



Računi građana u sustavu PDV-a

Neven Baica, mag. oec.

U ovom članku dajemo prijedloge izgleda računa građana u sustavu PDV-a. Radi se o računima s iskazanim PDV-om kod kojih isplatelj ne isplaćuje ukupno iskazani iznos na računu, već neto iznos naknade koja preostane nakon obračunavanja i obustave poreza i obveznih doprinosa s uvećanim PDV-om. Obzirom da takav račun treba povezati s obračunom, evidentiranje kod nalagodavca nosi određene specifičnosti koje pojašnjavamo u posebnom poglavlju.

1. Uvod

Obveza izdavanja računa nije rezervirana samo za pravne osobe i fizičke osobe koje obavljaju djelatnost i dužni su za te potrebe voditi poslovne knjige. Obveza izdavanja računa javlja se i kod građana koji su u sustavu PDV-a. To znači da takvi građani za svoje oporezive isporuke moraju ispostavljati račun s PDV-om, te voditi knjige propisane Zakonom 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) i Pravilnikom 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 128/2017). Istovremeno, takvom **građaninu na njegov žiro račun ne isplaćuje se ukupan iznos iskazan na računu**, već neto naknada, odnosno naknada nakon umanjenja poreza i doprinosa koje isplatelj treba obračunati i obustaviti od isplate. Zbog ove specifičnosti uobičajeno je da građani ispostavljaju račune iz članka 79. ZPDV-a koji su prilagođeni navedenoj specifičnosti.

Premda se račun sastavlja temeljem podataka iz ugovora kojim su uređeni obveznopravni odnosi između ugovornih strana, Zakon o obveznim odnosima (Nar. nov., br., 35/05, 41/08, 125/11 – Zakon o rokovima ispunjenja novčanih obveza i 78/15) ne bavi se računom i ne uređuje njegov sadržaj. Temelj za utvrđivanje karaktera odnosa između dvije strane obveznih odnosa, pa tako i iznosa i rokova plaćanja određene isporuke prema navedenom zakonu je - ugovor. Ono što je zanimljivo, sam ugovor, neovisno o svom nazivu može se smatrati računom. Navedeno je propisano člankom 78. stavkom 7. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br., 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 i 115/2016):



ističemo...

Račun koji izdaje isporučitelj i račun koji izdaje primatelj isporuke je svaka isprava prema kojoj porezni obveznik ili osoba kojoj on naloži zaračunava isporučena dobra i obavljene usluge, bez obzira na to kako se ta isprava naziva u poslovnom prometu.

No, premda naziv isprave nije bitan da bi se smatrao računom, bitni su drugi elementi računa. Tako je zakonodavac RH propisao minimalne elemente računa u tri različita porezna propisa. U ovom članku bavimo se slučajevima kada obvezu izdavanja računa propisanog sadržaja imaju fizičke osobe koje ne obavljaju registriranu djelatnost, a koje ćemo u ovom članku pratiti pod pojmom *građani*.

Poreznim propisima uređena je obveza izdavanja dva računa koja se razlikuju po sadržaju i svrsi izdavanja:

- **RAČUN ZA GOTOVINSKI PROMET** g koji je propisan Općim poreznim zakonom (Nar. nov., br., 115/16; u daljnjem tekstu OPZ) i izdaje se kad se naplata isporuke dobara i usluga obavlja u gotovini
- **RAČUN OBVEZNIKA PDV-a** g koji je propisan Zakonom 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).

Specifičnost je račun obveznika fiskalizacije koji može biti i gotovinski račun i račun obveznika PDV-a, ali ima obvezne dodatne elemente propisane odredbama Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom (Nar. nov., br., 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 i 115/2016; u daljnjem tekstu Zakon o fiskalizaciji)

U poglavljima koja slijede prenosimo odredbe koje propisuju obvezne elemente navedenih računa, te odredbe s pravilima koja su primjenjiva i u slučajevima kada takve račune izdaje fizička osoba - građanin koji je upisan u registar obveznika PDV-a. U poslovnoj praksi, takvi računi građana javljaju se s određenim specifičnostima koje

nisu propisane, već su rezultat praktične primjene. U ovom članku predlažemo kako bi računi građana u sustavu PDV-a mogli izgledati.

