



Obveza izdavanja računa

Neven Baica, mag. oec.

Najveći broj transakcija u knjigovodstvu evidentira se na temelju računa kao vjerodostojnog knjigovodstvenog dokumenta. No, računu istovremeno pripadaju i karakteristike poreznog dokumenta, kojima su i dane odredbe o obvezi njegova izdavanja te obvezni elementi računa. U ovom članku prenosimo sve odredbe vezane uz obvezu izdavanja računa prema poreznim propisima, te propisima koji reguliraju pojedine djelatnosti.

1. Uvod

Račun je istovremeno i računovodstveni i porezni dokument. Kao računovodstveni dokument, obuhvaćen je poglavljem *Sastavljanje i kontrola vjerodostojnosti knjigovodstvenih isprava* gdje su člankom 9. **Zakona o računovodstvu** (Nar. nov., br. 78/15 i 120/2016; u daljnjem tekstu **ZOR**) dane odredbe kojima je propisano kako treba izgledati vjerodostojna i uredna knjigovodstvena isprava, sastavljena na način da osigurava pravodobni nadzor.

No, niti ovim, niti drugim računovodstvenim propisima nije regulirana obveza izdavanja računa, niti je propisan sadržaj samog računa. Odredbe o obvezi sastavljanja računa, te minimalnim elementima koje račun treba sadržavati sastavni su dio odredbi poreznih propisa, a u pojedinim slučajevima i u odredbama propisa kojima su regulirane pojedine djelatnosti ili propisana postupanja za pojedine skupine poreznih obveznika. Tako ćemo za potrebe ovog članka citirati odredbe:

- **Općeg poreznog zakona** (Nar. nov., br. 115/16; u daljnjem tekstu: *OPZ*),
- **Zakona o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 i 115/2016; u daljnjem tekstu: *ZPDV*),
- **Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17 i 128/2017); u daljnjem tekstu: *PPDV*),
- **Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom** (Nar. nov., br. 133/2012 i 115/2016; ; u daljnjem tekstu: *Zakon o fiskalizaciji*),
- **Pravilnika o fiskalizaciji u prometu gotovinom** (Nar. nov., br. 146/2012; u daljnjem tekstu: *Pravilnik o fiskalizaciji*) te
- **Zakona o porezu na dohodak** (Nar. nov., br. 115/2016).

Dakle, u ovom članku nećemo sa baviti sadržajem računa, već ćemo pojasniti tko i u kojim slučajevima ima obvezu izdavanja računa.

2. Osnovno o obvezi izdavanja računa i vrstama računa

Opću odredbu koja se odnosi na obvezu izdavanja računa možemo pronaći u stavkama 1. do 5. članka 62. **OPZ-a**, koji propisuje

obvezu izdavanja računa i vođenja poslovnih knjiga i evidencija. Navedene odredbe prenosimo u cijelosti:

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

(2) **Računom se za potrebe oporezivanja smatra i svaka isprava** kojom se obračunavaju isporuke bez obzira na to u kojem obliku i pod kojim nazivom je izdana.

(3) **Porezni obveznici dužni su postupati prema odredbama stavka 1. ovoga članka i u slučaju kad su te knjige i evidencije dužni voditi i prema drugim propisima.**

(4) **Porezni obveznici koji isporuku dobara ili obavljanje usluga naplaćuju u gotovini obvezni su promet iskazivati putem naplatnih uređaja ili na drugi odgovarajući način.**

(5) **Stalna poslovna jedinica strane osobe i pravna osoba čiji je osnivač strana osoba dužne su izdavati račune, voditi poslovne knjige i evidencije radi oporezivanja prema poreznim propisima koji se primjenjuju u Republici Hrvatskoj.**

Gore citirane odredbe odnose se na porezne obveznike, a taj pojam obuhvaća jednako porezne obveznike i prema propisima kojima je reguliran porez na dohodak, porez na dobit i porez na dodanu vrijednost i te ostale vrste poreza. U poglavlju koje slijedi obuhvatit ćemo dva najvažnija računa propisana za porezne obveznike, a u poglavlju 3. ovog članka, pojasnit ćemo kada se primjenjuju navedeni računi, te navesti specifičnosti za pojedine pravne i fizičke osobe.

2.1. Vrste računa i njihov sadržaj

Računi se obzirom na propisani sadržaj i svrhu ispostavljanja dijele na dva osnovna tipa računa:

- **račun** propisan odredbama ZPDV-a i
- **račun za gotovinski promet** propisan odredbama članka 64. OPZ-a.

