



Isporuke građana i obveza plaćanja PDV-a

Neven Baica, mag. oec.

U ovom članku pojašnjavamo u kojim se sve slučajevima i u kojem trenutku građani postaju obveznici zaračunavanja poreza na dodanu vrijednost na isporuke dobara i usluga koje obavljaju, te u kojim slučajevima ih se promatra kao male porezne obveznike. U ovom članku pojašnjavamo i obveze isplatitelja primitaka građanima u sustavu PDV-a.

1. Uvod

Kada u rukama držimo račun s iskazanim PDV-om, u najvećem broju slučajeva radi se o računu trgovačkog društva ili neke druge pravne ili fizičke osobe koja je registrirana za obavljanje neke oporezive djelatnosti. Međutim, pojam *porezni obveznik* u smislu propisa koji uređuju oporezivanje porezom na dodanu vrijednost ne obuhvaća samo djelovanje u okviru registrirane djelatnosti.

Pojam porezni obveznik primjenjuje se jednako i na građane koji nisu registrirani za obavljanje djelatnosti. Obavljanjem određenih aktivnosti na tržištu i građani postaju obveznici primjene propisa koji uređuju oporezivanje PDV-om, te nakon zadovoljavanja propisanih uvjeta imaju obvezu zaračunavati PDV na usluge koje obavljaju ili dobra koja isporučuju. Nastajanjem obveze obračunavanja PDV-a kod određenih isporuka nastaje obveza vođenja poslovnih knjiga kako je propisano za određenu djelatnost, dok u drugim slučajevima takav građanin ima obvezu vođenja izvještaja i obrazaca propisanih PDV-om, bezpostojanja obveze vođenja jedne druge poslovne ili porezne evidencije.

U ovom članku razmatrat ćemo odredbe **Zakona o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 i 115/2016; u daljnjem tekstu: *ZPDV*) te **Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17 i 128/17); u daljnjem tekstu: *PPDV*), kako bi utvrdili u kojem trenutku građanin ima obvezu ponašati se kao porezni obveznik, te kada ima obvezu upisa u sustav PDV-a.

Obzirom da trenutak ulaska u sustav PDV-a, kod obavljanja pojedinih djelatnosti utiče i na promjenu načina obavljanja djelatnosti fizičkih osoba, u ovom članku razmatrat ćemo takvu međuovisnost. U tu svrhu navoditi ćemo i relevantne odredbe **Zakona o porezu na dohodak** (Nar. nov., br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20 i 138/20), te **Pravilnika o porezu na dohodak** (Nar. nov., br. 10/17, 128/17, 106/18, 1/19, 80/19 i 1/20).

U zasebnim poglavljima razmatrat ćemo različite aktivnosti građana, kao što su iznajmljivanje osobne imovine, prodaja osobne imovine, usluge građana autora, umjetnika i profesionalnih novinara, te iznositi detalje bitne za utvrđivanje da li se radi o obavljanju

gospodarske djelatnosti i kada nastaje obveza upisivanja građana u registar obveznika PDV-a.

2. Definiranje pojmova

Da bismo znali u kojim je slučajevima građanin obavezan primjenjivati odredbe ZPDV-a i PPDV-a potrebno je znati kada se građanin smatra poreznim obveznikom sukladno odredbama tog propisa. U tu svrhu, u poglavljima koje slijede, razmotrit ćemo definiciju pojma *porezni obveznik*, te pojmove koji sudjeluju u definiranju tog pojma.

2.1. Pojam "porezni obveznik"

Tko se sve smatra poreznim obveznikom regulirano je člankom 6. stavkom 1. ZPDV-a.



ističemo...

Porezni obveznik je svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti.

Prema stavku 4. istog članka ZPDV-a **poreznim obveznikom smatra se i svaka osoba koja povremeno isporučuje nova prijevozna sredstva** iz članka 4. stavka 3. ovoga Zakona, koja kupcu otpremi ili preveze prodavatelj, sam kupac ili druga osoba za njihov račun na područje druge države članice.

Prema članku 4. stavku 3. PPDV-a, porezni obveznik je i svaka osoba koja na području Republike Hrvatske nema sjedište, poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište, a u tuzemstvu obavlja isporuke dobara ili usluga za koje postoji pravo na odbitak PDV-a, osim kada obavlja isporuke dobara ili usluga za koje PDV plaća primatelj dobara ili usluga u skladu s člankom 75. stavkom 1. točkama 3., 6. i 7. te člankom 75. stavkom 2. ZPDV-a. Na tog poreznog obveznika se primjenjuju odredbe Zakona i Pravilnika ako nije drugačije propisano.

Učinak ovih odredbi na pojedine vrste isporuka koje obavljaju građani pojasnili smo u poglavljima koje se bave pojedinim vrstama isporuka.

**istićemo...**

Pravna ili fizička osoba smatra se poreznim obveznikom u smislu Zakona neovisno o tome smatra li se poreznim obveznikom i prema drugim zakonima (čl. 4. st. 7. PPDV-a).

2.2. Obavljanje gospodarske djelatnosti

Za određivanje tko se u smislu Zakona smatra poreznim obveznikom bitno je utvrditi obavlja li ta osoba gospodarsku djelatnost, a pojam *gospodarska djelatnost* definiran je člankom 6. stavkom 2. ZPDV-a, te člankom 6. PPDV-a.

Prema navedenim odredbama "**gospodarska djelatnost**" u smislu definiranja pojma poreznog obveznika **smatra se svaka djelatnost proizvođača, trgovaca ili osoba koje obavljaju usluge, uključujući rudarske i poljoprivredne djelatnosti te djelatnosti slobodnih zanimanja.** Gospodarskom djelatnošću **smatra se 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.

2.3. Samostalnost u obavljanju djelatnosti

Za definiranje poreznog obveznika značajna je i činjenica obavlja li osoba djelatnost samostalno ili ne. Pojam *samostalnog obavljanja djelatnosti* definiran je člankom 6. stavkom 3. Zakona i člankom 4. stavkom 5. i 6. Pravilnika.

Tako prema navedenim odredbama porezni obveznik **obavlja djelatnost samostalno, ako je obavlja za vlastiti račun i na vlastitu odgovornost. Za razgraničenje samostalnog obavljanja djelatnosti ili samostalnog rada od nesamostalnog rada** bitna su njihova obilježja, a ne naziv ugovora. Samostalnost ne postoji u slučaju zaposlenika i drugih osoba koje su povezane s poslodavcem ugovorom o radu ili drugim ugovorom kojim se uređuje odnos poslodavca i posloprimca u pogledu radnih uvjeta, naknada i obveza poslodavca, a koji ima obilježja nesamostalnosti.