2. Osnovno o gotovinskom računu

Račun za gotovinski promet propisan je odredbama članaka 63. i 64. OPZ-a. Navedenim odredbama propisano je koje minimalne podatke moraju sadržavati računi za gotovinski promet, isječki 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. Tko su obveznici izdavanja računa nije izrijekom propisano, ali se to može sagledati iz obveznog sadržaja računa koji kao jedan od obveznih podataka zahtijeva ime (naziv), adresu i osobni identifikacijski broj **poduzetnika** koji je isporučio dobra ili obavio usluge te naznaku mjesta gdje je isporuka dobara ili usluga obavljena (broj prodajnog mjesta, poslovnog prostora, prodavaonice i sl.).

Iz navedenog proizlazi da se građani kao obveznici izdavanja gotovinskog računa mogu javiti u slučajevima kada u svojstvu poduzetnika obavljaju isporuke koje naplaćuju gotovinom. No, kada građanin djeluje u svojstvu poduzetnika, **primici koje ostvari u najvećem broju slučajeva smatraju se oporezivim dohotkom**, te je način plaćanja takvih primitaka propisan odredbama propisa koji reguliraju porez na dohodak. Prema tim odredbama u većini slučajeva **isplatiatelj je obvezan primitke koji se smatraju dohotkom uplaćivati na žiro račun građana** ili na druge njegove račune otvorene u bankama i drugim financijskim institucijama, pa nema mnogo slučajeva kada građanin može ostvariti primitak u gotovom novcu.



ističemo...

Zbog ograničenja plaćanja u gotovom novcu iz članka 92. Pravilnika o porezu na dohodak, građani uglavnom ne mogu ostvarivati primitke u gotovom novcu, pa nisu ni obveznici izdavanja računa za gotovinski promet iz članka 63. OPZ-a.

Gotovinsko plaćanje moguće je u slučaju **kada građanin prodaje svoju osobnu imovinu**. U takvim slučajevima, međutim, građanin ne djeluje u svojstvu poduzetnika, te niti u tom slučaju **ne postoji obveza izdavanja takvog računa**. Stoga se u ovom članku ne bavimo eventualnim slučajevima kada građanin treba izdati račun za gotovinski promet, već obrađujemo slučajeve kada građanin ima obvezu izdati račun kao porezni obveznik u sustavu PDV-a.

3. Osnovno o računu obveznika PDV-a

Odredbama ZPDV-a propisan je obvezni sadržaj računa koje su dužni izdati porezni obveznici u propisanim slučajevima. U kojim slučajevima postoji obveza izdavanja takvog računa propisano je odredbama članka 78. ZPDV-a, a obvezni sadržaj takvog računa odredbama članka 79. ZPDV-a.

No, utvrđivanje poreznog obveznika za potrebe propisa o PDV-u specifično je, pa se određene posebnosti javljaju baš u slučajevima kada te odredbe treba primijeniti na građane. U nastavku prenosimo temeljne odredbe kojima je propisan sadržaj računa, te pojašnjavamo na koji način utvrditi kada je građanin obvezan ispostaviti takav račun.

3.1. Sadržaj računa

Odredbama članka 79. ZPDV-a propisan je obvezan sadržaj računa. No treba naglasiti da je u navedenom članku dan sadržaj dva

računa. Račun iz stavka 12. navedenog članka Zakona naziva se pojednostavljeni račun, dok je stavkom 1. dan sadržaj računa koji ćemo u ovom članku nazvati "običnim". U poglavljima koja slijede prenosimo koji je propisani sadržaj navedenih računa.

3.1.1. "Obični" račun

Kada je građanin obveznik izdavanja računa iz članka 78. ZPDV-a, takav račun mora biti sastavljen sukladno pravilima danim odredbama članka 79. ZPDV-a. Tako je člankom 79. stavkom 1. ZPDV-a propisano 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.

3.1.2. Pojednostavljeni račun

Građani se mogu pojaviti i kao izdavatelji tzv pojednostavljenog računa koji može izdati porezni obveznik za isporuke dobara i usluga čiji iznos nije viši od 700,00 kuna. Takav 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) 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 građanina koji se prema odredbama ZPDV-a smatra poreznim obveznikom. Ipak, praktična primjena ovih odredbi ZPDV-a u specifičnim slučajevima gdje račun izdaje građanin koji ne obavlja samostalnu djelatnost, razvila je određene specifičnosti koje naglašavamo u poglavlju 4. ovog članka gdje smo dali primjere izgleda računa takvih poreznih obveznika.