Obveza izdavanja računa iz ZPDV-a propisana je člankom 78. ZPDV-a, a obvezni sadržaj računa propisan je člankom 79. ZPDV-a. Prema navedenim odredbama ovaj račun dužan je izdati porezni obveznik drugom poreznom obvezniku. Skrećemo pažnju da pojam poreznog obveznika obuhvaća puno veći spektar pravnih i fizičkog

osoba nego se čini na prvi pogled. Razlog je u činjenici da je pojam poreznog obveznika za potrebe odredbi ZPDV-a znatno šire definiran nego u drugim poreznim propisima, te obuhvaća sve fizičke i pravne osobe koje trajno obavljaju gospodarsku djelatnost, neovisno o tome da li im je namjera ostvarivanje prihoda. Detaljnije o obvezi izdavanja ovog računa propisanim odredbama ZPDV-a i pojmu poreznog obveznika pišemo u poglavlju 3.1. ovog članka.

Obveza izdavanja račun za gotovinski promet propisana je odredbama 62. i 64. OPZ-a Sadržaj ovog računa dan je odredbama članka 63. OPZ-a.

U pogledu sadržaja ove dvije vrste računa treba istaći da obvezni sadržaj nije propisan samo temeljnim propisima, odnosno propisima kojima je regulirana i obveza njihova izdavanja. Sadržaj računa uređuju i neki drugi propisi. U nastavku dajemo usporedni pregled obveznih elemenata za ove dvije vrste računa.

Usporedni prikaz obveznih elemenata računa i gotovinskog računa

Račun iz ZPDV-a		Gotovinski račun
čl. 79. ZPDV-a		čl. 63. OPZ-a
broj računa i datum izdavanja (toč. 1.),	1.	broj i nadnevak izdavanja (toč. 1.)
ime i prezime (naziv), adresu, osobni identifikacijski broj ili PDV identifikacijski broj poreznog obveznika koji je isporučio dobra ili obavio usluge (prodavatelja) (toč. 2.),	2.	ime (naziv), adresu i osobni identifikacijski broj poduzetnika koji je isporučio dobra ili obavio usluge (toč. 2.)
(kada se izdaje račun poreznom obvezniku naplaćen u gotovini obvezno se popunjava i podatak iz čl. 63. toč. 2. OPZ-a) →	3.	naznaku mjesta gdje je isporučena dobara ili usluga obavljena (broj prodajnog mjesta, poslovnog prostora, prodavaonice i sl.) (toč. 2.)
ime i prezime (naziv), adresu, osobni identifikacijski broj ili PDV identifikacijski broj poreznog obveznika kome su isporučena dobra ili obavljene usluge (kupca) (toč. 3.),	4.	
količinu i uobičajeni trgovački naziv isporučenih dobara te vrstu i količinu ili opseg obavljenih usluga (toč. 4.),	5.	količinu i uobičajeni trgovački naziv isporučenih dobara te vrstu i količinu obavljenih usluga (toč. 3.)
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 (toč. 5.),	6.	
jediničnu cijenu bez PDV-a, odnosno iznos naknade za isporučena dobra ili obavljene usluge, razvrstane po stopi PDV-a (toč. 6.),	7.	
popuste ili rabate ako nisu uključeni u jediničnu cijenu (toč. 7.),	8.	
stopu PDV-a (toč. 8.),	9.	

Račun iz ZPDV-a		Gotovinski račun
čl. 79. ZPDV-a		čl. 63. OPZ-a
iznos PDV-a razvrstan po stopi PDV-a, osim ako se primjenjuje posebni postupak za koji je u smislu ovoga Zakona taj podatak isključen (toč. 9.)	10.	
zbrojni iznos naknade i PDV-a. (toč. 10.)	11.	ukupni iznos naknade i poreza razvrstani po poreznoj stop (toč. 4.)
čl. 9. Zakona o fiskalizaciji		čl. 9. Zakona o fiskalizaciji
vrijeme izdavanja računa (sat i minuta) (toč. 1.)	12.	vrijeme izdavanja računa (sat i minuta) (toč. 1.)
oznaku operatera (osobe) na naplatnom uređaju (toč. 2.)	13.	oznaku operatera (osobe) na naplatnom uređaju (toč. 2.)
oznaku načina plaćanja računa – novčanice, kartica, ček, transakcijski račun, ostalo (toč. 3.)	14.	oznaku načina plaćanja računa – novčanice, kartica, ček, transakcijski račun, ostalo (toč. 3.)
Za račune koji se fiskaliziraju (svaka naplata osim preko žiro računa)		
Jedinstveni identifikator računa (toč. 4.)	15.	Jedinstveni identifikator računa (toč. 4.)
zaštitni kod izdavatelja obveznika fiskalizacije (toč. 5.)	16.	zaštitni kod izdavatelja obveznika fiskalizacije (toč. 5.)

