



Ispravak pogreški i knjiženja po rješenju poreznog nadzora

Neven Baica, mag. oec.

U okolnostima u kojima je poduzetništvo sve veći izazov, kada se više razmišlja o preživljavanju nego o osvajanju novih tržišta, nastaje potreba za sve bržim prilagodbama poslovnih aktivnosti poduzetnika. Nedovoljna pripremljenost na takve prilagodbe i preopterećenost kadrova nedvojbeno mora utjecati na veći broj pogreški u poslovanju, pa tako i pogreški u evidentiranju poslovnih događaja. U ovom članku bavimo se računovodstvenim pogreškama, te načinu njihovog ispravljanja.

1. Uvod

Pogreške koje nastaju pri računovodstvenim evidentiranjima mogu biti posljedica propusta ili pokušaja prijevare kako bi se ostvarile određene imovinske koristi. Kako je to i navedeno u Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (Nar. nov., br., 86/2015; u daljnjem tekstu: HSF1), **pogreške mogu nastati u vezi s priznavanjem, mjerenjem, prezentiranjem ili objavljivanjem elemenata financijskih izvještaja.**

U najvećem broju slučajeva radi se o propustima u evidentiranju pojedinih poslovnih događaja ili njihovom pogrešnom prikazivanju. Vrlo čest razlog nastanka pogreški je posljedica nedostavljanja ili nepravovremenog dostavljanja vjerodostojne knjigovodstvene dokumentacije na knjiženje. To je osobito često kada se koriste usluge knjigovodstvenog servisa. No pogreške mogu nastati i zbog pogrešne primjene računovodstvenih pravila primjerice:

- 1) kada iznos evidentiran u glavnoj knjizi ne odgovara odnom iskazanom u knjigovodstvenoj ispravi;
- 2) kada je poslovni događaj proknjižen bez odgovarajuće knjigovodstvene isprave;
- 3) kada je knjiženje obavljeno na pogrešnom kontu ili
- 4) kada iznosi u glavnoj knjizi nisu usklađeni s iznosima u analitičkim evidencijama.

U pogreške se ubrajaju i pogrešno iskazane pozicije materijalne i nematerijalne imovine do čega dolazi u slučajevima kada vrijednost imovine nije iskazana sukladno računovodstvenim pravilima.

Kada se pogreška otkrije, prije provođenja postupka ispravljanja potrebno je pogrešku kvantificirati i kvalificirati, te utvrditi njezin značaj na izvještavanje. Tek po utvrđivanju značajnosti pogreške, treba pristupiti njezinu ispravljanju, te ispunjavanju svih obveza nastalih ispravljanjem pogreške kao što su obavještanje nadležnih institucija i svih drugih zainteresiranih strana.

Većina pogrešaka može se otkriti jednostavnim kontrolama koje se uglavnom obavljaju na kraju izvještajnog razdoblja, kada je potrebno provjeriti da li nastale pogreške imaju uticaj na istinitost izvještaja. Ako pogreške utiču na istinitost izvještaja potrebno ih je ispraviti prije objave financijskih i drugih izvještaja.

Kada se radi o **pogreškama tekućeg izvještajnog razdoblja**, njihovu ispravljanju treba pristupiti odmah, a najkasnije do objave financijskih izvještaja. No, ne otkriju se sve pogreške prije objavljivanja financijskih izvještaja. Otkrivanje pogreške naknadno, nakon što su već utjecale na neko izvještajno razdoblje može poduzetniku stvoriti višestruke probleme. Pogreške koje se ne otkriju neizostavno će utjecati na iskazani financijski rezultat, a time i na iskazanu obvezu poreza na dobit. Bilo koja od navedenih materijalnih pogreški može utjecati i na visinu iskazane obveze za druge poreze (kao što su porez na dohodak ili PDV) i doprinose (na plaću i drugi dohodak). Kada se radi o **pogreškama nastalim u prethodnim izvještajnim razdobljima**, treba primijeniti neki od postupaka ispravljanja koji ovisi o vrsti i značaju otkrivene pogreške kao što smo to prikazali u grafičkom prikazu. U ovom članku pojašnjavamo primjenu računovodstvenih propisa pri provođenju ispravka pogrešnih knjiženja.

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u

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





2. Osnovno o ispravljanju pogreški

Za pronalaženje pogrešaka društvo može angažirati vlastite djelatnike, a u većim društvima time se bave sustavi internih kontrola, odnosno interna revizija. Kontrolu provode i revizorske kuće, po sili zakona (obveznicima revizije), na poziv članova društva ili čak na inicijativu potencijalnih novih ulagača ili treće strane. U svrhu zaštite državnih interesa pogreške mogu pronaći i državna tijela i tijela jedinica lokalne i područne samouprave zadužena za kontrolu poslovanja i/ili kontrolu porznih obveznika (državna revizija, porezni nadzor).

Računovodstveni propisi ne poznaju razliku između pogreški nastalih u poslovanju, otkrivenih postupcima eksterne revizije, internih ili drugih kontrola, od onih otkrivenih poreznim nadzorom. U nastavku prenosimo računovodstvena pravila u svezi ispravljanja pogreški koja se na jednak način primjenjuju na sve pogreške, neovisno o načinu na koji su pronađene. Ipak pojedine specifičnosti postoje u slučaju kada se pogreške ispravljaju temeljem rješenja poreznog nadzora što naglašavamo u posebnom poglavlju.

2.1. Pravna osnova

U slučaju otkrivanja pogreški obveznici Hrvatskih standarda dužni su primijeniti odredbe HSFI-a 3 - *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške dok*, obveznici primjene MSFI-a pri ispravljanju pogreški primjenjuju odredbe MRS-a 8 - *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*.



ističemo...

HSFI 3 se treba primijeniti pri izboru računovodstvenih politika kao i pri njihovoj promjeni i priznavanju učinaka takvih promjena. Osim toga, ovaj standard treba primijeniti i u slučaju promjene računovodstvenih procjena i ispravljanju pogrešaka prethodnih razdoblja (HSFI 3.11).

Zbog čega treba ispraviti pogreške pojašnjeno je u opisu cilja navedenog standarda. Tako je prema točki HSFI-a 3.1. cilj HSFI-a 3 propisati kriterije za izbor računovodstvenih politika, zajedno s računovodstvenim postupkom i objavljivanjem promjena računovodstvenih politika, promjena računovodstvenih procjena i ispravljanja pogrešaka. HSFI 3 namjerava **poboljšati važnost i usporedivost financijskih izvještaja poduzetnika, kao i usporedivost tih financijskih izvještaja kroz razdoblja i u odnosu na financijske izvještaje drugih poduzetnika (HSFI 3.1).**

U ovom članku bavimo se ispravljanjima računovodstvenih pogreški, te prenosimo pravila iz računovodstvenih propisa koji se

bave njihovim ispravljanjima. No, valja spomenuti da računovodstvene pogreške uglavnom dovode i do pogrešnog iskazivanja poreznih obveza u prethodnim godinama, te pogreškama u već dostavljenim poreznim izvještajima. U ovom članku nećemo se detaljno baviti ispravljanjem pogreški u obračunavanju i plaćanju poreza te o pogreškama u poreznim izvještajima, ali smo kroz primjere naglasili ako računovodstvena pogreška ima uticaj na navedeno.

2.2. Metode evidentiranja ispravka pogreški

Knjiženja ispravaka mogu se provoditi primjenom više metoda i to:

- metodom dopunskog knjiženja ili
- metodom storna (crvenog ili crnog)

Metoda dopunskog knjiženja koristi se u slučaju kada je iznos proknjižen na ispravnom kontu ali u iznosu koji je manji od ispravnog. Po ovoj metodi iznos koji nedostaje do ispravnog iznosa knjiži se na istoj strani konta tako da zbrojeno ta dva knjiženja daju ispravan iznos. Kada se koristi **metoda storna** tada se ispravnim knjiženjem poništava pogreška.

Metoda CRNOG storna

Kod ove metode pogrešno proknjiženi iznos još se jednom evidentira, ali na suprotnu stranu istog konta. Na taj način iz stanja konta isključuje se pogreška.

102 Blagajna		4461 Kotizacije za seminare	
S° 5.000,00	1450,00 (1)	(1) 1.450,00	450,00 (2)
		4652 Stručna literatura	
		(2) 450,00	

Metoda CRVENOG storna

Metodom crvenog storna pogreška se ispravlja tako da se pogrešno proknjiženi iznos upiše na istoj strani konta ali u negativnom iznosu.

102 Blagajna		4461 Kotizacije za seminare	
S° 5.000,00	1450,00 (1)	(1) 1.450,00	450,00 (2)
		(2) -450,00	
		4652 Stručna literatura	
		(2) 450,00	

Metoda crnog storna povećava promet konta što može stvarati poteškoće kod onih poduzetnika kojima su ti podaci potrebni za sastavljanje određenih izvještaja ili pokazatelja poslovanja. Iz tog razloga preporučljivo je, kada je god moguće koristiti **metodu crvenog storna**¹. Na taj način i stanje i promet konta pokazuju stanje kakvo bi bilo da pogreška nije niti nastala.

2.3. Pogreške tekućeg i prethodnog razdoblja

Prije nego što se krene u ispravljanje otkrivenih pogreški potrebno je **odrediti u kojem razdoblju su pogreške nastale**. Pogreške mogu nastati u tekućem razdoblju ili u jednom ili više prethodnih razdoblja, o čemu ovisi i način njihova ispravljanja. O tome govori točka HSFI-a 3.30 koju citiramo u cijelosti:

¹ Metoda crvenog storna naziv duguje dugogodišnjoj praksi ručnog evidentiranja gdje su se crvenom tintom bilježili iznosi koji su imali negativan predznak. Ovom pravilu do 80-tih godina prošlog stoljeća bili su prilagođeni i mehanički i elektronički strojevi koji su se koristili u knjigovodstvu, nakon čega je ta praksa postupno napuštena.





“Moguće pogreške tekućeg razdoblja otkrivene u tom razdoblju ispravljaju se prije nego što se financijski izvještaji odobre za izdavanje. Međutim, značajne pogreške se ponekad ne otkrivaju prije kasnijeg razdoblja, i tada se te pogreške prethodnog razdoblja ispravljaju u usporednim informacijama prezentiranim u financijskim izvještajima za ta kasnija razdoblja.”

Točkom HSFI-a 3.5. definirano je što se smatra pogreškama prethodnog razdoblja. Tako su prema navedenoj točki, **pogreške prethodnog razdoblja** - značajna izostavljanja iz financijskih izvještaja ili značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima poduzetnika za jedno ili više prethodnih razdoblja nastala propuštanjem upotrebe ili pogrešnom upotrebom pouzdanih informacija:

- koje su bile dostupne kada su financijski izvještaji bili odobravani za izdavanje i
- za koje se može razborito očekivati da su bile prikupljane i uzimane u obzir pri sastavljanju i prezentiranju tih financijskih izvještaja.

Pogreške prethodnog razdoblja uključuju:

- učinke matematičkih pogrešaka,
- pogreške u primjeni računovodstvenih politika,
- previde ili pogrešno interpretiranje činjenica i
- prijevare.

2.3.1. Ispravljanje pogreški tekućeg razdoblja

Prije nego što se krene u ispravljanje otkrivenih pogreški potrebno je odrediti u kojem razdoblju su pogreške nastale. Pogreške mogu nastati u tekućem razdoblju ili u jednom ili više prethodnih razdoblja.



ističemo...