U svezi s **fizičkim osobama** treba naglasiti činjenicu da one mogu obavljati dijelom samostalnu djelatnost, a dijelom nesamostalan rad.

**istićemo...**

Za potrebe određivanja fizičke osobe kao poreznog obveznika u smislu Zakona **u obzir se uzima samo njegovo samostalno obavljanje gospodarske djelatnosti.**

Iz navedenih odredbi nedvojbeno je da se plaća koju radnik ostvari kod poslodavca te sve naknade koje proizlaze iz takvog rada ne smatraju njegovim djelovanjem kao poreznog obveznika. Mišljenjem ministarstva financija¹ pojašnjeno je da se **poreznim obveznicima ne smatraju fizičke i pravne osobe u dijelu primitaka koje ostvare kao članovi predstavničkih tijela državne vlasti, tijela i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, članovi skupština,**

upravnih i nadzornih odbora pravnih osoba, suci porotnici, stečajni upravitelji i arbitražni suci.

3. Građani - porezni obveznici

Odredbe ZPDV-a porezne obveznike dijele u dvije temeljne kategorije, **porezne obveznike koji su upisani u registar poreznih obveznika** (za koje se u literaturi koristi izraz porezni obveznici u sustavu PDV-a) i **male porezne obveznike** koji imaju smanjeni opseg obveza, ali i prava u odnosu na prethodnu kategoriju poreznih obveznika. I građani mogu biti u obje kategorije, no primjena nekih odredbi koje se odnose na obveze poreznih obveznika ne primjenjuju se dosljedno kada se radi o poreznim obveznicima građanima, što pojašnjavam u podpoglavljima u nastavku.

U članku 62. **Općeg poreznog zakona** (Nar. nov., br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20 i 42/20; u daljnjem tekstu OPZ) propisana je opća odredba u svezi obveze izdavanja računa izdavanja računa:

"Porezni obveznici dužni su izdavati račune te voditi poslovne knjige i evidencije radi oporezivanja prema propisima kojima se uređuje pojedina vrsta poreza."

Dakle, i građani, za transakcije koje obavljaju kao porezni obveznici biti će dužni ispostavljati račune. Kod građana, međutim postoje određene specifičnosti, kako u pogledu "popuštanja" u pogledu obveze izdavanja računa kod malih poreznih obveznika, tako i u pogledu njegova sadržaja kod određenih djelatnosti. Detaljno o ovim specifičnostima pišemo u poglavljima koje slijede.

3.1. Građani - mali porezni obveznici

Pravne i fizičke osobe koje zadovoljavaju definiciju poreznih obveznika, ali nisu s obavljanjem oporezivih isporuka u protekloj ili tekućoj godini prešli prag od 300.000 kuna, smatraju se malim poreznim obveznicima i primjenjuju pravila sukladno posebnom postupku oporezivanja za male porezne obveznike (čl. 90. ZPDV-a i 186. PPDV-a).

Međutim, na građane koji nisu u sustavu PDV-a ova pravila primjenjuju se opuštenije, nego u slučaju kada se radi o obavljanju registriranih djelatnosti. Razlog nalazimo u definiciji poreznog obveznika, odnosno u razmatranju da li građanin svojom isporukom pokazuje namjeru obavljanja gospodarske djelatnosti. Tako primjerice građanin koji prodaje svoju osobnu imovinu ne obavlja gospodarsku djelatnost jer se ne smatra da tim činom pokazuje namjeru trajnog ostvarivanja prihoda od prodaje. Iz tog razloga građanin kod prodaje osobne imovine nema obvezu ispostavljati račun, već je dovoljno da sa kupcem sklopi kupoprodajni ugovor, ili će u određenim slučajevima kupac biti obvezan sastaviti otkupni blok.

Zanimljivo je da se pravila za male porezne obveznike ne primjenjuju niti na građane koje pružaju određene usluge, što uključuje najam osobne imovine, premda su takve isporuke izrijekom proglašene obavljanjem gospodarske djelatnosti. Isti je slučaj s djelovanjem građana u svojstvu posloprimca po ugovoru o djelu, odnosno rad autora i umjetnika po osnovi sklopljenih autorskih ugovora. Ove isporuke uključuju se u prag od 300.000,00 kuna, što znači da kada je prag u tekućoj ili protekloj godini prijeđen, građanin ima obvezu prijaviti se u registar poreznih obveznika, čime postaje redovni porezni obveznik koji ima obvezu ispostavljanja računa i obračunavanja PDV-a na takve isporuke.

3.2. Građani u sustavu PDV-a

Kada građanin s oporezivim isporukama prijeđe propisani prag od 300.000,00 kuna obvezan je upisati se u registar poreznih obveznika

1 Mišljenje Ministarstva financija: "Troškovi arbitraže", Broj klase: 410-19/13-01/662, Urudžbeni broj: 513-07-21-01/13-2, Zagreb, 20.12.2013



za potrebe plaćanja i obračunavanja PDV-a. Građanin koji nije prešao propisani prag može u sustav ući dobrovoljno, što ga obvezuje da u sustavu PDV-a ostane tri kalendarske godine.

Kod određenih djelatnosti ulazak u sustav PDV-a zahtijeva i promjenu organizacijskog oblika u kojem se obavlja ta djelatnost, te se stvara obveza utvrđivanja primitaka i izdataka temeljem poslovnih knjiga, Kod drugih djelatnosti moguće je da građanin koji je ušao u sustav PDV-a i dalje nema obvezu vođenja poslovnih knjiga, sve dok se ne zadovolji poseban uvjet koji se odnosi na obvezu promjene organizacijskog oblika, odnosno na nastanak obveze vođenja poslovnih knjiga kao kod samostalne djelatnosti. Ovdje treba istaći da ta dva kriterija treba promatrati u potpunosti odvojeno jer se zasnivaju na različitim osnovama za izračun, premda iznos praga za oba kriterija iznosi 300.000,00 kuna. Navedeno pojašnjavamo u poglavljima koja se bave pojedinom vrstom djelatnosti.