Naglašavamo da ovo nisu svi obvezni elementi koje račun treba sadržavati. Kao obvezni elementi računa javljaju se i razne napomene koje je na račun potrebno staviti temeljem članka 79. ZPDV-a, drugih odredbi ZPDV-a i PPDV-a, pa čak i temeljem odredbi nekih drugih propisa. U određenim slučajevima račun mora sadržavati i elemente propisane Zakonom o trgovačkom društvu. O obveznom sadržaju računa pisat ćemo detaljno u nekom od slijedećih brojeva časopisa RiPup.

2.2. U kojim slučajevima se izdaje račun za gotovinski promet, a u kojima račun propisan odredbama ZPDV-a

Račun za gotovinski promet ispostavlja se kada se naplaćuje sredstvima koja se smatraju gotovinom. Premda se radi o računu i odredbi koja se u sličnom obliku primjenjuje već dugi niz godine, treba naglasiti da je u sam naziv ovog računa ugrađen pojam "prometa gotovinom". Radi se o pojmu koji je definiran tek od 2013. godine kada je stupio na snagu Zakon o fiskalizaciji. Pojam prometa gotovinom definiran je odredbom članka 2. točke 5. navedenog Zakona:

"Promet gotovinom je plaćanje za isporučena dobra ili obavljene usluge novčanicama ili kovanicama koje se smatraju platežnim sredstvom, karticama a, čekom ili drugim sličnim načinima plaćanja, osim plaćanja na transakcijski račun kod banaka, ako ovim Zakonom nije uređeno drugačije."

Dakle iz navedenog proizlazi da se **gotovinski račun ispostavlja u svim slučajevima kada se ne obavlja naplata preko transakcijskog računa**. Treba istaći, da je mišljenjima Ministarstva financija pojašnjeno da se naplatom preko transakcijskog računa smatraju i slučajevi kada kupac na žiro račun isporučitelja plati uplaćivanjem preko naloga za plaćanje u banci, pošti, FINA-i ili drugoj instituciji ovlaštenoj za obavljanje poslova posredovanja u plaćanju. No, poseban oprez potreban je kod internetskih plaćanja. Naime, prema



mišljenjima Ministarstva financija, plaćanje primjerice preko internetskog servisa PayMill izjednačeno je s naplatom u sredstvima koja ulaze u definiciju prometa gotovinom.

Račun koji je definiran odredbama ZPDV-a, porezni obveznik dužan je izdati drugom poreznom obvezniku. Detaljno o tome tko je sve porezni obveznik i kada postoji obveza izdavanja takvog računa pisali smo u poglavlju 4.1. ovog članka. Ovdje ćemo samo naglasiti da se obveza odnosi na porezne obveznike kako ih definiraju odredbe ZPDV-a, te da se radi o pojmu koji je definiran znatno šire nego u drugim poreznim propisima. Ukratko, pojam *poreznog obveznika* obuhvaća sve pravne i fizičke osobe koje trajno obavljaju neku gospodarsku djelatnost, pa iz tog razloga je ovom obvezom obuhvaćen širok spektar pravnih i fizičkih osoba.

U poglavlju koji slijede detaljno pojašnjavamo tko je sve obvezan izdavati račune iz ZPDV-a, te posebno izdvajamo kategorije poreznih obveznika kojima je obveza izdavanja računa propisana nekim drugim propisom.

3. Obveza izdavanja računa po djelatnostima i kategorijama poreznih obveznika

U ovom poglavlju pojašnjavamo po djelatnostima i kategorijama poreznih obveznika, kada neki poreznik ima obvezu izdavanja računa iz članka 79. ZPDV-a.

3.1. Za obveznike PDV-a

Obveza izdavanja računa za porezne obveznike PDV-a propisana je u odredbom članka 78. stavka 1. ZPDV-a:

“Svaki porezni obveznik obvezan je izdati račun za:

- 1) isporuke dobara i usluga koje je obavio drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik,
- 2) isporuke dobara u smislu članka 13. stavaka 3. i 4. ovoga Zakona,
- 3) isporuke dobara izvršene u skladu s uvjetima utvrđenima člankom 41. stavkom 1. ovoga Zakona,
- 4) svaki predujam primljen prije obavljene isporuke dobara iz točaka 1. i 2. ovoga stavka i
- 5) svaki predujam primljen od drugoga poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik prije završetka obavljanja usluga.”

