnose na novčane kazne za prekršaje. Tako će se sukladno čl. 24. st. 2. Zakona novčanom kaznom u iznosu do najviše 3.500.000,00 kuna za pravnu osobu odnosno do najviše 1.500.000,00 kuna za fizičku osobu kazniti za tešku povredu Zakona pravna ili fizička osoba koja se u smislu zakonskih odredbi smatra kupcem, a koja prema svojim dobavljačima iskoristi značajnu pregovaračku snagu nametanjem nepoštenih trgovačkih praksi u smislu Zakona, ako, između ostalog, ne sklopi ugovor u pisanom obliku i s propisanim obveznim sadržajem ili ako nametne dobavljaču obveze koje nisu predviđene u pisanom ugovoru između kupca i njihovih dobavljača, i/ili ako ugovor između kupca i njihovih dobavljača nije sastavljen u skladu s odredbama Zakona (čl. 4. st. 2. t. 1. i čl. 5. Zakona¹⁵). Osim toga, novčanom kaznom u iznosu do najviše 20.000,00 kuna kaznit će se dobavljač fizička ili pravna osoba kao obveznik izdavanja računa ako ne izda račun kupcu na kojem su jasno navedeni iznos ugovorenih popusta ili rabata i točna specifikacija na što se iznosi odnose (čl. 7. st. 2. Zakona¹⁶)¹⁷.

¹³ Čl. 7. st. 5. Zakona.

¹⁴ Čl. 2. st. 1. t. 2. Zakona.

¹⁵ Vidjeti pod 2.

¹⁶ Vidjeti pod 4.

¹⁷ Čl. 24. st. 4. Zakona.

6. Zaključak

Kako se navodi i u obrazloženju uz Konačni prijedlog ZID Zakona, izmjenama zakonskih odredbi, između ostalog, izvršeno je usklađivanje zakonskih definicija i pojmova s odredbama Direktive. Osim toga, novim zakonskim odredbama se, između ostalog, preciznije uređuju obveze vezane uz pisani ugovor između kupca i dobavljača, pravila i odgovornosti oko izdavanja računa i otkupnog bloka, a u popis nepoštenih trgovačkih praksi uključuju se sve nepoštena prakse iz Direktive, pa se obuhvat proširuje s dosadašnjih 33 na 43 pojave koje se smatraju nepoštenom praksom. Novim zakonskim odredbama izmijenjen je i obuhvat proizvoda tako se uz one ranije obuhvaćene, koji su uglavnom hrana odnosno prehrambeni proizvodi, obuhvaćaju i primarni neprerađeni poljoprivredni proizvodi.

U Zakonu su izmijenjene i odredbe o prekršajima i novčanim kaznama za počinitelje protuzakonitih postupanja. Pri tome je glavni cilj novčanih kazni njihov odvraćajući karakter i utjecaj. Uz nove prekršajne odredbe, sustavnom primjenom postupaka kontrole i kaznenih mjera Agencija za zaštitu tržišnog natjecanja će sa svoje strane nastojati utvrđivati i kažnjavati počinitelje povreda zakona.

Literatura:

- 1) Direktiva 2019/633 o nepoštenim trgovačkim praksama u odnosima među poduzećima u lancu opskrbe poljoprivrednim i prehrambenim proizvodima (SL L 111, 25.4.2019.) - <https://eur-lex.europa.eu/>
- 2) Zakon o zabrani nepoštenih trgovačkih praksi u lancu opskrbe hranom (Nar. nov., br. 117/17 i 52/21), pročišćeni tekst – www.propisi.hr;
- 3) Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o zabrani nepoštenih trgovačkih praksi u lancu opskrbe hranom (Nar. nov., br. 52/21) – www.propisi.hr;
- 4) Marečić, D., stručni članak „Izmjene i dopune Zakona o zabrani nepoštenih trgovačkih praksi u lancu opskrbe hranom“, RiPup, br. 7/21, str. 128.



Neoporezivi iznosi naknada, potpora i nagrada, dnevnicica i otpremnina

R. br.	VRSTA ISPLATE	NEOPOREZIVI IZNOS
1.	Nagrade učenicima za vrijeme praktičnog rada i naukovanja (članak 9. stavak 1. točka 4. Zakona)	1.750,00 mjesečno
2.	Primici po posebnim propisima učenika i studenata na redovnom školovanju za rad preko učeničkih i studentskih udruga (članak 9. stavak 1. točka 6. Zakona)	15.000,00 godišnje
3.	Potpore djetetu za školovanje do 15. godine života odnosno do završetka osnovnoškolskog obrazovanja (članak 9. stavak 1. točka 13. Zakona)	1.750,00 mjesečno
4.	Stipendije učenicima i studentima za redovno školovanje u tuzemstvu i inozemstvu na srednjim, višim i visokim školama te fakultetima (članak 9. stavak 1. točka 14. Zakona)	1.750,00 mjesečno
5.	Stipendije studenata na sveučilištima u tuzemstvu i inozemstvu koje se dodjeljuju studentima za izvrsna postignuća u znanju i u ocjenama na sveučilištima, a koji su za dodjelu stipendija izabrani na javnim natječajima kojima mogu pristupiti svi studenti pod jednakim uvjetima (članak 9. stavak 1. točka 14. Zakona)	4.000,00 mjesečno
6.	Športske stipendije koje se prema posebnim propisima isplaćuju športašima za njihovo športsko usavršavanje (članak 9. stavak 1. točka 16. Zakona)	1.750,00 mjesečno
7.	Nagrade za športska ostvarenja (članak 9. stavak 1. točka 17. Zakona)	20.000,00 godišnje
8.	Naknade koje se isplaćuju športašima amaterima prema posebnim propisima (članak 9. stavak 1. točka 17. Zakona)	1.750,00 mjesečno
9.	Potpore zbog invalidnosti radnika	do 2.500,00 kuna godišnje
10.	Potpore za slučaj smrti radnika	do 7.500,00 kuna
11.	Jednokratne potpore u slučaju smrti člana uže obitelji radnika (bračnog druga, roditelja, roditelja bračnog druga, djece, drugih predaka i potomaka u izravnoj liniji, posvojene i udomljene djece i djece na skrbi te punoljetne osobe kojoj je porezni obveznik imenovan skrbnikom prema posebnom zakonu)	do 3.000,00 kuna
12.	Potpore zbog neprekidnog bolovanja radnika dužeg od 90 dana. Razdoblje bolovanja duže od 90 dana ne mora se odnositi na jednu kalendarsku godinu	do 2.500,00 kuna godišnje
13.	Prigodne nagrade (božićnica, naknada za godišnji odmor i sl.)	do 3.000,00 kuna godišnje
14.	Nagrade radnicima za navršених 10 godina radnog staža	do 1.500,00 kuna
15.	Nagrade radnicima za navršених 15 godina radnog staža	do 2.000,00 kuna
16.	Nagrade radnicima za navršених 20 godina radnog staža	do 2.500,00 kuna
17.	Nagrade radnicima za navršених 25 godina radnog staža	do 3.000,00 kuna
18.	Nagrade radnicima za navršених 30 godina radnog staža	do 3.500,00 kuna
19.	Nagrade radnicima za navršених 35 godina radnog staža	do 4.000,00 kuna
20.	Nagrade radnicima za navršених 40 godina radnog staža i svakih narednih 5 godina radnog staža	do 5.000,00 kuna
21.	Naknade za odvojeni život od obitelji	do 1.750,00 kuna mjesečno
22.	Otpremnine prilikom odlaska u mirovinu	do 8.000,00 kuna
23.	Otpremnine zbog poslovno uvjetovanih otkaza i osobno uvjetovanih otkaza, prema zakonu kojim se uređuje radni odnos	do visine 6.500,00 kuna za svaku navršenu godinu rada kod tog poslodavca
24.	Otpremnine zbog ozljede na radu ili profesionalne bolesti	do visine 8.000,00 kuna za svaku navršenu godinu rada kod tog poslodavca
25.	Dar djetetu do 15 godina starosti (koje je do dana 31. prosinca tekuće godine navršilo 15 godina starosti)	do 600,00 kuna godišnje
26.	Dnevnice za službeno putovanje u tuzemstvu koje traje više od 12 sati dnevno i dnevnicica za rad na terenu u tuzemstvu	do 200,00 kuna
27.	Dnevnice za službeno putovanje u tuzemstvu koje traje više od 8 sati, a manje od 12 sati dnevno	do 100,00 kuna
28.	Dnevnice za službeno putovanje u inozemstvo koje traje više od 12 sati dnevno i dnevnicica za rad na terenu u inozemstvu	do iznosa utvrđenih propisima o izdacima za službeno putovanja za korisnike državnog proračuna
29.	Dnevnice za službeno putovanje u inozemstvo koje traje više od 8 sati, a manje od 12 sati dnevno	do 50% iznosa utvrđenih propisima o izdacima za službeno putovanja za korisnike državnog proračuna
30.	Pomorski dodatak	do 250,00 kuna dnevno
31.	Pomorski dodatak na brodovima međunarodne plovidbe	do 400,00 kuna dnevno
32.	Potpore za novorođenčce	10.000,00 kn
33.	Dnevnice za službeno putovanja <i>per diem</i> koje se radnicima isplaćuju iz proračuna Europske unije radi obavljanja poslova njihovih radnih mjesta, a u svezi s djelatnosti poslodavca	u ukupnom iznosu
34.	Naknade prijevoznih troškova na službenom putovanju	u visini stvarnih izdataka
35.	Naknade troškova noćenja na službenom putovanju	u visini stvarnih izdataka
36.	Naknade troškova prijevoza na posao i s posla mjesnim javnim prijevozom	u visini stvarnih izdataka prema cijeni mjesečne odnosno pojedinačne prijevozne karte odnosno do visine cijene mjesečne odnosno pojedinačne prijevozne karte.
37.	Naknade troškova prijevoza na posao i s posla međumjesnim javnim prijevozom	u visini stvarnih izdataka, prema cijeni mjesečne odnosno pojedinačne karte odnosno do visine cijene mjesečne odnosno pojedinačne prijevozne karte.
38.	Naknade za korištenje privatnog automobila u službene svrhe	do 2,00 kune po prijeđenom kilometru
39.	Dar u naravi radniku	do 600,00 kn godišnje
40.	Novčana nagrada za radne rezultate i drugi oblici dodatnog nagrađivanja radnika (dodatna plaća, dodatak uz mjesečnu plaću i sl.)	do 5.000,00 kn godišnje
41.	Novčana paušalna naknada za podmirivanje troškova prehrane radnika	do 5.000,00 kuna godišnje
42.	Troškovi prehrane radnika nastali za vrijeme radnog odnosa kod poslodavaca na temelju vjerodostojne dokumentacije (računa)	do 12.000,00 kuna godišnje
43.	Troškovi smještaja radnika nastali za vrijeme radnog odnosa kod poslodavaca na temelju vjerodostojne dokumentacije podmirirenih bezgotovinskim putem	do visine stvarnih izdataka
44.	Naknade za troškove redovne skrbi djece radnika isplaćene na račun radnika temeljem vjerodostojne dokumentacije ustanova predškolskog odgoja	do visine stvarnih izdataka
45.	Premije dopunskog i dodatnog zdravstvenog osiguranja na temelju vjerodostojne dokumentacije podmirirene bezgotovinskim putem	do 2.500,00 kn godišnje
46.	Naknade za podmirivanje troškova ugostiteljskih, turističkih i drugih usluga namijenjenih odmoru radnika (tzv. CRO kartica)	do 2.500,00 kn godišnje