3.2.1. Obveza izdavanja računa iz članka 79. ZPDV-a

Obveza izdavanja računa čiji je sadržaj propisan člankom 79. ZPDV-a propisana je člankom 78. Zakona. Iz navedene odredbe jasno je da takav račun dužan izdati porezni obveznik koji isporučuje dobra i usluge drugom poreznom obvezniku. To znači da će građani koji su ušli u sustav PDV-a biti dužni za isporuke koje obave u svojstvu poreznog obveznika, te za primljene predujmove za takve isporuke, biti dužni ispostaviti račun iz članka 79. ZPDV-a. Obveza izdavanja takvog računa i dalje neće postojati ako građanin prodaje svoju osobnu imovinu.



ističemo...

Građanin je račun iz članka 78. ZPDV-a dužan ispostaviti za sve isporuke koje obavlja u okviru svoje gospodarske djelatnosti. Za prodaju osobne imovine građanin nije dužan ispostaviti račun, čak niti kada je upisan u registar obveznika PDV-a.

Kada je građanin obveznik izdavanja računa iz članka 78. ZPDV-a, takav račun mora biti sastavljen sukladno pravilima danim odredbama članka 79. ZPDV-a. Odredbama članka 79. stavka 1. ZPDV-a propisano je da račun mora sadržavati sljedeće podatke:

- 1) broj računa i datum izdavanja,
- 2) ime i prezime (naziv), adresu, osobni identifikacijski broj ili PDV identifikacijski broj poreznog obveznika koji je isporučio dobra ili obavio usluge (prodavatelja),
- 3) ime i prezime (naziv), adresu, osobni identifikacijski broj ili PDV identifikacijski broj poreznog obveznika kome su isporučena dobra ili obavljene usluge (kupca),
- 4) količinu i uobičajeni trgovački naziv isporučenih dobara te vrstu i količinu ili opseg obavljenih usluga,
- 5) datum isporuke dobara ili obavljenih usluga ili datum primitka predujma u računu za predujam, ako se taj datum može odrediti i razlikuje se od datuma izdavanja računa,
- 6) jediničnu cijenu bez PDV-a, odnosno iznos naknade za isporučena dobra ili obavljene usluge, razvrstane po stopi PDV-a,
- 7) popuste ili rabate ako nisu uključeni u jediničnu cijenu,
- 8) stopu PDV-a,
- 9) iznos PDV-a razvrstan po stopi PDV-a, osim ako se primjenjuje posebni postupak za koji je u smislu ovoga Zakona taj podatak isključen,
- 10) zbrojni iznos naknade i PDV-a.

Građani mogu umjesto računa s gore navedenim sadržajem izdati i tzv pojednostavljeni račun. Takva račun izdaje se za isporuke dobara i usluga čiji iznos nije viši od 700,00 kuna i obvezno mora sadržavati sljedeće podatke:

- 1) broj računa i datum izdavanja,
- 2) ime i prezime (naziv), adresu, osobni identifikacijski broj ili PDV identifikacijski broj poreznog obveznika koji je isporučio dobra ili obavio usluge (prodavatelja) te naznaku mjesta gdje je isporuka dobara ili usluga obavljena (broj prodajnog mjesta, poslovnog prostora, prodavaonice i slično),
- 3) ime i prezime (naziv), osobni identifikacijski broj ili PDV identifikacijski broj poreznog obveznika kome su isporučena dobra ili obavljene usluge (kupca),
- 4) količinu i uobičajeni trgovački naziv isporučenih dobara te vrstu i količinu obavljenih usluga,
- 5) iznos naknade s uključenim PDV-om razvrstane po stopi PDV-a,
- 6) iznos obračunanog PDV-a razvrstanog po stopi PDV-a,
- 7) kada je izdana isprava ili obavijest koja se smatra računom u skladu s člankom 78. stavkom 8. ovoga Zakona, uputu na prvobitni račun uz pojedinosti koje su izmijenjene.

Propisani sadržaj računa primjenjiv je jednako za sve porezne obveznike, pa tako i za građane koji se smatraju poreznim obveznicima prema odredbama ZPDV-a. No, kod računa građana praksa je razvila određene specifičnosti koje se javljaju kada se radi o primicima koji se obračunavaju kao drugi dohodak. Primjere takvih računa dali smo u posebnom poglavlju.

3.2.2. Obveza izdavanja računa za gotovinski promet

Račun za gotovinski promet propisan je odredbama članaka 63. i 64. *Općeg poreznog zakona* (Nar. nov., br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20 i 42/20; u daljnjem tekstu *OPZ*). Navedenim odredbama propisano je koje minimalne podatke moraju sadržavati računi za gotovinski promet, isječci vrpce ili potvrđnice iz naplatnih uređaja, te tko je izuzet od obveze izdavanja takvih računa. Iz samog naziva računa razvidno je da se radi o računu koji se izdaje za naplatu u gotovom novcu. Odredbama OPZ-a nije izričito propisano tko je obveznik izdavanja računa za gotovinski promet, ali opća obveza iz članka 62. OPZ-a upućuje da su obveznici izdavanja računa porezni obveznici, pa su u tu obvezu svakako uključeni i građani koji obavljaju isporuke kao porezni obveznici upisani u registar obveznika PDV-a.

Dakle, gotovinski račun građani će ispostavljati u svim slučajevima kada u svojstvu poreznog obveznika obavljaju isporuke koje naplaćuju gotovinom. No, u slučaju kada takav građanin prodaje svoju osobnu imovinu, ovo pravilo se ne primjenjuje, jer u tom slučaju građanin ne djeluje u svojstvu poreznog obveznika, pa se obveza iz članka 62. ne primjenjuje.



ističemo...

Građanin za prodaju osobne imovine koju naplaćuje sredstvima koji se smatraju prometom gotovine **nema obvezu izdavanja gotovinskog računa**, čak niti kada su upisani u registar obveznika PDV-a.

Treba naglasiti i činjenicu da se na plaćanja fizičkoj osobi primjenjuju odredbe članka 92. Pravilnika o porezu na dohodak, u kojem postoje ograničenja gotovinskih plaćanja koja uključuju velik broj isporuka koje obavljaju građani, neovisno o tome da li su upisani u

sustav PDV-a ili nisu. Iz tog razloga pojava obveze izdavanja računa za promet gotovinom kod građana koji obavlja gospodarsku djelatnost javljat će se rijetko.