Iz navedenog proizlazi da su obveznici primjene ove odredbe porezni obveznici poreza na dodanu vrijednost. Međutim, za ispravno razumijevanje obuhvata obveze izdavanja računa potrebno je shvatiti kako je odredbama ZPDV-a definiran pojam “poreznog obveznika”. Navedeni pojam definiran je odredbom članka 6. stavka 1. Zakona:

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

Iz navedene definicije proizlazi da su pod ovim pojmom obuhvaćene i pravne i fizičke osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost. Ovdje treba naglasiti da se definicija poreznog obveznika ne odnosi samo na one koji su upisani u registar poreznih obveznika koji obavljaju redovni postupak oporezivanja za koje uobičajeno koristimo izraz “porezni obveznici u sustavu PDV-a”. Pojam poreznog obveznika jednako se odnosi i na one “van sustava PDV-a” za koje se u odredbama ZPDV-a koristi pojam *mali porezni obveznik*, a koji obavljaju poseban postupak oporezivanja prema članku 90. ZPDV-a.



ističemo...

Pojam porezni obveznik odnosi se i na porezne obveznike u sustavu PDV-a i na one koji su van sustava PDV-a (male porezne obveznike).

Za jasno definiranje pojma poreznog obveznika, odredbama članka 6. ZPDV-a i članaka 4 i 6. PPDV-a definirani su i pojmovi sadržani u definiciji poreznog obveznika i to pojam “samostalnog obavljanja djelatnosti” i pojam “gospodarske djelatnosti”. Detaljno pojašnjenje definiranja poreznog obveznika prema odredbama ZPDV-a dali smo u poglavlju 3. članka “Ulazak i izlazak iz sustava PDV-a u 2018”, koji je objavljen u časopisu RiPup br. 11/2017.

U ovom članku istaknut ćemo pojedine detalje bitne za definiranje pojma poreznog obveznika PDV-a kada nam zatreba radi pojašnjenja izvora obveze izdavanja računa pojedinih kategorija pravnih i fizičkih osoba.

3.2. Za obveznike poreza na dobit

U odredbe Zakona o porezu na dobit nisu ugrađene odredbe o obvezi izdavanja računa. Međutim, definicija poreznog obveznika iz ZPDV-a obuhvaća sve pravne i fizičke osobe u sustavu poreza na dobit. Isto tako treba naglasiti da se na obveznike poreza na dobit jednako se odnose i odredbe OPZ-a kojima je regulirana obveza izdavanja računa za gotovinski promet, kao i izuzetci od te obveze, jer se odredbe OPZ-a odnose na sve porezne obveznike, pa tako i na obveznike poreza na dobit.



ističemo...

Svi obveznici poreza na dobit obveznici su izdavanja računa iz članka 79. ZPDV-a, te računa za gotovinski promet iz članka 63. OPZ-a

No, treba naglasiti da nisu sve pravne osobe obveznici poreza na dobit. Sva trgovačka društva obveznici su poreza na dobit, pa time i porezni obveznici poreza na dodanu vrijednost. No državna tijela, jedinice lokalne područne samouprave to nisu. Isto tako većina neprofitnih organizacija ne nalazi se u sustavu poreza na dobit, pa se postavlja pitanja tko se od takvih pravnih osoba smatra poreznim obveznikom PDV-a i ima obvezu izdavanja računa iz članka 79. ZPDV-a. O tome pišemo u poglavlju 3.4. ovog članka.

3.3. Za fizičke osobe - obveznike poreza na dohodak od samostalne djelatnosti

Obveza izdavanja računa propisana je člankom 34. stavkom 4. Zakona o porezu na dohodak, koji je uglavljeno u poglavlju VI. - *Utvrđivanje dohotka od samostalne djelatnosti*:

“Porezni obveznik za svaku prodaju, odnosno obavljenu uslugu, mora izdati račun, osim ako je zakonom kojim je uređen opći porezni postupak i zakonom koji uređuje fiskalizaciju propisano drukčije.”

Iz navedene odredbe proizlazi da svi **obveznici poreza na dohodak od samostalne djelatnosti** moraju izdavati račune, osim u slučajevima kada je to izuzeto gore navedenim zakonima. Iz navedenog proizlazi da ovom obvezom, primjerice, nisu obuhvaćeni iznajmljivači turistima koji ostvaruju dohodak od imovine, te osobe koje obavljaju isporuke na koje se obračunava porez na drugi dohodak. No, ova kategorija fizičkih osoba ima obvezu izdavanja računa koja proizlazi iz propisa koji reguliraju tu vrstu djelatnosti, o čemu pišemo u poglavlju 3.5.3. ovog članka.