Radni odnosi

Otpremnine

Tko ima pravo na otpremninu prema Zakonu o radu?

Pravo na otpremninu ima radnik kojem poslodavac otkazuje ugovor o radu nakon 2 godine neprekidnog rada (kod tog poslodavca), osim ako se otkazuje iz razloga uvjetovanih ponašanjem radnika. Otpremnina se ne smije ugovoriti, odnosno odrediti u iznosu manjem od 1/3 prosječne bruto mjesečne plaće koju je radnik ostvario u 3 mjeseca prije prestanka ugovora o radu, za svaku navršenu godinu rada kod poslodavca koji mu otkazuje ugovor o radu.

Primjer:

- poslodavac otkazuje radniku ugovor o radu iz poslovno uvjetovanih razloga
- bruto plaća radnika u prethodna 3 mjeseca: 5.000,00 kn, 6.000,00 kn i 7.000,00 kn
- radnik radio kod poslodavca neprekidno 5 godina

1/3 prosječne bruto mjesečne plaće	=	$\frac{5.000,00 + 6.000,00 + 7.000,00}{3}$	x 33,3334%
	=	2.000,00 kn	
Pravo na otpremninu	=	2.000,00 kn x 5 god.	
	=	10.000,00 kn	

Ako zakonom, kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu nije određeno drukčije, ukupan iznos otpremnine ne može biti veći od 6 prosječnih mjesečnih plaća koje je radnik ostvario u 3 mjeseca prije prestanka ugovora o radu.

Otpremnina se može neoporezivo isplatiti, sukladno čl. 13. st. 2. t. 21. Pravilnika o porezu na dohodak, kod osobno i poslovno uvjetovanih otkaza, do visine 6.500,00 kuna za svaku navršenu godinu rada kod poslodavca (koji otkazuje ugovor o radu). Iznimno, otpremnine zbog ozljede na radu i profesionalne bolesti mogu se isplatiti do 8.000,00 kuna za svaku navršenu godinu rada kod poslodavca (koji otkazuje ugovor o radu).

Otpremnina kada radnik otkazuje ugovor o radu i kod sporazumnog raskida ugovora o radu

Prema odredbama Zakona o radu, ako radnik otkazuje ugovor o radu ili se sporazumno raskida ugovor o radu, radnik nema pravo na otpremninu osim ako to pravo nije navedeno u nekom drugom izvoru radnog prava (ugovor o radu, pravilnik o radu, kolektivni ugovor) ili se sporazumno dogovore radnik i poslodavac. Kod isplate takve otpremnine u cijelosti se obračunavaju propisani doprinosi (iz i na osnovicu), porez na dohodak i prirez (ako ga ima), tj. iznos otpremnine u cijelosti se smatra dohotkom od nesamostalnog rada.

Otkazni rokovi

...kada poslodavac otkazuje ugovor o radu

U slučaju kada poslodavac redovito otkazuje ugovor o radu radniku, sukladno Zakonu o radu, otkazni rok je najmanje:

- dva tjedna, ako je radnik u radnom odnosu kod istog poslodavca proveo neprekidno manje od 1 godine,
- mjesec dana, ako je radnik u radnom odnosu kod istog poslodavca proveo neprekidno 1 godinu,
- mjesec dana i dva tjedna, ako je radnik u radnom odnosu kod istog poslodavca proveo neprekidno 2 godine,
- dva mjeseca, ako je radnik u radnom odnosu kod istog poslodavca proveo neprekidno 5 godina,
- dva mjeseca i dva tjedna, ako je radnik u radnom odnosu kod istog poslodavca proveo neprekidno 10 godina,
- tri mjeseca, ako je radnik u radnom odnosu kod istog poslodavca proveo neprekidno 20 godina. Iznimno, otkazni rok radniku koji je kod poslodavca proveo u radnom odnosu neprekidno 20 godina, povećava se za dva tjedna ako je radnik navršio 50 godina života, a za mjesec dana ako je navršio 55 godina života.

Radniku kojem se ugovor o radu otkazuje zbog kršenja obveza iz radnog odnosa (otkaz uvjetovan skrivljenim ponašanjem radnika) utvrđuje se otkazni rok u dužini polovice otkaznih rokova koji su prije navedeni.

Kod izvanrednog otkaza ugovora o radu nema otkaznog roka.

...kada radnik otkazuje ugovor o radu

Ako radnik otkazuje ugovor o radu, otkazni rok ne može biti duži od mjesec dana, osim ako on za to ima osobito važan razlog. Kod izvanrednog otkaza ugovora o radu nema otkaznog roka.

Primjena najpovoljnijeg prava za radnika

Ako je neko pravo iz radnog odnosa različito uređeno ugovorom o radu, pravilnikom o radu, sporazumom sklopljenim između radničkog vijeća i poslodavca, kolektivnim ugovorom ili zakonom primjenjuje se za radnika najpovoljnije pravo, ako Zakonom o radu ili drugim zakonom nije drukčije određeno. Primjerice, ako je trajanje godišnjeg odmora uređeno i kolektivnim ugovorom i ugovorom o radu, primjenjuje se ono pravo, u svezi trajanja godišnjeg odmora, koje je za radnika najpovoljnije.

