

Isporuke dobara i usluga bez naknade u tuzemstvu

Danijel Galek, mag. oec.

Bez obzira na osnovni poduzetnički motiv, a to su zarada i profit koji rezultiraju iz zaračunanih i ostvarenih prihoda pri isporuci dobara i usluga, u poslovnoj praksi se ponekad događa da poduzetnici isporučuju dobra i usluge bez naknade (besplatno). Zbog čega se i kako to događa te koje su porezne i računovodstvene posljedice davanja dobara i usluga bez naknade pročitajte u nastavku članka.

1. Uvod

Isporučiti dobra ili usluge bez naknade tj. prodati nešto besplatno uopće nije u duhu osnovnog poduzetničkog motiva, a to je ostvarenje profita ili zarade iz poslovne transakcije i/ili poduzetničkog pothvata/aktivnosti. Profit u pravilu najčešće nastaje iz prihoda od prodaje na tržištu. Doduše, ne mora baš svaka poslovna transakcija rezultirati zaradom jer ona može prethoditi nekoj budućoj transakciji koja će donijeti puno veću zaradu zahvaljujući prvoj «besplatnoj». U tom smislu nastaju i davanja na ime reklame, reprezentacije i sl. sadašnjim i budućim poslovnim partnerima s namjerom da se kasnije ostvare veće narudžbe i vrijednosti isporuka. Tako se događaju isporuke dobara i usluge bez naknade u poslovne tj. poduzetničke svrhe. Porezni propisi su oduvijek posebno razmatrali i ograničavali takve isporuke.

Osim u poduzetničke svrhe, dobra i usluga bez naknade ili po nižoj cijeni naknade često se daju zaposlenicima, članovima društva i drugim osobama koje su povezane s trgovačkim društvom ili drugim poduzetnikom te im se tako omogućuju određene koristi. Takve «koristi» fizičkim osobama oporezuju porezni propisi¹ koji uređuju oporezivanje porezom na dodanu vrijednost, porezom na dobit i/ili porezom na dohodak te nalažu način na koji porezno «zahvaćaju» davanja u neposlovne tj. nepoduzetničke svrhe.

Računovodstveno se davanja dobara i usluga bez naknade u poslovne svrhe mogu provesti na dva načina i to skraćenim ili dužim knjigovodstvenim rješenjem. Skraćeno knjigovodstveno rješenje podrazumijeva da računovodstveno tada nastaje samo trošak/rashod a prihoda tj. nadoknade nema, što i jest u stvarnosti tako. Ili pak «duže» računovodstveno rješenje zahtijeva da se uz iskazivanje troška iskaže i prihod i to tzv. interni prihod² - po osnovi uporabe proizvoda i usluga za vlastite poslovne potrebe. Ovo drugo rješenje

se preporuča u proizvodnim trgovačkim društvima zbog korekcije zaliha na kraju i početku razdoblja za troškove u početnim zalihama odnosno završnim zalihama.

Što se pak tiče računovodstvenog praćenja davanja dobara i usluga u neposlovne svrhe (zaposlenicima, članovima društva ili drugim povezanim osobama) ono bi se trebalo provoditi uobičajeno kao nastanak rashoda po osnovi davanja, a bez prihoda. No, kako se u pravilu takva davanja fizičkim osobama smatraju primitkom koji se oporezuje porezom na dohodak, za vrijednost primitka u naravi računovodstveno se iskazuje i prihod u visini propisane vrijednosti (u principu je to uvijek neto iznos primitka).

2. Podjela isporuka bez naknade

Već su uvodno spomenute isporuke proizvoda i usluga bez naknade u poslovne svrhe (reklama, reprezentacija i slična davanja sadašnjim i budućim kupcima) te davanja proizvoda i usluga bez naknade u neposlovne svrhe, prvenstveno fizičkim osobama - zaposlenicima, članovima društvima i drugim osobama povezanim s poreznim obveznikom (trgovačkim društvom ili drugim poduzetnikom). Tako se dolazi do dvije osnovne skupine isporuka dobara i usluga bez naknade.

Postoji još jedna skupina davanja/ispоруka dobara i usluga bez naknade za tzv. općekorisne svrhe kao propisana mogućnost za obveznike poreza na dobit³ i obveznike poreza na dohodak⁴ - do 2% prihoda/primitaka iz prethodne godine. Ovi rashodi su «bliži» poslovnim rashodima jer su dopušteni po poreznim propisima (dobiti i dohotka) i zbog toga što i oni po svojoj pojavnosti na određeni način promiču obveznika poreza na dobit ili dohodak, pa se kao takvi mogu svrstati u ostale isporuke bez naknade za poslovne svrhe.

1 Zakon i Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost

Zakon i Pravilnik o porezu na dohodak

Zakon i Pravilnik o porezu na dobit

2 RiPup-ov konto 760 Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga za vlastite potrebe u okviru kategorije Ostalih poslovnih prihoda (Pozicija I.3. Računa dobiti i gubitka)

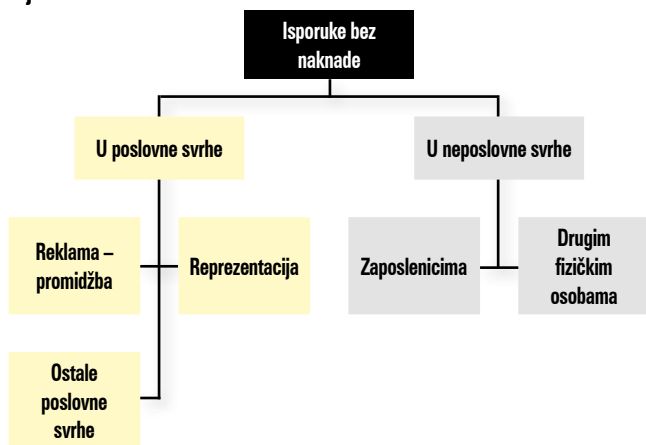
3 Članak 7. Zakona o porezu na dobit (Narodne novine, broj 177/04. do 138/20.)

4 Članak 15. Zakona o porezu na dohodak (Narodne novine, broj 115/16. do 138/20.)





Shematski se podjela isporuka bez naknade može pokazati na sljedeći način:



I) Isporuke bez naknade u poslovne/poduzetničke svrhe:

- 1) rashodi reklame
- 2) rashodi reprezentacije
- 3) ostali rashodi davanja u poslovne svrhe (npr. davanje uzoraka)

II) Isporuke bez naknade u neposlovne/nepoduzetničke svrhe - fizičkim osobama:

- 1) davanja zaposlenicima:
 - korištenje zgrada,
 - prometnih sredstava
 - povoljnije kamate pri odobravanju kredita
 - dodjela ili opcijaska kupnja vlastitih dionica po povoljnijim uvjetima
 - druge pogodnosti koje poslodavci daju radnicima i drugim osobama koje ostvaruju primitke po osnovi nesamostalnog rada.
- 2) davanja drugim osobama:
 - korištenje zgrada
 - prometnih sredstava
 - povoljnije kamate pri odobravanju kredita i
 - druge pogodnosti koje ostvaruju fizičke osobe od pravnih i fizičkih osoba (obveznika poreza na dobit i obveznika poreza na dohodak).

3. Isporuke bez naknade u poslovne/poduzetničke svrhe

Isporuke dobara i usluga u poduzetničke/poslovne svrhe razmatraju se najčešće s aspekta dvaju poreznih propisa, koji ih uređuju, a to su:

- porez na dodanu vrijednost i
- porez na dobit

Ovakve isporuke - davanja proizvoda i usluga bez naknade poslovnim partnerima i drugima na ime reklame, reprezentacije i sl. prvenstveno su u fokusu poreza na dodanu vrijednost i poreza na dobit u smislu oporezivanja, te priznavanja ili nepriznavanja takvih rashoda. Tako porezni propisi ograničavaju davanja dobara i usluga u poduzetničke svrhe pa svako davanje za te namjene preko propisanih iznosa i uvjeta je oporezivo.



ističemo...

Zbog činjenice da se takva davanja najčešće obavljaju fizičkim osobama predstavnicima poslovnih partnera, a da je porez na dohodak prisutan i u oporezivanju koristi/primitaka fizičkih osoba, u razmatranje poreznog tretiranja istih treba često istodobno uzeti u obzir i porez na dohodak.