3.2. Obveza izdavanja računa

Sadržaj računa propisan je i odredbama ZPDV-a. Taj račun dužni su ispostavljati porezni obveznici kod svake isporuke dobara i usluga koje je obavio drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik. Odredbama članka 78. stavke 1. točke 1. ZPDV-a propisano je da je svaki porezni obveznik obavezan je izdati račun za isporuke dobara i usluga koje je obavio drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik.

Iz navedenog jasno je da je obveza izdavanja računa ZPDV-om propisana samo za porezne obveznike. **I fizička osoba - građanin u određenim slučajevima smatra se poreznim obveznikom** što pojašnjavamo u poglavlju koje slijedi.

3.3. Građanin kao porezni obveznik

Da bismo znali u kojim je slučajevima građanin obavezan primjenjivati članak 78. ZPDV-a potrebno je znati kada se građanin smatra poreznim obveznikom sukladno odredbama tog propisa. Naglašavamo, da pojam poreznog obveznika u ZPDV-u ima šire značenje od onog koji je uobičajen u drugim propisima, i ne obuhvaća samo one osobe koje su upisane u registar obveznika PDV-a. U nastavku detaljno pojašnjavamo kako je pojam poreznog obveznika definiran odredbama ZPDV-a.

3.3.1. Definiranje pojma "porezni obveznik"

Kada se spominju porezni obveznici u smislu poreza na dodanu vrijednost, **uobičajeno je prvo pomisliti na trgovačka društva, udruge i druge pravne osobe** koje su se osnovane i registrirane u trgovačkom sudu ili drugim registrima kao osobe kojima je svrha obavljanje određene oporezive djelatnosti.

No **odredbe PDV-a nisu rezervirane samo za pravne osobe** jer se u definiciji poreznog obveznika koristi pojam "svaka osoba" što uključuje i pravnu i fizičku osobu. Tako se primjerice poreznim obveznicima smatraju fizičke osobe koju svoju djelatnost obavljaju putem obrta. Obzirom da obrtnici ostvaruju dohodak od samostalne djelatnosti, te da se pri tome i registriraju za te potrebe u obrtni registar, nesumnjivo ulaze u definiciju poreznih obveznika PDV-a. No, treba postaviti pitanje **što je s građanima, i u kojim slučajevima se i građani smatraju poreznim obveznicima.**

Da bi se odgovorilo na pitanje potrebno je detaljno promotriti odredbe ZPDV-a i PPDV-a kojima su definirani pojmovi poreznog obveznika i samostalnog obavljanja djelatnosti.

3.3.1.1. 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 Zakona **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. Pravilnika, 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.



ističemo...

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).

3.3.1.2. Pojam: Gospodarska djelatnost

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 i iskorištavanje materijalne ili nematerijalne imovine (najam, zakup i slično)** u svrhu trajnog ostvarivanja prihoda. Pri tome nije nužna i namjera ostvarivanja dohotka odnosno dobiti.

Smatra se da **osoba obavlja gospodarsku djelatnost**, ako se njeno **obavljanje ponavlja s ciljem trajnog ostvarivanja prihoda**, odnosno primitaka. Ako se vidi namjera ponavljanja djelatnosti tada već jednokratna radnja može značiti početak obavljanja gospodarske djelatnosti.

3.3.1.3. Pojam: Samostalno obavljanje 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.



ističemo...

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

3.3.2. Kada građani djeluju kao 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, ali se za potrebe izdavanja računa u slučaju građana javljaju određene specifičnosti u vezi s obvezom izdavanja računa.

3.3.2.1. Građani - mali porezni obveznici

Treba naglasiti da prema odredbama ZPDV-a obvezu izdavanja računa građani imaju i dok su u svojstvu malih poreznih obveznika, odnosno dok obavljaju isporuke dobara i usluga sukladno posebnom postupku za male porezne obveznike iz članka 92. ZPDV-a. Navedeno proizlazi iz činjenice da tim odredbama ničim nisu isključeni građani koji udovoljavaju definiciji poreznih obveznika. No, u praksi Porezna uprava za sada nije inzistirala na striktnoj primjeni tih pravila na građane, pa u praksi **građani koji nisu u sustavu PDV-a uglavnom ne ispostavljaju račune** kao mali porezni obveznici. Za ovu anomaliju u primjeni odredbi ZPDV-a možemo naći **dva razloga**.