Primjena kolektivnih ugovora i minimalna plaća

Poslodavac koji nije potpisnik kolektivnog ugovora ne mora ga primjenjivati. Međutim, ako postoji javni interes ministar nadležan za radu može na prijedlog stranke kolektivnog ugovora proširiti primjenu kolektivnog ugovora na osobe koje nisu sudjelovale u njegovom sklapanju, odnosno nisu mu naknadno pristupile.

Zakon o minimalnoj plaći (Nar. nov., br. 118/18), propisuje najniži mjesečni iznos bruto plaće koji pripada radniku za rad u punom radnom vremenu. Pravo na minimalnu plaću imaju svi radnici koji rade u Republici Hrvatskoj. Minimalna bruto plaća za razdoblje od 1. siječnja 2021. do 31. prosinca 2021. iznosi 4.250,00 kuna.


**I. PREGLED NEOPOREZIVIH IZNOSA DNEVNICA ZA SLUŽBENA PUTOVANJA U INOZEMSTVO
(Nar. nov., br. 8/06)**

DRŽAVA	IZNOS DNEVNICE
AFGANISTAN	35,00 USD
ALBANIJA	30,00 EUR
ALŽIR	40,00 USD
ANDORA	70,00 EUR
ANGOLA	35,00 USD
ARGENTINA	50,00 USD
ARMENIJA	50,00 USD
AUSTRALIJA	85,00 USD
AUSTRIJA	70,00 EUR
AZERBEJDŽAN	50,00 USD
BELGIJA	70,00 EUR
BJELORUSIJA	50,00 USD
BOLIVIJA	40,00 USD
BRAZIL	40,00 USD
BOSNA I HERCEGOVINA	30,00 EUR
BUGARSKA	40,00 EUR
CIPAR	60,00 EUR
ČEŠKA	50,00 EUR
ČILE	40,00 USD
DANSKA	70,00 EUR
EGIPAT	40,00 USD
ESTONIJA	40,00 EUR
ETIOPIJA	35,00 USD
FILIPINI	40,00 USD
FINSKA	70,00 EUR
FRANCUSKA	70,00 EUR
GRUZIJA	50,00 USD
HELENSKA REPUBLIKA (GRČKA)	60,00 EUR
HONG KONG	95,00 USD
INDIJA	40,00 USD
INDONEZIJA	40,00 USD
IRAN	60,00 USD
IRAK	60,00 USD
REPUBLIKA IRSKA	70,00 EUR
ISLAND	80,00 EUR
ITALIJA	70,00 EUR
IZRAEL	70,00 USD
JAMAJKA	35,00 USD
JAPAN	85,00 USD
JEMEN	35,00 USD
JORDAN	35,00 USD
JUŽNOAFRIČKA REPUBLIKA	50,00 USD
KANADA	85,00 USD
KAZAHSTAN	50,00 USD
KENIJA	35,00 USD
KINA	50,00 USD
KIRGIZIJA	50,00 USD
KOLUMBIJA	40,00 USD
KONGO	35,00 USD
DEMOKRATSKA NARODNA REPUBLIKA KOREJA	40,00 USD

DRŽAVA	IZNOS DNEVNICE
REPUBLIKA KOREJA	70,00 USD
KUBA	35,00 USD
KUVAJT	70,00 USD
LATVIJA	40,00 EUR
LIBANON	35,00 USD
LIBERIJA	40,00 USD
LIBIJA	40,00 USD
LITVA	40,00 EUR
LUXEMBURG	80,00 EUR
MAĐARSKA	50,00 EUR
MAKEDONIJA	30,00 EUR
MALEZIJA	40,00 USD
MALTA	60,00 EUR
MEKSIKO	35,00 USD
MOLDOVA	40,00 USD
KNEŽEVINA MONAKO	70,00 EUR
MOZAMBIK	35,00 USD
NIZOZEMSKA	70,00 EUR
NORVEŠKA	80,00 EUR
NOVI ZELAND	70,00 USD
NJEMAČKA	70,00 EUR
PAKISTAN	40,00 USD
PERU	35,00 USD
PANAMA	50,00 USD
POLJSKA	40,00 EUR
PORTUGAL	60,00 EUR
RUMUNJSKA	40,00 EUR
RUSKA FEDERACIJA	50,00 USD
SAUDIJSKA ARABIJA	50,00 USD
SENEGAL	35,00 USD
SINGAPUR	85,00 USD
SIRIJA	50,00 USD
SJEDINJENE AMERIČKE DRŽAVE	95,00 USD
SLOVAČKA	50,00 EUR
SLOVENIJA	50,00 EUR
SRBIJA I CRNA GORA	30,00 EUR
SUDAN	35,00 USD
ŠPANJOLSKA	60,00 EUR
ŠVICARSKA	80,00 EUR
ŠVEDSKA	80,00 EUR
TADŽIKISTAN	50,00 USD
TUNIS	35,00 USD
TURKMENISTAN	50,00 USD
TURSKA	50,00 EUR
UKRAJINA	50,00 USD
UZBEKISTAN	50,00 USD
UJEDINJENO KRALJEVSTVO VELIKE BRITANIJE I SJEVERNE IRSKE	70,00 EUR
UJEDINJENI ARAPSKI EMIRATI	50,00 USD
OSTALE NESPOMENUTE DRŽAVE	35,00 USD

Osnovice i stope doprinosa, poreza i prireza, pregled sati rada

II. DOPRINOSI IZ I NA PLAĆE ZA DOHODAK OD NESAMOSTALNOG RADA ZAPOSLENIKA KOD PRAVNIH I FIZIČKIH OSOBA

DOPRINOSI IZ PLAĆE	%
Doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti (I. stup)	15,00
Doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje (II. stup)	5,00
Ukupno stope doprinosa iz plaće	20,00
DOPRINOSI NA PLAĆE	%
Doprinos za osnovno zdravstveno osiguranje	16,50
Ukupno stope doprinosa na plaće	16,50

III. PREGLED DOPRINOSA ZA MIROVINSKO OSIGURANJE NA PLAĆE RADNIKA KOJIMA SE STAŽ RAČUNA S POVEĆANIM TRAJANJEM (BENEFICIRANI RADNI STAŽ)

Za 12 mjeseci staža koji se radnicima računa kao	Sveukupno stopa doprinosa za radnike u I. stupu	Stope doprinosa za radnike u	
		I. stup	II. stup
	%	%	%
14 mjeseci	4.86	3.61	1.25
15 mjeseci	7.84	5.83	2.01
16 mjeseci	11.28	8.39	2.89
18 mjeseci	17.58	13.07	4.51

IV. PREGLED SATI RADA PO MJESECIMA U 2021. GODINI

Siječanj	168	Srpanj	176
Veljača	160	Kolovoz	176
Ožujak	184	Rujan	176
Travanj	176	Listopad	168
Svibanj	168	Studeni	176
Lipanj	176	Prosinac	184

UKUPNO sati rada u 2021. godini **2088**

Napomena: Ovaj pregled sati vrijedi za 40 satni radni tjedan u kojem je radno vrijeme raspoređeno u 5 radnih dana (od ponedjeljka do petka)

V. BLAGDANI (NERADNI DANI) U REPUBLICI HRVATSKOJ U 2021.

1. siječnja	Nova godina	22. lipnja	Dan antifašističke borbe
6. siječnja	Bogojavljanje ili Sveta tri kralja	5. kolovoza	Dan pobjede i domovinske zahvalnosti i Dan hrvatskih branitelja
4. travnja	Uskrs	15. kolovoza	Velika Gospa
5. travnja	Uskrsni ponedjeljak	1. studenoga	Dan svih svetih
1. svibnja	Praznik rada	18. studenoga	Dan sjećanja na sve žrtve Domovinskog rata i Dan sjećanja na Dan žrtve Vukovara i Škabrnje
30. svibnja	Dan državnosti	25. prosinac	Božić
3. lipnja	Tijelovo	26. prosinca	prvi dan po Božiću, Sveti Stjepan

Građani Republike Hrvatske koji Božić slave na dan 7. siječnja, kao i građani islamske vjeroispovijedi u dane Ramazanskog bajrama i Kurban bajrama, te židovske vjeroispovijedi u dane Roš Hašane i Jom Kipura imaju pravo ne raditi te dane.