3.1. Isporuke bez naknade u poslovne svrhe u sustavu poreza na dodanu vrijednost

Sadašnji Zakon o porezu na dodanu vrijednost⁵ (u nastavku: Zakon o PDV-u), koji je u primjeni od 1. srpnja 2013. godine, ipak preciznije definira oporezive isporuke te u pravilu u poslovnoj sferi oporezuje samo isporuke **uz naknadu**. Kao što je poznato prethodni Zakon o PDV-u glede oporezivanja isporuka bez naknade, naročito usluga, stvarao je niz nedoumica i problema u primjeni.

Da se oporezuju PDV-om načelno samo isporuke dobara i usluga uz naknadu propisano je već u temeljnim odredbama Zakona o PDV-u⁶ gdje se definira predmet oporezivanja PDV-om, a to je:

„- isporuka dobara u tuzemstvu **uz naknadu** koju obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav, te ...

- obavljanje usluga u tuzemstvu **uz naknadu** koje obavi porezni obveznik kao takav...“

Svojevrsnu potvrdu o oporezivanju samo onih isporuka koje poduzetnik obavi uz naknadu u **okviru poduzetničke sfere** nalazimo i u članku 7. Zakona o PDV-u gdje se detaljnije definiraju oporezive isporuke.



ističemo...

Po Zakonu o PDV-u isporuke **bez naknade** oporezuju⁷ se samo onda ako se radi o⁸:

- korištenju dobara koja čine dio poslovne imovine poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili za privatne potrebe njegovih zaposlenika, ako raspolažu njima bez naknade ili
- općenito koriste u druge svrhe osim za potrebe obavljanja djelatnosti poreznog obveznika, te
- ako je za ta dobra ili njihove dijelove u cijelosti ili djelomično odbijen pretporez.

Iz prethodnog određenja zakonskih zahtjeva, kada se isporuka smatra oporezivom i onda kada je obavljena bez naknade, proizlazi da se PDV-om oporezuju isporuke zaposlenicima i članovima društava i drugim povezanim osobama za njihove privatne potrebe, a iste se obavljaju poslovnim imovinom pri nabavi koje je odbijen pretporez. U stvarnosti se prethodno priznati pretporez treba ispraviti kroz naknadno zaračunavanje poreza i povećanje porezne obveze.

5 Narodne novine, broj 73/13. do 138/20.

6 Članak 4. stavak 1. Zakona o PDV-u

7 Terminologijom Zakona o PDV-u oporezivanje isporuka bez naknade definira se kao **«obavljanje isporuka uz naknadu»** pa kada se govori o njihovu oporezivanju onda se definira kao da se iste obavljaju **uz naknadu**

8 Članak 7. stavak 3. Zakona o PDV-u

**ističemo...**

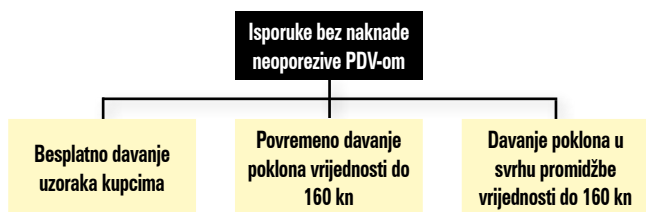
Ako je pri nabavi poslovne imovine odbijen (priznat) pretporez, a ista se ne koristi u poslovne svrhe, svako takvo korištenje se oporezuje PDV-om čime se pri nabavi «neopravdano» odbijeni (priznati) pretporez, s obzirom na konačnu uporabu te imovine, treba „vratiti“.

Iznimku od oporezivanja isporuka bez naknade onda kada se one obavljaju fizičkim osobama te se ipak smatraju isporukama u poslovne svrhe i ne oporezuju se zakonodavac priznaje u svezi s davanjem⁹: „... uzoraka u razumnim količinama kupcima ili budućim kupcima i davanje poklona manje vrijednosti koje obavi porezni obveznik u okviru obavljanja gospodarske djelatnosti, uz uvjet da se daju povremeno i ne istim osobama. Poklonima male vrijednosti smatraju se pokloni čija vrijednost nije veća od 160 kuna“.¹⁰

Iz citirane odredbe Zakona o PDV-u neoporezivim isporukama bez naknade u poslovne svrhe smatraju se:

- davanje uzoraka u razumnim količinama kupcima ili budućim kupcima i
- davanje poklona manje vrijednosti - do 160 kn, uz uvjet da se daju povremeno i ne istim osobama.

Detaljnije određenje besplatnog davanja u poslovne svrhe koje se ne oporezuje PDV-om propisano je u Pravilniku o PDV-u¹¹, a iz čega proizlazi da se isporukom dobara bez naknade, koje se ne oporezuje, smatraju:



1) 'besplatno davanje uzoraka kupcima ili potencijalnim kupcima, ako:

- su ta dobra obilježena kao takva
- predstavljaju vrstu robe koja je rezultat poslovanja poreznog obveznika ili je povezana s obavljanjem njegove djelatnosti
- se dobra daju u razumnim količinama¹²

2) 'povremeno davanje poklona pojedinačne vrijednosti do 160,00 kuna bez PDV-a u okviru obavljanja svoje gospodarske djelatnosti ili druge djelatnosti, pod uvjetom:

- da se ne daju istim osobama i
- da ne postoji pravna obveza ili obveza protuisporuke odnosno protuusluge primatelja dara
- povremenim davanjem poklona smatra se davanje najviše jednog poklona istoj osobi u jednom tromjesečju

* „Porezni obveznik je za besplatna davanja uzoraka i povremena davanja poklona vrijednosti do 160,00 kuna bez PDV-a obvezan sastavljati odgovarajuće isprave u skladu s propisima koji uređuju vođenje poslovnih knjiga poreznog obveznika i ovim Pravilnikom.“¹³

⁹ Članak 7. stavak 4. Zakona o PDV-u

¹⁰ Bez PDV-a, članak 11. Pravilnika o PDV-u, Narodne novine, broj 79/13. do 1/21.

¹¹ Članak 11. Pravilnika o PDV-u

¹² Razumnim količinama smatra se ona količina koja je potrebna za procjenu uzorka koji se daje kako bi potencijalni kupac mogao nabaviti takva dobra

¹³ Članak 11. stavak 5. Pravilnika o PDV -u

3) davanje poklona u svrhu promidžbe pojedinačne vrijednosti do 160,00 kuna bez PDV-a ako 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.

Povremenim davanjem poklona smatra se davanje najviše jednog poklona istoj osobi u jednom tromjesečju.

**ističemo...**

Sve ostale isporuke bez naknade, pa i one u poslovne svrhe, bile bi oporezive PDV-om. Pri nabavi prethodno navedenih dobara koja se mogu neoporezivo u smislu PDV-a dati poslovnim partnerima i/ili kupcima pretporez se može odbiti, a ne treba ga zaračunati prilikom navedenih neoporezivih davanja kao isporuka bez naknade.

Kako je porezni obveznik za besplatna davanja, navedena u prethodnoj podjeli, obvezan sastavljati odgovarajuće isprave predmnijeva se da su to primke, izdatnice i slične knjigovodstvene isprave, ali i odgovarajući popisi osoba koji dokazuju da se pokloni istim osobama ne daju češće nego jedanput tromjesečno.

Prethodna podjela davanja bez naknade kao neoporezivih isporuka zapravo se najvećim dijelom odnosi na davanje proizvoda na ime **reklame/promidžbe**, a manjim dijelom na ime **reprezentacije**, ali im je svrha povećanje prodaje, nezavisno je li se daruju postojeći ili buduću kupci. Za razliku od promidžbe - reklame koja nije izravno definirana u **propisima o PDV-u, reprezentacijom se** po istim propisima¹⁴ **smatra**: «...*ugošćivanje poslovnih partnera, darivanje poslovnih partnera prigodnim poklonima, plaćanje poslovnim partnerima izdataka odmora, športa, rekreacije i razonode, izdataka za najam automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor i razonodu i slično. Reprezentacijom se ne smatra davanje poklona u vrijednosti do 160,00 kuna, bez PDV-a, u okviru obavljanja gospodarske djelatnosti, uz uvjet da se daju povremeno i ne istim osobama. Poslovnim partnerima smatraju se osobe s kojima postoji poslovni odnos ili se očekuje da će se takav odnos uspostaviti.*»

Reprezentacija se po propisima o PDV-u ne smatra poduzetničkom tj. poslovnom sferom jer porezni obveznik pri nabavi dobara i usluga za ovu svrhu ne ostvaruje pravo na odbitak pretporeza (članak 61. stavak 1.) Zakona o PDV-u i članak 136. stavak 1. Pravilnika o PDV-u). Ako je prethodno pri nabavi priznat odbitak pretporeza, onda se pri korištenju dobara i usluga za reprezentaciju PDV mora zaračunati. Iznimka su, pa se ne smatraju reprezentacijom, spomenuta povremena davanja poklona pojedinačne vrijednosti do 160,00 kuna bez PDV-a, koje porezni obveznik obavi u okviru obavljanja svoje gospodarske ili druge djelatnosti, a koja su neoporeziva pod propisanim uvjetima.