Moguće pogreške tekućeg razdoblja otkrivene u tom razdoblju ispravljaju se prije nego što se financijski izvještaji odobre za izdavanje (HSFI 3.30).

Dakle, pogreške koje se otkriju u tekućem razdoblju potrebno je ispraviti prije sastavljanja financijskih izvještaja za to razdoblje. Da li će se obavljati ispravak pogreške tekućeg razdoblja, te način ispravljanja pogreški tekućeg razdoblja ne ovisi o njezinoj značajnosti. To znači da prije sastavljanja financijskih izvještaja treba pristupiti ispravljanju svake uočene pogreške koja se odnosi na tekuće razdoblje.

Primjer 1. - Dva puta evidentiran ulazni račun dobavljača

Poduzetnik DEF d.o.o. je u rujnu 2018. uočio da je račun dobavljača Len d.o.o. od 3. lipnja 2018. dva puta evidentiran. Provođi se ispravak knjiženja pogrešno iskazanog računa u slijedećim iznosima:

- obveza prema dobavljaču Len d.o.o. **2.500,00** kn;
- PDV **500,00** kn;
- usluge oglašavanja **2.000,00** kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Storniranje obveze prema dobavljaču Len d.o.o.	- 2.500,00		2202
	■ storniranje pretporeza	- 500,00	16005	
	■ storniranje troška	- 2.000,00	4198	

2202 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama za usluge

16005 - Pret porez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%

4198 - Usluge oglašavanja, objavljivanja

2.3.2. Ispravljanje pogreški prethodnih razdoblja

Kada se utvrdi da se radi o značajnoj pogreški prethodnog razdoblja, sukladno definiciji iz toč. HSFI-a 3.5, tada treba pristupiti retroaktivnom prepravljaju pogreške.



ističemo...

Retroaktivno prepravljavanje označava ispravljanje priznavanja, mjerenja i objavljivanja iznosa elemenata financijskih izvještaja kao da se pogreška nije dogodila u prethodnim razdobljima (HSFI 3.8).

U kojem će se razdoblju obavljati retroaktivno prepravljavanje ovisi o tome da li je izvedivo utvrditi učinke pogreške određenog razdoblja ili kumulativne učinke na sva prethodna razdoblja. O navedenom govore točke HSFI-a 3.31 i 3.32. koje citiramo u nastavku:

*“Ako je izvedivo utvrditi, značajnu pogrešku prethodnog razdoblja poduzetnik treba ispraviti **retroaktivnim prepravljavanjem** u prvom setu financijskih izvještaja nakon otkrića pogreške:*

- prepravljavanjem usporednih iznosa za prezentirano prethodno razdoblje, odnosno prethodna razdoblja, u kojem je pogreška nastala, ili
- ako je pogreška nastala prije najranije prezentiranog razdoblja, prepravljavanjem početnog stanja imovine, obveza i kapitala za najranije prezentirano razdoblje.

***Kada je neizvedivo** odrediti učinke pogreške određenog razdoblja ili kumulativne učinke na sva prethodna razdoblja, poduzetnik će prepraviti knjigovodstvenu vrijednost početnog stanja imovine, obveza i kapitala za najranije razdoblje za koje je izvedivo retroaktivno prepravljavanje (što može biti tekuće razdoblje).”*

3. Utvrđivanje izvedivosti i značajnosti

Iz prethodnih poglavlja proizlazi da i u slučaju kada se utvrdi postojanje pogreške prethodnog razdoblja, da li će se provesti retroaktivno prepravljavanje pogreške ovisi o tome da li je pogreška značajna i o tome da li je retroaktivno prepravljavanje pogreške izvedivo. U nastavku prenosimo pojašnjenja iz odredbi HSFI-a i MSFI-a u svezi izvedivosti i značajnosti.

3.1. Utvrđivanje značajnosti pogreške

Kada se utvrdi da se pogreške odnose na neko od prethodnih razdoblja, potrebno je utvrditi značajnost takvih pogreški. Naime točka HSFI-a 3.5. koja definira što se smatra pogreškama prethodnog razdoblja koristi izraze kao što su *značajno izostavljanje iz financijskih izvještaja* i *značajno pogrešno prikazivanje u financijskim izvještajima*. To znači da se na pogreške koje nisu u tom smislu značajne, ne primjenjuju odredbe kod kojih se koristi pojam *pogreške prethodnog razdoblja*.

**ističemo...**

Iz odredbi HSFI-a proizlazi da **ispraviti treba samo one pogreške prethodnih razdoblja koje su dovele do značajnog izostavljanja ili značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima.**

Prema točki HSFI-a 3.6. **izostavljanje ili pogrešno prikazivanje stavki je značajno** ako one mogu, pojedinačno ili skupno, utjecati na ekonomske odluke korisnika donesene na osnovi financijskih izvještaja. Značajnost ovisi o veličini i vrsti izostavljenog ili pogrešno prikazanog koje se prosuđuju u pripadajućim okolnostima. Veličina ili vrsta stavke, ili njihova kombinacija, može biti odlučujući čimbenik.

Osim ove odredbe, nema drugih odredbi HSFI-a kojima bi se regulirao pojam značajnosti, odnosno koji bi pomogao pri određivanju vrijednosnog praga koji bi pomogao pri određivanju da li je pogreška značajna ili nije. Treba naglasiti da u pogledu definiranja značajnosti od značajnije pomoći nije niti MRS 8. koji daje sličnu definiciju značajnosti, ali ne nudi nikakva dodatna obrazloženja niti primjere.

Pri utvrđivanju značajnosti, međutim, od koristi može biti Međunarodni revizorski standard **320** koji se i zove "**Značajnost u planiranju i obavljanju revizije**". Ovim standardom nije propisan točan način utvrđivanja značajnosti, već se revizorima daju smjernice kojima utvrđuju da li neki propust ili pogreška značajno utiču na fer i istinit prikaz financijskih izvještaja za određeno razdoblje. Pri tome revizor ima mogućnost izabrati kriterije ovisno na to koji je primarni interes društva, odnosno korisnika financijskih izvještaja. Tako se značajnost primjerice može kvantificirati u odnosu na:

- ukupnu vrijednost imovine,
- ukupnu vrijednost glavnice,
- ukupno ostvarene prihode ili
- ukupno ostvarene rashode.

Uobičajeno je značajnim stavkama smatrati one stavke čija vrijednost prelazi između 1% i 3% vrijednosti neke od navedenih pozicija izvještaja. No, vrijednosti navedenih pozicija mogu biti značajno različite, te nije svejedno s kojom će se pozicijom izvještaja vrijednost pogreške usporediti.

Obzirom da je utvrđivanje značajnosti jedno od osjetljivijih područja, kod kojih i revizor mora postupati s krajnjim oprezom, smatramo da se osobe izvan navedene struke ne bi smjele olako prihvaćati utvrđivanja značajnosti. Stoga preporučamo da osobe koje nisu revizorske struke svaku **pogrešku čija vrijednost prelazi 1% bilo kojeg od gore navedenih pozicija izvještaja tretiraju značajnom pogreškom.**

**ističemo...**

Ukoliko želi poslodavac može u svoje računovodstvene politike ugraditi odredbu kojom sve pogreške utvrđene poreznim nadzorom smatra značajnima.

Posljedica ovakve odluke je da će se postupci ispravljanja pogreški i korekcije stavki financijskih izvještaja provoditi i za iznimno male i beznačajne pogreške. No, ukoliko postupci ispravljanja nisu skuplji od postupaka utvrđivanja značajnosti, odnosno rizika koji donosi neispravna procjena značajnosti, i ovakvo postupanje može biti isplativo.

3.2. Utvrđivanje izvedivosti retroaktivne primjene

Točkom HSFI-a 3.9 propisano je **kada se izabrani postupak prepravljavanja treba smatrati neizvedivim za određeno prethodno razdoblje.** Tako je prema navedenoj odredbi primjena zahtjeva neizvediva **kada ih poduzetnik ne može primijeniti nakon svih razumnih nastojanja da to učini.** Za određeno prethodno razdoblje, neizvedivo je primijeniti promjenu računovodstvene politike retroaktivno ili obaviti prepravljavanja retroaktivno da bi se ispravila pogreška ako:

- a) nisu odredljivi učinci retroaktivne primjene ili retroaktivnog prepravljavanja,
- b) retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljavanje zahtijeva pretpostavke o namjerama menadžmenta koje bi bile u tom razdoblju, ili
- c) retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljavanje zahtijeva značajne procjene iznosa i nemoguće je objektivno razlučiti od drugih informacija one informacije o tim procjenama koje:
 - i) pružaju dokaze o okolnostima koje su postojale na datum na koji bi se ti iznosi priznali, mjerili ili objavili,
 - ii) bile bi dostupne iz ostalih informacija kada bi financijski izvještaji za to prethodno razdoblje bili odobreni za objavljivanje.

Hrvatski standardi u ovom su dijelu izostavili ili značajno skratili odredbe MRS-a 8 koje se detaljnije bave problematikom ograničenja i neizvedivosti retroaktivne primjene, te pojašnjavaju primjenu samih odredbi.

Tako se u točkama 43.-47. MRS-a 8 navodi da pogrešku prethodnog razdoblja **treba ispraviti retroaktivnim prepravljajem, osim u razmjeru u kojem je neizvedivo odrediti** ili učinak za određeno razdoblje ili kumulativni učinak pogreške.

Kada je neizvedivo odrediti učinak pogreške na usporedne podatke pojedinog prezentiranog prethodnog razdoblja, subjekt će prepraviti knjigovodstvena vrijednost imovine, obveza i kapitala najranijeg razdoblja za koje je izvedivo retroaktivno prepravljavanje (što može biti tekuće razdoblje). **Kada je neizvedivo odrediti kumulativni učinak pogreške**, subjekt treba prepraviti usporedne podatke počevši od najranijeg datuma od kojeg je to izvedivo.

**ističemo...**

Pogreška prethodnog razdoblja **isključuje se iz dobiti ili gubitka razdoblja u kojem je otkrivena.** Svi podaci prezentirani za ranija razdoblja, uključujući sažete povijesne financijske podatke, prepravljaju se unazad sve dok je to izvedivo.

Kada je neizvedivo odrediti iznos pogreške (primjerice, pogreške u primjeni računovodstvene politike) za sva prethodna razdoblja, subjekt prepravlja u skladu s točkom 45. MRS-a 8 usporedne podatke od najranijeg razdoblja od kojeg je izvedivo pa nadalje. On stoga zanemaruje dio kumulativnog prepravljavanja imovine, obveza i kapitala nastao prije tog datuma.

Točke 50. do 53. MRS-a 8 pružaju upute o tome kada je neizvedivo ispraviti pogreške za jedno ili više prethodnih razdoblja koje u cijelosti prenosimo:

“U nekim okolnostima neizvedivo je uskladiti usporedne podatke jednoga ili više prethodnih razdoblja kako bi se postigla usporedivost s tekućim razdobljem. Na primjer, podaci se u prethodnom razdoblju ili razdobljima nisu prikupljali na način koji bi omogućio retroaktivnu primjenu nove računovodstvene politike ili retroaktivno prepravljavanje kako bi se ispravila greška prethodnog razdoblja, te ponovno stvaranje podatka može biti neizvedivo.

