

Izlazak iz sustava PDV-a

Neven Baica, mag. oec.

Porezni obveznici koji su u sustavu PDV-a i 2020. godine žele iz tog sustava izaći, trebaju provjeriti da li su za brisanje iz registra obveznika PDV-a stekli sve propisane uvjete, te ako jesu, moraju pravovremeno dostaviti Zahtjev Ministarstvu financija - Poreznoj upravi.

1. Uvod

U ovom članku pojasnit ćemo nastanak prava na brisanje iz Registra obveznika PDV-a koji se vodi pri Ministarstvu financija - Porezna uprava, te sve postupke koje porezni obveznik mora odraditi prije i nakon brisanja iz navedenog Registra. Navedena pravila propisana su:

- **Zakonom o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 73/13, 99/13 - Rješenje USRH, 148/13, 153/13 - Rješenje USRH, 143/14, 115/16 i 106/2018; u daljnjem tekstu: Zakon) te
- **Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17 i 1/2019; u daljnjem tekstu: Pravilnik).

Porezni obveznici koji nisu upisani u Registar djeluju kao **mali porezni obveznici** što znači da imaju obvezu primjene posebnog postupka za male porezne obveznike. Ovi porezni obveznici imaju ograničena prava, ali i manje i jednostavnije obveze prema odredbama *Zakona* i *Pravilnika* od onih koji su upisani u registar i na koje se odnosi većina odredbi navedenih propisa. Takve obveznike PDV-a stoga u stručnoj literaturi možemo nazvati **redovnim poreznim obveznicima**.¹

Redovni porezni obveznici u sustav PDV-a mogli su ući na dva načina. Kada je ulazak u sustav PDV-a zakonska obveza, govorimo o **ulasku u sustav PDV-a po sili zakona**. Kada zakonske obveze nema, poreznom obvezniku ostaje mogućnost da se samostalno odluči o ulasku u sustav PDV-a za što predaje zahtjev za upis, te ima obvezu ostanka slijedeće tri godine. Za takvog poreznog obveznika kažemo da je u **sustav PDV-a ušao na vlastiti zahtjev**, a u praksi se za takve obveznike PDV-a udomaćio naziv **“dobrovoljni porezni obveznici”**

DVA NAČINA ULASKA
MALIH POREZNIH OBVEZNIKA
U SUSTAV PDV-A

ulazak po
sili Zakona

dobrovoljni
ulazak

Ulaskom u sustav PDV-a porezni obveznik dužan je obračunati PDV na svoje oporezive isporuke, te je stekao pravo korištenja pretporeza iz računa dobavljača. Većina redovnih poreznih obveznika imati će višu obvezu plaćanja PDV-a nego kada bi djelovali kao mali porezni obveznici, pa je razumljivo da će većina takvih poreznih obveznika iskoristiti prvu mogućnost za izlazak iz sustava PDV-a, a ona se javlja jednom godišnje i to samo ako su zadovoljeni određeni uvjeti.

U ovom članku pojašnjavamo koje uvjete moraju zadovoljiti porezni obveznici da bi izašli iz sustava PDV-a. Da bi ispravno primijenili odredbe *Zakona* i *Pravilnika* potrebno je znati tko je točno obuhvaćen pojmom *porezni obveznik* prema odredbama *Zakona*. Ovaj pojam i sve pojmove koji su bitni za definiranje poreznog obveznika pojasnili smo u članku koji je objavljen u prethodnom broju časopisa. U ovom članku pojašnjavamo uvjete koje treba zadovoljiti da bi se moglo izaći iz sustava PDV-a, te pojašnjavamo koje postupke trebaju obaviti da bi utvrdili postoji li to pravo, i koje su posljedice izlaska iz sustava u pogledu obračunavanja PDV-a te izvještavanja na Obrascu PDV.

2. Prag za utvrđivanje poreznog statusa

Porezni status poreznog obveznika za potrebe ulaska i izlaska iz sustava PDV-a utvrđuje se na isti način. Tako za izlazak iz sustava PDV-a u 2020. prag treba utvrditi tako da se **vrijednost obavljenih oporezivih isporuka tijekom 2019. usporedi s pragom za utvrđivanje poreznog statusa koji je propisan člankom 90. stavkom 1. Zakona** u okviru definicije malog poreznog obveznika.

PRAG ZA UTVRĐIVANJE POREZNOG STATUSA

Za utvrđivanje poreznog statusa *Zakonom* je propisan iznos od **300.000,00 kuna** (bez PDV-a). S ovim iznosom, koji predstavlja prag za ocjenu statusa, uspoređuje se vrijednost isporuka obavljenih u godini koja prethodi godini za koju utvrđujemo status. O odnosu ova dva iznosa, ovisi da li neki porezni obveznik može ostati ili postati malim poreznim obveznikom ili ima obvezu ulaska, odnosno ostanka u sustavu PDV-a.

PRAG ZA PROCJENU STATUSA
300.000 kuna

vrijednost isporuka
obavljenih u godini koja
prethodi godini za koju
utvrđujemo status

¹ Radi jednostavnosti u daljnjem tekstu umjesto pojma “upisivanja i brisanja iz registra obveznika PDV-a” koristiti ćemo pojam “ulazak i izlazak iz sustava PDV-a”



Uspoređivanjem vrijednosti oporezivih isporuka dobara i usluga obavljenih u 2019. (bez PDV-a) i propisanog praga od **300.000,00** kuna utvrditi ćemo da li porezni obveznik mora biti u sustavu PDV-a u 2020. godini ili ne. U grafičkom prikazu koji slijedi pojašnjavamo navedeno.