I iz prethodnih definicija vidljivo je da propisi o PDV-u «dopuštaju» **neoporezivu reprezentaciju** samo u svezi s davanjem poklona pojedinačne vrijednosti do 160,00 kuna bez PDV-a pod određenim uvjetima, a da se davanje uzoraka te davanje poklona u svrhu promidžbe pojedinačne vrijednosti do 160,00 kuna bez PDV-a po istim propisima smatra **reklamom te se ne oporezuje**.

¹⁴ Članak 136. stavak 1. Pravilnika o PDV-u i članak 61. stavak 1.b) Zakona o PDV-u



3.2. Isporuke bez naknade u poslovne svrhe u sustavu poreza na dobit

Po propisima o porezu na dobit¹⁵ najčešće isporuke bez naknade, a to su isporuke na ime reklame i reprezentacije smatraju se poslovnom sferom odnosno djelomično poslovnom (reprezentacija).

Za svrhe poreza na dobit, porezna osnovica povećava se za 50% troškova reprezentacije¹⁶ s pripadajućim PDV-om (ugošćenja, darova sa ili bez utisnutog znaka tvrtke ili proizvoda¹⁷, troškova odmora, športa, rekreacije i razonode, zakupa automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor), u visini troškova nastalih iz poslovnog odnosa s poslovnim partnerom. **Poslovnim partnerom smatraju se** osobe s kojima postoji poslovni odnos ili se očekuje da će se takav odnos uspostaviti¹⁸.

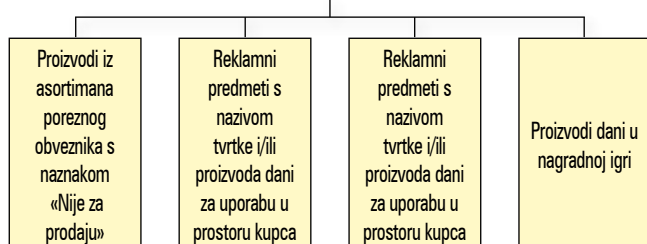


ističemo...

Porezno priznatim rashodom za svrhe poreza na dobit smatra se 50% troška reprezentacije (s pripadajućim PDV-om) iskazanog u računovodstvu, odnosno reprezentacija je djelomično porezno priznati poslovni rashod.

I propisi o porezu na dobit određena davanja dobara bez naknade, slično kao i propisi o PDV-u, smatraju reklamom/promidžbom i u cijelosti porezno priznatim rashodom. No, ta davanja po jednim i drugim propisima nisu istovjetna nego su različita, pa o tome treba voditi posebnu brigu.

Isporuke bez naknade priznate u cijelosti za svrhe PDV-a



Na prethodnoj shemi pokazano je koje se isporuke bez naknade za svrhe poreza na dobit kao rashod smatraju priznate 100% tj. smatraju se reklamom te u cijelosti poslovnim rashodom.

Detalnija obilježja isporuka navedenih u prethodnoj shemi kad se **NE smatraju reprezentacijom**¹⁹ jesu:

- davanje proizvoda i robe iz asortimana poreznog obveznika prilagođeni za te svrhe s oznakom «nije za prodaju»
- reklamni predmeti s nazivom tvrtke, proizvoda i drugog oblika reklame (čaše, pepeljare, stolnjaci, podmetači, olovke, rokovnici, upaljači, privjesci i slično) dani za uporabu u prodajnom prostoru kupca,
- reklamni predmeti s nazivom tvrtke, proizvoda i drugog oblika reklame dani potrošačima ako je njihova pojedinačna vrijednost (bez PDV-a) do 160,00 kuna

Rashodima reklame - promidžbe, za koje se ne uvećava porezna osnovica smatraju se i troškovi nastali putem sredstva javnog priopćavanja, na oglasnim stupovima i pločama, telopima, lecima, katalogima,

sajmovima, troškovi nagradnih igara u skladu s propisima o priređivanju nagradnih i sličnih igara, te troškovi kojim se promiče ime, dobro ili usluga poreznog obveznika na drugi način koji ima javno obilježje²⁰.

Zahtjevi iz propisa o porezu na dobit trebaju biti striktno zadovoljeni za pojedinu nabrojenu vrstu rashoda reklame (promidžbe) kada su 100% priznati rashod za svrhe poreza na dobit. Jer, u protivnom ako ne udovoljavaju propisanim zahtjevima smatraju se reprezentacijom i priznaju za svrhe poreza na dobit samo u visini iznosa od 50% nastalog rashoda.

Za proizvode i robu iz vlastitog poslovnog asortimana bitno je za porez na dobit:

- da budu prilagođeni za svrhe reklame, te
- da obvezno imaju natpis „nije za prodaju”.

S obzirom na nedoumice koje su se javile od samog početka primjene ovakvog određenja davanja proizvoda i robe iz vlastitog asortimana kao reklame za svrhe poreza na dobit, Središnji ured Porezne uprave Ministarstva financija obrazloženje je dao u svojem stajalištu od 29. kolovoza 2007., Broj klase: 410-01/07-01/683, Uruđbeni broj: 513-07-21-01/07-2, pod nazivom: **Troškovi reprezentacije i promidžbe pri oporezivanju dobiti**, iz kojega izdvajamo dio:

„...Proizvodima prilagođenim za potrebe promidžbe i s oznakom «nije za prodaju», smatraju se proizvodi koji su posebno pakirani za reklamne namjene, u malim vrećicama, kutijicama, bočicama, folijama i sličnoj ambalaži poznatoj u svijetu trgovine, te imaju napisanu, nalijepljenu ili drugi način apliciranu oznaku «nije za prodaju». Dakle, to ne mogu biti proizvodi u standardnom komercijalnom pakiranju u kojemu su na policama trgovina. Komercijalno pakiranje uobičajeno u prodaji, može biti trošak promidžbe samo u slučaju javne objave, kao što je putem raznih nagradnih igara.

Iz svega navedenoga razvidno je da proizvodi koje poklanjate kupcima u uobičajenom komercijalnom pakiranju spadaju u troškove reprezentacije, bez obzira što im vrijednost nije veća od 80,00 kuna²¹. Ako su proizvodi pakirani prilagođeni, za promidžbene potrebe s naznakom «nije za prodaju», tada se radi o troškovima promidžbe.”

Iz prethodnog mišljenja potpuno je jasno da proizvodi za svrhu reklame moraju biti posebno pakirani, dakle ne mogu biti pakirani u komercijalnom obliku u kojem inače idu u prodaju te da im pojedinačna vrijednost nije bitna. Pojedinačna vrijednost bitna je samo kada se «tuđi» predmeti sa znakom tvrtke i/ili proizvoda daju potrošačima. Komercijalno (uobičajeno) pakiranje, kao što se kaže u mišljenju, može biti rashod reklame samo u slučaju javne objave kao što bi to bilo kod nagradnih igara.²¹



ističemo...

Predmeti s nazivom tvrtke, proizvoda i drugog oblika reklame mogu se za svrhe reklame dati:

- za uporabu u prodajnom prostoru kupca bez ograničenja pojedinačne vrijednosti ili
- potrošačima, kada im pojedinačna vrijednost ne može biti veća od 160,00 kuna.

Ako je pojedinačna vrijednost reklamnog predmeta koji se daje potrošačima tj. krajnjim kupcima veća od 160,00 kuna, onda se takvo davanje bez naknade smatra reprezentacijom.

20 Članak 24. stavak 1. Pravilnika o porezu na dobit

21 Pojedinačna vrijednost je od 19. prosinca 2013. godine podignuta na 160,00 kuna, bez PDV-a, članak 7. stavak 6. Zakona o porezu na dobit

15 Zakon o porezu na dobit (Narodne novine, broj 177/04. do 138/20.) i Pravilnik o porezu na dobit (Narodne novine, broj 95/05. do 1/21.)