3.4. Za ostale pravne osobe

Ako pravna osoba nije osnovana radi stjecanja dobiti, tada ne obavlja gospodarsku djelatnosti i nije u sustavu poreza na dobit. U takvom slučaju uglavnom nema niti obveze izdavanja računa iz članka 79. Zakona o PDV-u. Čim pravna osoba uđe u sustav poreza na dobit, radi se o pravnoj osobi koja barem dijelom obavlja gospodarsku djelatnost, te u tom dijelu postaje poreznim obveznikom i ima obvezu izdavanja računa iz članka 79. Zakona o PDV-u. Neke, pravne osobe imaju obvezu izdavanja navedenog računa čak i u slučaju kada nisu u sustavu poreza na dobit. Razlog tome je što PDV nema isti tretman prema svim pravnim osobama koje nisu osnovane radi stjecanja dobiti. Stoga **odvojeno treba promatrati slijedeće kategorije pravnih osoba:**

- tijela državne vlasti, tijela državne uprave, tijela i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, komore te druga tijela s javnim ovlastima i
- neprofitne organizacije.

3.4.1. Tijela državne vlasti, tijela državne uprave, tijela i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, komore te druga tijela s javnim ovlastima

Prema članku 6. stavku 5. ZPDV-a i članku 5. PPDV-a propisana je iznimka za određene pravne osobe koje se ne smatraju poreznim obveznicima i za koje ne vrijede ista pravila kao za ostale male porezne obveznike. Navedenim odredbama propisano da se poreznim obveznicima ne smatraju:

- tijela državne vlasti,
- tijela državne uprave,
- tijela i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave,
- komore te
- druga tijela s javnim ovlastima,

i u slučaju kada ubiru pristojbe, naknade i druga plaćanja u vezi s obavljanjem djelatnosti ili transakcija u okviru svog djelokruga ili ovlasti.

No i takva tijela smatrat će se poreznim obveznicima kada obavljaju djelatnosti iz Dodatka I. ZPDV-a, osim ako ih obavljaju u zanemarivom opsegu.

Dodatak I. - popis djelatnosti iz članka 6. stavka 5. Zakona

1.	telekomunikacijske usluge,
2.	isporuka vode, plina, električne energije i grijanja,
3.	prijevoz dobara,
4.	lučke usluge i usluge zračnih luka,
5.	prijevoz putnika,
6.	isporuka novih dobara proizvedenih za prodaju,
7.	transakcije u vezi s poljoprivrednim proizvodima koje obavljaju poljoprivredne interventne službe u skladu s propisima o zajedničkoj organizaciji tržišta tih proizvoda,
8.	organizacija trgovačkih sajмова i izložbi,
9.	skladištenje,
10.	djelatnosti pravnih osoba koje se bave komercijalnim oglašavanjem,
11.	djelatnosti putničkih agencija
12.	vođenje trgovina za potrebe osoblja, zadruga, industrijskih kantina i slično.



ističemo...

Prema članku 5. stavku 4. Pravilnika, smatra se da navedena tijela obavljaju gore spomenute djelatnosti u zanemarivom opsegu, ako vrijednost obavljenih isporuka u okviru tih djelatnosti, u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od 300.000,00 kuna.

Pravilnikom je propisano i da ako bi obavljanje tih djelatnosti, kao da nisu porezni obveznici, dovelo do znatnog narušavanja načela tržišnog natjecanja kod obavljanja takvih djelatnosti ili transakcija, ta se tijela smatraju poreznim obveznicima u vezi s tim djelatnostima ili transakcijama.

I za ostale djelatnosti, koje nisu navedene Dodatkom I ZPDV-a, primjenjuju se ista pravila, što je propisano odredbom članka 5. stavka 3. Pravilnika:

“U slučaju da tijela državne vlasti, tijela državne uprave, tijela i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, komore te druga tijela s javnim ovlastima obavljaju gospodarsku djelatnost iz članka 6. stavka 2. Zakona koja uključuje i djelatnost iskorištavanja materijalne ili nematerijalne imovine (najam, zakup i slično) smatrat će se poreznim obveznicima, osim ako te djelatnosti obavljaju u zanemarivom opsegu.”

Ako bi obavljanje takvih djelatnosti ili transakcija, kao da nisu porezni obveznici, dovelo do znatnog narušavanja načela tržišnog natjecanja kod njihova obavljanja, **ta se tijela smatraju poreznim obveznicima** u vezi s tim djelatnostima ili transakcijama. Odredbom članka 5. stavka 5. Pravilnika propisano je i da će Porezna uprava donijeti rješenje da je navedeno tijelo porezni obveznik za određene djelatnosti ili transakcije. Takvo rješenje izdaje se na temelju upute koje izdaje tijelo nadležnog za zaštitu tržišnog natjecanja kada utvrdi da se obavljanjem navedenih djelatnosti ili transakcija znatno narušavaju načela tržišnog natjecanja.



ističemo...