Često je potrebno vršiti procjene prilikom primjene računovodstvene politike na elemente financijskih izvještaja koji su priznati ili objavljeni u vezi s transakcijama, drugim poslovnim događajima i stanjima. Procjene su same po sebi subjektivne i mogu se vršiti nakon kraja izvještajnog razdoblja. Stvaranje procjena je potencijalno teže u slučajevima retroaktivne primjene računovodstvene politike ili retroaktivnog prepravljavanja radi ispravka greške prethodnog razdoblja zbog toga što je od odnosne transakcije, drugih događaja ili okolnosti proteklo više vremena. Međutim, cilj procjena koje se odnose na prethodna razdoblja ostaje isti kao i za procjene koje se odnose na tekuće razdoblje, tj. procjena treba odražavati postojeće okolnosti u trenutku odnosne transakcije, drugog poslovnog događaja ili stanja.

Stoga, retroaktivno primjenjivanje nove računovodstvene politike ili ispravljanje pogreške prethodnog razdoblja zahtijeva razlučivanje informacija:

(a) koje pružaju dokaze o okolnostima koje su postojale na datum odnosno datume nastanka transakcije, drugog događaja ili okolnosti; i

(b) koje bi bile dostupne kada bi financijski izvještaji za to prethodno razdoblje bili odobreni za objavljivanje od drugih informacija.

Kod nekih vrsta procjena (primjerice, mjera fer vrijednosti koje se temelji na značajnim ulaznim podacima koji nisu vidljivi) neizvedivo je razlikovati ove vrste informacija. Kada retroaktivno primjenjivanje nove računovodstvene politike ili ispravljanje pogreške prethodnog razdoblja zahtijeva znatne procjene kod kojih navedene dvije vrste informacija nije moguće razlučiti, retroaktivna primjena nove računovodstvene politike, odnosno retroaktivno ispravljanje pogreške prethodnog razdoblja nije izvedivo.

Kad se primjenjuje nova politika ili ispravljaju greške prethodnog razdoblja, ne smiju se koristiti novija saznanja pri pravljenu pretpostavki o namjerama rukovodstva u prethodnome razdoblju ili pri procjenjivanju iznosa priznatih, izmjerenih ili objavljenih u prethodnome razdoblju. Na primjer, ako subjekt ispravlja grešku prethodnog razdoblja u vezi s mjerenjem financijske imovine, koja je prethodno razvrstana u ulaganja koja se drže do dospeljeća u skladu s MRS 39 Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje, osnova se mjerenja za to razdoblje ne mijenja ako je rukovodstvo naknadno odlučilo da ih neće držati do dospeljeća. Nadalje, ako subjekt ispravlja pogrešku prethodnog razdoblja u vezi s izračunom vlastitih obveza za kumulirana bolovanja zaposlenih u skladu s MRS 19 Primanja zaposlenih, zanemaruju se podaci o neobično jakoj epidemiji gripe u narednome razdoblju koji su došli na vidjelo nakon što su financijski izvještaji prethodnog razdoblja odobreni za izdavanje. Činjenica da su značajne procjene često potrebne prilikom izmjene prikazanih usporednih podataka nije prepreka pouzdanom usklađivanju ili ispravljanju usporednih podataka.”

4. Učinak ispravka pogreški

Pogreške u poslovnim knjigama u proteklim razdobljima dovode do pogrešnog iskazivanja pozicija financijskih izvještaja. No, treba naglasiti da računovodstvene pogreške uglavnom imaju za posljednicu i pogrešno iskazivanje poreznih obveza u prethodnim godinama, pri čemu dolazi i do pogrešaka u predanim poreznim izvještajima iz tog razloga uz računovodstvena knjiženja često treba pristupiti i ponovnom izračunu poreznih osnovica za razdoblja u kojima je pogreška nastala.

U ovom poglavlju pojašnjavamo učinak ispravka pogreški na porezne obveze različitih poreza, te na obveze ispravljanja financijskih izvještaja.

4.1. Učinak ispravaka na porezne obveze

Računovodstvene pogreške u velikom broju slučajeva utiču na iskazanu obvezu poreza na dobit u određenom poreznom razdoblju, te dovode do potrebe ispravka Obrasca PD za to razdoblje. Kod poreznih obveznika upisanih u registar obveznika PDV-a ispravci pogreški mogu uticati i na ispravnost obračunatog i plaćenog poreza na dodanu vrijednost, te dovesti do potrebe ispravaka PDV obrazaca za razdoblja kada je nastala pogreška ako je moguće ili u Obrascu PDV za zadnje razdoblje oporezivanje tekuće izvještajne godine. Ukoliko se naknadno utvrdi da je došlo do izuzimanja ili drugog neposlovnog trošenja imovine društva za koju se utvrdi odgovornost fizičke osobe, dolazi do naknadne obveze utvrđivanja poreza na dohodak, te obveznih doprinosa. pa u tom slučaju može doći i do korekcija obrazaca vezanih uz isplatu dohotka. Više u potpoglavljima koja slijede.

4.1.1. Porez na dobit

Kada pogreške utiču na iskazane stavke prihoda i rashoda, vrlo vjerojatno će doći do naknadnih razlika u obvezi plaćanja poreza na dobit. Kod ispravaka pogreški iz prethodnih razdoblja može nastati obveza iskazivanja prihoda odnosno rashoda iz proteklih godina. Stavke prihoda i rashoda iz proteklih godina treba isključiti iz računa dobiti i gubitka jer ne smiju utjecati na rezultat tekuće godine, niti na osnovicu poreza na dobit u toj godini. Kada se pogreške prethodnih razdoblja iskazuju kao prihod ili rashodi prethodnih godina, iznose iskazane na tim kontima treba anulirati u poreznoj bilanci unosom u poziciju povećanja, odnosno smanjenja osnovice poreza na dobit, ovisno o učinku ispravka pogreške na rezultat.

U takvim slučajevima **potrebno je knjigovodstveno iskazati i odgovarajući iznos odgođene porezne obveze ili odgođene porezne imovine** i to po stopi poreza na dobit koja će biti primijenjena kod tog društva za tekuće ili buduće razdoblje oporezivanja. Od 1. siječnja 2017. godine u primjeni su **dvije stope poreza na dobit** i to:

- 12% ako je u poreznom razdoblju ostvaren prihod od 3.000.000,00 kuna
- 18% ako je u poreznom razdoblju ostvaren prihod jednak ili veći od 3.000.000,01 kuna.

U primjerima koje dajemo u ovom članku pretpostavit ćemo da se radi o društvu koje treba primijeniti stopu oporezivanja porezom na dobit od 18%. U tablici 1. usporedno prikazujemo karakteristike odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze.



Tablica 1. - Usporedni prikaz karaktersistika odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze

ODGOĐENA POREZNA IMOVINA	ODGOĐENA POREZNA OBVEZA
Kada se iskazuje?	Kada se iskazuje?
Kada zbog pogreške nije iskazan rashod u tom prethodnom razdoblju (ili je iskazan previsoki iznos prihoda), tada je u tom prethodnom razdoblju iskazana i veća osnovica poreza na dobit.	Kada, primjerice, zbog pogreške u prethodnom razdoblju nije priznat prihod koji je tada trebao biti priznat ili je pak priznat rashod koji nije trebao biti priznat tada je u tom prethodnom razdoblju plaćen manji porez na dobit.
Postupak	Postupak
U tom slučaju je na dan 1. siječnja razdoblja u kojem je utvrđena pogreška iz prethodnih razdoblja potrebno iskazati: <ul style="list-style-type: none"> ■ smanjenje imovine ili povećanja obveze (zbog neproknjiženog rashoda ili krivo iskazanog prihoda) ■ smanjenje zadržane dobiti (82%) ■ odgođenu poreznu imovinu (18% od neproknjiženog rashoda odnosno krivo iskazanog prihoda) na teret računa 080 - Odgođena porezna imovina. 	U tom slučaju je na dan 1. siječnja razdoblja kada je utvrđena pogreška iz prethodnih razdoblja potrebno je iskazati: <ul style="list-style-type: none"> ■ povećanje imovine ili smanjenje obveze (zbog krivo proknjiženog rashoda) odnosno knjiženja povećanja imovine ili povećanja potraživanja (zbog neproknjiženog prihoda) ■ povećanje zadržane dobiti (za 82%) ■ odgođenu poreznu obvezu (18% od neproknjiženog prihoda odnosno krivo proknjiženog rashoda).
Kada se ukida?	Kada se ukida?
Odgođena porezna imovina ukida se na kraju financijske godine u kojoj je utvrđena pogreška iz prethodnih razdoblja, u momentu kada se u obrascu PD umanjuje porezna osnovica poreza na dobit za neiskazani rashod (odnosno krivo iskazani prihod). Ukidanjem odgođene porezne imovine umanjuje se dobitak tekuće godine preko konta 811 - Korekcija poreza na dobit zbog odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze.	Odgođena porezna obveza ukida se na kraju financijske godine u kojoj je utvrđena pogreška iz prethodnih razdoblja, u momentu kada se u obrascu PD povećava porezna osnovica poreza na dobit za neiskazani prihod (odnosno krivo iskazani rashod). Ukidanjem odgođene porezne obveze povećava se dobitak tekuće godine preko konta 811 - Korekcija poreza na dobit zbog odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze.

4.1.2. Porez na dodanu vrijednost

U slučaju kada se radi o pogreškama gdje poduzetnik nije evidentirao sve račune za isporuke koje je obavljao u nekom od prethodnih razdoblja ili ih je zaračunao u premalom iznosu može nastati dodatna obveza za obračunom PDV-a. Obzirom da u takvim okolnostima PDV koji se treba naknadno obračunati najčešće nije moguće prevaliti na kupca, tako obračunati PDV poduzetnik će vjerojatno trebati i uplatiti.

Pogreške mogu biti i takve da se porezna obveza po ispravljanju pogreške smanji. To su primjerice slučajevi kada je:

- pogreškom ispostavljeno više računa za jednu isporuku iz prethodnih razdoblja,
- zaračunat preveliki iznos za obavljenu isporuku u prethodnom razdoblju te
- naknadno zaprimljen ulazni račun za isporuku primljenu u prethodnom razdoblju.

U tom slučaju može nastati i manja obveza za PDV nego je to bilo iskazano prije ispravljanja pogreške. No, u svezi navedenog Zakonom o porezu na dodanu vrijednost i Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost propisani su uvjeti koje treba zadovoljiti da bi se smanjila osnovica poreza na dodanu vrijednost, o kojima treba voditi računa prilikom ispravljanja navedenih vrsta pogreški.

U slučaju propuštanja priznavanja pretporeza u čnekom poreznom razdoblju, nema zakonske mogućnosti da se takvo pravo ostvari naknadno, pa treba paziti da se pri ispravljanju računovodstvenih pogreški u PDV obrazac ne unesu porezna prava koja se više ne mogu ostvariti. Više o tome pisali smo u člancima koje se detaljno bave porezom na dodanu vrijednost.

4.1.3. Zatezne kamate

U slučaju kada je došlo do kašnjenja u podmirivanju poreznih obveza, porezni obveznik dužan je na odgovarajuće račune javnih prihoda uplatiti i zatezne kamate.



ističemo...

Zatezne kamate za nepravovremeno plaćene porezne obveze porezno su priznati trošak.

Navedeno proizlazi iz odredbi članka 7. stavka 1. točke 8. Zakona o porezu na dobit, te članku 29. Pravilnika o porezu na dobit prama kojima je razvidno da jedino zatezne kamate između povezanih osoba nisu priznate, odnosno povećavaju osnovicu poreza na dobit.