16 Članak 7. stavak 1. točka 3. Zakona o porezu na dobit

17 dani poslovnom partneru ili njegovu opunomoćeniku ili nekoj drugoj osobi ako za to ne postoji pravna obveza ili neka druga povezanost s uslugom primatelja

18 Članak 23. stavak 1. Pravilnika o porezu na dobit

19 Članak 7. stavak 6. Zakona o porezu na dobit

Za reklamne predmete koji se daju za uporabu u prodajnom prostoru kupca nije propisana gornja vrijednost, što je jasno potvrđeno u prethodnom mišljenju Ministarstva financija na sljedeći način:

„..., ako se kao promidžbeni materijal koriste predmeti s otišnutim znakom tvrtke ili proizvoda čija je pojedinačna vrijednost veća od 80,00 kn (sada je to 160,00 kuna op. autora), smatra se porezno priznatim troškom promidžbe uz uvjet da se koristi u prodajnom odnosno poslovnom prostoru kupca...“

Iz prethodnog stajališta dade se zaključiti da se kao promidžbeni materijal mogu smatrati i police u trgovini, rashladne vitrine i sl. sa znakom tvrtke ili proizvoda isporučitelja/dobavljača čiji se proizvodi prodaju. Za onoga tko se reklamira to je i dalje njegova dugotrajna imovina ili sitan inventar samo što se troškovi amortizacije ili otpisa preoblikuju u rashode reklame.

Kod korištenja **polica, vitrina, rashladnih uređaja i sl. opreme** isporučitelja/dobavljača u poslovnom prostoru kupca koji te proizvode prodaje, po propisima o porezu na dobit nije dvojbena isporuka usluge bez naknade kao da trgovac koristi isporučiteljevu opremu bez naknade. U pravilu se kod poreza na dobit ne oporezuje isporuka usluga bez naknade jer bi ista davatelju usluge bila prihod i povećavala osnovicu PD, a primatelju usluge bi bila rashod i umanjivala osnovicu PD-a. Jedino je propisano da je **primatelj imovine koja mu je ustupljena bez naknade obavezan iskazati prihod s te osnove po tržišnoj cijeni**²².

U svim mišljenjima Ministarstva financija o poreznom priznavanju rashoda reklame naglašava se povezanost nastalog rashoda s povećanjem prodaje sada ili u budućnosti i to je osnovni motiv kojim se poduzetnici trebaju voditi pri nastanku ovih rashoda. Toga kod rashoda reprezentacije ne mora i/ili ne može biti jer oni nisu usmjereni istom cilju kojem su usmjereni rashodi reklame. To proizlazi i mišljenja Središnjeg ureda Porezne uprave Ministarstva financija od 20. veljače 2013., Broj klase: 410-01/13-01/911, Urudžbeni broj: 513-07-21-01/13-2, iz kojega izdvajamo dio:²³

*„...Obzirom na prirodu naprijed navedenih troškova **reprezentacije** prema Zakonu i Pravilniku o porezu na dobit, isti nisu u cijelosti porezno priznati rashodi, **stoga što nisu u cijelosti i isključivo povezani s povećanjem prihoda** (istaknuo autor). Naime, takvi troškovi ne nastaju na temelju određene pravne obveze, već ovise o volji, želji i odluci poreznog obveznika, međutim obzirom da reprezentacija pretpostavlja postojanje poslovnog odnosa s poslovnim partnerom, 30% troškova reprezentacije smatra se porezno priznatim rashodom (op. autora, od 01.01.2017. godine porezno priznatim rashodom smatra se 50% troškova reprezentacije)²³. Zbog širine i nepredvidivosti načina i oblika u kojima se može pojaviti **promidžba** Zakon i Pravilnik o porezu na dobit ne navodi taksativno koji se troškovi smatraju promidžbom ili promocijom, a smatra ih porezno priznatim rashodom poslovanja, **pod uvjetom da su učinjeni u poslovne svrhe, odnosno da su povezani s ostvarivanjem prihoda**. Međutim, kako bi se spriječila moguća pogrešna primjena navedenih propisa, moguće u obliku prikrivene prodaje prilikom davanja, odnosno direktnog korištenja proizvoda iz asortimana poreznog obveznika za promidžbene svrhe, propisano je zadovoljavanje uvjeta iz članka 7. stavka 6. Zakona o porezu na dobit te uvjeta iz članka 24. stavka 1. Pravilnika o porezu na dobit.“*

Reprezentacija, kao što je vidljivo, pretpostavlja već postojanje poslovnog odnosa s poslovnim partnerom te nije u cijelosti niti isključivo povezana niti motivirana povećanjem prihoda, kao reklama, zbog čega je se samo djelomično smatra poslovnom sferom.



ističemo...

Porezni propisi **različito tretiraju reprezentaciju od reklame** (promidžbe) te prvu ne povezuju obvezno s povećanjem prodaje i zato je priznaju samo 50%, a nastanak druge uvjetuju odnosno opravdavaju s ostvarivanjem prihoda i povećanjem poslovanja te je priznaju u cijelosti tj. 100%.

Za svrhe poreza na dobit porezno su priznata **darovanja u naravi i novcu**, koje obveznici poreza na dobit učine 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 propisima²⁴. Na isti način se obveznicima poreza na dohodak (obrtnicima i drugima koji vode poslovne knjige i dokumentiraju poslovne primitke i izdatke te fizičkim osobama kojima je za prethodnu godinu na osnovi godišnje prijave izdano Porezno rješenje) priznaje za iste namjene uvećanje osobnog odbitka po godišnjoj poreznoj prijavi²⁵. I jednim i drugim poreznim obveznicima ovakva darovanja se priznaju do 2% prihoda/primitaka iz prethodne godine.

Kako porezni propisi prethodna darovanja do određenog iznosa ne oporezuju, moglo bi se zaključiti da se oni u određenom smislu također smatraju poslovnim rashodima. Doduše, po pitanju tretiranja dotičnih darovanja postoje različiti stavovi u poslovnoj praksi. Takvu dvojbu potiče i njihovo porezno tretiranje glede PDV-a koji «ne poznaje» takva neoporeziva davanja u poslovne svrhe. No, zbog činjenice da su porezni propisi iz područja oporezivanja dobiti glede ovih darovanja do propisanog iznosa liberalni, mišljenja smo da ih se može tretirati bliže poslovnim rashodima, nego neposlovnim.

3.3. Tablični pregled isporuka bez naknade u poslovne svrhe u poreznim propisima

Iz prethodnih razmatranja proizlazi da svaki porezni sustav, PDV i dobit, različito definiraju isporuke bez naknade za svrhe reklame i reprezentacije, i druge poslovne svrhe, pa da bi se udovoljilo i jednim i drugim poreznim zahtjevima potrebno je istodobno konzultirati i jedne i druge odredbe propisa.

Davanje bez naknade	Oporezivo PDV-om	Priznato za svrhe PD
Uzoraka posebno obilježenih	Ne	U cijelosti
Vlastitih proizvoda posebno pakiranih s naznakom „Nije za prodaju“	Ne	U cijelosti
Reklamni predmeti* pojedinačne vrijednosti do 160,00 kuna	Ne	U cijelosti
Reklamni predmeti* pojedinačne vrijednosti preko 160,00 kuna a) za uporabu u poslovnom prostoru kupca b) dani potrošačima	Da Da	U cijelosti Djelomično – 30%

²² Članak 24. stavak 2. Pravilnika o porezu na dobit

²³ Članak 7. stavak 1. točka 3. Zakona o porezu na dobit

²⁴ Članak 7. stavak 7. i 8. Zakona o porezu na dobit

²⁵ Članak 15 stavci 2. i 3. Zakona o porezu na dohodak



Davanje bez naknade	Oporezivo PDV-om	Priznato za svrhe PD
Poklona** pojedinačne vrijednosti a) do 160,00 kuna b) preko 160,00 kuna	Ne Da	Djelomično - 30% Djelomično - 30%
Darivanje u naravi za općekorisne svrhe a) do 2% prihoda iz prethodne godine b) preko 2% prihoda iz prethodne godine	Da Da	U cijelosti Nepriznato
Usluga korištenja tuđe opreme*** u prodajnom prostoru kupca	Ne	Neutralno

* **Reklamni predmeti** su predmeti sa znakom tvrtke i/ili proizvoda

** **Pokloni** su predmeti za darovanje bez znaka tvrtke i/ili proizvoda

*** *vitrine, police, rashladni uređaji i sl.*

Kada se navodi da neko davanje kao isporuka **nije oporezivo PDV-om** podrazumijeva se da je pri nabavi tog predmeta ili pak nabavi elemenata za njegovu proizvodnju odbijen tj. priznat pretporez. Kasnije pri davanju tj. isporuci bez naknade, kako se radi o poslovnoj tj. poduzetničkoj sferi, PDV ne treba zaračunati!