3.2.3. Nema obveze fiskalizacije računa građana

Ovim poglavljem ističemo da **građani koji su ušli u sustav PDV-a**, a nisu obveznici poreza na dohodak od samostalne djelatnosti, **ne smatraju se obveznicima Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom** (Nar. nov., br. 133/12, 115/16, 106/18, 121/19 i 138/20). To jasno proizlazi iz članka 3. navedenog Zakona koji citiramo:

“Obveznikom fiskalizacije smatra se:

- 1) *fizička osoba obveznik poreza na dohodak po osnovi samostalne djelatnosti prema odredbama zakona kojim se uređuje porez na dohodak te*
- 2) *pravna i fizička osoba koja se smatra obveznikom poreza na dobit prema zakonu kojim se uređuje porez na dobit.”*

Osim činjenice da **takvi građani za naplatu u prometu koji se smatra gotovinskim ne moraju provoditi postupak fiskalizacije, niti su dužni na svojim računima iskazivati neki od podataka propisanih tim Zakonom**. Dakle, nije bitno da računi građana imaju numeraciju računa od tri dijela, niti su građani na računu dužni navoditi operatera na naplatnom uređaju. No, upravo ova isključenost iz odredbi Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom stvara zahtjev da **gotovinski račun građana obvezno mora biti potpisan. Navedeno jasno proizlazi iz članka 9. stavka 5. Zakona o računovodstvu** (Nar. nov., br. 178/15, 134/15, 120/16 i 116/18).

4. Specifičnosti pojedinih isporuka

U proteklim poglavljima dali smo neka opća pravila povezana s obvezama građana u pogledu odredbi ZPDV-a i PPDV-a. U poglavljima koje slijede razmotrit ćemo određene specifičnosti koje se javljaju kod pojedinih isporuka građana. Naime, za potrebe određivanja da li građanin za svoje isporuke ima obvezu ulaska u sustav PDV-a bitno je znati koje se isporuke smatraju obavljanjem gospodarske djelatnosti, odnosno u kojem će se trenutku određene isporuke promatrati kao gospodarska djelatnost. Isto tako u poglavljima koji slijede pojasnit ćemo i da li se određena isporuka uključuje u iznos od 300.000,00 kuna koji je bitan za određivanje nastanka obveze ulaska građana u sustav PDV-a.

Za pojedine djelatnosti pojasnit ćemo i ostale specifičnosti kao što je specifičan izgled sadržaja računa građana koji se razvio u praksi kao i učinak ulaska u sustav PDV-a na obvezu promjene organizacijskog oblika obavljanja određene djelatnosti.

4.1. Prodaja osobne imovine

Kao što smo već naveli, prodaja osobne imovine ne smatra se obavljanjem gospodarske djelatnosti. Međutim oporezivanje prodaje nekretnina u određenim slučajevima oporezuje se porezom na dohodak od imovine, a u takvim slučajevima Porezna uprava utvrđuje i obvezu obračunavanja PDV-a. U ovom poglavlju iznosimo i stavove vezane uz određene isporuke pokretnina koje na prvi pogled izgledaju kao prodaja osobne imovine, ali bi mogle navesti nadzorno tijelo da utvrdi da se ipak radi o obavljanju gospodarske djelatnosti.

U slučaju kada se utvrdi postojanje gospodarske djelatnosti, nastaju određene činjenice, odnosno pretpostavke koje nisu povoljne za građana koji je obavio takvu isporuku. Prva je povezana s činjenicom

da se takva isporuka u tom slučaju pribraja iznosu koji se uspoređuje s pragom za ulazak u sustav PDV-a od 300.000,00 kuna. Kada se prijeđe navedeni prag svaka isporuka koja je obavljena iza 1. u mjesecu od mjeseca u kojem je prijeđen prag oporeziva je PDV-om. Druga pretpostavka odnosi se na činjenicu da za prodaju imovine koja čini gospodarsku djelatnost treba zadovoljiti uvjete za djelatnost trgovine. Proglašavanje određene isporuke dobara u vlasništvu građana gospodarskom djelatnošću može dovesti do aktiviranja prekršajnih odredbi Zakona o zabrani i sprječavanju obavljanja neregistrirane djelatnosti (Nar. nov., br. 61/11 i 66/19).

4.1.1. Isporuka nekretnina

Primici od isporuka nekretnina spadaju u primitke od imovine i imovinskih prava koji se oporezuju dohotkom prema članku 56. Zakona o porezu na dohodak. U nastavku razmatramo kada se isporuke nekretnina trebaju smatrati obavljanjem gospodarske djelatnosti, te da li u tom slučaju postoji obveza obračuna PDV-a.

Isporuke nekretnina koje je građanin stekao nasljeđivanjem ili darovanjem ne smatraju se obavljanjem gospodarske djelatnosti. Međutim, na sve isporuke nekretnina primjenjuju se pravila Zakona o porezu na dohodak radi utvrđivanja postoji li obveza obračuna poreza na dohodak od imovine. U slučaju kada dođe do oporezivanja porezom na dohodak od imovine, Porezna uprava u pojedinim slučajevima zahtijeva i obračun PDV-a. Detaljno o porezu na dohodak od imovine kod prodaje nekretnina pisali smo u članku **“Oporezivanje dohotka ostvarenog otuđenjem nekretnina”**, autor mr.sc. Zrinka Perić, objavljenog u časopisu RiPup 10/2021. U navedenom članku preneseno je mišljenje Ministarstva financija - Porezna uprava², u kojem se razmatra kada se otuđenje nekretnina u vlasništvu građana smatra gospodarskom djelatnošću i podložno je obračunu PDV-a. Mišljenje citiramo u nastavku.³⁴⁵

“... 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 prethodnoj³ kalendarskoj godini prešla iznos od 230.000,00 kuna⁴, isti je obvezan upisati se u registar obveznika PDV-a od 1. siječnja tekuće godine⁵.”

2 Klasa: 410-19/16-01/69, Ur.broj: 513-07-21-01/16-2 od 5. travnja 2016. godine

3 Od 1. siječnja 2019. godine „u prethodnoj ili tekućoj kalendarskoj godini“

4 300.000,00 kuna od 1. siječnja 2018.

5 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“



U nastavku autorica prenosi i presudu Visokog upravnog suda RH⁶, vezano za obračunavanje i plaćanje poreza na dodanu vrijednost kod otuđenjaviše od tri istovrsne nekretnine u razdoblju od 5 godina od dana nabave:

“... 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.”