Kamate porezni obveznik uglavnom mora izračunati sam, čak i u slučaju kada se obveza njihova podmirenja utvrdi rješenjem poreznog nadzora. To proizlazi iz činjenice da ako nadzorno tijelo i izračuna visinu zateznih kamata on to čini za razdoblje koje počinje s danom kada je porezna obveza trebala biti plaćana, a završava s nekim datumom prije izdavanja rješenja. No, tako izračunati iznos nije konačan, odnosno ispravan, jer zatezne kamate koje će društvo platiti moraju biti izračunate do dana kada je obveza konačno podmirena.



ističemo...

Dakle, neovisno o tome što je u rješenju iskazan i iznos zateznih kamata, nadzirano društvo morat će samo izračunati visinu zateznih kamata koje je dužno podmiriti ovisno o datumu kada je podmirena porezna obveza iz rješenja.

Da li će zatezne kamate biti evidentirane kao trošak razdoblja ili na teret zadržane dobiti ovisi o tome da li se radi o zateznim kamatama koje se odnose na tekuće razdoblje ili na one koje se odnose na prethodna razdoblja tako:

- kamate koje se odnose na kašnjenje plaćanja od datuma kada je porez trebao biti plaćen do 31. prosinca protekle godine treba **evidentirati na teret zadržane dobiti**, te
- kamate za razdoblje od 1. siječnja tekuće godine do dana plaćanja porezne obveze treba **evidentirati na teret rashoda**.

4.2. Obveza ispravaka poreznih evidencija i izvještaja

Utvrđene porezne obveze porezni obveznik dužan je platiti u rokovima utvrđenim poreznim zakonima, te voditi propisane porezne knjige i porezne evidencije. Računovodstvene pogreške u proteklom razdobljima u velikom broju slučajeva dovode i do pogreški u iskaza-



nim poreznim obvezama u razdobljima kada su nastale, pa time niti porezni izvještaji predani za ta razdoblja nisu ispravni.

Ispravicima poreznih prijava² bavi se Opći porezni zakon (Nar. nov., br., 115/16; u nastavku: OPZ). U nastavku u cijelosti prenosimo odredbe članka 76. OPZ-a koje propisuju postupanja u svezi ispravaka poreznih prijava.

Ispravak prijave

Članak 76.

(1) Porezni obveznik može izvršiti ispravak prijave ako uoči da je porezna prijava koju je podnio ili koja je podnesena za njega netočna ili nepotpuna i da zbog toga može doći do manje ili više plaćenog poreza.

(2) Pravo na ispravak prijave iz stavka 1. ovoga članka ima univerzalni pravni sljednik poreznog obveznika i one osobe koje zastupaju poreznog obveznika ili univerzalnoga pravnog sljednika.

(3) Ispravak prijave iz stavka 1. ovoga članka porezni obveznik može izvršiti najkasnije u roku od tri godine od isteka roka za podnošenje prijave.

(4) Ako se prije isteka roka iz stavka 3. ovoga članka pokrene postupak poreznog nadzora, ispravak prijave iz stavka 1. ovoga članka porezni obveznik može izvršiti najkasnije do dostave obavijesti o početku poreznog nadzora.

(5) Ako se u tijeku provedbe poreznog nadzora utvrde činjenice koje mogu dovesti do manje ili više plaćenih drugih poreza, porezni obveznik na poziv poreznog tijela može podnijeti ispravak.

(6) Iznimno od stavka 3. ovoga članka, ispravak prijave može se izvršiti zbog primjene propisa Europske unije, a najdulje do zastanih rokova propisanih odredbama propisa Europske unije.

(7) Iznimno od stavka 3. ovoga članka, porezni obveznik dužan je izvršiti ispravak prijave u roku od 15 dana od dana izvršnosti odluke kada je temeljem činjenica utvrđenih rješenjem poreznog nadzora ili drugog tijela nužno izvršiti ispravak prijave.

(8) Iznimno od stavka 3. ovoga članka, porezni obveznik dužan je izvršiti ispravak prijave u roku od 15 dana od dana pravomoćnosti sudske odluke.

(9) Ministar financija pravilnikom će propisati način i rokove za ispravak prijave na poziv poreznog tijela.

Iz gore navedenih odredbi jasno je da pogreške u poreznim prijavama porezni obveznik može na svoju inicijativu **mijenjati najkasnije do roka od tri godine** od isteka roka za podnošenje prijave. Ističemo da u slučaju da je nad poreznim obveznikom pokrenut postupak poreznog nadzora promjene poreznih prijava nisu moguće, osim u slučaju kada to zahtijeva nadzorno tijelo.

U velikom broju slučajeva Porezna uprava izvršnim rješenjem zadužuje nadzirano društvo za porezne i druge obveze. U tom slučaju takva zaduženja po podmirenju zatvaraju se sa zaduženjem koje je porezna uprava obavila po rješenju poreznog nadzora te se iste stavke ne unose u porezne izvještaje.



ističemo...

Nadzirano društvo obveze za poreze i doprinose utvrđene poreznim nadzorom ne unosi u porezne obrasce i evidencije jer su te obveze već evidentirane temeljem izvršnog rješenja.

Ipak, poreznom nadzoru ostavljena je mogućnost da zahtijeva i ispravak poreznih prijava u tijeku poreznog nadzora, za što poreznom obvezniku mora uručiti poziv na ispravak.

Treba naglasiti da neprovođenje pogreški u poreznim evidencijama ne znači da je poreznom obvezniku zabranjeno u pojedinim slučajevima provesti odgovarajuća knjiženja. Tako primjerice, ako je porezni obveznik propustio izdati račun za neku isporuku, propustio je iskazati prihod, obvezu za PDV i potraživanje od kupca. Porezni nadzor rješenjem donosi zaduženje za neiskazani PDV, te se taj iznos podmiruje izravno, bez unosa u knjigu IRA i Obrazac PDV. No, ukoliko porezni obveznik želi da kupac podmiri isporuku biti će u obvezi ispostaviti račun. U tom slučaju može se dogoditi da računovodstvena aplikacija automatski iznos PDV-a iz izdanog računa uključi u Obrazac PDV. Tada iznos PDV-a iz tog računa treba "ručno" isključiti iz Obrascu PDV kako obveza za PDV ne bi bila podmirena dva puta.

4.3. Objavljivanje (izvještavanje o pogreškama)

U razdoblju kada su otkrivene pogreške prethodnog razdoblja prema točki HSFI-a 3.38. poduzetnik u financijskim izvještajima treba objaviti:

- vrstu pogreške prethodnog razdoblja,
- u mjeri u kojoj je izvedivo, iznos ispravka za svaku stavku financijskog izvještaja na koju ima učinak,
- iznos ispravka na početku prezentiranog najranijeg prethodnog razdoblja, i
- ako je neizvedivo retroaktivno prepravljanje za određeno prethodno razdoblje, okolnosti koje su stvorile takve uvjete, te opis kako i od kada su bili napravljeni ispravci pogrešaka.

Izmijenjenim HSFI-ima od 1. siječnja 2016. godine na snazi su izmijenjene točke 3.39. i 3.40 koje citiramo u nastavku:

"Poduzetnik je dužan primjenjivati ovaj Hrvatski standard financijskog izvještavanja za razdoblje započeto 1. siječnja 2016. i kasnije, uz prepravljanja početnih stanja u bilanci na dan 1. siječnja 2016. ili kasnije, ako je potrebno, bez prepravljanja informacija za usporedna razdoblja u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku, te treba objaviti tu činjenicu.

U bilješkama se obavezno objavljuje opis razloga i iznosa prepravaka te naziva pozicija u kojima su prepravci iskazani te iskazuju učinci odredbi Standarda da su se primjenjivale na usporedne informacije u računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku."

Obveznici MSFI-a pogreške prethodnog razdoblja objavljuju u skladu s točkom 49. MRS-a 8 koji određuje da se treba objaviti sljedeće:

- vrstu pogreške prethodnog razdoblja;
- za svako prezentirano prethodno razdoblje, u mjeri u kojoj je izvedivo, iznos ispravka za:
 - svaku stavku financijskog izvještaja na koju ima učinak; i
 - ako se MRS 33 primjenjuje na subjekt, osnovnu i reduciranu zaradu po dionici;
- iznos ispravka na početku prvoga prezentiranog prethodnog razdoblja; i
- ako je retroaktivno prepravljanje za određeno prethodno razdoblje neizvedivo, okolnosti uslijed kojih je došlo do takvog stanja, te opis kako i od kad je greška ispravljena.

**ističemo...**

Na kraju navedenih odredbi (HSFI-a i MSFI-a) istaknuto je da ova objavljivanja **ne treba ponavljati u financijskim izvještajima kasnijih razdoblja.**

5. Postupanje po rješenju poreznog nadzora

Porezni nadzor uređen je člancima 115. do 126. OPZ-a, no pojedina postupanja u svezi poreznog nadzora regulirana su i Zakonom o općem upravnom postupku (Nar. nov., br. 47/09) i Zakonom o upravnim sporovima (Nar. nov., br. 20/10 - 29/2017.).

**ističemo...**

Porezni nadzor u smislu OPZ-a je **dio porezno-pravnog odnosa u kojem porezno tijelo provodi postupak radi provjere i utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje poreznih obveznika i drugih osoba.**

Porezni nadzor obuhvaća provjeru jedne ili više vrsta poreza te svih činjenica bitnih za oporezivanje, knjigovodstvenih isprava i evidencija, poslovnih događaja i svih drugih podataka, evidencija i isprava bitnih za oporezivanje. Ako je poduzetnik fizička osoba, nadzor može obuhvaćati i one činjenice koje nisu u vezi s njegovom gospodarskom djelatnošću. Porezni nadzor društava kapitala ili društava osoba obuhvaća i provjeru odnosa bitnih za oporezivanje između člana društva i samog društva.

Porezni nadzor provode porezna tijela sukladno zakonu kojim se uređuje pojedina vrsta poreza, a obavljaju ga porezni revizori, porezni inspektori, te druge osobe ovlaštene za provedbu poreznog nadzora.

Porezni nadzor **može se obavljati** kod svih poreznih obveznika i drugih osoba koje raspolažu činjenicama i dokazima bitnima za oporezivanje za razdoblje **u roku od tri godine od početka tijeka zastare prava na utvrđivanje porezne obveze.**

Iznimno se porezni nadzor **može obavljati i za razdoblje za koje nije nastupila zastara** prava na utvrđivanje porezne obveze, i to:

- 1) u slučaju zlorabe prava iz članka 172. ovoga Zakona,
- 2) u postupcima utvrđivanja razlike između stečene imovine i dokazanih sredstava za stjecanje te imovine prema propisima o porezu na dohodak,
- 3) u postupcima suzbijanja poreznih prijevara,
- 4) u postupcima pokrenutim po nalogu drugih tijela.

O ishodu poreznog nadzora, **prije sastavljanja zapisnika, treba obaviti zaključni razgovor** s poreznim obveznikom ili s osobom koju je imenovao porezni obveznik te raspraviti sporne činjenice, pravne ocjene, zaključke i njihove učinke na utvrđivanje porezne obveze. **O tome porezni nadzor sastavlja zabilješku.**

O poreznom nadzoru sastavlja se **zapisnik** koji treba sadržavati:

- naziv poreznog tijela, broj i datum poreznog akta,
- ime i prezime odnosno naziv poreznog obveznika,
- pravni i činjenični temelj,
- mjesto provođenja i vrijeme trajanja nadzora,
- imena ovlaštenih osoba koje su nadzor provele,
- vrste poreza i razdoblje obuhvaćeno nadzorom te
- opis radnja, činjenica i dokaza provedenih u postupku po kojima su utvrđene nepravilnosti.