Ako koji od navedenih dana blagdana pada u nedjelju, blagdan, odnosno neradni dan, se ne prenosi na idući dan. Za navedene neradne dane (blagdane) radnici imaju pravo na naknadu plaće.

Stope amortizacije za poduzetnike i obrtnike

GRUPA DUGOTRAJNE IMOVINE	Redovna stopa amortizacije u %	Ubrzana stopa amortizacije u %
Građevinski objekti i brodovi veći od 1000 BRT	5	10
Osobni automobili, osnovno stado	20	40
Oprema, vozila (osim osobnih automobila), mehanizacija	25	50
Nematerijalna imovina	25	50
Računala, računalna oprema i programi, mobilni telefoni i oprema za računalne mreže	50	100
Ostala nespomenuta imovina	10	20



VI. PREGLED STOPA PRIREZA (zaključno s objavom u Nar. nov., br. 101/2021)

Naziv	Stopa (%)	Nar. nov., broj	Primjenjuje se od/na	Naziv	Stopa (%)	Nar. nov., broj	Primjenjuje se od/na	Naziv	Stopa (%)	Nar. nov., broj	Primjenjuje se od/na
Andrijaševci	8.00	41/17 i 128/17	1.5.2017.	Donji Andrijevi	8.00	56/19 i 70/19	5.6.2019.	Kapela	3.00	127/19	1.1.2020.
Babina Greda	5.00	51/17 i 112/17	8.6.2017.	Donji Kukuruzari	6.00	146/14	1.1.2015.	Kaptol	10.00	115/01	1.1.2002.
Bale	1.00	70/17	27.7.2017.	Donji Lapac	5.00	57/07	1.7.2007.	Karlovac	12.00	127/17	1.5.2017.
Barban	5.00	100/17, 121/17 i 3/18	19.11.2017.	Donji Martijanec	5.00	91/01	1.1.2002.	Karobjba	5.00	41/17 i 132/17	1.5.2017.
Bedenica	3.00	59/17 i 123/17	1.7.2017.	Donji Miholjac	5.00	129/19 i 52/20	1.6.2020.	Kaštela	12.00	61/17	1.7.2017.
Bednja	10.00	35/06	1.4.2006.	Dragalić	10.00	35/17 i 5/18	1.5.2017.	Kaštelir-Labinci	5.00	107/02 i 5/11	1.9.2002.
Belišće	7.00	155/05 i 56/20	1.5.2020.	Draž	2.00	128/117	1.1.2018.	Kijevo	5.00	12/18	7.2.2018.
Beli Manastir	5.00	65/17 i 34/18	15.7.2017.	Drenovci	5.00	34/17 i 18/18	1.5.2017.	Kistanje	3.00	106/05, 9/08 i 125/17	13.9.2005.
Benkovac	5.00	129/19	31.12.2019.	Drniš	5.00	100/17 i 128/17	19.11.2017.	Klanjec	12.00	68/17 i 12/18	1.8.2017.
Beretinec	7.00	147/05	1.1.2006.	Dubrava	6.00	65/17 i 121/17	1.8.2017.	Klenovnik	7.00	75/17, 18/18 i 98/20	1.8.2017.
Bilice	10.00	78/18	1.9.2018.	Dubrovačko Primorje	10.00	69/17	22.7.2017.	Klinča Sela	10.00	81/18	1.10.2018.
Bilje	5.00	125/17 i 3/20	1.1.2018.	Dubravica	10.00	123/19	1.1.2020.	Klis	10.00	3/18	10.1.2018.
Biograd na Moru	12.00	153/14	1.1.2015.	Dubrovnik	10.00	129/19	1.1.2020.	Kloštar Ivanić	2.00	39/17	1.5.2017.
Biskupija	4.00	52/19	1.6.2019.	Duga Resa	10.00	7/20	1.2.2020.	Kloštar Podravski	5.00	74/17	1.8.2017.
Bistra	10.00	35/17	1.5.2017.	Dugo Selo	9.00	33/17	1.5.2017.	Kneževi Vinogradi	4.00	69/17, 2/18 i 77/20	1.8.2020.
Bizovac	3.00	128/17	29.12.2018.	Dvor	5.00	36/20	1.1.2020.	Knin	10.00	82/17, 132/17 i 111/18	1.9.2017.
Blato	10.00	96/01	1.1.2002.	Đakovo	10.00	3/18	18.1.2018.	Komiza	5.00	96/17 i 117/17	27.9.2017.
Bol	10.00	24/20	1.4.2020.	Đurđenovac	10.00	14/17	30.11.2017.	Konavle	10.00	31/17 i 9/18	1.5.2017.
Borovo	6.00	65/17, 102/17, 16/18, 70/20	1.7.2020.	Erdut	5.00	53/06 i 130/17	1.6.2006.	Končanica	5.00	112/17	1.12.2017.
Brckovljani	3.00	40/17 do 38/20	1.5.2017.	Ernestinovo	10.00	64/17	1.8.2017.	Konjščina	10.00	2/18, 46/20 i 102/20	13.1.2018.
Brdovec	10.00	126/17	1.1.2018.	Ervenik	3.00	9/12	28.1.2012.	Korčula	6.00	20/18	1.4.2018.
Brela	5.00	110/20	1.1.2021.	Farkaševac	3.00	68/17 i 2/18	1.8.2017.	Kraljevica	5.00	133/20	1.1.2021.
Brestovac	5.00	127/19	1.1.2020.	Fažana	3.00	130/17	1.1.2018.	Krašić	6.00	7/18	1.2.2018.
Breznica	10.00	70/17 i 64/19	19.7.2017.	Feričanci	10.00	71/10	1.7.2010.	Kravarско	5.00	94/17	1.10.2017.
Breznički Hum	3.00	70/17 i 130/17	27.7.2017.	Fužine	5.00	141/20	1.1.2021.	Križ	2.00	31/17 i 118/17	1.5.2017.
Brinje	10.00	89/17 i 3/18	1.10.2017.	Garčin	10.00	2/02 i 1/08	2.1.2008.	Križevci	10.00	39/17 i 73/17	1.5.2017.
Brodski Stupnik	10.00	79/17 i 6/18	1.9.2017.	Garešnica	10.00	37/17	1.5.2017.	Krnjak	8.00	68/17 i 73/17	1.8.2017.
Buje	6.00	127/19	1.1.2020.	Gornji Bogičevci	5.00	21/06	1.3.2006.	Kula Norinska	10.00	36/15	1.5.2015.
Bukovlje	10.00	2/02 i 119/19	1.1.2020.	Gornji Knežinec	10.00	27/20, 78/20 i 110/20	1.4.2020.	Kutina	12.00	140/20	1.1.2021.
Buzet	6.00	152/14	1.1.2015.	Gospić	10.00	42/12	1.5.2012.	Labin	6.00	123/19 i 27/21	1.1.2020.
Cerna	5.00	78/17 i 132/17	9.8.2017.	Gračac	7.00	125/17	1.1.2018.	Lanišće	5.00	129/19	1.1.2020.
Cernik	10.00	111/01	1.1.2002.	Gračišće	5.00	74/19	1.1.2020.	Lasinja	10.00	74/17 i 132/17	1.8.2017.
Cerovlje	2.00	130/17	1.1.2018.	Gradec	5.00	64/17 i 5/18	1.8.2017.	Lastovo	10.00	114/17	6.2.2007.
Cestica	10.00	150/05	1.1.2006.	Gunja	5.00	61/17 i 122/17	1.7.2017.	Lepoglava	8.00	47/17 i 3/18	1.6.2017.
Cista Provo	3.00	115/01	1.1.2002.	Grubišno Polje	5.00	121/19 i 140/20	1.1.2020.	Lipik	10.00	130/17	1.1.2018.
Civiljane	5.00	4/19	11.1.2019.	Hrašćina	5.00	129/19	1.1.2020.	Lipovljani	6.00	82/17	1.9.2017.
Črikvenica	10.00	121/17	18.12.2017.	Hrvace	10.00	5/20	1.2.2020.	Lišane Ostrovičke	6.00	124/19 i 24/20	1.1.2020.
Čabar	5.00	144/20 i 100/21	1.1.2021.	Hrvatska Dubica	3.00	12/18	1.3.2018.	Ližnjan	5.00	75/17	1.8.2017.
Čaglin	5.00	128/17	1.1.2018.	Hrvatska Kostajnica	6.00	125/19	1.1.2020.	Lokvičići	7.00	34/18	19.4.2018.
Čazma	5.00	97/21	1.1.2022.	Imotski	6.00	89/17, 131/20 i 29/21	1.12.2020.	Lovas	5.00	79/17	1.9.2017.
Čeminac	10.00	4/15	22.1.2015.	Ivanec	10.00	64/17, 2/18, 46/20, 70/20	1.8.2017.	Lovinac	8.00	149/14	1.1.2015.
Čepin	10.00	93/17	1.10.2017.	Ivanić Grad	6.00	34/17 i 123/17	1.5.2017.	Ludbreg	12.00	132/17	1.1.2018.
Darda	5.00	119/17	9.12.2017.	Ivankovo	10.00	72/17 i 2/18	1.8.2017.	Luka	3.00	98/19 i 51/21	1.6.2021.
Daruvar	10.00	35/21	1.5.2021.	Jagodnjak	3.00	109/17	18.11.2017.	Lukač	8.00	73/17 i 2/18	1.8.2017.
Davor	10.00	151/02	1.1.2003.	Jakovlje	5.00	132/17	1.1.2018.	Lumbarda	5.00	119/01	1.1.2002.
Delnice	5.00	35/17	1.5.2017.	Jakšić	5.00	123/19	1.1.2020.	Lupoglav	1.00	42/18	1.6.2018.
Dežanovac	5.00	88/18	1.10.2017.	Jastrebarsko	9.00	36/21	1.5.2021.	Ljubešćica	10.00	67/17 i 1/18	1.8.2017.
Dicmo	8.00	119/18	1.1.2019.	Jelsa	10.00	44/17	13.5.2017.	Magadenovac	2.00	121/19	1.1.2020.
Donja Stubica	10.00	139/14	1.1.2015.	Kamanje	10.00	35/17 i 20/18	1.5.2017.	Majur	5.00	69/17 i 4/18	1.8.2017.
Donja Voća	10.00	6/06	21.1.2006.	Karfanar	3.00	127/19	1.1.2020.	Makarska	10.00	144/20	1.1.2021.