Iz navedenih citata Mišljenja, odnosno Presude, razvidno je da sud nije dozvolio postupanje Porezne uprave prema kojem se PDV-om unatrag oporezivala svaka od 4 isporučene nekretnine koje su u konačnici bile uključene u obračun poreza na dohodak nakon prodaje četvrte, ali smatra da su u razdoblju kada je prodana četvrta istovrsna nekretnina zadovoljeni uvjeti da se transakcija te prodaje smatra obavljanjem gospodarske djelatnosti, tako da obveza ulaska u sustav PDV-a nastaje od 1. u mjesecu nakon prodaje četvrte nekretnine.

Presudom je, dakle, utvrđen kriterij po kojem se četvrta isporuka istovrsne nekretnine smatra obavljanjem gospodarske djelatnosti, te je građanin koji je obavio isporuku dužan prijaviti se u sustav PDV-a ako je ta isporuka prešla limit od 300.000,00 kuna od 1. dana mjeseca koji slijedi mjesec u kojem je obavljena isporuka.

Međutim treba naglasiti da ova reakcija suda na postupanje Porezne uprave upućuje na nejasne kriterije utvrđivanja obavljanja gospodarske djelatnosti kada je u pitanju prodaja osobne imovine. U tom smislu navodimo i nekoliko primjera vezanih uz prodaju pokretnina u nastavku.

Treba upozoriti da nejasnoća ne bi trebalo biti u slučaju kada je očito da je građanin osobno izgradio veći broj istovrsnih nekretnina ili ih je dao izgraditi drugima s namjerom daljnje prodaje. U tom slučaju smatramo da postoji velika izvjesnost da će porezni nadzor građanu koji je obavio takve isporuke propisati prekršajnu mjeru iz Zakona o zabrani i sprječavanju obavljanja neregistrirane djelatnosti, te uključiti isporučitelja u sustav PDV-a.

4.1.2. Isporuka novih prijevoznih sredstava

Da se prodaja osobne imovine u određenim slučajevima smatra gospodarskom djelatnošću jasno upućuje i odredba članka 6. stavka 4. ZPDV-a:⁷

Poreznim obveznikom smatra se i svaka osoba koja povremeno isporučuje nova prijevozna sredstva iz članka 4. stavka 3. ovoga Zakona⁷, koja kupcu otpremi ili preveze prodavatelj, sam kupac ili druga osoba za njihov račun na područje druge države članice.

Na ovu odredbu naslanjaju se odredbe PPDV-a u kojem su propisane obveze stjecatelja takvog vozila. Dakle, ova odredba ne može

dovesti do prekršajne odredbe za građana koji obavlja isporuku novog prijevoznog sredstva. Međutim ova odredba ostavlja otvorenim pitanje da li će se obavljanjem gospodarske djelatnosti smatrati prodaja takvih prijevoznih sredstava unutar RH.

Naime, kod prodaje osobnih automobila uobičajeno je da se radi o starijim automobilima. Prodaja automobila koji se prema odredbama ZPDV-a smatraju novim prijevoznim sredstvima može pobuditi sumnju u obavljanje gospodarske djelatnosti već kod prve isporuke, a osobito u slučaju kada dođe do ponavljanja takvih isporuka u kratkom vremenskom periodu. Kriteriji utvrđivanja kada bi višestruka prodaja automobila koji su stariji i ne zadovoljavaju kriterije za nova prijevozna sredstva mogla biti smatrana obavljanjem gospodarske djelatnosti, još su nejasniji te smatramo da će porezni nadzor svaki slučaj razmatrati zasebno.

4.1.3. Isporuka ostale pokretne imovine

Slična problematika, kao i kod automobila, javlja se i kod prodaje ostale pokretne imovine građana. Osobito smatramo problematičnim prodaju osobne imovine koju je fizička osoba sama izradila (primjerice građanin koji o svom trošku tiska knjigu i potom prodaje). Ni u ovom slučaju ne postoje jasni kriteriji, niti mišljenja nadležnih tijela, koji bi upućivali koja količina istovrsne imovine, i u kojim ostalim slučajevima će prodaja osobne imovine biti smatrana obavljanjem gospodarske djelatnosti. Iz toga smatramo da će nadzorna tijela svaki slučaj promatrati zasebno te ocjenjivati postoje li okolnosti koje upućuju na obavljanje gospodarske djelatnosti.

4.2. Iznajmljivanje osobne imovine i imovinskih prava

Zakon o porezu na dohodak u članku 61. propisuje da porezni obveznik koji dohodak od imovine ostvaruje izdavanjem u najam ili zakup nekretnina i pokretnina, iznajmljivanjem stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranjem kampova, a obveznik je po toj osnovi poreza na dodanu vrijednost prema zakonu kojim se uređuje porez na dodanu vrijednost ili po osnovi obavljenih usluga od te imovine, koje su oslobođene plaćanja poreza na dodanu vrijednost prema zakonu kojim se uređuje porez na dodanu vrijednost, u poreznom razdoblju ostvaruje ukupne primitke veće od iznosa propisanog za obvezni upis u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost, utvrđuje dohodak od imovine u skladu s člancima 30. – 35. Zakona, odnosno na način propisan za samostalne djelatnosti.

Za sve navedene primitke, prema članku 83. Zakona o porezu na dohodak, porezni obveznici dužni su Poreznoj upravi prijaviti početak iznajmljivanja i ostvarivanja dohotka, u roku od osam dana od dana početka ostvarivanja dohotka. Odredbom članka 87. navedenog Zakona propisana je obveza upisa u registar poreznih obveznika radi osiguranja podataka potrebnih za utvrđivanje poreza. Prijava radi upisa u registar poreznih obveznika podnosi se za dohodak od imovine prema člancima 56. do 58. Zakona o porezu na dohodak te imovine i imovinskih prava iz inozemstva, uključujući i za djelatnosti iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranja kampova za koje se počinje paušalno utvrđivati dohodak prema članku 82. Zakona o porezu na dohodak.

Na ove vrste isporuka, u pogledu oporezivanja PDV-om primjenjuje se odredba članka 6. stavka 1. PPDV-a koju citiramo:

“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.”

