

Postotak priznavanja pretporeza porezni su obveznici u tijeku 2013. (izračunanog na temelju PDV-K za 2012.) trebali koristiti kao kriterij – svotu priznavanja pretporeza iz ulaznih računa, ali samo za one ulazne račune koji se nisu mogli izravno pripisati određenim isporukama. Za ostale ulazne račune koji se odnose na više neprepoznatljivih isporuka, dio pretporeza koji se može odbiti trebalo je utvrditi na godišnjoj razini kao postotak ukupnih isporuka te ga je trebalo zaokružiti najviše do sljedećega cijelog broja.

Napominjemo da je **porezni obveznik mogao sam privremeno utvrditi dio pretporeza koji može odbiti ako** isporuka za koje je dopušten odbitak pretporeza nije bilo (početak obavljanja graditeljske djelatnosti, a nekretnine nisu još prodane) ili su njihove svote bile zanemarive, o čemu se **trebala suglasiti Porezna uprava** (dalje PU).

Nadalje, poduzetnici su mogli dio pretporeza koji se može odbiti utvrđivati odvojeno za svaki dio poslovanja – prometa, uz uvjet da su vodili odvojeno knjigovodstvo i o tome su trebali izvjestiti nadležnu ispostavu PU 15 dana prije početka obračunskog razdoblja u kojem su započeli primjenjivati ovaj način podjele pretporeza. No tada su trebali primjenjivati izabrani način odbitka pretporeza najmanje 12 mjeseci, o čemu također nadležna ispostava PU donosi rješenje. Ako žele ponovno promijeniti izabrani način utvrđivanja odbitka pretporeza, treba o tome ponovo izvjestiti nadležnu ispostavu PU također 15 dana prije početka obračunskog razdoblja.

Napominjemo da se **obveza podjele pretporeza u tijeku 2013. godine NIJE odnosila na porezne obveznike koji su utvrdili pravo na priznavanje pretporeza najmanje u svoti od 98%. Na kraju 2013., i to pri izradi konačnog obračuna na obrascu PDV-K za 2013., porezni obveznici trebaju provesti usklađenje kako se pokazuje u nastavku članka.**

5.2. OBVEZA USKLAĐENJA KORIŠTENOG PRETPOREZA PRIJE IZRADE OBRASCA PDV-K ZA 2013.

Obveza usklađenja korištenog pretporeza propisana je u čl. 138. st. 12. Pravilnika o PDV-u:

Porezni obveznik iz stavka 11. ovoga članka obvezan je utvrditi postotak za izračun prava na odbitak dijela pretporeza i u konačnom obračunu PDV-a za proteklu godinu izvršiti usklađenje za razdoblje u kojem je primjenjivao podjelu pretporeza.

Usklađenje se odnosi na novi izračun postotka priznavanja pretporeza na temelju prometa tekuće 2013. te ispravak priznatog pretporeza iz ulaznih računa na koje je postotak primijenjen. To znači da usklađenje treba napraviti samo na onu svotu pretporeza i one ulazne račune koji se nisu mogli izravno pripisati oporezivim ili oslobođenim isporukama, odnosno na one ulazne račune iz kojih je pretporez priznat. Pritom možemo očekivati dvije različite porezne situacije.

Ako je izračunani postotak veći, porezni obveznici na temelju usklađenja mogu još u konačnom obračunu dodatno priznati razliku pretporeza, a ako je manji, porezni obveznik treba stornirati – smanjiti svotu priznatog pretporeza. U oba slučaja podatak treba evidentirati u obrascu PDV-K za 2013. To je moguće učiniti tako da se izravno povećaju odnosno smanje pozicije pretporeza u točki III. obrasca PDV-K, ovisno o tome je li riječ o PDV-u po stopi od 5%, 10%, 25%. Smatramo, međutim, da se izračunana – usklađena svota pretporeza može evidentirati i u knjigu U-RA (kao povećanje ili storno) te će nakon zaključivanja – zbrajanja svih pozicija u knjizi biti preneseni podatci u obrazac PDV-K. Na temelju provedenog usklađenja ne treba ispraviti nabavnu vrijednost dugotrajne imovine koja je bila nabavljena tijekom 2013. i za koju je priznavan pretporez prema utvrđenom postotku. To potvrđuje čl. 138. st. 5. Pravilnika o PDV-u.