Zapisnik se mora voditi uredno, u njemu se ništa ne smije dodati ili mijenjati, prekrizena mjesta moraju ostati čitljiva, a ako zapisnik

ima više listova, svaka stranica mora biti označena rednim brojem i potpisana.

Porezni obveznik ima pravo podnijeti **prigovor na zapisnik o poreznom nadzoru** u roku koji ne može biti kraći od pet dana, a niti dulji od dvadeset dana, računajući od dana primitka zapisnika. Porezno tijelo dužno je razmotriti prigovor na zapisnik, te

- **ako prigovor ne usvoji** u obrazloženju poreznog rješenja treba navesti razloge neusvajanja.
- **ako usvoji prigovor** kojim su iznesene nove činjenice i materijalni dokazi zbog kojih bi trebalo promijeniti činjenično stanje utvrđeno u zapisniku ili izmijeniti prijašnje pravne ocjene, porezno tijelo će o takvim činjenicama i materijalnim dokazima ili novim pravnim ocjenama **sastaviti dopunski zapisnik.**

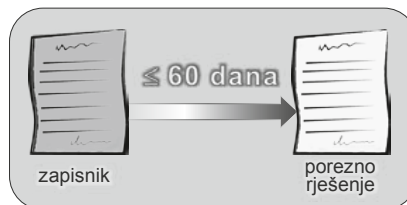
Na dopunski zapisnik ne može se podnijeti prigovor.

5.1. Porezno rješenje, žalba i izvršnost

Na temelju činjenica navedenih u zapisniku i u dopunskom zapisniku o poreznom nadzoru **donosi se rješenje u poreznom nadzoru.**

**ističemo...**

Rješenje se donosi najkasnije u roku od šezdeset dana od dana isteka roka za prigovor na zapisnik, odnosno od dana uručenja dopunskog zapisnika poreznom nadzoru (čl. 126. st. 7. OPZ-a).



Rješenje o poreznom nadzoru jest porezno rješenje koje se donosi za porezni postupak nadzora te se sukladno članku 57. svrstava u porezne akte. **Oblik i sadržaj rješenja o poreznom nadzoru** propisan je člankom 98. OPZ-a koji propisuje oblik i sadržaj poreznog rješenja.

Prema navedenoj odredbi porezno rješenje donosi se u pisanom obliku s oznakom da se radi o poreznom rješenju, te **obvezno sadrži:**

- 1) naziv poreznog tijela, broj i datum rješenja,
- 2) uvod, izreku i obrazloženje,
- 3) uputu o pravnom lijeku,
- 4) potpis ovlaštene osobe i otisak pečata.

Odbedbama OPZ-a propisan je i način poduzimanja pravnog lijeka u svezi donesenog rješenja o poreznom nadzoru. Način podnošenja žalbe propisan je odredbama članaka 178. do 191. OPZ-a. Prema navedenim odredbama **žalbu na porezni akt može podnijeti** svaka osoba o čijim se pravima ili obvezama odlučivalo u prvostupanjskom poreznom postupku i svaka osoba koja za to ima pravni interes.

Žalba se podnosi u roku od trideset dana od dana primitka poreznog akta nadležnom drugostupanjskom poreznom tijelu, a predaje neposredno ili poštom preporučeno, odnosno izjavljuje na zapisnik prvostupanjskom poreznom tijelu. Dovoljno je da je iz žalbe razvidno tko je žalitelj i koji se porezni akt pobija. Žalba podnesena u roku, a predana nenadležnom tijelu, ne može se odbaciti kao nepravodobna. U žalbi treba navesti porezni akt protiv kojega se podnosi žalba i žalbene razloge zbog kojih se zahtijeva poništenje, izmjena ili ukidanje toga poreznog akta, te dokaze kojima se žalba obrazlaže. Žalitelj mora žalbu potpisati.

U poreznom postupku veoma je važno voditi računa o **izvršnosti poreznog akta**. Odredbe o izvršenju dane su odredbama članka 133. do 149. Zakona o općem upravnom postupku. Žalbom se može odgoditi izvršenje rješenja o poreznom nadzoru, no pri tome treba istaći da se to odnosi samo na prvostupanjsko rješenje.

Prvostupanjsko rješenje postaje izvršno:

- istekom roka za žalbu ako žalba nije izjavljena,
- dostavom rješenja stranci ako žalba nije dopuštena,
- dostavom rješenja stranci ako žalba nema odgovodni učinak,
- dostavom stranci rješenja kojim se žalba odbacuje ili odbija,
- danom odricanja stranke od prava na žalbu te
- dostavom stranci rješenja o obustavi postupka u povodu žalbe.



ističemo...

Protiv rješenja o poreznom nadzoru donesenog u prvostupanjskom poreznom postupku dopuštena je žalba. Žalba odgađa izvršenje pobijanoga poreznog akta do dostave rješenja o žalbi.

Odredbom članka 182. OPZ-a propisano je postupanje prvostupanjskog tijela po žalbi. Odredbama navedenog članka tako je propisano da **ako žalba nije dopuštena**, nije podnesena od ovlaštene osobe ili nije podnesena u roku, prvostupanjsko **porezno tijelo žalbu će odbaciti**.

Prvostupanjsko porezno tijelo će porezni akt izmijeniti tijekom postupka po žalbi:

- 1) ako ocijeni da je žalba opravdana i nije nužno provoditi novi ispitni postupak,
- 2) ako ocijeni da je provedeni postupak bio nepotpun, a to je moglo biti od utjecaja na rješavanje,
- 3) ako žalitelj u žalbi iznosi takve činjenice i dokaze koji bi mogli biti od utjecaja na drukčije rješavanje stvari,
- 4) ako je žalitelju moralo biti omogućeno da sudjeluje u postupku,
- 5) ako je žalitelj propustio sudjelovati u postupku, ali je u žalbi opravdao to propuštanje.



ističemo...

I protiv rješenja o odbacivanju i protiv novog poreznog akta može se podnijeti žalba.

Drugostupanjsko rješenje kojim se rješava upravna stvar postaje izvršno dostavom stranci.

Osim prava na žalbu u određenim specifičnim slučajevima **porezni obveznik ima na raspolaganju i neke vanredne pravne lijekove kao što su:**

- mijenjanje i poništavanje rješenja u vezi s upravnim sporom
- obnova postupka
- oglašavanje rješenja ništavnim te
- poništavanje i ukidanje rješenja. Ovi pravni lijekovi propisani su Zakonom o općem upravnom postupku.

5.2. Utvrđivanje obveza u poreznom nadzoru

Poreznim rješenjem utvrđuje se porezna obveza koja proizlazi iz neispravne primjene poreznih i drugih propisa u nadziranom razdoblju.

Porezni nadzor osobito kontrolira primjenu slijedećih propisa:

- Zakon o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15 i 120/2016) te primjenu računovodstvenih standarda

- Opći porezni zakon (Nar. nov., br. 115/2016)
- Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04 - 115/2016)
- Zakon o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/2016)
- Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13 - 115/2016)

Poreznim rješenjem mogu biti utvrđene dodatne porezne obveze koje je porezni obveznik propustio podmiriti u proteklim poreznim razdobljima, te tekućem razdoblju, te zatezne kamate u slučaju kada je došlo do kašnjenja u podmirivanju poreznih obveza. No, poreznim nadzorom utvrđuju se i kazne za prekršaje propisane poreznim propisima, te kazne sukladno odredbama Kaznenog zakona.

5.2.1. Novčane kazne za porezne prekršaje

Dio poreznog rješenja mogu biti i novčane kazne za porezne prekršaje donesene temeljem odredbi članaka 192. do 194. OPZ-a ali i one propisane drugim propisima koji reguliraju porezne i druge obveze koje su bile predmetom nadzora. Novčana kazna može biti određena nadziranom društvu, i odgovornoj osobi tog društva. Prema odredbi članka 7. stavka 1. točki 7. Zakona o porezu na dobit **za troškove kazni koje izriču mjerodavna upravna i sudska tijela treba povećati osnovicu poreza na dobit** unosom u redni broj 11. Obrascia PD.

5.2.2. Kazne za poreznu utaju

Porezno tijelo nema ovlasti istraživati utaju poreza niti propisivati kazne temeljem Kaznenog zakona. No ukoliko se u poreznom nadzoru otkriju indicije za postojanje utaje, porezni nadzor dužan je nadležnim tijelima podnijeti kaznenu prijavu.

Porezna utaja i kaznene odredbe propisane su čl. 256. Kaznenog zakona (Nar. nov., br. 125/11 - 101/17).

*(1) Tko s ciljem da on ili druga osoba potpuno ili djelomično izbjegne plaćanje poreza ili carine daje netočne ili nepotpune podatke o dohocima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od utjecaja na utvrđivanje iznosa porezne ili carinske obveze ili tko s istim ciljem u slučaju obvezne prijave ne prijavi prihod, predmet ili druge činjenice koje su od utjecaja na utvrđivanje porezne ili carinske obveze, pa zbog toga dođe do smanjenja ili neutvrđenja porezne ili carinske obveze u iznosu koji prelazi **dvadeset tisuća kuna**, kaznit će se kaznom zatvora od šest mjeseci do pet godina.*

(2) Kaznom iz stavka 1. ovoga članka kaznit će se tko poreznu olakšicu ili carinsku povlasticu u iznosu većem od dvadeset tisuća kuna koristi suprotno uvjetima pod kojima ju je dobio.

(3) Ako je kazneno djelo iz stavka 1. i 2. ovoga članka dovelo do smanjenja ili neutvrđenja porezne ili carinske obveze velikih razmjera, počinitelj će se kazniti kaznom zatvora od jedne do deset godina.

(4) Odredbe iz stavka 1. do 3. ovoga članka primijenit će se i na počinitelja koji u njima opisanim radnjama umanju sredstva Europske unije.

Iz navedene odredbe proizlazi da u slučaju kada iznos smanjenja ili neutvrđivanje porezne ili carinske obveze pređe iznos od 20.000,00 kuna odgovorna osoba može biti sankcionirana i zatvorskom kaznom ako nadležna tijela utvrdi postojanje namjere za izbjegavanjem plaćanja poreza i carine. Treba upozoriti da na postojanje namjere može upućivati i pogrešno knjiženje, ukoliko ne postoji razumno objašnjenje nastale greške. Na potrebu primjene odredbi Kaznenog zakona osobito upućuju storniranja već evidentiranih poslovnih događaja za koje nema osnove.



5.3. Posebnosti pri evidentiranju ispravaka po rješenju

Porezna uprava po izvršnom rješenju zadužuje nadzirano društvo za porezne i druge obveze.

Iz toga proizlazi da se takva zaduženja ne trebaju obaviti preko poreznih prijavi i izvještaja kojima porezni obveznici utvrđuju poreznu obvezu koja nastaje pri redovnom poslovanju.



ističemo...

Nadzirano društvo obveze za poreze i doprinose utvrđene poreznim nadzorom ne unosi u porezne obrasce i evidencije jer su te obveze već evidentirane temeljem izvršnog rješenja.

Ipak u pojedinim slučajevima obveze po rješenjima morat će se na određeni način evidentirati u poreznim knjigama i evidencijama kako smo to pojasnili na kraju poglavlja 4.2. ovog članka.