Dakle, navedena tijela nisu porezni obveznici sve dok gore navedene gospodarske djelatnosti obavljaju u zanemarivom opsegu, što znači do 300.000,00 godišnje. Poreznim obveznicima navedena tijela mogu postati i u slučaju kada gospodarsku djelatnost obavljaju u zanemarivom opsegu, ukoliko je Porezna uprava o tome donijela rješenje zbog znatnog narušavanja načela tržišnog natjecanja.

U tom slučaju, za te djelatnosti, navedena tijela dužna su izdavati račune iz članka 79. ZPDV-a.

3.4.2. Neprofitne organizacije

Neprofitne organizacije nisu obuhvaćene člankom 6. stavkom 5. ZPDV-a i člankom 5. PPDV-a kojima je propisano tko se iznimno ne smatra poreznim obveznikom. No, bitno je znati da neprofitne organizacije imaju svoju posebnu odredbu u o kviru poglavlja 2.7. *Posebni slučajevi isporuke dobara i usluga* PPDV-a koju citiramo u nastavku:



2.7.8. Članski doprinosi

Članak 24.

(1) Ako neprofitne pravne osobe, osnovane na temelju posebnih propisa, radi ispunjavanja svojih statutom utvrđenih zadaća ubiru članarinu, članarina ne predstavlja naknadu za isporuku dobara odnosno obavljanje usluga.

(2) Ako neprofitne pravne osobe za prikupljenu članarinu obavljaju određene isporuke dobara odnosno usluga tada članarina predstavlja naknadu za te isporuke.

(3) O članarini iz stavka 1. ovoga članka radi se u slučaju ako se članski doprinosi utvrđuje po određenom kriteriju jednako za sve članove.

Iz navedene odredbe proizlazi da se članarina, pod uvjetom da se utvrđuje po određenom kriteriju jednako za sve članove, ne smatra isporukom. Stoga se za takvu članarinu ne mora ispostavljati račun iz članka 79. ZPDV-a. No u slučaju kada neprofitna organizacija isporučuje dobra ili usluge na nju se primjenjuju ista pravila kao i za ostale porezne obveznike. To znači da se neprofitne organizacije koje su van sustava PDV-a, od samog osnivanja smatraju malim poreznim obveznicima, a redovni porezni obveznici postaju kada s oporezivim isporukama prijeđu propisani limit od 300.000,00 kuna ili se za to odluče dobrovoljno.



ističemo...

Osim za naplatu članarine iz članka 24. stavka 1. PPDV-a, neprofitne organizacije imaju obvezu izdavanja računa iz članka 79. ZPDV-a isto kao i trgovačka društva.

3.5. Za ostale fizičke osobe

U poglavlju 3.3. ovog članka pisali smo o obvezama izdavanja računa propisanom u Zakonu o porezu na dohodak. Premda se radi o propisu koji regulira oporezivanje svih oblika dohotka, obveza izdavanja računa u navedenom Zakonu propisana je samo za obveznike poreza na dohodak od samostalne djelatnosti. U ovom poglavlju obuhvaćamo isporuke građana, odnosno fizičkih osoba koje ne obavljaju djelatnost preko obrta ili su za isporuke koje obavljaju dužni voditi poslovne knjige i obračunavati dohodak od samostalne djelatnosti.

3.5.1. Za građane kod prodaje osobne imovine

Kada građanin prodaje svoju imovinu građanin ne mora izdati račun, već će sukladno propisima koji reguliraju prodaju određenih oblika imovine biti dužan sklopiti ugovor. U nastavku pojašnjavamo specifičnosti prodaje pojedinih oblika osobne imovine građana.

U slučaju prodaje nekretnina, primjenjuju se pravila propisana Zakonom o porezu na dohodak, pri čemu se u određenim slučajevima obračunava porez na dohodak. U primjeni su dva pravila, jedno se odnosi na prodaju nekretnine prije isteka 2 godine korištenja, a drugi je vezan za prodaju više od 3 istovrsne nekretnine u razdoblju od 5 godina od njihova stjecanja. Građanin koji je prešao navedene kriterije plaća porez na dohodak po rješenju Porezne uprave. Obzirom da se fizičkoj osobi za potrebe oporezivanja ispostavlja rješenje, očito je da Porezna uprava takvu prodaju i dalje ne smatra trajnim obavljanjem gospodarske djelatnosti, neovisno o tome što je oporezivana porezom na dohodak. Stoga građanin niti u slučaju kada mu je za prodaju nekretnine ispostavljeno rješenje ne postaje poreznim obveznikom i nema obvezu izdavanja računa iz članka 79. ZPDV-a.