Napomenimo da postoji sadržajna razlika između pojmova usklađenje priznatog pretporeza tijekom izvještajne godine i ispravak pretporeza.

Ispravak pretporeza, u skladu s čl. 138. st. 5. Pravilnika o PDV-u, ne utječe na visinu troška nabave odnosno proizvodnje dugotrajne imovine u popisu dugotrajne imovine poreznog obveznika.

Usklađenje priznatog pretporeza tijekom izvještajne godine koje porezni obveznici trebaju provesti na kraju godine na temelju odredbe čl. 138. st. 12. Pravilnika o PDV-u, ne smatra ispravkom pretporeza. Prema prethodno navedenom članku Zakona, svotu pretporeza koja se dobije na temelju usklađenja postotka prethodne i tekuće godine držimo da treba knjižiti u prihode ili troškove razdoblja.

U nastavku se daje primjer usklađenja odnosno novog izračuna postotka na kraju 2013. te utvrđivanje PDV-a na temelju novog izračuna. Kako treba provesti usklađenje, pokazuje se u nastavku za društvo koje obavlja djelatnost trgovine i ugostiteljstva.

✓ **Tablica 3. Usklađenje – izračun postotka za priznavanje pretporeza prema ostvarenom prometu u 2013. prije sastavljanja obrasca PDV-K za 2013.**

TEK. BR.	OPIS PROMETA U 2013.	SVOTA u kn	NAPOMENA raspored na brojnik i nazivnik ovisno o tome može li se priznati pretporez i je li gospodarska djelatnost
1.	Prihodi od djelatnosti ugostiteljstva i trgovine – tuzemstvo (stope PDV-a 25% i 10%)	1,321.500,00	oporezivo – ulazi u brojnik i nazivnik
2.	Prihodi od izvoza dobara	625.800,00	oslobođeno prema čl. 13. starog Zakona o PDV-u i čl. 45. Zakona o PDV-u – ulazi u brojnik i nazivnik
3.	Prihodi od „inozemnih“ usluga	110.600,00	ne podliježe oporezivanju – ulazi u brojnik i nazivnik
4.	Prihodi od obavljenih usluga unutar EU-a	282.200,00	Prijenos porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u – reverse charge – ulazi u brojnik i nazivnik

TEK. BR.	OPIS PROMETA U 2013.	SVOTA u kn	NAPOMENA raspored na brojnik i nazivnik ovisno o tome može li se priznati pretporez i je li gospodarska djelatnost
5.	Prihodi od isporuka dobara obavljenih u drugim državama članicama	565.300,00	oslobođeno prema čl. 41. st. 1. Zakona – ulazi u brojnik i nazivnik
6.	Prodaja dugotrajne imovine	260.200,00	ne ulazi u brojnik i nazivnik (isključeno prema formuli)
7.	Prolazne stavke – boravišna pristojba	53.550,00	ne ulazi u brojnik i nazivnik – nije gospodarska djelatnost
8.	Dividende	81.000,00	ne ulazi u brojnik i nazivnik – nije gospodarska djelatnost
9.	Kamate na pozajmice – nisu povremene	335.600,00	ulazi u nazivnik
10.	Kamate po a-vista i oročenim depozitima	87.000,00	ne ulazi u brojnik i nazivnik – nije gospodarska djelatnost
11.	Zatezne kamate	144.000,00	ne ulazi u brojnik i nazivnik – nije predmet oporezivanja niti gospodarska djelatnost
12.	Najam prostora za stambene potrebe	397.000,00	ulazi u nazivnik
	UKUPNO BROJNIK (1+2+3+4+5)	2,905.400,00	
	UKUPNO NAZIVNIK (1+2+3+4+5+9+12)	3,638.000,00	
	NE UZLAZI U IZRAČUN (6+7+8 +10+11)	625.750,00	