6 Poslovni broj: Usl-2196/16-7 od 19. travnja 2018.

7 Odredbe ZPDV-a koje definiraju pojam novih prijevoznih sredstava prenijeli smo u poglavlju __ ovog članka.

Dakle svaki najam, odnosno zakup ili drugi oblik iskorištavanje imovine smatrat će se gospodarskom djelatnošću. Iz druge rečenice navedene odredbe proizlazi da se to odnosi i na besplatan najam. Vrijednost isporuke koja se uključuje u prag za ulazak u sustav PDV-a od 300.000,00 kuna odgovarati će iznosu osnovice koje je rješenjem utvrdila porezna uprava za plaćanje dohotka od imovine.

Detaljno o oporezivanju ovih isporuka porezom na dohodak pisali smo u članku **“Oporezivanje dohotka od imovine i imovinskih prava”**, koji smo objavili u RiPup-u br. 9/2017. U nastavku prenosimo neke detalje bitne za oporezivanje ovih isporuka PDV-om.

4.2.1. Najam nekretnina za potrebe trajnog stanovanja

Građani koji iznajmljuju nekretnine za potrebe trajnog stanovanja nemaju obvezu ulaska u sustav PDV-a. Naime, prema članku 40. stavku 1. točki I) ZPDV-a **najam stambenih prostorija oslobođen je plaćanja PDV-a.**

Što se smatra najmom stambenih prostorija definirano je odredbama članka 73. PPDV-a koje prenosimo u cijelosti:

„(1) Najam stambenih prostorija i dijelova stana u svrhu stanovanja oslobođen je plaćanja PDV-a.

(2) Pod stanovanjem u smislu Zakona i ovoga Pravilnika smatra se trajni boravak – življenje u stambenom prostoru.

(3) Iznajmljivanje namještenih ili nenamještenih soba i stambenih prostorija, radi povremenog boravka, bez namjere trajnog življenja, u turističke svrhe (povremenim gostima) i poslovne svrhe (predstavnicima tvrtki i sl.) nije oslobođeno plaćanja PDV-a. Iznajmljivanje namještenih ili nenamještenih soba i stambenih prostorija pravnoj osobi ne smatra se najmom u svrhu stanovanja i nije oslobođeno plaćanja PDV-a.“

Dakle, najam stambenih prostorija kako je definiran gore citiranim odredbama oslobođen je plaćanja PDV-a te se ne uključuje u isporuke koje se uspoređuju s pragom od 300.000,00 kuna. To znači da građanin koji obavlja takve isporuke neće imati obvezu ulaska u sustav PDV-a, neovisno o tome koji je iznos primitaka po toj osnovi ostvario u prethodnoj ili tekućoj godini.

4.2.2. Iznajmljivanje stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranje kampova

Premda je iznajmljivanje stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranje kampova uključeno u odredbe koje se bave oporezivanjem imovine, pa ga možemo uvrstiti u aktivnosti povezane s osobnom imovinom, propisi i pravila kojima je dodatno uređeno ovo područje jasno ga uvrštavaju u obavljanje gospodarske djelatnosti.

Tuzemni iznajmljivač, ovu djelatnost može obavljati u okviru paušalne djelatnosti iznajmljivanja, a kada isporukama po toj osnovi prijeđe prag od 300.000,00 kuna biti će dužan, osim prijave za ulazak u sustav PDV-a, podnijeti i prijavu za ulazak u RPO poreza na dohodak, te započeti s vođenjem poslovnih knjiga na način propisan za samostalne djelatnosti.

4.2.3. Iznajmljivanje nekretnina i pokretnina u ostale svrhe

Iz svega navedenog razvidno je da je za svako iznajmljivanje nekretnina i pokretnina, građanin dužan obaviti radnje koje omogućuju uvid poreznom tijelu u dinamiku ostvarivanja primitaka. Ova činjenica, uz činjenicu da za takve vrste isporuka postoji obveza plaćanja

na žiro račun građana upućuje da se radi o strogo kontroliranom području djelovanja građana, te će bilo kakvi propusti u pogledu prijavljivanja početka obavljanja djelatnosti, prijavljivanja manjeg iznosa primitka od ostvarenog, ili nepravovremenog prijavljivanje u sustav PDV-a biti sankcionirani od strane nadzornog tijela.

4.3. Obveze primatelja drugog dohotka

Građani, o kojima je riječ u ovom poglavlju jesu fizičke osobe koje za obavljanje svoje oporezive djelatnosti nemaju obvezu registriranja te djelatnosti ni u obrtnom ni u drugim registrima, te nemaju obvezu vođenja knjiga propisanih Zakonom i Pravilnikom o porezu na dohodak. Takvi građani međutim mogu ostvarivati primitke od obavljanja pojedinih djelatnosti za koje nije potrebno primitke utvrđivati vođenjem poslovnih knjiga, već se primici smatraju drugim dohotkom. U takvom slučaju, obveza je isplatitelja takvog primitka, da od bruto iznosa obustavi i uplati poreze i propisane obvezne doprinose, te fizičkoj osobi na njegov žiro račun uplati iznos primitka koji je preostao nakon plaćanja navedenih javnih davanja - odnosno neto primitak..

Primjer takvih djelatnosti su: djelatnosti autora, umjetnika i djelatnosti posloprimaca prema ugovoru o djelu, ali i djelatnosti po osnovi slobodnih zanimanja.



ističemo...

Kad građanin obavljanjem navedenih i drugih oporezivih djelatnosti prijeđe prag isporuka od 300.000,00 kuna **obvezan je upisati se u registar poreznih obveznika PDV-a** pri Ministarstvu financija - Porezna uprava. **Od tog datuma građanin je obvezan na svoje oporezive isporuke obračunavati PDV, za što je dužan primatelju isporuke ispostaviti račun iz članka 79. ZPDV-a.**

Kao što smo već naveli u prethodnim poglavljima, građanin koji je u sustavu PDV-a zbog obavljanja djelatnosti, primjerice, temeljem autorskih ugovora i ugovora o djelu, dužan je drugom poreznom obvezniku izdati račun iz članka 79. ZPDV-a. No, za razliku od računa obrtnika ili trgovačkog društva, građaninu se po tom računu **ne smije uplatiti ukupan iznos iskazan na računu**, obzirom da osnovica iskazana na računu predstavlja bruto naknadu koju Zakon o porezu na dohodak smatra drugim dohotkom. **Građaninu se isplaćuje neto iznos naknade uvećan za PDV iskazan na računu.**

Klasičan račun s elementima iz članka 79. ZPDV-a ne daje informaciju koji dio treba uplatiti na račun građanina. Takav račun lako može dovesti do propustagdje isplatiteljsplati građaninu bruto iznos primitka. Takav propuststvara problem isplatitelju, jer time krši odredbe Zakona o porezu na dohodak, dok je s druge strane građaninu uplaćen previsoki iznos koji treba biti vraćen. No takva pogreška nosi posljedice koje se tiču i građanina. Naime, u slučaju kada isplatitelj ne obavi potreban obračun poreza i doprinosa, navedeno mora obaviti sam građanin ili će po isteku godine biti dužan navedeno obaviti predavanjem godišnje porezne prijave.