Naziv	Stopa (%)	Nar. nov., broj	Primjenjuje se od/na	Naziv	Stopa (%)	Nar. nov., broj	Primjenjuje se od/na	Naziv	Stopa (%)	Nar. nov., broj	Primjenjuje se od/na
Mali Bukovec	10,00	67/07, 2/18 i 111/18	1.1.2019.	Polača	10,00	70/17 i 21/18	1.8.2017.	Špišić Bukovica	9,00	146/20 i 16/21	1.1.2021.
Marčana	5,00	74/17	1.8.2017.	Popovac	3,00	121/17 i 94/18	1.1.2018.	Štitar	5,00	16/18	1.1.2007.
Marjanci	5,00	101/03	26.6.2003.	Popovača	6,00	128/19	1.1.2020.	Tinjan	5,00	99/02	1.10.2002.
Marja Gorica	10,00	121/19	1.1.2020.	Požega	7,00	68/17, 2/18 i 55/20	1.6.2020.	Tisno	9,00	36/21	1.5.2021.
Markušica	5,00	92/17	1.10.2017	Pregrada	10,00	69/17 i 129/17	1.8.2017.	Tordinci	5,00	6/18	17.1.2018.
Maruševec	5,00	103/17 i 2/18	1.11.2017.	Preseka	5,00	50/17 i 127/17	1.6.2017.	Tribunj	3,00	91/20	1.1.2021.
Martijanec	5,00	13/18	1.3.2018.	Primošten	10,00	7/18	19.1.2018.	Tmovec Bartolovečki	7,00	107/19	1.1.2020.
Matulji	10,00	49/18	1.6.2018.	Proložac	5,00	34/18	19.4.2018.	Trogir	8,00	119/20	1.1.2021.
Medulin	3,00	145/20	1.1.2021.	Pučišća	5,00	132/17	1.2.2018.	Trpanj	10,00	4/02	1.2.2002.
Metković	8,00	127/19	1.1.2020.	Pula	12,00	60/17, 126/17 i 148/20	1.7.2017.	Tučepi	10,00	99/17 i 17/18	1.11.2017.
Milna	3,00	16/15	1.1.2015.	Pušća	10,00	96/21	1.1.2022.	Udbina	5,00	125/02	1.3.2002.
Mljet	10,00	20/20	1.3.2020.	Radoboj	8,00	118/18	1.1.2019.	Umag	6,00	24/21 i 26/21	1.4.2021.
Mirkopalj	7,00	124/19	1.1.2020.	Rakovec	3,00	61/17 i 127/17	1.7.2017.	Unešić	5,00	90/17, 3/18 i 5/19	1.10.2017.
Muč	7,00	35/17	1.5.2017.	Rakovica	8,00	41/17	1.5.2017.	Varaždin	10,00	99/17 do 47/20	1.11.2017.
Murter	8,00	74/17, 75/18, 140/20 i 46/21	1.8.2017.	Raša	6,00	78/17 i 123/17	1.9.2017.	Varaždinske Toplice	10,00	65/17, 121/17 i 12/18	1.8.2017.
Našice	8,00	3/20 i 46/20	1.2.2020.	Ravna Gora	7,50	121/19 i 18/20	1.1.2020.	Vela Luka	9,00	119/01	1.1.2002.
Negoslavci	5,00	126/17, 12/18 i 17/18	1.3.2018.	Rešetari	10,00	111/01 i 3/06	2.2.2006.	Velika Gorica	12,00	121/19	1.1.2020.
Nova Gradiška	12,00	105/01 i 146/05	1.1.2006.	Ribnik	5,00	2/18	1.2.2018.	Velika Kopanica	7,00	104/17 i 125/19	1.11.2017.
Nova Kapela	10,00	65/17 i 130/17	1.8.2017.	Rijeka	15,00	128/19	1.1.2020.	Veliki Bukovec	10,00	78 i 125/17, 110/18 i 17/19	1.1.2019.
Novi Marof	10,00	65/17 i 129/17	1.8.2017.	Rovinj	6,00	119/19	1.1.2020.	Veliko Trgovišće	7,50	72/18	1.9.2018.
Novi Vinodolski	7,00	141/20	1.1.2021.	Runovići	6,00	2/18	13.1.2018.	Vidovec	7,00	24/20 i 83/21	1.1.2022.
Novska	8,00	127/17, 127/19 i 147/20	1.1.2021.	Ružić	5,00	69/19	1.8.2019.	Vinica	5,00	3/03 i 9/03	1.1.2003.
Nuštar	6,00	1/18	1.2.2018.	Senj	10,00	75/17 i 57/18	1.8.2017.	Vinkovci	10,00	39/17, 132/17, 140/20 i 40/21	1.1.2021.
Ogulin	5,00	132/17 i 56/19	1.7.2019.	Sibinj	10,00	95/17	1.10.2017.	Virovitica	10,00	5/20	1.1.2020.
Okučani	10,00	127/19	1.1.2020.	Sisak	10,00	67/17 i 3/18	1.7.2017.	Višnjani	5,00	123/19	21.12.2019.
Omiš	8,00	84/17, 8/18, 121/19 i 10/21	25.8.2017.	Skradin	5,00	99/17 i 129/17	1.11.2017.	Vis	3,00	75/17, 106/17 i 122/17	1.8.2017.
Opuzen	10,00	121/11	1.11.2011.	Slatina	6,00	42/11	1.5.2011.	Visoko	10,00	147/20, 3/21 i 36/21	1.1.2021.
Orle	5,00	107/19	1.12.2019.	Slavonski Brod	6,00	2/18, 141/20 i 17/21	13.1.2018.	Vizinada	3,00	52/18	14.6.2018.
Osijek	13,00	32/21	1.5.2021.	Slunj	5,00	128/17	1.1.2018.	Vladislavci	10,00	69/17	1.8.2017.
Otočac	9,00	104/17, 7/18 i 42/21	1.1.2018.	Solin	10,00	69/17	1.8.2017.	Vodnjan – Dignano	7,50	129/17	1.1.2018.
Otok	5,00	72/17, 2/18 i 29/21	1.10.2019.	Split	15,00	126/17	1.1.2018.	Vodinci	10,00	82/17 i 2/18	1.9.2017.
Ozalj	10,00	12/17 i 128/17	1.3.2017.	Sračinec	5,00	95/17 i 122/17	1.10.2017.	Vojnić	7,50	21/18	1.4.2018.
Pakrac	3,00	147/20	1.1.2021.	Stara Gradiška	5,00	38/17	1.5.2017.	Vrbanja	5,00	153/02	1.1.2003.
Pazin	9,00	41/17 i 118/17	1.5.2017.	Stari Grad	10,00	124/19 i 28/20	1.1.2020.	Vrbje	3,00	128/19	1.1.2020.
Perušić	4,00	140/20 i 12/21	1.1.2021.	Stari Mikanovci	10,00	97/17	1.10.2017.	Vrbovec	12,00	64/17	1.8.2017.
Petlovac	5,00	119/19 i 24/21	1.1.2020.	Staro Petrovo Selo	10,00	70/17 i 116/17	1.8.2017.	Vrbovsko	10,00	42/17 i 116/17	1.5.2017.
Petrijanec	5,00	42/12, 130/17 i 12/18	1.2.2018.	Stupnik	6,00	44/17 i 132/17	1.6.2017.	Vrgorac	10,00	65/17	15.7.2017.
Petrijevci	5,00	121/19	1.1.2020.	Supetar	10,00	125/17	1.1.2018.	Vrhovine	5,00	127/19	1.1.2020.
Petrinja (obustava)	10,00	125/19, 9/21 i 101/21	1.1.2020.	Sutivan	10,00	20/18	1.4.2018.	Vrtika	7,00	20/20	1.3.2020.
Pićan	2,00	58/18	1.7.2018.	Sv. Nedelja (Labin)	6,00	127/17	1.1.2018.	Zadar	12,00	113/19	1.1.2020.
Pirovac	3,00	127/20	1.1.2021.	Sv. Nedelja (Samobor)	0,00	120/18	1.1.2019.	Zagreb	18,00	87/01, 103/01 i 122/17	1.1.2002.
Pisarovina	6,00	61/17, 107/17 i 125/19	1.7.2017.	Sv. Đurd	5,00	3/10	1.1.2010.	Zagvozd	6,00	62/17 i 9/18	1.7.2017.
Plitvička jezera	8,00	5/18	1.1.2018.	Sv. Filip i Jakov	10,00	128/19	1.1.2020.	Zaprešić	12,00	116/17 i 145/20	1.1.2018.
Ploče	10,00	4/15 i 119/18	1.2.2015.	Sv. Ilija	10,00	113/13	1.10.2013.	Zlatar	10,00	61/17	1.7.2017.
Podbablje	6,00	40/18	1.6.2018.	Sv. Ivan Zelina	12,00	27/17, 128/17 i 140/20	1.4.2017.	Zlatar Bistrica	5,00	136/20	1.1.2021.
Podcrkavlje	5,00	102/17	1.1.2017.	Sv. Lovreč	5,00	123/19	1.1.2020.	Zmijavci	8,00	130/17	4.1.2018.
Podgora	10,00	47/17 i 12/18	1.6.2017.	Sv. Petar u Šumi	7,00	2/02	1.1.2002.	Žminj	5,00	57/18	1.7.2018.
Podgorač	5,00	126/17	1.1.2018.	Svetvinčenat	5,00	126/17	1.1.2018.	Žumberak	3,00	125/02	1.1.2003.
Podstrana	10,00	125/19	28.12.2019.	Šibenik	10,00	94/01, 145/20 i 43/21	1.1.2002.	Župa Dubrovačka	10,00	115/19 i 125/19	1.12.2019.
Pokupsko	5,00	119/01 i 5/18	1.1.2002.	Škabrnja	10,00	6/20	1.1.2020.	Županja	9,00	72/17, 134/20 i 140/20	1.1.2021.