4. Isporuke bez naknade u neposlovne svrhe

Isporuke dobara i usluga u neposlovne/nepoduzetničke svrhe, može se reći, preciznije su riješene u poreznim propisima nego su isporuke u poslovne/poduzetničke svrhe. To je zbog toga što se isporuke u neposlovne svrhe najčešće obavljaju fizičkim osobama koje po toj osnovi ostvaruju primitak koji se oporezuje kao dohodak pa je u propisima o porezu na dohodak precizirana tržišna vrijednost takvih primitaka odnosno koristi. Inače takve isporuke oporezuju dva porezna sustava i to:

- porez na dodanu vrijednost i
- porez na dohodak.

4.1. Isporuke bez naknade u neposlovne svrhe u sustavu PDV-a

Isporuke dobara bez naknade fizičkim osobama, osim davanja uzoraka u razumnim količinama te davanja poklona fizičkim osobama vrijednosti do 160,00 kuna (opisano u prethodnoj točki), oporezivo je PDV-om.

Obavljanje usluga bez naknade fizičkim osobama uvijek je oporezivo PDV-om. U pravilu, svako korištenje poslovne imovine u privatne svrhe, ako je pri nabavi te imovine odbijen tj. priznat pretporez, oporezuje se po Zakonu o PDV-u. Ako pak pri nabavi poslovne imovine nije odbijen pretporez, korištenje poslovne imovine u privatne svrhe ne bi bilo oporezivo PDV-om.

Za bolje razumijevanje oporezivanja PDV-om važno je naglasiti da je terminologija ovoga Zakona posebna i tipična jer se ne govori o oporezivanju i neoporezivanju isporuka nego o isporuci dobara uz naknadu ili o isporuci dobara bez naknade. Pa ako je neka isporuka obavljena bez naknade, a oporeziva je PDV-om onda se u propisima o PDV-u ista definira kao isporuka uz naknadu i naravno kasnije se propisuje tržišna cijena te naknade kao osnovica za svrhe PDV-a.

Zakonsko razlikovanje isporuke dobara od isporuke usluga navodi se kao općenito razgraničenje po kojem «obavljanje usluga» je svaka transakcija koja se ne smatra isporukom dobara²⁶.

Slijedeće usluge koje se obavljaju fizičkim osobama bez naknade po PDV-u se smatraju oporezivima odnosno obavljenima uz naknadu²⁷:

- 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...

U propisima o PDV-u, slično kao i u propisima o porezu na dohodak i dobit, korištenje dobara i usluga poreznog obveznika u neposlovne svrhe ili druge svrhe osim njihovog poslovanja naziva se **izuzimanjem**²⁸. Za svako izuzimanje zahtijeva se dokumentiranost i mogućnost njegova utvrđivanja na temelju računa, obračuna, knjigovodstvenih i drugih vjerodostojnih isprava.

Propisi o PDV-u posebno ne nabrajaju vrste isporuka dobara i usluga u neposlovne svrhe, te kada su u pitanju isporuke dobara posebno ističe samo manjkove dobara²⁹ za koje se ne tereti odgovorna osoba. To su oni manjkovi koji su iznad visine utvrđene odlukom Gospodarske i obrtničke komore ili su nastali uslijed više sile i/ili provalnih krađa, iznad visine utvrđene temeljem očevidnika nadležnog tijela za procjenu šteta.

Za razliku od toga što se vrste isporuka dobara i usluga bez naknade baš ne navode posebno u propisima o PDV, naknada za te isporuke kao porezna osnovica određena je dosta precizno u spomenutim propisima³⁰.



ističemo...

Poreznom osnovicom pri isporuci dobara bez naknade u neposlovne svrhe³¹ smatra se nabavna cijena tih ili sličnih dobara, a ako je ta cijena nepoznata, visina troškova utvrđenih u trenutku isporuke, dok se poreznom osnovicom kod obavljanja usluga u neposlovne svrhe³² smatra ukupni trošak obavljanja usluga.

Kada se radi o **izuzimanju odnosno isporuci dobara** koja su kupljena, nabavnom cijenom smatra se cijena nove nabave odnosno neto nabavna cijena uvećana za zavisne troškove nove nabave ..., a pri nabavi tih dobara PDV je u cijelosti ili djelomično odbijen.³³ Pri izu-

27 Članak 8. stavak 3. Zakona o PDV-u

28 Članak 26. stavak 1. Pravilnika o PDV-u

29 Članak 26. stavak 2. Pravilnika o PDV-u

30 Članak 33. Zakona o PDV-u i članak 41. Pravilnika o PDV-u

31 iz članka 7. stavka 3. Zakona tj. ako se one obavljaju poreznom obvezniku za njegove privatne potrebe ili za privatne potrebe njegovih zaposlenika ili se raspolaze njima bez naknade ili općenito koriste za druge svrhe osim za obavljanje djelatnosti, a za ta je dobra ili njihove dijelove u cijelosti ili djelomično odbijen pretporez

32 iz članka 8. stavka 3. Zakona tj. ako se koriste dobra iz 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

33 Članak 42. stavak 3. Pravilnika o PDV-u

zimanju 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 obveznik³⁴.



ističemo...

Iz prethodnih zakonskih određenja moglo bi se zaključiti da je naknada kao porezna osnovica pri izuzimanju dobara i usluga iz poslovne imovine u privatne svrhe članova poduzetnika, zaposlenika i drugih „bliskih“ osoba cijena nove nabave koja uključuje sve troškove nabave dobra ili usluge koje se izuzima, dakle nije prodajna nego nabavna cijena, koja ne sadrži zaradu, maržu ili profit.

4.2. Isporuke bez naknade u neposlovne svrhe u sustavu poreza na dohodak

Kao što je pojašnjeno u prethodnom dijelu članka gdje se govori o isporukama bez naknade u poslovne svrhe (točki 3.2.) samo davanje bez naknade (bilo dobara ili usluga) fizičkim osobama predstavnicima poslovnih partnera, s kojima postoji ili će se poslovni odnos uspostaviti, smatra se reprezentacijom pod propisanim uvjetima i oporezuje po propisima o porezu na dobit. Radi se o reprezentaciji koja se u iznosu od 50% nastalog rashoda ne smatra porezno priznatom za svrhe poreza na dobit.



ističemo...

Svako davanje dobara ili usluga bez naknade fizičkoj osobi, ako nije poslovni partner pa nije reprezentacija niti se radi o reklami/promidžbi pod propisanim uvjetima, smatra se primitkom u naravi od kojeg se utvrđuje drugi dohodak. Ako se takva davanja bez naknade obavljaju zaposlenicima onda se takvi primici smatraju plaćom u naravi koji podliježu obveznim doprinosima i oporezuju se po propisima o porezu na dohodak.

Primicima u naravi po osnovi nesamostalnog rada po propisima o porezu na dohodak³⁵ smatraju se :

- korištenje zgrada,
- prometnih sredstava,
- povoljnije kamate pri odobravanju kredita (primitkom po osnovi povoljnijih kamata smatra se razlika između ugovorene niže i stope kamate od 2% godišnje, osim kamata po kreditima koji se daju/subvencioniraju iz proračuna ali ne radnicima uprave),
- druge pogodnosti koje poslodavci daju radnicima i drugim osobama koje ostvaruju primitke po osnovi nesamostalnog rada.

Na isti način porezni propisi definiraju **primitke u naravi**³⁶ koje ostvaruju druge osobe, a ne zaposlenici, pa se takvim primicima smatraju:

- korištenje zgrada
- prometnih sredstava
- povoljnije kamate pri odobravanju kredita (primitkom po osnovi povoljnijih kamata smatra se razlika između ugovorene niže i stope kamate od 2% godišnje, osim kamata po kreditima koji se daju/subvencioniraju iz proračuna ali ne radnicima uprave)
- druge pogodnosti koje ostvaruju fizičke osobe od pravnih i fizičkih osoba (obveznika poreza na dobit i obveznika poreza na dohodak).



ističemo...