Iz tog razloga u praksi se razvio račun koji sadrži sve elemente iz članka 79. ZPDV-a, ali i dodatne elemente koji upućuju na obvezu obračuna drugog dohotka, te isplatitelju i izdavatelju računa daju informaciju koji dio iznosa računa treba obustaviti, a koji dio treba isplatiti građaninu na njegov račun otvoren u banci.

U nastavku dajemo primjeretakvih računa sastavljenih za isporuke temeljem autorskog ugovora i za isporuke temeljem ugovora o djelu.

Napomene:

- 1) Račun koji je ispostavio građanin modificirani je račun iz članka 79. ZPDV-a. Stavke od rednog broja 12. do 14. obvezni su elementi takvog računa dok su stavke od rednog broja 1. do 11. te redni broj 15. dodani kako bi se nalogodavcu dala puna informacija o obvezama koje ima u svezi isplate naknade po ugovoru o djelu.
- 2) U r.b. 15. zbrojili smo iznose neto honorara s PDV-om koji se isplaćuju nalogoprimcu na račun. U praksi se javljaju i slučajevi u kojima građanin upućuje nalogodavca da iznos PDV-a uplati na odgovarajući račun državnog proračuna. Smatramo da takvo postupanje nije uputno jer se radi o obvezi građanina koji snosi punu odgovornost u slučaju da se takav iznos ne uplati pravovremeno ili se uopće ne uplati.

4.3.2. Autori

U sustav PDV-a moraju ući i autori, odnosno umjetnici koji su u proteklom razdoblju oporezivanja obavili oporezive isporuke u vrijednosti 300.000,00 kuna ili većoj. U primjeru koji slijedi prikazujemo obračun autorske naknade, i dajemo primjer sadržaja računa koji je dužan ispostaviti autor u sustavu PDV-a.

Primjer 2. - Račun za autorsku naknadu

Nalogodavac DN d.o.o. sklopio je autorski ugovor br. 28-18 s autorom Ivom Ivićem za stručni članak "Računi građana". Ugovorena je naknada od 1.250 kuna s uključenim PDV-om. Autor je 14. ožujka 2022. isporučio stručni članak nalogodavcu.

Nalogodavac je obavio obračun autorskog honorara na sljedeći način:

R.b.	Opis		Iznos
1.	Bruto naknada		1.000,00 kn
2.	Paušalno priznati izdatak	30,0%	300,00 kn
3.	Osnovica za obračun doprinosa (r.b.1 - r.b.2)		700,00 kn
4.	Doprinos za MIO (I. stup)	7,5%	52,50 kn
5.	Doprinos za MIO (II. stup)	2,5%	17,50 kn
6.	Ukupno doprinosi za MIO	10,0%	70,00 kn
7.	Osnovica za porez na dohodak (r.b.3 - r.b.6)		630,00 kn
8.	Porez na dohodak (24%)	24,0%	126,00 kn
9.	Prirrez na porez na dohodak (Zagreb)	18,0%	22,68 kn
10.	Ukupno porez i prirrez (r.b.8 + r.b.9)		148,68 kn
11.	NETO AUTORSKI HONORAR (r.b.1 - r.b.6 - r.b.10)		781,32 kn
12.	Doprinos na osnovicu (zdravstveno osiguranje)	7,5%	52,50 kn

Autor je ispostavio račun sljedećeg sadržaja:

Nalogoprimac:

Ime i prezime:	Ivo Ivić
OIB:	89784872321
Adresa:	Savska 38, Zagreb
Banka:	Zagrebačka Banka
Broj žiro računa:	IBAN HR3123300031156181503

Nalogodavac:

FX d.o.o. Oporovečka 58 10000 ZAGREB
OIB: 12345678901

RAČUN br.: 54/2022 Zagreb: 14. ožujka 2022.

Autorsko djelo: Članak "Računi građana" temeljem autorskog ugovora 28-22

OBRAČUN HONORARA:

R.b.	Opis		Iznos
1.	Bruto naknada		1.000,00 kn
2.	Paušalno priznati izdatak (30%)	2,5%	300,00 kn
3.	Osnovica za obračun doprinosa (r.b.1 - r.b.2)		700,00 kn
4.	Doprinos za MIO (I. stup - 7,5)	7,5%	52,50 kn
5.	Doprinos za MIO (II. stup - 2,5%)	2,5%	17,50 kn
6.	Ukupno doprinosi za MIO	10,0%	70,00 kn
7.	Osnovica za porez na dohodak (r.b.3 - r.b.6)		630,00 kn
8.	Porez na dohodak (20%)	20,0%	126,00 kn
9.	Prirrez na porez na dohodak (Zagreb - 18%)	18,0%	22,68 kn
10.	Ukupno porez i prirrez (r.b.8 + r.b.9)		148,68 kn
11.	NETO AUTORSKI HONORAR (r.b.1 - r.b.6 - r.b.10)		781,32 kn
12.	Doprinos na osnovicu (zdravstveno osiguranje 7,5%)	7,5%	52,50 kn

Ukupni izdatak za nalogodavca (r.b. 1 + r.b. 12): 1.052,50 kn

OBRAČUN PDV-a:

12.	Osnovica za obračun PDV-a (r.b. 1)		1.000,00 kn
13.	Porez na dodanu vrijednost	25%	250,00 kn
14.	Ukupan iznos računa s PDV-om (r.b.13 + r.b.14)		1.250,00 kn

UKUPNO ZA ISPLATU NALOGOPRIMCU

15.	Neto autorski honorar + PDV (r.b.11. + r.b.14)		937,60 kn
-----	--	--	-----------

Datum isporuke:
14. ožujka 2022.