Napominjemo da u tek. broju 9. tablice nije riječ o povremenim financijskim transakcijama jer je poduzetnik dao 15-ak pozajmica tijekom 2013.

$$\% \text{ PRIZNAVANJA} = \frac{2,905.400,00}{3,638.000,00} = 79,86\% = 80\% \text{ (zaokruženo)}$$

Porezni je obveznik tijekom 2013. primjenjivao podjelu pretporeza i priznavao PDV iz ulaznih računa u visini 91% na temelju „privremenog“ izračuna, odnosno iskazanog prometa u obrascu PDV-K za 2012. Osim prometa iz redovite djelatnosti (trgovina, ugostiteljstvo, izvoz dobara, „inozemne“ usluge, isporuke dobara u EU-u, prihodi od obavljenih usluga unutar EU-a) porezni je obveznik ostvario i prihod od oročenja novčanih sredstava, prihod od pozajmica, zateznih kamata te prihod od najma nekretnina za stambene potrebe. **Za potrebe usklađenja prije izrade obrasca PDV-K za 2013. izračunan je novi postotak prema prometu 2013. i iznosi 80% (zbog pozajmica i najma za stambene potrebe). Da je taj postotak veći od 98% (granični postotak), u obrascu PDV-K porezni bi obveznik mogao priznati cijelu svotu pretporeza koju je tijekom 2012. dijelio i nije priznavao.**

Porezni je obveznik u opisanom primjeru priznavao pretporez tijekom 2013. u svoti od 91%, a prema usklađenju postotak je 80%. Kako treba izračunati svotu pretporeza koju porezni obveznik može priznati u konačnom obračunu, pokazuje se u nastavku.

✓ **Primjer 1. Usklađenje postotka za priznavanje pretporeza na kraju 2013. – smanjenje pretporeza 91% na 80%**

TEK. BR.	OPIS	%	SVOTA PRETPOREZA
1.	Postotak priznavanja pretporeza tijekom 2013. - stopa 23% Postotak priznavanja pretporeza tijekom 2013. - stopa 25%	91%	92.500,00 292.500,00
2.	Novi izračun postotak priznavanja pretporeza za PDV-K 2013. $92.500 \times 100/91 = 101.648,35 \times 80\%$ $292.500 \times 100/91 = 321.428,57 \times 80\%$	80%	81.318,68 257.142,86
3.	RAZLIKA PRETPOREZA - ZA SMANJENJE (1-2) - stopa 23% - stopa 25% UKUPNO:		11.181,32 35.357,14 46.538,46

✓ **Knjiženje:**

Tek. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Pretporez – 10%	140011	11.181,32	
	Pretporez – 25%	140012	35.357,14	
	Troškovi od naknadno utvrđenog PDV-a na temelju usklađenja postotka u PDV-K Storno pretporeza na temelju usklađenja - promjene postotka priznavanja pretporeza za PDV-K 2013.	4678	46.538,46	

Izračunana svota pretporeza koju treba „vratiti“ u konačnom obračunu je ukupno 46.538,46 kn.

U poreznim evidencijama – knjizi U-RA izračunana razliku pretporeza treba evidentirati u stupce 11, 13 i 15 kao storno, a osnovicu također storno u stupce 6, 7 i 8, ovisno o stopi PDV-a.

Kako treba izračunati i ispraviti svotu pretporeza ako je postotak na kraju 2013. veći od onoga koji je korišten u tijeku godine, prikazuje sljedeći primjer.