VII. PREGLED OSOBNIH ODBITAKA

R. br.	Osnova za uvećanje osnovnog osobnog odbitka	Koeficijent	Mjesečni iznos
1.	Uzdržavani članovi uže obitelji	0,7	1.750,00
2.	Prvo uzdržavano dijete	0,7	1.750,00
3.	Drugo uzdržavano dijete	1,0	2.500,00
4.	Treće uzdržavano dijete	1,4	3.500,00
5.	Četvrto uzdržavano dijete	1,9	4.750,00
6.	Peto uzdržavano dijete	2,5	6.250,00
7.	Šesto uzdržavano dijete	3,2	8.000,00
8.	Sedmo uzdržavano dijete	4,0	10.000,00
9.	Osmo uzdržavano dijete	4,9	12.250,00
10.	Deveto uzdržavano dijete	5,9	14.750,00
11.	Za svako daljnje uzdržavano dijete koeficijent osnovnoga osobnog odbitka progresivno se uvećava se za 1,1 ... više u odnosu prema koeficijentu za prethodno dijete		

R. br.	Osnova za uvećanje osnovnog osobnog odbitka	Koeficijent	Mjesečni iznos
12.	Invalidnost poreznog obveznika, svakog uzdržavanog člana uže obitelji i svakog uzdržavanog djeteta	0,4	1.000,00
13.	Invalidnost utvrđena po jednoj osnovi 100% i/ili korištenje, na temelju posebnih propisa, prava na doplatu za pomoć i njegu poreznog obveznika odnosno prava na osobnu invalidninu, svakog uzdržavanog člana uže obitelji i svakog uzdržavanog djeteta. Korištenje uvećanja osnovnog osobnog odbitka po ovoj osnovi isključuje korištenje uvećanja osnovnog osobnog odbitka iz r. br. 12.	1,5	3.750,00

Napomena: uzdržanim članovima uže obitelji i uzdržavanom djecom (dalje u tekstu: uzdržavani članovi) smatraju se fizičke osobe čiji oporezivi primici, primici na koje se ne plaća porez i drugi primici koji se ne smatraju dohotkom, ne prelaze iznos od 15.000,00 kuna na godišnjoj razini izračunan kao šesterostruki iznos osnovice osobnog odbitka.

Stope poreza

VIII. PREGLED POREZNIH RAZREDA I POREZNIH STOPA U 2021.

Porezna stopa	Porezna osnovica – mjesečno
20 %	do 30.000,00 kn
30 %	30.000,00 kn i više

Srednji tečajevi kuna

VIII. PREGLED SREDNJIH TEČAJEVA ZA NEKE VALUTE PREMA TEČAJNICI HNB-a od 27. kolovoza do 23. rujna 2021. godine u kunama

Broj tečajne liste	DATUM PRIMJENE	1 EUR (978)	1 BAM (977)	1 USD (840)	1 GBP (826)	1 CHF (756)	100 JPY (392)	1 CAD (124)
165	27.08.2021.	7,486068	3,827566	6,360296	8,743364	6,942472	5,775396	5,046220
166	28.08.2021.	7,481165	3,826746	6,365424	8,728239	6,939055	5,781742	5,025154
167	31.08.2021.	7,483066	3,826031	6,342119	8,724573	6,933901	5,774862	5,026240
168	01.09.2021.	7,487376	3,828235	6,333962	8,721463	6,930189	5,763067	5,032515
169	02.09.2021.	7,484938	3,826988	6,334042	8,714563	6,911300	5,743066	5,027160
170	03.09.2021.	7,483221	3,826110	6,313889	8,712564	6,895707	5,742630	5,011197
171	04.09.2021.	7,489289	3,829213	6,310490	8,732846	6,900662	5,740238	5,029069
172	07.09.2021.	7,492048	3,830623	6,318138	8,743200	6,897485	5,748080	5,032949
173	08.09.2021.	7,484807	3,826921	6,307776	8,712382	6,899711	5,736803	5,016290
174	09.09.2021.	7,476883	3,822870	6,328297	8,705185	6,872135	5,740850	4,993577
175	10.09.2021.	7,472211	3,820481	6,315256	8,727179	6,871630	5,745645	4,980810
176	11.09.2021.	7,479043	3,823974	6,319428	8,766901	6,896305	5,746038	5,010077
177	14.09.2021.	7,483597	3,826302	6,347949	8,775325	6,885901	5,765927	5,011785
178	15.09.2021.	7,474887	3,821849	6,327679	8,770253	6,862101	5,749029	5,000259
179	16.09.2021.	7,470695	3,819706	6,318247	8,736633	6,887338	5,778247	4,987779
180	17.09.2021.	7,477811	3,823344	6,354360	8,780896	6,877413	5,807106	5,026424
181	18.09.2021.	7,490127	3,829641	6,358342	8,764483	6,857207	5,780311	5,024907
182	21.09.2021.	7,500499	3,834944	6,407397	8,761242	6,875515	5,841965	4,993674
183	22.09.2021.	7,495943	3,832615	6,387136	8,743664	6,903613	5,829336	5,007979
184	23.09.2021.	7,497279	3,833298	6,393177	8,715739	6,929734	5,837638	4,997520

Napomena: Ako za neke dane nije naveden tečaj, onda vrijedi tečaj od prethodnog dana.