Dospijeće plaćanja:
8 dana od datuma izdavanja računa

Ime i prezime

Telefon za konzultacije

01/48 36 046 ; 01/49 21 739

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

BESPLATNO ZA PRETPLATNIKE

**Napomene:**

- 1) Račun koji je ispostavio autor modificirani je račun iz članka 79. ZPDV-a. Stavke od rednog broja 13. do 15. obvezni su elementi takvog računa dok su stavke od rednog broja 1. do 12. te redni broj 16. dodani kako bi se nalagodavcu dala puna informacija o obvezama koje ima u svezi isplate naknade za autorsko djelo.
- 2) U r.b. 16. zbrojili smo iznose neto honorara s PDV-om koji se isplaćuju nalogoprimcu na račun. U praksi se javljaju i slučajevi u kojima građanin upućuje nalagodavca da iznos PDV-a uplati na odgovarajući račun državnog proračuna. Smatramo da takvo postupanje nije uputno jer se radi o obvezi građanina koji snosi punu odgovornost u slučaju da se takav iznos ne uplati pravovremeno ili se uopće ne uplati.

4.3.3. Novinari, sportaši i umjetnici

Liječnici, javni bilježnici, odvjetnici, stomatolozi i ostale fizičke osobe koje na temelju posebnih propisa osobnim radom obavljaju djelatnosti slobodnih zanimanja dužne su upisati se u registar poreznih obveznika poreza na dohodak i poreznu obvezu utvrđivati prema pravilima oporezivanja dohotka od samostalne djelatnosti. No, **novinarima, sportašima i umjetnicima propisana je mogućnost izbora načina oporezivanja porezom na dohodak**. Navedene djelatnosti, tako **mog**u umjesto načina utvrđivanja dohotka prema pravilima za samostalne djelatnosti **izabrati oporezivanje porezom po odbitku od drugog dohotka**.

Kada navedene osobe uđu u sustav PDV-a dužni su ispostaviti račun, pa će njihov račun izgledati slično onima prikazanim u prethodnim poglavljima. Razlika je što su novinari, sportaši i umjetnici obvezni sami uplaćivati doprinose, pa obračun drugog dohotka neće sadržavati obvezu doprinosa.

5. Evidentiranje kod isplatitelja drugog dohotka

U prethodnim poglavljima prikazivali smo obveze građana isporučitelja određenih isporuka dobara i usluga u pogledu odredbi ZPDV-a i PPDV-a. U ovom poglavlju razmatramo postupanje kod trgovačkog društva koje je sklopilo s građaninom u sustavu PDV-a autorski ugovor. Kao što smo prethodno već naglasili, u takvom slučaju građanin je obvezan ispostaviti račun, ali isplatitelj na njegov račun ne isplaćuje ukupan iznos iskazan na računu, već umanjeni iznos koji preostane nakon obračuna drugog dohotka.

To znači da se **evidentiranje takvog računa u poslovnim knjigama ne može provesti na uobičajen način**. Naime, u slučaju kada bi račun evidentirao na uobičajeni način kao obveza prema dobavljaču, potraživanje za pretporez i trošak, problem bi nastao prilikom obračuna drugog dohotka kod kojeg se također evidentira trošak u bruto iznosu, te obveze za poreze i doprinose, te neto primitak. Na taj način troškovi bi bili iskazani dva puta, kao i obveza prema građaninu, pa bi isplatitelj trebao korigirati takva knjiženja.

Stoga smatramo prikladnijim da se ulazni račun građana u sustavu PDV-a poveže s obračunom drugog dohotka kojeg isplatitelj treba obračunati, te se evidentiranje ova dva dokumenta obavi istovremeno. U tom slučaju **račun koristimo samo za iskazivanje potraživanja po osnovi pretporeza, te povećanje obveze prema građaninu** kojem na kraju isplaćujemo neto iznos honorara koji preostane nakon obračuna drugog dohotka uvećan za iznos PDV-a iskazanog na računu. Rečeno pojašnjavam primjerom.

Primjer 3. - Račun za naknadu za autorsko djelo

Poduzetnik DN d.o.o. sklopio je autorski ugovor br. 28-18 s autorom Ivom Ivićem za stručni članak "Računi građana". Ugovorena je naknada od 1.250 kuna s uključenim PDV-om. Autor je 14. ožujka isporučio stručni članak nalagodavcu.

Poduzetnik je obavio obračun autorskog honorara, te zaprimio račun od građanina (račun u primjeru 2.). Račun i obračun evidentiraju se u poslovnim knjigama na slijedeći način:

1.a Obračunat je drugi dohodak na naknadu za autorsko djelo, te se (prema obračunu u primjeru 2.), evidentiraju slijedeći iznosi:

■ bruto naknada	1.000,00 kn
■ doprinos za MIO (I. stup)	52,50 kn
■ doprinos za MIO (II. stup)	17,50 kn
■ porez i prirez	148,68 kn
■ neto autorski honorar	781,32 kn
■ doprinos na osnovicu (zdravstveno osiguranje)	52,50 kn

1.b Poduzetnik DN d.o.o. usporedno evidentira račun od autora Ive Ivića sa slijedećim iznosima (vidi račun iz primjera 2.)

■ osnovica za obračun PDV-a (bruto naknada)	1.000,00 kn
■ PDV 25%	250,00 kn
■ Ukupno	1.250,00 kn

2 Podmirene obveze za poreze i doprinose iz obračuna drugog dohotka

3. Podmirena obveza za neto honorar i PDV. Ukupno uplaćeni iznos na žiro račun autora iznosi **1031,32 kn** (781,32 + 250,00).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.a	Obračun drugog dohotka na autorski honorar			
	■ trošak autorskog honorara	1.000,00	4600	---
	■ doprinos za MIO (I. stup)	52,50	---	26560
	■ doprinos za MIO (II. stup)	17,50	---	26561
	■ porez i prirez	148,68	---	2630
	■ neto autorski honorar	781,32	---	2224
	■ doprinos na osnovicu (zdravstveno osiguranje)	52,50	4581	26562
1.b	Evidentiranje računa autora			
	■ obveza za isplatu autoru	250,00	---	2224
	■ pretporez	250,00	16005	---
2.	Plaćene obveze po obračunu drugog dohotka			
	■ plaćeno sa žiro računa	1.000,00	---	1000
	■ doprinos za MIO (I. stup)	52,50	26560	---
	■ doprinos za MIO (II. stup)	17,50	26561	---
	■ ukupno porez i prirez	148,50	2630	---
	■ doprinos na osnovicu (zdravstveno osiguranje)	52,50	26562	---
3.	Plaćene obveze autoru	1031,32	2224	1000