6. Ispravci pogreški (kroz praktične primjere)

Cilj retroaktivnog prepravljanja jest ispravljanje priznavanja, mjerenja i objavljivanja iznosa elemenata financijskih izvještaja kao da se pogreška nije dogodila. Stoga će se u financijskim izvještajima izmijeniti pozicija koja je pogrešno iskazana, a time i sve zbrojne pozicije na koje utiče promjena pogrešno iskazane osnovne pozicije.

6.1. Cjelovit primjer ispravka pogreške prethodnog razdoblja

U primjeru koji slijedi prikazujemo retroaktivno ispravljanja podataka u slučaju kada u više prethodnih razdoblja nisu evidentirane sve isporuke kupcima, s kompletnim učinkom na porezne i poslovne evidencije i izvještaje.

Primjer 2. - Isporuka usluga nije zaračunana

Eksterna revizija utvrdila je da društvo Kse d.o.o. propustilo zaračunati usluge koje je od lipnja 2016. do listopada 2017. obavilo društvu Gte d.o.o. i to u slijedećim iznosima:

- za 2016. iznos od 32.000 kn te
- za 2017. iznos od 65.000 kn.

Uprava društva Kse d.o.o. utvrdila je da se radi o značajnoj pogrešci, te da je retroaktivno prepravljanje izvedivo. Slijedeći financijski izvještaji za objavu su izvještaji za 2018. te je potrebno retrogradno ispraviti knjiženja usporednih podataka koji se odnose na 2017.

Knjiženje na dan 1.1. 2018:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Povećanje potraživanja od kupaca zbog pogreške neobračunavanja obavljene usluge	97.000	1200	-
	<ul style="list-style-type: none"> odgođena porezna obveza (97.000 x 18%) povećanje zadržane dobiti 	17.460	-	9896
		79.540	-	9404

Knjiženje na dan 31.12. 2018:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Ukidanje odgođene porezne obveze	17.460	9896	811

1200 - Potraživanja od kupaca u zemlji od prodaje proizvoda, roba i usluga

811 - Korekcija poreza na dobit zbog odgođene porezne imovine i odgođene porezne obv.

9404 - Zadržana dobit iz ispravka pogreške

9896 - Odgođena porezna obveza kod promjena računovodstvenih politika i ispravaka temeljnih pogrešaka

Gore navedena knjiženja dovode do promjena u usporednim podacima za 2018. godinu. Obzirom da se promjene odnose na 2016. i 2017. godinu, odvojeno smo prikazali promjene na izvještajima za ove dvije godine. Na kraju u usporednim podacima za financijske izvještaje 2018. godine moraju biti kumulativno prikazane promjene u 2016. i 2017. godini na način da su pozicije financijskih izvještaja iskazane u iznosima kakvi bi bili da pogreške nije niti bilo.

Promjene u financijskim izvještajima za 2016.:

U nastavku dajemo pregled izmjena pozicija financijskih izvještaja zbog ispravljanja pogreške iz 2016. godine od 32.000,00 kn. Označkom „ „" označena je pozicija izvještaja koja je ispravljena knjiženjem ispravka pogreške, dok su podebljanim brojkama označeni iznosi na pozicijama koje su formulama povezane sa tom pozicijom.

Tablica 1.: Račun dobiti i gubitka za razdoblje od 1.1. do 31.12.2016.

R.br	Opis	2016	Korigirana 2016.
1	2	3	4
I.	POSLOVNI PRIHODI	6.825.020	6.857.020
I.2.	Prihodi od prodaje (izvan grupe)	6.795.100	6.827.100
IX.	UKUPNI PRIHODI	7.452.150	7.484.150
XI.	DOBIT PRIJE OPOREZIVANJA	352.000	384.000
XII.	POREZ NA DOBIT	73.650	79.410
XIII.	DOBIT RAZDOBLJA	278.350	304.590

Promjene pozicije RDG-a dovodi i do promjena u iskazanom rezultatu za 2016. godinu

Tablica 2.: Pregled promjena u RDG-u

R.br	Opis		Razlike Kor. 2016. - 2016.
1	2	3	4
	Povećanje dobiti prije oporezivanja		32.000
	Povećanje poreza na dobit	32.000 * 18%	5.760
	Povećanje dobiti razdoblja	32.000 - 5.760	26.240

Promjene u rezultatima poslovanja treba iskazati i na pozicijama bilance za 2016. i to:

- na poziciji C.II.2 - uvećanje potraživanja od kupaca;
- na poziciji VI. - uvećanje dobiti za 2016.;
- na poziciji D.8. - uvećanje poreza na dobit za 2016. koji proizlazi iz povećanja dobiti za 2016.

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u

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





Tablica 3.: Bilanca na datum 31.12.2016.

R.br	Opis	2016	Korigirana 2016.
1	2	3	4
C.	KRATKOTRAJNA IMOVINA	1.253.620	1.285.620
C.II.	POTRAŽIVANJA	240.510	272.510
C.II.3.	Potraživanja od kupaca	180.512	➔ 212.512
E.	UKUPNO AKTIVA	3.120.420	3.152.420
A.	KAPITAL I REZERVE	2.420.120	2.445.720
VI.	Zadržana dobit	352.000	352.000
VII.	Dobit poslovne godine	278.350	➔ 304.590
D.11.	Obveze za poreze, doprinose i slična davanja	56.250	➔ 62.010
F.	UKUPNA PASIVA	3.120.420	3.152.420

* skraćeni i pojednostavljeni prikaz (prikazane samo relevantne pozicije)

Promjene u financijskim izvještajima za 2017.:

Pogreška zbog neizdavanja računa u 2017. iznosi 65.000,00 kn. U nastavku dajemo pregled izmjena pozicija financijskih izvještaja zbog ispravljanja ove pogreške. Oznakom "■" označene su pozicije koje se izravno mijenjaju knjiženjem ispravka, dok su podebljanim brojkama označeni iznosi na pozicijama koje su formulama povezane s tim pozicijama.

Tablica 4.: Račun dobiti i gubitka za razdoblje od 1.1. do 31.12.2017.

R.br	Opis	2017.	Korigirana 2017.
1	2	3	4
I	POSLOVNI PRIHODI	6.125.500	6.190.500
I.2.	Prihodi od prodaje (izvan grupe)	6.050.800	■ 6.115.800
IX.	UKUPNI PRIHODI	6.320.190	6.385.190
XI.	DOBIT PRIJE OPOREZIVANJA	280.100	■ 345.100
XII.	POREZ NA DOBIT	64.170	■ 75.870
XIII.	DOBIT RAZDOBLJA	215.930	269.230

Promjene pozicije RDG-a dovodi i do promjena u iskazanom rezultatu za 2017. godinu

Tablica 5.: Pregled promjena u RDG-u za 2017.

R.br	Opis	Razlike Kor. 2017. - 2017.
1	2	3
	Povećanje dobiti prije oporezivanja	65.000
	Povećanje poreza na dobit	65.000 * 18%
	Povećanje dobiti razdoblja	65.000 - 11.700
		53.300

Kada korigiramo iznose koji su iskazani za 2017. u tim iznosima su korekcije koje se odnose i na 2016. godinu i na 2017. godinu. Pozicije koje se mijenjaju zbog pogreške iz 2017. označili smo oznakom "■".



Telefon za konzultacije

01/ 48 36 046 / 01/ 49 21 739

(isključivo putem PIN-a)

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

kom "■", dok su pozicije koje se mijenjaju zbog pogreške iz 2016. označene s oznakom "➔".

Tablica 6.: Bilanca na datum 31.12.2017.

R.br	Opis	2017.	Korigirana 2017.
1	2	3	4
C.	KRATKOTRAJNA IMOVINA	1.425.200	1.522.200
C.II.	POTRAŽIVANJA	284.000	381.000
C.II.3.	Potraživanja od kupaca	214.250	➔ ■ 311.250
E.	UKUPNO AKTIVA	3.620.200	3.717.200
A.	KAPITAL I REZERVE	2.698.470	2.778.010
VI.	Zadržana dobit	630.350	➔ 656.590
VII.	Dobit poslovne godine	120.400	■ 173.700
D.11.	Obveze za poreze, doprinose i slična davanja	84.764	➔ ■ 102.224
F.	UKUPNO PASIVA	3.620.200	3.717.200

Kao što je vidljivo u Bilanci za 2017. osim promjena vezanih uz pogrešku iz 2017. godine u iznosu od **65.000 kn**, određene pozicije korigirane su i zbog pogreške iz 2016. godine. Tako je pozicija C.II.3. - *Potraživanja od kupaca* korigirana ukupno za ukupno **97.000 kn**, što uključuje iznos potraživanja (65.000 + 32.000).

Kumulativno je korigirana i pozicija D.8 - *Obveze za poreze, doprinose i slična davanja*, za iznos od **17.460 kn** koji je zbrojni iznos porezne obveze zbog korekcija u 2016. i 2017. (5.760 + 11.700) Zbog pogreške iz 2016. korigirana je i pozicija *Zadržana dobit*.

Radi preglednosti u nastavku dajemo tabelarni pregled promjena pozicija pasive u Bilanci za 2017.

Tablica 7.: Pregled promjena pozicija pasive u Bilanci za 2017.

R.br	Opis	Razlike Kor. 2017. - 2017.
1	2	3
VI.	Zadržana dobit	pogreška 2016. + 26.240
VII.	Dobit poslovne godine	pogreška 2017. + 53.300
D.11	Obveze za poreze i doprinose	5.760 + 11.700 + 17.460
F.	UKUPNO PASIVA	32.000 + 65.000 = 97.000

Obračun i knjiženje zateznih kamata:

Zbog pogreške u prikazivanju prihoda od usluga, poduzetnik nije na vrijeme platio porez na dobit na taj dio prihoda, pa je zbog toga dužan platiti zatezne kamate Poreznoj upravi.

Zatezne kamate obračunavaju se na **5.760,00 kn** manje plaćenog poreza na dobit zbog ne iskazivanja prihoda od usluga u iznosu od **32.000,00 kn** i to za razdoblje od datuma predaje obrasca PD za 2016. do datuma plaćanja zatezne kamate poreznoj upravi u 2018. Zatezne kamate obračunavaju se i na **11.700,00 kn** manje plaćenog poreza na dobit zbog ne iskazivanja prihoda od kamata u iznosu od **65.000,00 kn** i to za razdoblje od datuma predaje obrasca PD za 2017. do datuma plaćanja zatezne kamate poreznoj upravi u 2018.

Navedena **zatezna kamata** koju smo platili poreznoj upravi 15.5.2018. iznosi:

- za razdoblje do 31.12.2017. - **4.680,00 kn**;
- za razdoblje od 1.1.-15.5.2018. - **1.120,00 kn**.

Zateznu kamatu za razdoblje do 31.12.2017. treba proknjižiti na dan 1.1.2018. na teret zadržane dobiti, a zateznu kamatu za razdoblje od 1.1.2018. do datuma plaćanja treba proknjižiti na teret rashoda tekućeg razdoblja (2018).