Zatezne i redovne kamate

X. PREGLED ZATEZNIH I REDOVNIH KAMATA

Tablica - Pregled zakonskih zateznih kamata od 11.9.1996. do 31.12.2021.

Red. br.	Razdoblje	Između poduzetnika i između poduzetnika i osobe javnog prava u kojima je osoba javnog prava dužnik	Između trgovaca i između trgovca i osobe javnog prava	Između osoba od kojih barem jedna osoba nije trgovac
1.	od 11.09.1996. do 30.06.2002.	18,00% god.	18,00% god.	18,00% god.
2.	od 01.07.2002. do 02.11.2004.	15,00% god.	15,00% god.	15,00% god.
3.	od 03.11.2004. do 31.12.2007.	15,00% god.	15,00% god.	15,00% god.
4.	od 01.01.2008. do 30.06.2011.	17,00% god.	17,00% god.	14,00% god.
5.	od 01.07.2011. do 29.06.2013.	15,00% god.*	15,00% god.*	12,00% god.
6.	od 30.06.2013. do 31.12.2013.	12,40% god.	15,00% god.	12,00% god.
7.	od 01.01.2014. do 30.06.2014.	12,35% god.	15,00% god.	12,00% god.
8.	od 01.07.2014. do 31.12.2014.	12,29% god.	15,00% god.	12,00% god.
9.	od 01.01.2015. do 30.06.2015.	12,14% god.	15,00% god.	12,00% god.
10.	od 01.07.2015. do 31.07.2015.	12,13% god.	15,00% god.	12,00% god.
11.	od 01.08.2015. do 31.12.2015.	10,14% god.	10,14% god.	8,14% god.
12.	od 01.01.2016. do 30.06.2016.	10,05% god.	10,05% god.	8,05% god.
13.	od 01.07.2016. do 31.12.2016.	9,88% god.	9,88% god.	7,88% god.
14.	od 01.01.2017. do 30.06.2017.	9,68% god.	9,68% god.	7,68% god.
15.	od 01.07.2017. do 31.12.2017.	9,41% god.	9,41% god.	7,41% god.
16.	od 01.01.2018. do 30.06.2018.	9,09% god.	9,09% god.	7,09% god.
17.	od 01.07.2018. do 31.12.2018.	8,82% god.	8,82% god.	6,82% god.
18.	od 01.01.2019. do 30.06.2019.	8,54% god.	8,54% god.	6,54% god.
19.	od 01.07.2019. do 31.12.2019.	8,30% god.	8,30% god.	6,30% god.
20.	od 01.01.2020. do 30.06.2020.	8,11% god.	8,11% god.	6,11% god.
21.	od 01.07.2020. do 31.12.2020.	7,89% god.	7,89% god.	5,89% god.
22.	od 01.01.2021. do 30.06.2021.	7,75% god.	7,75% god.	5,75% god.
23.	od 01.07.2021. do 31.12.2021.	7,61% god.	7,61% god.	5,61% god.

*Napomena: za isporučenu robu ili pružene usluge do 29.06.2013., zatezna kamata obračunava se po stopi 15% godišnje i nakon toga datuma do 31.07.2015.

Tablica - Pregled zakonskih zateznih kamata za javne prihode od 11.9.1996. do 31.12.2021.

Red. br.	Razdoblje	Zakonske zatezne kamate za neplaćene javne prihode	Zakonske zatezne kamate za više plaćene javne prihode
1.	od 11.09.1996. do 30.09.1999.	18,00% god.	6,50% god.
2.	od 01.10.1999. do 30.06.2002.	15,00% god.	6,50% god.
3.	od 01.07.2002. do 31.12.2007.	15,00% god.	7,50% god.
4.	od 01.01.2008. do 30.06.2011.	14,00% god.	14,00% god.
5.	od 01.07.2011. do 31.07.2015.	12,00% god.	12,00% god.
6.	od 01.08.2015. do 31.12.2015.	8,14% god.	8,14% god.
7.	od 01.01.2016. do 30.06.2016.	8,05% god.	8,05% god.
8.	od 01.07.2016. do 31.12.2016.	7,88% god.	7,88% god.
9.	od 01.01.2017. do 30.06.2017.	7,68% god.	7,68% god.
10.	od 01.07.2017. do 31.12.2017.	7,41% god.	7,41% god.
11.	od 01.01.2018. do 30.06.2018.	7,09% god.	7,09% god.
12.	od 01.07.2018. do 31.12.2018.	6,82% god.	6,82% god.
13.	od 01.01.2019. do 30.06.2019.	6,54% god.	6,54% god.
14.	od 01.07.2019. do 31.12.2019.	6,30% god.	6,30% god.
15.	od 01.01.2020. do 30.06.2020.	6,11% god.	6,11% god.
16.	od 01.07.2020. do 31.12.2020.	5,89% god.	5,89% god.
17.	od 01.01.2021. do 30.06.2021.	5,75% god.	5,75% god.
18.	od 01.07.2021. do 31.12.2021.	5,61% god.	5,61% god.

Tablica - Pregled najviših ugovornih kamata (kada je ugovorena kamata i stopa kamate) od 1.1.2016. do 31.12.2021.

Red. br.	Razdoblje	Između trgovaca i između trgovca i osobe javnog prava	Između osoba od kojih barem jedna osoba nije trgovac
1.	od 01.01.2016. do 30.06.2016.	17,588% god.	12,075% god.
2.	od 01.07.2016. do 31.12.2016.	17,29% god.	11,82% god.
3.	od 01.01.2017. do 30.06.2017.	16,94% god.	11,52% god.
4.	od 01.07.2017. do 31.12.2017.	16,47% god.	11,12% god.
5.	od 01.01.2018. do 30.06.2018.	15,91% god.	10,64% god.
6.	od 01.07.2018. do 31.12.2018.	15,44% god.	10,23% god.
7.	od 01.01.2019. do 30.06.2019.	14,95% god.	9,81% god.
8.	od 01.07.2019. do 31.12.2019.	14,525% god.	9,45% god.
9.	od 01.01.2020. do 30.06.2020.	14,192% god.	9,165% god.
10.	od 01.07.2020. do 31.12.2020.	13,807% god.	8,835% god.
11.	od 01.01.2021. do 30.06.2021.	13,562% god.	8,625% god.
12.	od 01.07.2021. do 31.12.2021.	13,317% god.	8,415% god.



Porezni kalendar podnošenja obrazaca

listopad 2021.						
PONEDJELJAK	UTORAK	SRIJEDA	ČETVRTAK	PETAK	SUBOTA	NEDJELJA
				21274 1	21275 2	21276 3
21277 4	21278 5	21279 6	21280 7	21281 8	21282 9	21283 10
21284 11	21285 12	21286 13	21287 14	21288 15	21289 16	21290 17
21291 18	21292 19	20 21293 PDV, PDV-S, PP-MI-PO, ZP, Igre na sreću i nagradne igre*	21294 21	21295 22	21296 23	21297 24
21298 25	21299 26	21300 27	21301 28	21302 29	21303 30	21304 31

studeni 2021.						
PONEDJELJAK	UTORAK	SRIJEDA	ČETVRTAK	PETAK	SUBOTA	NEDJELJA
21305 1 DAN SVIH SVETIH	21306 2	21307 3	21308 4	21309 5	21310 6	21311 7
21312 8	21313 9	21314 10	21315 11	21316 12	21317 13	21318 14
21319 15	21320 16	21321 17	18 21322 DAN SJEĆANJA NA ŽRTVE DOMOVINSKOG RATA I DAN SJEĆANJA NA ŽRTVU VUKOVARA I ŠKABRNJE	21323 19	21324 20	21325 21
22 21326 PDV, PDV-S, ZP, DONH PP-MI-PO, Igre na sreću i nagradne igre*	21327 23	21328 24	21329 25	21330 26	21331 27	21332 28
21333 29	21334 30					

* Obrazac br. 14, Obrazac br. 15, Obrazac br. 16, Obrazac br. 17, Obrazac br. 18, Obrazac br. 19, Obrazac br. 20, Obrazac br. 21, Obrazac br. 22, Obrazac br. 23, Obrazac br. 24

Iznimno, ako posljednji dan roka pada u nedjelju ili na dan blagdana, ili u neki drugi dan kad tijelo kod kojega se radnja postupka ima poduzeti ne radi, rok istječe istekom prvoga idućeg radnog dana.