✓ **Primjer 2. Usklađenje postotka za priznavanje pretporeza na kraju 2013. – povećanje pretporeza 90% na 93%**

Tijekom 2013. porezni je obveznik iz ulaznih računa priznavao pretporez u svoti od 90%. Na kraju godine, a prema prometu tekuće godine, utvrdio je novi postotak koji je 93%. Izračun svote pretporeza koju treba „vratiti“ u konačnom obračunu i knjiženje daje se u nastavku.

TEK. BR.	OPIS	%	SVOTA PRETPOREZA
1.	Postotak priznavanja pretporeza u tijeku 2013.- stopa 10% Postotak priznavanja pretporeza u tijeku 2013.- stopa 25%	90%	92.500,00 292.500,00
2.	Novi izračun postotak priznavanja pretporeza za PDV-K 2013. $92.500 \times 100/90 = 102.777,78 \times 93\%$ $292.500 \times 100/90 = 325.000,00 \times 93\%$	93%	95.583,34 302.250,00
3.	RAZLIKA PRETPOREZA - ZA POVEĆANJE (1-2) - stopa 10% - stopa 25% UKUPNO:		3.083,34 9.750,00 12.833,34

✓ **Knjiženje:**



Tek. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Pret porez – 10 %	140011	3.083,34	
	Pret porez – 25%	140012	9.750,00	
	Prihodi od naknadno utvrđenog prava na pret porez na temelju usklađenja postotka u PDV-K	7850		12.833,34
	<i>Naknadno pravo priznavanja pret poreza na temelju usklađenja - promjene postotka priznavanja pret poreza - PDV-K za 2013.</i>			

U poreznim evidencijama – knjizi U-RA izračunatu razliku pret poreza treba evidentirati u stupce 11, 13 i 15, a osnovicu u stupce 6, 7 i 8, ovisno o stopi PDV-a.

Na opisani način treba provesti usklađenje pret poreza za sve ulazne račune iz 2013. po kojima je korištena podjela pret poreza, neovisno o tome o kakvim je rashodima riječ, ulaznim računima za nabavu dugotrajne imovine te računima koji su povezani s nabavom dugotrajne imovine.

4.2. KORIŠTENJE POSTOTKA PRIZNAVANJA PRET POREZA U RAZDOBLJU DO PREDAJE KONAČNOG OBRAČUNA PDV-a

Porezni obveznici koji imaju obvezu podjele pret poreza, vezano za priznavanje pret poreza u razdoblju do predaje konačnog obračuna na obrascu PDV-K (siječanj, veljača), trebaju postupiti kako je određeno čl. 138. st. 8. i 9. Pravilnika o PDV-u i to:

-  Porezni obveznik čije je obračunsko razdoblje od prvog do posljednjeg dana u mjesecu može za prvo obračunsko razdoblje tekuće godine primjenjivati postotak koji je privremeno primjenjivao za proteklu godinu
-  Porezni obveznik čije je obračunsko razdoblje od prvog do posljednjeg dana u tromjesečju mora za prvo obračunsko razdoblje tekuće godine primijeniti novoutvrđeni postotak izračunan na temelju isporuka protekle godine.

Smatramo da porezni obveznici koji su stvarni postotak izračunali prije navedenih rokova mogu novoutvrđeni postotak početi primjenjivati i ranije. Tako, primjerice, ako mjesečni obveznici obrazac PDV-K za 2013. predaju prije kraja veljače 2014., smatramo da konačni postotak za podjelu pret poreza trebaju početi primjenjivati za mjesec u kojem je predan obrazac PDV-K za 2013. (npr. ako je obrazac predan u siječnju 2014., konačni postotak za 2013. trebao bi se primijeniti za obračunsko razdoblje za **siječanj** 2014.).