Kod prodaje pokretnina je slično. Sve dok se prodaja pokretnina ne smatra obavljanjem djelatnosti trgovine, smatra se da građanin prodaje svoju osobnu imovinu, te obveza izdavanja računa ne postoji. Međutim za prodaju pokretnina nisu predviđeni kriteriji u kojem trenutku će se takva prodaja oporezivati porezom na dohodak, pa proizlazi da porezna uprava jedino može procjenjivati da li intenzitet prodaje pokretnina i dalje upućuje da se radi o prodaji osobne imovine. Naime, ne može biti svejedno da li je građanin u deset godina prodao tri stroja za pranje rublja kao osobnu imovinu, ili mijenja uređaje svaki drugi dan pa ima ostvarenih 150 prodaja godišnje. Takav intenzitet zasigurno će nadzorna tijela upućivati na prekršaj u vezi neregistriranog obavljanja trgovine.

Prodaja automobila nosi određene specifičnosti. Kada građanin prodaje automobil koji se prema odredbama ZPDV-a ne smatra novim automobilom tada se to smatra prodajom osobne imovine i primjenjuju se pravila koja vrijede i u slučaju prodaje ostalih pokretnina koje se smatraju osobnom imovinom. No u slučaju kada se automobil prema odredbama ZPDV-a smatra novim i kada se isporučuje u drugu državu članicu EU, tada se građanin za potrebe te prodaje smatra poreznim obveznikom sukladno članku 6. stavku 4. ZPDV-a. Treba naglasiti da se za te potrebe koristi definicija novih prijevoznih sredstava iz članka 4. stavke 3. ZPDV-a koju citiramo u nastavku:

»Novim prijevoznim sredstvima« u smislu ovoga Zakona smatraju se prijevozna sredstva iz stavka 2. ovoga članka koja ispunjavaju jedan od sljedećih uvjeta:

- plovila i zrakoplovi su isporučeni unutar tri mjeseca od datuma prve uporabe, a za kopnena motorna vozila ovo razdoblje iznosi šest mjeseci,
- nisu prešla više od 6.000 km u slučaju kopnenih motornih vozila, nisu plovila više od 100 sati u slučaju plovila ili nisu letjela više od 40 sati u slučaju zrakoplova.

3.5.2. Za građane kod pružanja usluga

U slučaju **kada građanin obavlja određenu uslugu,** bitno je konstatirati odredbe ZPDV-a i PPDV-a kako bi se utvrdilo **kada se građanin smatra poreznim obveznikom poreza na dodanu vrijednost.**

Da podsjetimo, **definicija poreznog obveznika** prema odredbama ZPDV-a šira je od ostalih definicija poreznog obveznika. Prema toj definiciji **porezni obveznik je svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti.** Dakle, kada isključimo nesamostalni rad, svaka usluga koju građanin obavi ima karakter samostalnosti, no za utvrđivanje da li je građanin zbog toga porezni obveznik potrebno je utvrditi da li se takva usluga smatra obavljanjem gospodarske djelatnosti te da li postoji namjera njegova trajnog obavljanja.

Kao i definicija poreznog obveznika, u odredbe ZPDV-a ugrađena je i definicija gospodarske djelatnosti, upravo u svrhu utvrđivanja tko se i od kojeg trenutka smatra poreznim obveznikom. Pojam gospodarske djelatnosti 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.

**ističemo...**

Iz navedenog proizlazi da i **građanin postaje porezni obveznik ako neku od navedenih djelatnosti obavlja radi trajnog ostvarivanja prihoda.**

Kada se radi o registriranim djelatnostima, već samo osnivanje društva ili obrta, te njihovo registriranje pokazuje namjeru trajnog ostvarivanja prihoda. No, kod građana je drugačije. **Svaka obavljena usluga građana ne mora ukazivati na namjeru trajnog ostvarivanja prihoda.** Vjerojatno, upravo iz tog razloga u **praksi se uvriježio pristup da se građanin ne smatra poreznim obveznikom sve dok mu isporuke ne prijeđu limit od 300.000,00 kuna**, nakon kojeg je dužan upisati se u registar obveznika PDV-a, te isporuke oporezivati PDV-om na način propisan za redovno oporezivanje. To znači da se od građana ne zahtijeva da, primjerice, kao najmodavac poslovnog prostora ili autor ispostavlja račune kao mali porezni obveznik (s pozivom na članak 90. stavak 2. ZPDV-a), sve dok s isporukama u poreznom razdoblju ne prijeđe propisani limit, čime nastaje obveza upisa u registar obveznika PDV-a, a time i obveza ispostavljanja računa iz članka 79. ZPDV-a.

3.5.3. Za iznajmljivače

Iznajmljivanje nekretnina oporezuje se dohotkom od imovine na temelju rješenja Porezne uprave. Obzirom da se i u ovom slučaju ispostavlja rješenje Porezne uprave, proizlazi da se takav najam ne smatra trajnim obavljanjem djelatnosti građanina, te građanin nema obvezu ispostavljanja računa.