Pregled uplatnih računa

I. UPLATNI RAČUNI – UGOVOR O DJELU (DRUGI DOHODAK – OBRAČUN DOPRINOSA)

Porez na dohodak i prirez

Uplatni račun: u korist grada/općine*

Poziv na broj - uplatitelj pravna osoba i fizička osoba:

HR68	1945 – OIB platitelja – Obrazac JOPPD
-------------	---------------------------------------

*Pregled uplatnih računa objavljen je u RiPup-u br. 7/2021 str. 145.-176.

Neto iznos za isplatu po ugovoru o djelu

Žiro račun primatelja naknade

Poziv na broj (platitelja):

HR67	OIB platitelja – Obrazac JOPPD – 8
-------------	------------------------------------

Poziv na broj (primatelja):

HR69	40002 – OIB platitelja – 130**
-------------	--------------------------------

**Ugovor o djelu – zaštićeni dio ili 699-Ostala osobna primanja koja nisu izuzeta od ovrhe

II. OSTALI RAZNI UPLATNI RAČUNI

Autorske naknade (30% paušalnih izdataka) –

Porez na dohodak i prirez

Uplatni račun: u korist grada/općine*

Poziv na broj - uplatitelj pravna osoba i fizička osoba:

HR68	1945 – OIB platitelja – Obrazac JOPPD
-------------	---------------------------------------

Autorske naknade (30% + 25% paušalnih izdataka) –

Porez na dohodak i prirez

Uplatni račun: u korist grada/općine*

Poziv na broj - uplatitelj pravna osoba i fizička osoba:

HR68	1945 – OIB platitelja – Obrazac JOPPD
-------------	---------------------------------------

Autorska naknada – neto iznos (za isplatu)

Žiro račun primatelja naknade

Poziv na broj (platitelja):

HR67	OIB platitelja – Obrazac JOPPD – 8
-------------	------------------------------------

Poziv na broj (primatelja):

HR69	40002 – OIB platitelja – 699***
-------------	---------------------------------

***699 Ostala osobna primanja koja nisu izuzeta od ovrhe ili 690-Ostala primanja izuzeta od ovrhe

Dohodak od kapitala (kamate, isplata dobiti, izuzimanje)

Porez na dohodak i prirez

Uplatni račun: u korist grada/općine*

Poziv na broj – uplatitelj pravna osoba i fizička osoba:

HR68	1910 – OIB platitelja – Obrazac JOPPD
-------------	---------------------------------------

Dividenda i dobit na temelju udjela u kapitalu – neto iznos (za isplatu)

Žiro račun ili tekući račun primatelja

Poziv na broj (platitelja):

HR67	OIB platitelja – Obrazac JOPPD – 12
-------------	-------------------------------------

Poziv na broj (primatelja):

HR69	40002 – OIB platitelja – 150
-------------	------------------------------

Doprinos za zdravstveno osiguranje

Uplatni račun: HZZO: HR6510010051550100001

Poziv na broj - uplatitelj pravna osoba i fizička osoba:

HR68	8540 – OIB platitelja – Obrazac JOPPD
-------------	---------------------------------------

Doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti (I. STUP)

Uplatni račun:

Državni proračun RH: HR1210010051863000160

Poziv na broj - uplatitelj pravna osoba i fizička osoba:

HR68	8176 – OIB platitelja – Obrazac JOPPD
-------------	---------------------------------------

Doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje (II. STUP)

Uplatni račun:

Doprinos MIO II. Stup: HR7610010051700036001

Poziv na broj - uplatitelj pravna osoba i fizička osoba:

HR68	2291 – OIB platitelja – Obrazac JOPPD
-------------	---------------------------------------

PDV

Uplatni račun: Državni proračun RH: HR1210010051863000160

Poziv na broj - uplatitelj pravna osoba i fizička osoba:

HR68	1201 – OIB
-------------	------------

Predujam poreza na dobit

Uplatni račun: u korist grada/općine sjedišta društva odnosno prema prebivalištu poreznog obveznika „dobitaša“

Poziv na broj - uplatitelj pravna osoba i fizička osoba:

HR68	1651 – OIB
-------------	------------

Članarina HGK-u

Uplatni račun: Članarina HGK: HR8510010051700052620

Poziv na broj - uplatitelj pravna osoba:

HR67	OIB –	002 (I. kategorija)	} – mj. i god. (4 znamenke)
		003 (II. kategorija)	
		004 (III. kategorija)	
		005 (za j.d.o.o.)	

Doprinos HOK-u u paušalnom iznosu

Uplatni račun: u korist grada/općine prema prebivalištu poreznog obveznika*

Poziv na broj - uplatitelj pravna osoba i fizička osoba:

HR67	OIB
-------------	-----

Turistička članarina

Uplatni račun: u korist grada/općine, odnosno turističkog mjesta u kojem je sjedište turističke zajednice*

Poziv na broj - uplatitelj pravna osoba i fizička osoba:

HR67	OIB
-------------	-----

Naknada za korištenje općekorisnih funkcija šuma

Uplatni račun: Državni proračun RH: HR1210010051863000160

Poziv na broj - uplatitelj pravna osoba i fizička osoba:

HR68	5126 – OIB
-------------	------------

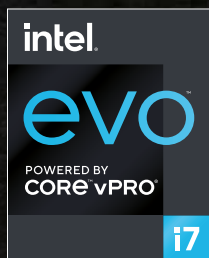
Upoznajte ThinkPad® X1 Nano 1. generacije

Novi šampion perolake kategorije

Ono što IT podrška treba i korisnici žele.



Potražite na WWW.LENOVOSTORE.HR



Powered by the Intel® Evo™ vPro® platform.

**Pametnija
tehnologija
za sve**

Lenovo

Mi vidimo dalje...

LUCEED

FISKALNE KASE



Rješenja za ugostiteljstvo, trgovinu, usluge...

AKCIJA: Instalacija + Sve nove verzije + Zakonske promjene za izdavnje računa 2 mjeseca GRATIS!

OSIGURAJTE NA VRIJEME JEDNOSTAVAN PRIJELAZ U NOVU FISKALNU GODINU!

LUCEED

Kompletna programska rješenja

PREDNOSTI

- Automatska knjiženja svih dokumenata
- Automatski prijenos podataka između više poslovnica
- Analize s usporednim mjesečnim, kvartalnim i godišnjim iznosima
- Mogućnost dodavanja neograničenog broja finansijskih analiza
- Export svih podataka u Excel, Html, PDF,...
- Slanje svih dokumenata i izvješća mailom u PDF formatu direktno iz programa
- Izrada grafikona iz svih izvješća

RAČUNOVODSTVENI SERVISI

- Mogućnost automatske razmjene svih podataka s klijentima koji koriste **Luceed**
- Automatsko popunjavanje svih obrazaca
- Mogućnost slanja svih izvješća klijenata mailom u PDF formatu.

Omogućeno automatizirano i efikasno praćenje svih procesa unutar poduzeća s uvidom u stanje u bilo kojem trenutku.

MODULI

Maloprodaja	Ugostiteljstvo	Veleprodaja	Proizvodnja	Knjige URA/IRA i PDV-a
Robno i mat. poslovanje	Nabava	Analize	Financijsko knjigovodstvo	Osnovna sredstva
Putni nalozi i loko vožnja	Gotovinske blagajne	Obračun plaća i ugovora	Kadrovska evidencija	Document manager
Poslovanje obrtnika	Servisi	Telemarketing	Ticketing	Pretplata
...				

Detaljne opise svih mogućnosti pogledajte na www.tomsoft.hr