Fizička osoba kod ostvarivanja primitaka u naravi ostvaruje korist koja je valorizirana po propisima o porezu na dohodak, a koja se kao vrijednost utvrđuje prema tržišnoj vrijednosti tih primitaka koja je važeća u mjestu davanja (s uključenim porezom na dodanu vrijednost)³⁷. Ova vrijednost smatra se neto³⁸ iznosom plaće ili drugog primitka kojega treba uvećati za doprinose za obvezna osiguranja iz primitka, porez na dohodak i prirez porezu na dohodak

Vrijednost primitaka u naravi po nekim osnovama određena u poreznim propisima³⁹ jest:

- 1) pri korištenju poslovnih zgrada i njihovih dijelova – primitak čini iznos zakupnine ili najamnine prema tržišnim cijenama u mjestu u kojem se poslovne zgrade ili dijelovi poslovnih zgrada nalaze;
- 2) pri korištenju stambenih zgrada i stanova – primitak je iznos stanarine prema tržišnim cijenama u mjestu u kojem se stambene zgrade ili dijelovi stambenih zgrada nalaze;
- 3) pri korištenju odmarališta i kuća za odmor – primitak je tržišna vrijednost smještaja, prehrane i drugih usluga;
- 4) pri korištenju garaža – primitak je iznos zakupnine prema tržišnim cijenama u mjestu u kojem se garaža nalazi;
- 5) pri korištenju prijevoznih sredstava – primitak je iznos u visini od 1% nabavne vrijednosti prijevoznih sredstava mjesečno (uvećano za porez na dodanu vrijednost) odnosno u visini 20% od mjesečne rate za operativni leasing ili dugotrajni najam (uvećano za porez na dodanu vrijednost), bez obzira na opseg korištenja prijevoznih sredstava u privatne svrhe. Primitak se može utvrđivati i prema opsegu stvarnog korištenja:
 - 5.1) ako se prijevozna sredstva daju na korištenje u privatne svrhe, poslodavac i isplatiatelj primitka odnosno plaće obavezan je donijeti odluku o načinu i uvjetima tog korištenja, kao i načinu utvrđivanja plaće radnika i osoba koje ostvaruju primitke iz članka 21. Zakona o porezu na dohodak po toj osnovi
 - 5.2) ako se plaća po osnovi korištenja prijevoznog sredstva u privatne svrhe utvrđuje prema opsegu stvarnog korištenja, poslodavac i isplatiatelj primitka odnosno plaće obavezan je voditi evidenciju o prijeđenoj kilometraži i vremenu korištenja u privatne svrhe, a način vođenja te evidencije utvrđuje odlukom iz točke 5.1.

36 Članak 39. stavak 3. točka 5. Zakona o porezu na dohodak

37 Članak 22. stavak 1. Pravilnika o porezu na dohodak

38 Članak 22. stavak 4. Pravilnika o porezu na dohodak

39 Članak 22. stavak 3. Pravilnika o porezu na dohodak

34 Članak 42. stavak 4. Pravilnika o PDV-u

35 Članak 21. stavak 3. Zakona o porezu na dohodak



- 5.3) ako se ne vodi evidencija iz točke 5.2., primitak u naravi od korištenja prijevoznih sredstava u privatne svrhe utvrđuje se u visini 1% nabavne vrijednosti prijevoznih sredstava mjesečno odnosno u visini 20% iznosa mjesečne rate za operativni leasing ili dugotrajni najam
- 5.4) ako više radnika ili osoba koje ostvaruju primitke iz članka 21. Zakona o porezu na dohodak tijekom mjeseca koristi isto prijevozno sredstvo, a poslodavac i isplatelj primitka odnosno plaće osnovicu utvrđuje u visini 1% nabavne vrijednosti prijevoznih sredstava mjesečno odnosno u visini 20% iznosa mjesečne rate za operativni leasing ili dugotrajni najam, odgovarajući iznos primitka po toj osnovi pribraja svakom radniku i osobi
- 5.5) primitak po osnovi korištenja prijevoznih sredstava u privatne svrhe utvrđuje se prema stvarnom opsegu korištenja na slijedeći način:
- 5.5.1) za cestovna motorna vozila – na iznos koji se dobije tako da se ukupno prijeđena kilometraža u privatne svrhe pomnoži s 2,00 kune po prijeđenom kilometru
- 5.5.2) za plovila – na iznos dobiven umnoškom broja sati korištenja i tržišne cijene sata korištenja plovila u mjestu u kojem je plovilo registrirano
- 5.5.3) za sredstva zračnog prometa – na iznos koji se dobije umnoškom broja sati korištenja i tržišne cijene sata korištenja u mjestu registracije
- 6) pri korištenju kredita uz kamate ispod stope 2% godišnje – na razliku između kamata obračunanih primjenom stope kamate od 2% godišnje i ugovoreni nižih kamata
- 7) pri davanju darova, usluga bez naknade i slično čija je pojedinačna vrijednost preko 600,00 kuna po pojedinom radniku i osobama koje ostvaruju primitke iz članka 21. Zakona o porezu na dohodak godišnje – na vrijednost iste ili slične vrste stvari odnosno usluge prema tržišnim cijenama u mjestu davanja dara ili usluge. Pod darovima se u smislu ovoga Pravilnika, smatraju samo davanja u naravi
- 8) pri ugošćenjima – na vrijednost ugošćenja prema tržišnim cijenama u mjestu ugošćenja.

**ističemo...**

Iz prethodne zakonske odredbe proizlazi da se ugošćenja predstavnika poslovnih partnera (tvrtki, obrta, ustanova i sl.) čije su nazivi firme navedeni na dokumentaciji o rashodu ugošćenja ne smatraju primitkom fizičke osobe nego reprezentacijom.

Koliko je ponekad tanka nit razgraničenja rashoda reklame tj. promidžbe, rashoda reprezentacije i primitka fizičke osobe može se uočiti iz mišljenja Porezne uprave Ministarstva financija od 29. travnja 2014., Broj klase:410-01/13-01/4167, Uruđbeni broj:513-07-21-01/14-02., pod nazivom: **“Porezni tretman aktivnosti u području farmaceutske industrije”**, kojim se odgovara na pitanja poreznog tretiranja rashoda iz okvira marketinških i promidžbenih aktivnosti putem organiziranja seminara i plaćanja troškova hotela sudionici seminara, a iz kojega izdvajamo dio:⁴²

„... Prilikom utvrđivanja poreznog tretmana određenih poslovnih događaja, u skladu s Općim poreznim zakonom (Narodne novine broj 147/08, 18/11, 78/12, 136/12 i 73/13), porezne činjenice utvrđuju se prema njihovoj gospodarskoj biti, a sudionici porezno-pravnog odnosa dužni su postupati u dobroj vjeri.

Zbog širine i nepredvidivosti načina i oblika u kojima se može pojaviti promidžba, Zakon i Pravilnik o porezu na dobit ne navode taksativno koji se troškovi smatraju promidžbom ili promocijom, a smatra ih se porezno priznatim rashodom. Naime, uzima se u obzir mogućnost da porezni obveznici razvijaju različite marketinške strategije i koriste promidžbu kako bi kod kupaca, korisnika proizvoda ili usluga, stvorili svijest o postojanju njihovih proizvoda i usluga na tržištu, kako bi potencijalnim kupcima pružili dodatne informacije o svojim proizvodima, te kako bi razvili sklonost kupaca prema njihovim proizvodima ili uslugama, sve s ciljem povećanja prihoda. Međutim, kada i u svrhe promidžbe poreznom obvezniku nastanu troškovi koji se u smislu navedenih propisa smatraju reprezentacijom, za iste se uvećava osnovica poreza na dobit.

Slijedom navedenog, neovisno o razlogu ili načinu nastanka troškova koji uključuju ugošćavanje poslovnih partnera, odnosno osoba s kojima postoji određeni poslovni odnos ili se poslovni odnos očekuje, pri čemu se od tih osoba ne očekuje određena protuusluga (istaknuo autor), takvi troškovi nisu i porezno priznati rashodi u cijelosti nego samo djelomično, te se osnovica poreza na dobit povećava za 70% takvih troškova (op. autora, od 01.01.2017. godine osnovica poreza na dobit povećava se za 50% takvih troškova).

... Međutim, napominjemo, kada je u pitanju promidžba lijekova i medikamenata, upravo su liječnici ciljana skupina, jer korisnici (pacijenti, konzumenti) u pravilu ne odlučuju o izboru lijekova već zdravstveni radnik odnosno liječnik, stoga u konkretnim slučajevima postoji velika mogućnost pogodovanja određenim osobama, na način da se iste osobe redovito odnosno učestalo pozivaju na određene događaje, redovito im se plaćaju svi troškovi ugošćavanja pri čemu se od tih osoba očekuje određena protuusluga. U tim slučajevima, tako nastali troškovi ne bi se mogli smatrati troškovima reprezentacije već oporezivim dohotkom pojedinca (istaknuli autori)⁴².