**Knjiženje u 2018.:**

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
	Knjiženje s 1.1.2018.			
2.	Obračun zateznih kamata do 31.12.2017.	4.680,00	---	26698
	■ zadržana dobit	3.837,60	9404	---
	■ odgođena porezna imovina	842,40	089	---
	Knjiženje s 15.5.2018.			
3.	Obračun zateznih kamata (2018)	1.120,00	7231	26698
4.	Plaćanje zateznih kamata poreznoj upravi	5.800,00	26698	1000
	Knjiženje s 31.12.2018.			
5.	Ukidanje odgođene porezne imovine	936,00	811	089

089 - Ostala odgođena porezna imovina

811 - Korekcija poreza na dobit zbog odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze

26698 - Obveze za zatezne kamate u svezi s javnim davanjima

7231 - Zatezne kamate

9404 - Zadržana dobit iz ispravka pogreške

Napomene:

- 1) Na kraju godine poduzetnik treba proknjižiti ukidanje odgođene porezne imovine u momentu kada u obrascu PD umanjuje poreznu osnovicu poreza na dobit za zatezne kamate za razdoblje do 31. prosinca 2017.

6.2. Ostali primjeri ispravaka pogreški

U nastavku dajemo još nekoliko primjera evidentiranja ispravaka pogrešaka u poslovnim knjigama koje se najčešće javljaju u praksi.

6.2.1. Propušteno evidentiranje prihoda koji su stvarno nastali

U ovom poglavlju dajemo praktičan primjer slučaja u kojem je **društvo propustilo ispostaviti račun za isporuku** koju je obavilo u nekom od proteklih razdoblja.

Dio takvih grešaka vezan je i uz **nepoznavanje specifičnosti vezanih za kontinuirane isporuke**. Naime, u većini slučajeva račun za isporuku ispostavlja se po obavljanju isporuke, te se u tom razdoblju zadužuje PDV i evidentira prihod od te isporuke. No, u slučaju kontinuiranih isporuka, obračun i plaćanje PDV-a treba obaviti mjesečno za dio isporuke koji je obavljen u tom mjesecu. Primjer takvih isporuka je najam nekretnina i pokretnina, te građevinske usluge. Propuštanjem mjesečnog obračuna PDV-a i evidentiranja prihoda porezni obveznik čini porezni prekršaj. Postupanje u slučaju kada porezni nadzor otkrije takvu pogrešku dajemo u nastavku.

Primjer 3. - Nepravovremeno evidentiranje prihoda i obveze za PDV

Poreznim nadzorom u rujnu 2018. utvrđeno je da je društvo RSD d.o.o. dalo u najam poslovnu zgradu društvu Red d.o.o. Najam je trajao od travnja 2016. do ožujka 2018. godine. Ugovorom je utvrđeno da će poduzetnik **najamniku zaračunati na kraju najma, te je u travnju 2018. ispostavljen račun na 2.952.000,00 kn** (PDV 552.000,00). U tom obračunskom razdoblju račun je i evidentiran u poreznim i poslovnim knjigama.

Rješenjem poreznog nadzora utvrđeno je da je time porezni obveznik propustio evidentirati obvezu za PDV u 2016. i 2017. godini, te je u tim godinama iskazao i prenisu osnovicu poreza na dobit.

Poreznim rješenjem utvrđena je slijedeća porezna obveza:

PDV

■ PDV za 2016. (23.000 x 9)	207.000,00 kn
■ PDV za 2017. (23.000 x 9)	276.000,00 kn
■ Ukupno	583.000,00 kn

Porez na dobit

■ porez na dobit za 2016. (900.000 x 20%)	180.000,00 kn
■ porez na dobit za 2017. (1.200.000 x 18%)	216.000,00 kn
■ Ukupno	396.000,00 kn

Zatezna kamata za 2016 i 2017 godinu iznosi **65.240,00 kn**, a za 2018. godinu **12.300,00 kn**.

Knjiženje s 1.1.2018.:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1	Obračun obveza po poreznom nadzoru	927.556,80	9404	---
	■ porez na dobit	396.000,00	---	2621
	■ PDV	583.000,00	---	2609
	■ zatezne kamate (2016 i 2017.)	65.240,00	---	26698
	■ odgođena porezna imov. ((583.000 + 65.240) x 18%)	116.683,20	089	---
1.a	Obračun zateznih kamata (2018)	12.300,00	7231	26698
2.	Plaćanje obveze za PDV i zatezne kamate	1.056.540,00	---	1000
	■ PDV	583.000,00	2609	---
	■ porez na dobit	396.000,00	2621	---
	■ zatezne kamate (2017.)	77.540,00	26698	---

Knjiženje s 31.12.2018.:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
3.	Ukidanje odgođene porezne imovine	116.683,20	811	089

089 - Ostala odgođena porezna imovina

2609 - Ostale obveze za PDV

2621 - Obveze za porez na dobit po rješenju poreznog nadzora

7231 - Zatezne kamate

1000 - Žiro-račun za redovno poslovanje (analitika prema bankama)

26698 - Obveze za zatezne kamate u svezi s javnim davanjima

9404 - Zadržana dobit iz ispravka pogreške.

Napomene:

- 1) Odgođena porezna imovina ukida se na kraju financijske godine u kojoj je utvrđena pogreška iz prethodnih razdoblja, u momentu kada se u obrascu PD umanjuje porezna osnovica poreza na dobit za obračunani PDV i zatezne kamate za prethodna razdoblja. Ukidanjem odgođene porezne imovine umanjuje se dobitak tekuće godine preko konta 811 - Korekcija poreza na dobit zbog odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze.

6.2.2. Nepriznavanje dijela rashoda

Kada porezno tijelo u nadzoru otkrije određene rashode koji nisu zadovoljili kriterije priznavanja prema poreznim propisima, tada rješenjem određuje porezni učinak nepriznavanja tih rashoda na obvezu za porez na dobit, a kod obveznika koji su u sustavu PDV-a kao posljedica nepriznavanja ulaznog računa može nastati i obveza plaćanja PDV-a koji je bio priznat kao pretporez temeljem spornog računa.

U slijedećem primjeru nepriznavanje dijela troška dovodi do povećanje porezne obveze za nadziranu godinu.

Primjer 4. - Obveza poreza na dobit utvrđena nadzorom

Rješenjem izdanim temeljm zaposnika poreznog nadzora, Porezna uprava osporila je društvu Tuy d.o.o. iskazane troškove po ulaznim računima iz 2017. godine za režijske troškove zgrade koju navedeno društvo u tom razdoblju nije koristilo u poslovne svrhe. Društvo je za 2017. godinu obvezno platiti 51.250,00 kuna po osnovi poreza na dobit te zatezne kamate u visini 28.325,00 kuna, od kojeg se na 2018. godinu odnosi 4.210,00 kuna.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Zadržana dobit	75.365,00	9404	---
	■ porez na dobit	51.250,00	---	2621
	■ zatezne kamate (2017.)	24.115,00	---	26698
1.a	Odgodena porezna imovina (24.115 x 18%)	4.340,70	089	9404
2.	Obračun zateznih kamata za 2018.	4.210,00	7231	26698
3.	Plaćanje obveza s žiro računa	79.575,00	---	1000
	■ porez na dobit	51.250,00	2621	---
	■ zatezne kamate (2017.-2018.)	28.325,00	26698	---

Ista knjiženja na T kontima:

9404 Zadržana dobit iz ispravka pogreške		2621 Obveze za porez na dobit po rješenju por. nadzora	
(1) 73.365,00	600.250,00 S° 4.340,70 (1a)	(3) 51.250,00	51.250,00 (1)
089 Ostala odgođena porezna imovina		26698 Obveze za zatezne kamate u svezi s javnim davanjima	
(1a) 4.340,70		(3) 28.325,00	24.115,00 (1) 4.210,00 (2)
7231 Zatezne kamate		1000 Žiro račun	
(2) 4.210,00			79.575,00 (3)

Napomene:

- Porezni obveznik je temeljem donesenih računovodstvenih politika, poreznu obvezu i kamate iz 2017. evidentirao na teret zadržanog dobitka (knjiženje 1.)
- Zatezne kamate za 2018. godinu su troškovi tekućeg financiranja i terete rashode razdoblja (knjiženje 2.).

Primjer 5. - Evidentiran ulazni račun, usluga nije obavljena te je račun vraćen

Porezni nadzor utvrdio je da je porezni obveznik *BER* d.o.o. u studenom 2017. zaprimio od dobavljača *GTZ* d.o.o. račun za studiju o tržištu usluga pranja rublja u Republici Austriji te ju evidentirao u poslovnim i poreznim knjigama u slijedećim iznosima: ostali troškovi 200.000,00 kn, pretporez 50.000,00 kn.

Nadzorom je utvrđeno da navedena usluga nije obavljena, iz čega proizlazi obveza za PDV u iznosu od 50.000,00 kn i obveza za porez na dobit u iznosu od 36.000,00 kn, te zatezne kamate u iznosu od 8.400,00 kn od kojih se iznos od 2.300,00 kn odnosi na 2017. godinu..

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1	Obračun obveza po poreznom nadzoru	78.886,00	9404	---
	■ porez na dobit	36.000,00	---	2621
	■ PDV	50.000,00	---	2609
	■ zatezne kamate (2017.)	2.300,00	---	26698
	■ odgođ. porezna imov. (50.000 + 2.300) x 18%	9.414,00	089	---
1.a	Obračun zateznih kamata (2018)	6.100,00	7231	26698
2.	Plaćanje obveze za PDV i zatezne kamate	94.400,00	---	1000
	■ PDV	50.000,00	2609	---
	■ porez na dobit	36.000,00	2621	---
	■ zatezne kamate (2017.)	8.400,00	26698	---

089 - Ostala odgođena porezna imovina

2609 - Ostale obveze za PDV

2621 - Obveze za porez na dobit po rješenju poreznog nadzora

7231 - Zatezne kamate

1000 - Žiro-račun za redovno poslovanje (analitika prema bankama)

26698 - Obveze za zatezne kamate u svezi s javnim davanjima

9404 - Zadržana dobit iz ispravka pogreške.

Interna kontrola poreznog obveznika, na temelju rješenja poreznog nadzora potvrdila je nalaz Porezne uprave te donijela odluku o otpisivanju obveza prema dobavljaču za uslugu koja nije obavljena, te vraćanju računa njegovu izdavatelju.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Otpisivanje računa			
	■ otpisivanje obveze prema dobavljaču	250.000	220	---
	■ prihod	250.000	---	7644

Navedeni prihod iskazuje se u rednom broju 31. obrasca PD. Na taj način za iznos iskazan na tom kontu umanjuje se porezna osnovica, čime se izbjegava da se porez na dobit na navedeni iznos dva puta plati, jer je obveza za porez na dobit na ovaj iznos već obračunana rješenjem poreznog nadzora.

Nakon dobivenog rješenja poreznog nadzora, navedena knjiženja treba provesti i u slučaju ako se navedena isporuka u međuvreme-



nu obavi. Naime, i u tom slučaju račun za isporuku koji smo dobili prije same obavljene isporuke treba stornirati, original računa vratiti isporučitelju, te od njega zatražiti novi račun za isporuku koji ćemo potom evidentirati.

6.2.3. Naknadno utvrđena obveza za PDV

U većini slučajeva, postupak stjecanja dobara i usluga iz EU vodi se tako da se isti iznos PDV-a istovremeno upisuje i kao obveza za PDV i kao pretporez. Time se obavilo obračunsko plaćanje PDV-a pri čemu nije došlo do novčanog tijeka jer je u istom obrascu uz obvezu iskazano i ostvareno pravo na pretporez. Međutim, neće kod svakog stjecanja biti moguće obaviti obračunsko plaćanje. Naime za pretporez kod stjecanja treba primijeniti ista pravila kao i kod prava na pretporez u svim ostalim slučajevima. To znači da pretporez pri stjecanju neće se moći priznati kada nisu zadovoljeni svi zakonom propisani uvjeti za priznavanje pretporeza.