Prvi razlog vezan je uz propisanu mogućnost da **svaka isprava može biti račun** bez obzira na to kako se ta isprava naziva u poslovnom prometu, ako se radi o ispravi prema kojoj porezni obveznik (ili osoba kojoj on naloži) zaračunava isporučena dobra i obavljene usluge. To znači da se već i sami ugovori (**ugovoru o djelu, autorski ugovor**) mogu smatrati računima iz članka 79. ZPDV-a ako sadrže sve elemente računa propisane tim člankom. Pri tome treba biti oprezan na koji način ugraditi element datuma obavljanja isporuke. Ako se to postigne, račun kao posebna isprava nije nužan.

Drugi razlog nalazimo u problematici utvrđivanja obavlja li određeni građanin koji je obavio određeno djelo prema autorskom ugovoru ili ugovoru o djelu obavlja gospodarsku djelatnost. Kako smo prethodno već naveli, smatra se da **osoba obavlja gospodarsku djelatnost**, ako se njeno **obavljanje ponavlja s ciljem trajnog ostvarenja prihoda**, odnosno primitaka. Ako se vidi namjera ponavljanja djelatnosti tada već jednokratna radnja može značiti početak obavljanja gospodarske djelatnosti. No, postavlja se pitanje treba li svako pojedino autorsko djelo ili ugovor o djelu treba smatrati početkom obavljanja gospodarske djelatnosti, obzirom da nisu rijetki slučajevi da građanin neko tavo djelo obavi samo jednom u životu.

Stoga smatramo da je Porezna uprava pojednostavila pristup prema građanima ne inzistirajući na primjeni obveze izdavanja računa sve dok djeluju u svojstvu malih poreznih obveznika. Radi sigurnosti smatramo uputnim da se Ministarstvo financija - Porezna uprava u svezi s navedenim izjasni mišljenjem.

3.3.2.2. Građani u sustavu PDV-a

Kada građani obavljanjem navedenih poslova u poreznom razdoblju premaše 300.000,00 kuna dužni su upisati se u registar obveznika PDV-a koji se vodi u Ministarstvu financija - Porezna uprava. Građani se u taj registar mogu upisati i na vlastiti zahtjev. Građani koji su upisani u navedeni registar **od datuma upisa dužni su za sve takve isporuke ispostavljati račune** koji je sadržaj propisan člankom 79. ZPDV-a, a o kojima smo pisali u prethodnom poglavlju ovog članka.

Dakle, premda isplatiatelj ima obvezu obračuna drugog dohotka, navedene isporuke ne isplaćuju se temeljem zaprimljenog računa. Premda nisu propisane specifičnosti za račune temeljem kojih prije isplate treba obaviti i obračun drugog dohotka, **praksa je pokazala uputnim da takvi računi sadrže i neke dodatne elemente**.

4. Računi građana - obveznika PDV-a

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 koje se u poreznim propisima nazivaju slobodnim zanimanjima, a naknada koju za obavljanje tih djelatnosti primaju smatra se drugim dohotkom. Pri isplati drugog dohotka na isplatiatelju je obveza da iz primitka građana obračuna, obustavi i uplati poreze i propisane obvezene doprinose, te fizičkoj osobi na njegov žiro račun uplati neto primitak - iznos primitka koji je preostao nakon plaćanja navedenih javnih davanja.

Primjer takvih djelatnosti su: djelatnosti autora, umjetnika, poslovi prema ugovoru o djelu.



ističemo...

Kad građanin obavljanjem navedenih i drugih oporezivih djelatnosti prijeđe prag isporuka od 300.000,00 kuna **obavezan je upisati se u registar poreznih obveznika PDV-a** pri Ministarstvu financija - Porezna uprava. **Od tog datuma građanin je obavezan 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 slučaja da isplatiatelj propusti obaviti obračun drugog dohotka, pa građaninu umjesto neto iznosa uplati bruto svotu. Takve pogreške predstavljaju problem isplatiatelju, jer time krši odredbe Zakona o porezu na dohodak, a s druge strane građaninu je uplaćen previsoki iznos koji treba biti vraćen. No takva pogreška nosi posljedice koje se tiču i građanina. Naime, u slučaju kada isplatiatelj 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 isplatiatelju 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 primjer takvog računa sastavljenog za isporuke temeljem autorskog ugovora i za isporuke temeljem ugovora o djelu.