No, kao posebnu kategoriju treba promatrati iznajmljivače stanova, soba i postelja putnicima i turistima, te organiziranje kampova. Takvi iznajmljivači obvezu izdavanja računa ima propisano i specijalnim propisom za tu djelatnost: **Pravilnikom o djelatnostima iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima te organiziranja kampova koje će se paušalno oporezivati, o visini paušalnog poreza i načinu plaćanja paušalnog poreza** (Nar. nov., br. 1/17).

Radi se o propisu koja uređuje pravila za djelatnosti iz članka 57. stavka 2. Zakona o porezu na dohodak koje se paušalno oporezuju, visinu i način utvrđivanja godišnjega paušalnog dohotka, visinu i način utvrđivanja godišnjega paušalnog poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak te druge odredbe bitne za provedbu paušalnog oporezivanja.

Obveznik poreza na dohodak iz članka 57. stavka 2. Zakona kojemu se godišnji porez utvrđuje u paušalnom iznosu je fizička osoba - građanin kojoj je na temelju odobrenja nadležnog ureda odobreno pružanje usluge građana u domaćinstvu u skladu s odredbama zakona kojima se uređuje ugostiteljska djelatnost, a nije obveznik poreza na dodanu vrijednost prema zakonu kojim se uređuje porez na dodanu vrijednost i dohodak ne utvrđuje prema člancima 30.-35. Zakona odnosno na temelju poslovnih knjiga, **pod uvjetom:**

- 1) da iznajmljuje putnicima i turistima stanove, sobe i postelje, kojih je vlasnik, najviše do 20 postelja odnosno kreveta, i/ili
- 2) da organizira kamp na svojem zemljištu najviše do 10 smještajnih jedinica, odnosno do 30 gostiju istodobno.

Za navedene fizičke osobe obveza izdavanja računa propisana je člankom 8. stavkom 1. navedenog Pravilnika:

“Porezni obveznik koji pruža usluge građana u domaćinstvu te po toj osnovi plaća porez na dohodak u godišnjem paušalnom iznosu obavezan je izdati račun za svaku obavljenu uslugu.”

U stavku 2. istog članka Pravilnika propisano je da takav račun obvezno mora sadržavati podatke o izdavatelju (ime i prezime, adresa prebivališta/boravišta), nadnevak izdavanja računa, broj računa, ime i prezime/naziv osobe kojoj je usluga pružena, cijenu obavljene usluge, a ispostavlja se u najmanje dva primjerka: jedan se uručuje korisniku usluge, a drugoga zadržava izdavatelj kao ispravu za književne evidencije prometa iz stavka 3. ovoga članka.

3.5.4. Za obiteljska poljoprivredna gospodarstva

Kao posebnu kategoriju fizičkih osoba promatramo one koje obavljaju poljoprivrednu djelatnost. Ova djelatnost regulirana je propisima o obiteljskim poljoprivrednim gospodarstvima, a način oporezivanja ove djelatnosti razlikuje se ovisno o intenzitetu obavljanja djelatnosti te drugim kriterijima.

Obveza izdavanja računa za obiteljska poljoprivredna gospodarstva dana je *Pravilnikom o prodaji vlastitih poljoprivrednih proizvoda proizvedenih na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu* (Nar. nov., br. 76/14 i 82/14)¹.

“OPG koje sukladno poreznim propisima vodi poslovne knjige dužno je sukladno tim propisima izdati otpremnicu i/ili otpremnicu/račun i/ili račun te prodaju na veliko evidentirati sukladno članku 6. stavku 1. ovoga Pravilnika.”

No, za izdavanje računa OPG-a bitne su i odredbe drugih poreznih propisa. Tako se obveza izdavanja računa obiteljskih poljoprivrednih gospodarstava razlikuje ovisno o tome radi li se o prodaji krajnjim potrošačima (tzv. prodaja na malo) ili se poljoprivredni proizvodi prodaju pravnim osobama. Obveza izdavanja računa vezana je i uz činjenicu da li se radi o sirovim ili prerađenim poljoprivrednim proizvodima, te je ponekad bitno utvrditi i stupanj obrade sukladno odredbama Zakona o poljoprivredi. Problematiku izdavanja računa OPG-a pojasnit ćemo u članku koji se posebno odnosi na obiteljska poljoprivredna gospodarstva.

¹ Pravilnik je donesen temeljem Zakona o poljoprivredi (Nar. nov., br. 149/09. i 148/13.) koji više nije na snazi, ali se i dalje primjenjuje do donošenja novog pravilnika temeljem čl. 176. novog Zakona o poljoprivredi (Nar. nov., br. 30/15).