Ukoliko neki od uvjeta nije zadovoljen, porezni obveznik nema prava na pretporez, a time se iskazana obveza za PDV ne može obračunski zatvoriti s potraživanjem, pa će se iskazani PDV za to razdoblje porezni obveznik biti dužan uplatiti u propisanim rokovima. Tako primjerice korišteni pretporez može biti osporen u slučaju kada je korišten temeljem računa koji nema sve propisane elemente što prikazujemo u primjeru koji slijedi.

Primjer 6. - Oспорavanje korištenog pretporeza rješenjem poreznog nadzora

Poreznim nadzorom obavljenim u travnju 2018. godine utvrđeno da je društvo TUG d.o.o. obveznik koristilo pretporez s računa na kojem nisu iskazani svi podaci o kupcu (nedostaje OIB društva TUG d.o.o.) Porezni nadzor je u rješenju taj ulazni račun prihvatio kao vjerodostojnim za priznavanje troška i obveze jer je isporuka dokazana popratnom dokumentacijom, ali osporava pravo na korištenje pretporeza jer za to nisu zadovoljeni svi uvjeti.

Pretporez koji je korišten iznosio je **29.565,68**, pa toliko iznosi i PDV koji društvo TUG d.o.o. dužno platiti. Zatezne kamate iznose **2.350,21** od čega se **850,21** kn odnosi na 2018.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Obveza za PDV	29.565,68	4509	2609
2.	Obračun zatezних kamata	2.350,21	---	26698
	■ kamate 2017 - na teret zadržane dob.	1.230,00	9404	---
	■ kamate 2017 - odgođena por. imov. (1.500,00 x 18%)	270,00	089	---
	■ kamate 2018.	850,21	7231	---
3.	Plaćanje obveze za PDV i zatezne kamate	31.915,89	---	1000
	■ PDV	29.565,68	2609	---
	■ zatezne kamate (2017.)	2.350,21	26698	---

- 089 - Ostala odgođena porezna imovina
- 4509 - PDV po poreznom nadzoru
- 16040 - Obračunani porez na usluge inozemnih poduzetnika
- 16041 - Plaćeni porez na usluge inozemnih poduzetnika
- 26698 - Obveze za zatezne kamate u svezi s javnim davanjima
- 2609 - Ostale obveze za PDV
- 7231 - Zatezne kamate
- 9404 - Zadržana dobit iz ispravka pogreške

Do naknadnog utvrđivanja obveze za PDV osim osporenog PDV-a dolazi i u slučaju kada porezna uprava otkrije isporuke koje nisu provedene u poreznim knjigama ili su evidentirane u pre niskim iznosima. Ukoliko se PDV više ne može pravilno na kupca ove pogreške rješava se na isti način kao u prethodnom primjeru te će se PDV iskazati kao trošak razdoblja.

6.2.4. Obveze po utvrđenom manjku u popisu kojeg je naložio porezni nadzor

Prema odredbama članka 66. stavka 14. OPZ-u, osim godišnjeg popisa, porezni obveznik mora **popisati imovinu i obveze** i u drugim slučajevima, a posebno **po nalogu poreznog tijela u postupku poreznog nadzora**, pri promjenama cijena dobara ili poreznih stopa ako je to bitno za oporezivanje isporuka tih dobara, kod statusnih promjena i kod otvaranja postupka stečaja ili postupka likvidacije ili prestanka obavljanja djelatnosti.

Dakle, porezni nadzoru u slučaju sumnje u ispravno iskazano stanje zaliha ili neke druge imovine može zahtijevati provođenje popisa koji će pri tome i nadzirati. U nastavku dajemo primjer knjiženja manjka utvrđenog popisom tijekom godine koji je zahtijevao porezni nadzor.

Primjer 7. - Manjak utvrđen popisom na zahtjev poreznog nadzora

Porezni nadzor u postupku nadzora u travnju 2018. naložio je poreznom obvezniku "Frc" d.o.o. inventuru zaliha materijala. Inventurom je utvrđen manjak u iznosu 32.000,00 kn koji nije porezno priznat. Porezni nadzor izdao je rješenje u kojem se poreznom obvezniku nalaže plaćanje PDV-a u iznosu od 7.360,00 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Obveza za PDV	7.360,00	7399	2609
2.	Plaćanje obveze	7.360,00	2609	1000

Porezni nadzor rješenjem je utvrdio obvezu za PDV za utvrđeni manjak. Porezni nadzor nije pronašao indicije koje bi upućivale da je manjak nastao 2017. ili ranije, pa se polazi od stajališta da se radi o manjku nastalom u tekućoj godini. Premda ovaj rashod nije priznati rashod u smislu utvrđivanja osnovice za porez na dobit, rješenjem nije utvrđena obveza za porez na dobit jer se pogreška odnosi na tekuću godinu, a obveza za porez na dobit može se utvrditi tek kada je u svezi pogreški koje se odnose na protekle godine.

6.3. Porezna obveza utvrđena procjenom poreznog nadzora

Porezni nadzor pri utvrđivanju pogreški može se poslužiti i procjenom porezne osnovice sukladno odredbama članka 92. OPZ-a.



ističemo...

Prema navedenim odredbama, ako porezno tijelo ne može utvrditi poreznu osnovicu na temelju poslovnih knjiga i evidencija, mora je **procijeniti**. (čl. 92. st. 1. OPZ-a)

U kojim slučajevima će porezno tijelo procijeniti poreznu osnovicu propisano je čl. 92. stavkom 2. OPZ-a. Tako će, prema navedenoj odredbi, **porezno tijelo procijeniti poreznu osnovicu**:

- 1) ako porezni obveznik ne može predložiti knjige ili evidencije koje je dužan voditi prema poreznim zakonima,
- 2) ako porezni obveznik ne izdaje propisane račune ili ne vodi poslovne knjige točno, uredno i pravodobno,
- 3) ako porezni obveznik podatke za oporezivanje ne može dokazati vjerodostojnom dokumentacijom,
- 4) ako porezni obveznik odbije sudjelovati u poreznom postupku ili onemogućava provedbu poreznog postupka te
- 5) ako porezni obveznik koji vodi podatke u elektroničkom obliku ne postupi u skladu s odredbama članka 67. OPZ-a.

Pri utvrđivanju porezne osnovice procjenom, porezno tijelo polaziti će od:

- 1) raspoložive uredne poslovne dokumentacije, ako ona postoji, a nije proknjižena,
- 2) raspoložive uredne poslovne dokumentacije o poslovanju u određenom razdoblju kraćem od razdoblja oporezivanja (dnevnom, tjednim ili mjesečnim primicima), tako da se na temelju podataka o tom dijelu poslovanja procijeni porezna osnovica određenog razdoblja,
- 3) podataka i činjenica o ostvarenim primicima (dnevnom, tjednim ili mjesečnim) utvrđenih očevidom ili poreznim nadzorom, tako da se na temelju tih podataka procijeni porezna osnovica određenog razdoblja,
- 4) usporedbe iskazanih primitaka s primicima drugih poreznih obveznika koji obavljaju istu djelatnost na istoj ili sličnoj lokaciji ili usporedbe s prosječnim primitkom više poreznih obveznika iste djelatnosti na istoj ili sličnoj lokaciji te
- 5) podataka o mogućnostima isporuka dobara ili obavljanja usluga (instaliranog kapaciteta) utvrđenih očevidom ili poreznim nadzorom.

Primjer 8. - Procjena obveza za PDV i porez na dobit

Iz zapisnika o obavljenom nadzoru ispostavljanja računa i evidentiranja prometa u trgovini Trg d.o.o. utvrđeno je da za razdoblje prodaje od 1.1. do 6.3.2017. godine porezni obveznik ne posjeduje kontrolne vrpce. Nadzorom je i utvrđeno da izdani račun broj 234/P1/2 nije evidentiran na kontrolnim vrpcama pripadajućih datuma, te da u knjigu IRA nisu uneseni računi od broja 1/P1/3 do 112/P1/3 te da za te račune također ne postoje kontrolne vrpce.

Na temelju svega navedenog utvrđeno je da poslovna dokumentacija poreznog obveznika nije vjerodostojna te da ne prikazuje stvarno stanje ostvarenog prometa u 2017. godini, te je temeljem toga procijenjena porezna obveza temeljem podataka o poslovanju poreznog obveznika.

Procjena je izvršena snimanjem dnevnog prometa od 10. siječnja 2018. do 20. siječnja 2018. te je utvrdio da prosječan promet po danu iznosi 3.500,00 kn. Na temelju ukupno iskazanog prometa u 2017. godini i prosječnog dnevnog prometa utvrđenog poreznim nadzorom porezno tijelo utvrdilo je godišnju razliku u prometu od 240.000,00 kn iz čega za poreznog obveznika proizlaze slijedeće obveze:

- porez na dobit $((240.000 - 48.000) \times 18\%)$ - **34.560,00 kn**;
- PDV $(240.000 \times 20\%)$ - **48.000,00 kn**;
- zatezne kamate za 2017. - **7.210,00 kn**;
- zatezne kamate za 2018. - **2.240,00 kn**.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1	Obračun obveza po poreznom nadzoru	79.832,20	9404	---
	■ porez na dobit	34.560,00	---	2621
	■ PDV	48.000,00	---	2609
	■ zatezne kamate (2017.)	7.210,00	---	26698
	■ odgođena porezna imovina $(48.000 + 7.210) \times 18\%$	9.937,80	089	---
1.a	Obračun zatezних kamata (2018.)	2.240,00	7231	26698
2.	Plaćanje obveza za PDV i zatezne kamate	92.010,00	---	1000
	■ porez na dobit	34.560,00	2621	---
	■ PDV	48.000,00	2609	---
	■ zatezne kamate (2017.)	9.450,00	26698	---

Ista knjiženja na T kontima:

9404 Zadržana dobit iz ispravka pogreške		2609 Ostale obveze za PDV	
(1) 79.832,20	600.250,00 S°	(2) 48.000,00	48.000,00 (1)

089 Ostala odgođena porezna imovina		2621 Obveze za porez na dobit po rješenju por. nadzora	
(1) 9.937,80		(2) 34.560,00	34.560,00 (1)

7231 Zatezne kamate		26698 Obveze za zatezne kamate u svezi s javnim davanjima	
(1a) 2.240,00		(2) 9.450,00	7.210,00 (1) 2.240,00 (1a)

1000 Žiro račun	
S° 150.800,00	92.010,00 (2)

Premda je radi utvrđivanja obveze za porez na dodanu vrijednost i porez na dobit porezni nadzor morao procijeniti promet odnosno prihod, iznos procijenjenog prihoda porezni obveznik nije dužan evidentirati. Naime procjena prihoda je samo metodologija kojom se utvrdila porezna obveza u specifičnom slučaju kada to nije moguće utvrditi iz poslovnih i poreznih knjiga poreznog obveznika. Rješenjem porezni nadzor ne zahtijeva evidentiranje prihoda već plaćanja poreza.



ističemo...

Dakle, porezni obveznik po navedenom rješenju dužan je evidentirati i platiti utvrđenu poreznu obvezu, a da nije dužan evidentirati procijenjeni prihod.

7. Na kraju...

Rješenjem poreznog nadzora utvrđuju se porezne obveze koje proizlaze iz uočenih propusta i pogreški u nadziranom razdoblju, te se poreznog obveznika upućuje na plaćanje iznosa iskazanog u rješenju.