4.1. Račun posloprimca za poslove iz ugovora o djelu

Građanin koji je upisan u registar obveznika PDV-a dužan je ispostaviti račun isplatelju naknade za isporuke obavljene po ugovoru o djelu. Isplatelj naknade dužan je obustaviti propisane poreze i obvezne doprinose, i posloprimcu isplatiti iznos neto naknade uvećan za PDV. U nastavku primjerom prikazujemo obračun jedne takve naknade, i prijedlog računa kakav građanin može ispostaviti nalogodavcu, odnosno isplatelju naknade.

Primjer 1. - Račun za naknadu po ugovoru o djelu

Nalogodavac FX d.o.o. sklopio je ugovor o djelu br. 1234/2018 s Andrejom Sepčić za izradu studije "Optimizacije proizvodnje proizvoda GHR 450, u zatvorenim proizvodnim sustavima LX4". Ugovorena je naknada od 1.250 kuna s uključenim PDV-om. Nalogoprimac je izradio studiju i isporučio je Nalogodavcu 7. svibnja 2018. godine.

Nalogodavac je obavio obračun drugog dohotka na slijedeći način:

R.b.	Opis	Iznos
1.	Bruto naknada	1.000,00 kn
2.	Osnovica za obračun doprinosa (r.b.1.)	1.000,00 kn
3.	Doprinos za MIO (I. stup)	7,5% 75,00 kn
4.	Doprinos za MIO (II. stup)	2,5% 25,00 kn
5.	Ukupno doprinosi za MIO	10,0% 100,00 kn
6.	Osnovica za porez na dohodak (r.b.2 - r.b.5)	900,00 kn
7.	Porez na dohodak (24%)	24,0% 216,00 kn
8.	Prírez na porez na dohodak (Zagreb - 18%)	18,0% 38,88 kn
9.	Ukupno porez i prírez (r.b.7 + r.b.8)	254,88 kn
10.	NETO AUTORSKI HONORAR (r.b.1 - r.b.5 - r.b.9)	645,12 kn
11.	Doprinos na osnovicu (zdravstveno osiguranje 7,5%)	7,5% 75,00 kn

**Objavite svoje
financijske
izvještaje u
RiPup-u**



Cijena: 980,00 kn + PDV
Tel.: 01 / 49 21 737

RAČUNOVODSTVO
i POREZI u praksi

www.racunovodstvo-porezi.hr

**pratite
nas NA
DRUŠTVENIM
MREŽAMA**



RacunovodstvoIPoreziUPraksi



@RIPUP1

LinkedIn

RIPUP CRIF

**Poslovna ideja
dolazi uz
prave savjete!**

Nalogoprimac je ispostavio račun sljedećeg sadržaja:

Nalogoprimac:

Ime i prezime:	Andrija Sepčić
OIB:	56789012545
Adresa:	Aleja A. Augustinčića 9, Zagreb
Banka:	Zagrebačka Banka
Broj žiro računa:	IBAN HR3123300031152182508

Nalogodavac:

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

RAČUN

Broj: 12/2018

Zagreb, 7. svibnja 2018.

Vrsta usluge: Prema Ugovoru o djelu br. 1234/2018 izrađena Studija optimalizacije proizvodnje
proizvoda GHR 450, u zatvorenim proizvodnim sustavima

OBRAČUN HONORARA:

R.b.	Stavka		Iznos
1.	Bruto naknada		1.000,00 kn
2.	Osnovica za obračun doprinosa (r.b.1.)		1.000,00 kn
3.	Doprinos za MIO (I. stup - 7,5%)	7,5%	75,00 kn
4.	Doprinos za MIO (II. stup - 2,5%)	2,5%	25,00 kn
5.	Ukupno doprinosi za MIO	10,0%	100,00 kn
6.	Osnovica za porez na dohodak (r.b.2 - r.b.5)		900,00 kn
7.	Porez na dohodak (24%)	24,0%	216,00 kn
8.	Prizez na porez na dohodak (Zagreb - 18%)	18,0%	38,88 kn
9.	Ukupno porez i prizez (r.b.7 + r.b.8)		254,88 kn
10.	NETO HONORAR (r.b.1 - r.b.5 - r.b.9)		645,12 kn
11.	Doprinos na osnovicu (zdravstveno osiguranje 7,5%)	7,5%	75,00 kn
Ukupni izdatak za nalogodavca (r.b. 1 + r.b. 12):			1.075,00 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.12 + r.b.13)		1.250,00 kn

UKUPNO ZA ISPLATU NALOGOPRIMCU

15.	Neto honorar + PDV (r.b.10. + r.b.13)		895,12 kn
-----	---------------------------------------	--	-----------

Datum isporuke: 7. svibnja 2018.