**ističemo...**

Po odredbama propisa o porezu na dohodak primici u dobrima i uslugama mogu se ostvariti:

- bez naknade ili
- uz djelomičnu naknadu.⁴⁰

Ako se primici u naravi radniku ili drugoj fizičkoj osobi odobre uz plaćanje naknade koja je niža od tržišne, dakle uz djelomičnu naknadu, onda se primitak utvrđuje kao razlika između tržišne cijene i naknade koju je radnik platio.

Kod ostvarenja primitaka u naravi ugošćenjima (u vidu konzumacije jela, pića, smještaja, rekreacije i slično) ugošćenjima se ne smatraju ugošćenja predstavnika poslovnih partnera ako se na dokumentaciji o tim izdacima navede naziv poduzetnika čiji su predstavnici ugošćeni⁴¹.

⁴⁰ Članak 21. stavak 1. točka 3. i članak 22. stavak 2. Pravilnika o porezu na dohodak

⁴¹ Članak 21. stavak 1. točka 3. Pravilnika o porezu na dohodak

⁴² Članak 7. stavak 1. točka 3. Zakona o porezu na dobit

Kada se određenoj osobi koja je predavač na seminaru i kojoj se isplaćuje autorski honorar istovremeno eventualno plaćaju i troškovi smještaja i prijevoza, takvi troškovi se ne mogu smatrati troškovima reprezentacije. Naime, ukoliko je određena osoba predavač na seminaru ugovorno je povezana s naručiteljem usluge te je dužna za ugovoreni iznos honorara učiniti naručitelju određenu protuuslugu, tada se eventualni trošak smještaja i prijevoza ne može smatrati određenima darom ili ugošćavanjem poslovnog partnera već oporezivim primitkom isporučitelja usluge stoga što je taj trošak povezan s ugovorenom obvezom isporučitelje usluge.

... Slijedom navedenog, razvidno jest da se troškovi učinjeni za prethodno navedene svrhe mogu porezno promatrati kao troškovi promidžbe ili troškovi reprezentacije ili su primitak poreznih obveznika – fizičkih osoba koji je oporeziv u skladu s propisima o porezu na dohodak, a sve pod uvjetima da porezni obveznik nedvojbeno utvrdi i dokaže kako stvarno i činjenično ti troškovi nastaju: u koje svrhe, pod kojim uvjetima, kojim osobama i za koje namjene i dr. O utvrđenim činjenicama što u biti pojedini trošak jest, ovisi i njegov porezni tretman prema pozitivnim poreznim propisima...

Razvidno je iz prethodnog mišljenja da je prilikom poreznog tretiranja poslovnih događaja potrebno voditi brigu o odredbama i Općeg poreznog zakona te uzročno posljedičnom povezanošću davatelja usluge bez naknade (u konkretnom slučaju usluge ugošćenja) i primatelja usluge.

Ako se pri ugošćenju poslovnih partnera ne očekuje od njih protuusluga onda se radi o rashodima reprezentacije koji su djelomično priznati poslovni rashodi (50%). Međutim, ako se pri davanju usluge bez naknade kod davatelja usluge očekuje ili nazire očekivana protuusluga od strane primatelja usluge onda se takvo davanje smatra oporezivim dohotkom, jer se naprosto takvo ugošćenje i sl. smatra primitkom fizičke osobe za uslugu koju će obaviti.

5. Računovodstveno praćenje isporuka bez naknade kroz primjere

Kao što je uvodno kazano računovodstveno je, samo po sebi, praćenje isporuka bez naknade jednostavno jer po osnovi isporuka nastaju rashodi (troškovi realiziranih proizvoda i usluga), a prihoda nema jer nema nadoknade.

Istina, kod proizvodnih trgovačkih društava pravilnije je (dakle, nije nužno) po osnovi uporabe proizvoda (i usluga) za vlastite poslovne svrhe - reklamu i/ili reprezentaciju i darovanja za općekorisne svrhe - iskazati interni poslovni prihod čime se olakšava obračun proizvodnje pri utvrđivanju troškova sadržanih u nedovršenoj proizvodnji i neprodanim zalihama.

Što se pak tiče računovodstvenog praćenja primitaka u naravi koji se smatraju oporezivim dohotkom i tad je potrebno iskazati prihode u visini iznosa propisanoga primitka jer je naprosto «takvo davanje» potrebno evidentirati po logici dvojnog knjigovodstva (potraživanje od zaposlenika ili druge fizičke osobe i prihod).

Primjer 1. - Davanje uzoraka vlastitih proizvoda kupcima

Trgovačko društvo C d.o.o. koje se bavi proizvodnjom stolnjaka i posteljine dalo je na ime uzoraka budućim kupcima nekoliko komada gotovih proizvoda od svake vrste. Uzorci su posebno označeni,

a ukupna vrijednost danih proizvoda u visini troškova proizvodnje iznosi 3.800,00 kuna

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Za dane uzorke kupcima			
	Troškovi uzoraka	3.800,00	7392	
	Zalihe gotovih proizvoda	3.800,00		630

Pri davanju uzoraka vlastitih gotovih proizvoda ne treba obračunati PDV, a to davanje je popuno poslovno opravdano te je za svrhe poreza na dobit u cijelosti porezno priznati rashod. Naravno da za ovakvo davanje, kao i svako drugo, treba imati odgovarajuću dokumentaciju koja to opravdava (izdatnice, otpremnice, ili druge isprave s nazivima kupaca kome su uzorci dani).

Primjer 2.- Reklama objavljena u medijima i nagradnoj igri

Primljen je račun za objavljenu reklamu na radiju, iznos 1.000,00 kuna uvećano za 25% PDV-a.

U nagradnoj igri objavljenoj u tisku na ime reklame dana je trgovačka roba sa skladišta, nabavna vrijednost 1.500,00 kuna.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Za primljen računa za reklamu			
	Troškovi reklame i promidžbe u medijima	1.000,00	4150	
	Pretporez iz primljenih računa	250,00	1600	
	Dobavljači u zemlji	1.250,00		2202
2.	Za danu robu u nagradnoj igri			
	Troškovi reklame - dana dobra u nagradnoj igri	1.875,00	4156	
	Obveza za PDV	375,00		2600
	Zalihe trgovačke robe	1.500,00		660

Troškovi reklame po računima za objavljenu reklamu u cijelosti su porezno priznati rashod za svrhe poreza na dobit. Po računu za objavljenu reklamu, koji ima sve propisane elemente, naravno da se može priznati pretporez. Jednako tako se i troškovi danih proizvoda i robe u nagradnoj igri po porezu na dobit smatraju reklamom i u cijelosti priznatim poslovnim rashodom, no za svrhe poreza na dodanu vrijednost smatraju se isporukom uz naknadu te se oporezuju.

Davanje trgovačke robe za reklamu u nagradnoj igri može se knjigovodstveno provesti i na sljedeći način (knjiženje 2. iz prethodnog primjera):

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



Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2.	Otpremnica za danu trgovačku robu u nagradnoj igri			
	Troškovi reklame - dana dobra u nagradnoj igri	1.875,00	4156	
	Obveza za PDV	375,00		2600
	Prihodi na osnovi uprabe vlastite robe za vlastite poslovne potrebe	1.500,00		7602
2.a)	Razduženje zaliha po otpremnici			
	Nabavna vrijednost prodane robe	1.500,00	7093	
	Zalihe trgovačke robe	1.500,00		660

Po osnovi upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga za vlastite poslovne svrhe mogu se iskazati i prihodi i rashodi, ili pak samo trošak. No, da bi se olakšao knjigovodstveni obračun na kraju razdoblja primjerenije je ovakva izuzimanja za poslovne potrebe evidentirati putem tzv. internih prihoda i rashoda, uz prikazivanje troška po osnovi takve transakcije. Tako se knjigovodstveno u ovoj varijanti iskazuje dva puta rashod - po osnovi prodaje i kao nastali trošak, te jednom prihod. U konačnosti, kako se prihod i jedan rashod «prebijaju», konačni učinak je samo nastali trošak kao i kada se ovakve transakcije provode bez uporabe konta tzv. internih prihoda i rashoda.