5. OBVEZA ISPRAVKA PRET POREZA KOD GOSPODARSKIH DOBARA

Prema čl. 64. Zakona o PDV-u i čl. 139., 140. i 141. Pravilnika o PDV-u, **ispravak pret poreza treba provesti ako se u vezi s nekim gospodarskim dobrom u roku od pet godina uključujući kalendarsku godinu u kojoj je gospodarsko dobro nabavljeno ili proizvedeno, promijene uvjeti koji su u toj godini bili mjerodavni za odbitak pret poreza, te se tada za razdoblje nakon promjene obavlja ispravak pret poreza.** Promjenom uvjeta

mjerodavnih za odbitak pret poreza smatra se naknadna promjena tih uvjeta koja je dovela do većeg ili manjeg prava na odbitak pret poreza u odnosu na godinu u kojoj je dobro nabavljeno ili proizvedeno. **Kada je riječ o nekretninama, tada se umjesto razdoblja od pet godina primjenjuje razdoblje od 10 godina.**

Godišnja svota ispravka pret poreza iznosi 1/5, odnosno 1/10 svote PDV-a koja je bila zaračunana za gospodarska dobra, a provodi se na temelju inter-nog obračuna.

Treba voditi brigu o tome da se ispravak treba provesti i ako se dobro prodaje, a pret porez je djelomično korišten. Ako porezni obveznik, u skladu s čl. 65. Zakona o PDV-u, unutar razdoblja za ispravak pret poreza isporučuje gospodarsko dobro, smatra se da je gospodarsko dobro korišteno za gospodarsku djelatnost poreznog obveznika do isteka razdoblja za ispravak pret poreza. Gospodarska djelatnost smatrat će se u cijelosti oporezivom ako je isporuka gospodarskog dobra oporezivana. Gospodarska djelatnost smatrat će se u cijelosti oslobođenom PDV-a ako je isporuka gospodarskog dobra oslobođena. U opisanom slučaju ispravak odbitka pret poreza provodi se odjednom za cijelo preostalo razdoblje ispravka.

Ispravak pret poreza NE provodi se ako pret porez koji bi se trebao ispraviti **po svakom dobru dugotrajne imovine – gospodarskom dobru, ne premašuje svotu od 1.000,00 kn.** Pritom se gospodarskim dobrima prema čl. 64. st. 3. Zakona o PDV-u smatraju *dobra koja prema računovodstvenim propisima spadaju u dugotrajnu imovinu poreznog obveznika.* Nadalje, prema čl. 12. st. 3. Zakona o porezu na dobit to su stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 3.500,00 kn i vijek trajanja dulji od godinu dana. Međutim, ispravak korištenog pret poreza zbog promjene postotka utvrđenog za odbitak pret poreza ne provodi se ako ukupna razlika pret poreza po pojedinom dobru ne prelazi 500,00 kn (čl. 142. Pravilnika o PDV-u). Misli se na izračunatu razliku po svakom dobru koju tek tada treba ispraviti za 1/5 ili 1/10 utvrđene svote.

Prema navedenom, ispravke pret poreza kod gospodarskih dobara u PDV-K za 2013. treba provesti u sljedećim slučajevima:

1. **izlazak iz sustava PDV-a zbog promjene „cenzusa” – visine ostvarenog prometa (ispod 230.000,00 kn) – poduzetnička se djelatnost i dalje obavlja;**
2. **prenamjena korištenja dugotrajne imovine (obavljanje oporezive djelatnosti u 2013., a potom oslobođene u 2014. – iz čl. 39., 40. i 114. Zakona o PDV-u);**
3. **promjena postotka utvrđenog za odbitak pret poreza – odnosi se na porezne obveznike koji obavljaju oporezive isporuke i isporuke oslobođene PDV-a (za dugotrajnu imovinu nabavljenu u razdoblju od 2008. do 2012., a za nekretnine nabavljene u razdoblju od 2003. do 2012.);**
4. **kod isporuke gospodarskih dobara ako je pret porez djelomično korišten pri nabavi.**

Isti ćemo da se izuzimanje dobara – dugotrajne imovine za privatne potrebe članova društva ne smatra