Dospijeeće plaćanja: 8 dana od datuma izdavanja računa

Ime i Prezime

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.

4.2. Račun autora za autorsko djelo

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 naknadu za autorsko djelo

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. svibnja 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%	151,20 kn
9.	Prizez na porez na dohodak (Zagreb) 18,0%	27,22 kn
10.	Ukupno porez i prizez (r.b.8 + r.b.9)	178,42 kn
11.	NETO AUTORSKI HONORAR (r.b.1 - r.b.6 - r.b.10)	751,58 kn
12.	Doprinos na osnovicu (zdravstveno osiguranje) 7,5%	52,50 kn

Autor je ispostavio račun sljedećeg sadržaja:

Autor:

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

Nalogodavac:

D.N. d.o.o. Lopatinečka 3 10000 ZAGREB OIB: 87332878878
--

RAČUN

ZA AUTORSKO DJELO

Broj: 54/2018

Zagreb, 14. svibnja 2018.

Vrsta usluge: Članak "Računi građana" - 45.000 slovnih mjesta temeljem autorskog ugovora 28-18

OBRAČUN HONORARA:

R.b.	Stavka	Iznos
1.	Bruto naknada	1.000,00 kn
2.	Paušalno priznati izdatak (30%) 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%) 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 (24%) 24,0%	151,20 kn
9.	Prizez na porez na dohodak (Zagreb - 18%) 18,0%	27,22 kn
10.	Ukupno porez i prizez (r.b.8 + r.b.9)	178,42 kn
11.	NETO AUTORSKI HONORAR (r.b.1 - r.b.6 - r.b.10)	751,58 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:

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

UKUPNO ZA ISPLATU AUTORU

16.	Neto autorski honorar + PDV (r.b.11. + r.b.14)	1.001,58 kn
-----	---	--------------------

Datum isporuke: 14. svibnja 2018.

Dospijeće plaćanja: 8 dana od datuma izdavanja računa

Ime i Prezime

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 nalogodavcu 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 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.

5. Postupanje kod isplatitelja

U ovom poglavlju kroz praktičan primjer pojašnjavamo 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 obavezan 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. svibnja isporučio stručni članak nalogodavcu.

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	178,42 kn
■ neto autorski honorar	751,58 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 (751,58 kn) i PDV (250,00) kn gdje je iznos od **1001,58** kn uplaćen autoru na žiro račun

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	178,42	---	2630
	■ neto autorski honorar	751,58	---	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	178,42	2630	---
	■ doprinos na osnovicu (zdravstveno osiguranje)	52,50	26562	---
3.	Plaćene obveze autoru	1001,58	2224	1000

16005 - Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%

4581 - Doprinos za zdravstveno osiguranje na ostali drugi dohodak

4600 - Naknade za autorske honorare

2224 - Obveze prema dobavljačima - fizičkim osobama u zemlji za usluge po ugovoru o autorskom djelu - drugi dohodak (neto)

2630 - Obveze za porez i prirez iz autorskih honorara

26560 - Doprinos za mirovinsko osiguranje za generacijsku solidarnost (I stup)

26561 - Doprinos za mirovinsko osiguranje za individualnu kapitaliziranu štednju (II stup)

26562 - Doprinos za zdravstveno osiguranje

Napomene:

1) **Knjiženja 1.a i 1.b** obavljaju se istovremeno. Iz računa se evidentira samo PDV koji poduzetnik koji je u sustavu PDV-a može koristiti kao pretporez.

2) **Knjiženje 3:** Iznos PDV-a treba uplatiti autor, pa se iznos PDV-a zajedno sa neto naknadom autora uplaćuje autoru na njegov žiro račun.

Dakle, ako je račun zaprimljen, **račun se može evidentirati u poreznim knjigama, ali ga ne treba samostalno evidentirati u glavnoj knjizi** dok nije obavljen obračun drugog dohotka. Ukoliko je knjiga ulaznih računa povezana s glavnom knjigom i automatski prijenos ulaznog računa se ne može izbjeći, potrebno je knjiženja prilagoditi