Primjer 3. - Davanje proizvoda za reklamu i reklamnih predmeta

Trgovačko društvo «A» d.o.o. na temelju odluke darovalo je kupcima:

- sa zaliha gotovih proizvoda proizvode posebno pakirane za tu namjenu i s oznakom «nije za prodaju». Trošak proizvodnje po kojoj se dani proizvodi vode na zalihi iznosi 4.000,00 kuna.
- reklamne predmete sa znakom tvrtke (kišobrani) koji se vode na zalihi trgovačke robe po nabavnoj vrijednosti 2.000,00 kuna (vrijednost pojedinačnog predmeta je manja od 160,00 kuna).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Dani gotovi proizvodi za reklamu			
	Troškovi vlastitih proizvoda upotrebljenih za reklamu	4.000,00	415	
	Prihodi po osnovi uprabe vlastitih proizvoda za vlastite poslovne potrebe	4.000,00		760
1.a)	Razduženje zaliha			
	Troškovi realiziranih proizvoda	4.000,00	700	
	Zalihe gotovih proizvoda	4.000,00		630
2.	Darovani reklamni predmeti sa znakom tvrtke			
	Ostali troškovi reklame i promidžbe	2.000,00	416	
	Zalihe trgovačke robe	2.000,00		660

PDV nije obračunan na davanja bez naknade u primjeru jer se radi o isporukama koje nisu oporezive PDV-om (ne smatra se da su obavljene uz naknadu!), a isto tako su porezno priznat rashod u cijelosti za svrhe poreza na dobit.

Primjer 4. - Davanje poklona kupcima

Trgovačko društvo B d.o.o. donijelo je odluku o davanju poklona svojim kupcima te je darovalo:

- poklone bez znaka tvrtke ili proizvoda pojedinačne vrijednosti ispod 160,00 kuna (USB stick-ove), vode se na zalihi materijala ukupne nabavne vrijednosti 1.500,00 kuna
 - poklone bez znaka tvrtke ili proizvoda (marame i šalove) pojedinačne vrijednosti preko 160,00 kuna, vode se na zalihi trgovačke robe, ukupne nabavne vrijednosti 2.300,00 kuna.
- Pri nabavi navedenih dobara priznat je pretporez, te se isti na zalihi vode po neto vrijednosti (bez PDV-a).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Darovani stick-ovi pojedinačne vrijednosti do 160,00 kuna			
	Rashod reprezentacije	1.500,00	461	
	Zalihe materijala	1.500,00		3100
2.	Darovani pokloni bez znaka tvrtke pojedinačne vrijednosti preko 160,00 kuna			
	Rashod reprezentacije	2.875,00	461	
	Obveza za PDV na dane proizvode za reprezentaciju	575,00		2602
	Zalihe trgovačke robe	2.300,00		660

PDV nije obračunan na dane poklone bez znaka tvrtke čija je pojedinačna vrijednost ispod 160,00 kuna, ali jest na one čija je pojedinačna vrijednost preko 160,00 kuna. Za razliku od PDV-a, svaki poklon bez znaka tvrtke i/ili proizvoda smatra se reprezentacijom za svrhe poreza na dobit, zbog čega 50% iznosa sa konta reprezentacije treba uzeti i uvećati osnovicu u Obrascu PD.

Primjer 5. - Plaća u naravi po osnovi korištenja poslovnog automobila u privatne svrhe

Radniku M.M. odobreno je korištenje poslovnog automobila u privatne svrhe te je Odlukom definirano da se primitak u naravi utvrđuje u visini 1% nabavne vrijednosti osobnog automobila, a to iznosi 1.250,00 kuna mjesečno s PDV-om.

Prema dogovoru, radnik plaća dio naknade u iznosu od 40% utvrđene tržišne vrijednosti primitka tj. 500,00 kuna, a razlika od 60% utvrđenog iznosa primitka u naravi tj. iznos od 750,00 kuna se smatra neto iznosom plaće.

Radniku je u tom mjesecu već isplaćena neto plaća u novcu za prethodni mjesec u iznosu od 10.000,00 kuna.

Pri preračunu neto iznosa plaće u naravi u bruto korištena je formula^{43,4445}:

$$\text{Bruto} = \frac{[(N-O) \times kppr 20^{44}] + O}{0,8}$$

N = neto plaća
O = osobni oduhitak
Pretpostavljeni prirez je 18%.

$$kppr20 = \frac{20 \times kpr^{45} + 1}{100 - (20 \times kpr)}$$

43 RRIF-ove STRUČNE INFORMACIJE ZA 2021. godinu, stranica 23, formula primjenjiva uz uvjete: $N < 30.000,00 - 6.000,00 \times Kpr + O$

44 koeficijent poreza i prireza za stopu poreza na dohodak od 20% (za mjesečnu osnovicu do 30.000,00)

45 koeficijent prireza za 18% je 1,18



U mjesecu je već isplaćena plaća u novcu obračunana po sljedećim uvjetima:

Opis	Iznos
1) Bruto plaća	14.816,76
2) Doprinosi iz plaće - 20% (I. stup 15% i II. stup 5%)	2.963,35
3) Obračunani porez i prirez	1.853,40
4) Neto plaća (1-2-3)	10.000,00
5) Doprinos na plaću	1.650,00
6) Uk. trošak poslodavca (1+5)	16.466,76

Opis	Iznos
1) Bruto plaća	16.043,85
2) Doprinosi iz plaće - 20% (MIO - I. stup 15% i II. stup 5%)	3.208,77
3) Dohodak (1-2)	12.835,08
4) Osobni odbitak	4.000,00
5) Porez	1.767,02
6) Prirez	318,06
7) Ukupno porez i prirez	2.085,08
8) Neto plaća	10.750,00
9) Doprinos na plaću (zdrav. osig.)	1.773,75

Obračun ukupno isplaćene plaće u mjesecu (u novcu i u naravi):				
R. br.	Opis	Ukupno u mjesecu kn	Već isplaćeno u novcu u kn	Razlika za isplatu u naravi u kn
1.	Bruto plaća	16.043,85	14.816,76	1.227,09
2.	Doprinosi iz plaće - 20%	3.208,77	2.963,35	245,42
3.	Obračunani porez i prirez	2.085,08	1.853,40	231,68
4.	Neto plaća za isplatu (1-2-3)	10.750,00	10.000,00	750,00
5.	Doprinos na plaću	1.773,75	1.650,00	123,75

Zbog činjenice da doprinosi iz i na bruto plaću, te porez i prirez iz plaće u naravi dospijevaju do zadnjeg dana mjeseca, a javna davanja na iz plaće u novcu dospijevaju u tekućem mjesecu (15-og dana) za prethodni, kumulira se isplata plaće u novcu za prethodni mjesec te plaće u naravi za tekući mjesec.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Za ugovorenu naknadu za korištenje poslovnog automobila u privatne svrhe Ostala potraživanja od zaposlenika Prihodi od ostalih usluga	500,00 500,00	1760	7534
2.	Utvrđeno potraživanje po osnovi neto plaće u naravi Ostala potraživanja od zaposlenih Ostali poslovni prihodi	750,00 750,00	1761	7699
3.	Obveza za bruto plaće Neto plaća u naravi Doprinosi i porezi iz plaće Obveze za bruto plaću	750,00 557,89 1.227,09	47011 47012	275
4.	Obračun obveza iz bruto plaće u naravi po dijelovima Bruto plaća u naravi Neto plaća u naravi Doprinos za MO I stup Doprinos za MO II stup Porez na dohodak iz plaće Prirez porezu na dohodak iz plaće	1.227,09 750,00 196,19 65,39 196,34 35,34	275	276 2770 2771 2780 2781
5.	Za obračun za obvezni doprinos za ZO na bruto plaću Doprinos za obvezno ZO na bruto plaću Obveza za obvezni doprinos za ZO na bruto plaću	123,75 123,75	4720	2650
6.	Za izvršene platne naloge za obveze iz i na plaću Doprinos za MO I stup Doprinos za MO II stup Porez na dohodak iz plaće Prirez porezu iz plaće Doprinos za obvezno ZO Račun u banci	196,19 65,39 196,34 35,34 123,75 773,70	2770 2771 2780 2781 2650	1000
7.	Prijeboj potraživanja za neto plaću u naravi s obvezom za neto plaću Obveza za neto plaću Potraživanje od radnika za neto plaću u naravi	750,00 750,00	276	1761
8.	Uplata radnika za ugovorenu naknadu za korištenje poslovnog automobila u privatne svrhe Račun u banci Potraživanje od zaposlenika	500,00 500,00	1000	1760

Obveze iz i na bruto plaću u naravi tj. doprinose za mirovinsko iz plaće te porez i prirez kao i doprinos na plaću (obvezno zdravstveno osiguranje) snosi poslodavac. Za dio utvrđenog primitka koji po dogovoru plaća radnik iskazuje se potraživanje i prihod (knjiženje 1.), jednako tako se i za razliku do tržišnog iznosa primitka u naravi koju neće platiti radnik iskazuje potraživanje za neto plaću u naravi i prihod (knjiženje 2.).

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u



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