Procjena statusa poreznog obveznika usporedbom vrijednosti oporezivih isporuka s pragom



Dakle, status poreznog obveznika u 2020. ovisi o vrijednosti isporuka (bez PDV-a) koje je obavio u 2019. Odredbama *Zakona* i *Pravilnika* propisano je koje se točno isporuke uključuju u iznos koji se uspoređuje s pragom od 300.000,00 kuna. Tako prema odredbi članka 90. stavka 5. *Zakona* vrijednost isporuka dobara i usluga radi usporedbe s pragom od 300.000,00 kuna obuhvaća:

- vrijednost isporuka dobara ili usluga koje su oporezive,
- vrijednost isporuka oslobođenih PDV-a iz slijedećih članaka *Zakona*:
 - članka 45. - Oslobođenja pri izvozu,
 - članka 46. - Oslobođenja kod obavljanja usluga na pokretnoj imovini,
 - članka 47. - Oslobođenja u vezi s međunarodnim prijevozom,
 - članka 48. - Oslobođenja za određene isporuke koje su izjednačene s izvozom i
 - članka 49. - Oslobođenja za usluge posredovanja.
- vrijednost isporuka nekretnina i transakcija iz članka 40. stavka 1. točaka a) do g) *Zakona*, osim ako su te transakcije pomoćne.

O tome koje se isporuke uključuju u vrijednost koja se uspoređuje s pragom detaljno smo pisali u članku "*Ulazak u sustav PDV-a*" koji je objavljen u časopisu RiPup 11/2019. U nastavku prikazujemo primjenu tih pravila kroz praktičan primjer.

Primjer 1. - Provjera statusa poreznog obveznika koji je 2019. bio u sustavu redovnog oporezivanja PDV-om

Porezni obveznik Ted d.o.o. koji je redovni porezni obveznik u 2019. godini, želi provjeriti da li sa 1. siječnja 2020. može izaći iz sustava. Porezni obveznik je u 2019. obavio slijedeće isporuke:

R. br.	Naziv isporuke	Iznos	PDV	Iznos s PDV-om
1	2	3	4	5
1.	Isporučeno robe oporezive s 25%	160.000	40.000	200.000
2.	Izvoz	40.000	0	40.000
3.	Isporučeno usluga oporezivo s 25%	80.000	20.000	100.000
	UKUPNO OPOREZIVIH ISPORUKA u 2019.	280.000	60.000	340.000

Dakle, porezni obveznik je u 2019. godini obavio oporezivih isporuka ukupne vrijednosti 280.000,00 kuna (bez uključenog PDV-a).

Obzirom da iznos obavljenih isporuka nije veći od 300.000,00 porezni obveznik može s početkom 2020. godine izaći iz sustava PDV-a.

3. Izlazak iz sustava PDV-a

Porezni obveznici koji su u sustavu PDV-a iz njega izlaze:

- temeljem zahtjeva za izlazak iz sustava g kada oporezive isporuke u prethodnoj godini nisu bile veće od **300.000,00** kuna i pod uvjetom da je istekao rok obveze ostanka od naredne 3 kalendarske godine te
- gubitkom svojstva poreznog obveznika, odnosno prestankom obavljanja registrirane djelatnosti.

Da bi porezni obveznik znao na koji način može izaći iz sustava, bitno je na koji način je u sustav ušao. Naime, različite uvjete za izlazak imaju porezni obveznici koji su ušli po sili zakona od onih poreznih obveznika koji su u sustav PDV-a ušli na vlastiti zahtjev (dobrovoljno). U nastavku, u posebnim poglavljima pojašnjavamo izlazak iz sustava PDV-a poreznih obveznika ovisno o tome kako su u njega ušli.

3.1. Izlazak poreznih obveznika koji su u sustav ušli po sili zakona

Prema članku 186. stavci 5. *Pravilnika*, porezni obveznik koji je po sili zakona bio obavezan upisati se u registar obveznika PDV-a, o čijem je u prethodnoj kalendarskoj godini ostvario promet koji nije veći od 300.000,00 kuna i da ne želi ostati upisan u registar obveznika PDV-a, nadležnoj ispostavi Porezne uprave podnosi pisani zahtjev do 15. siječnja tekuće godine.



ističemo...

Porezni obveznik koji s početkom 2020. ima mogućnost izaći iz sustava i na to se odluči, dužan je Poreznoj upravi predati **Zahtjev za brisanjem iz Registra obveznika PDV-a do 15. siječnja 2020.**

Dakle, porezni obveznici koji su u 2019. godini bili u sustavu PDV-a po sili zakona, a žele iz sustava izaći, trebaju provjeriti status uspoređujući iznos oporezivih isporuka s pragom od 300.000,00 kuna. Zahtjev mogu predati tek ako taj prag nije premašen, pa smatramo da u zahtjevu trebaju istaknuti iznos ostvarenih isporuka u prethodnoj godini. Odredbama *Zakona* i *Pravilnika* nije propisana forma **Zahtjeva za brisanjem** pa u nastavku dajemo primjer takvog Zahtjeva.

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u



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

Primjer Zahtjeva za brisanjem iz registra obveznika PDV-a

Ted. d.o.o.
Avenija AA 10
10000 Zagreb
OIB: 1234567890123

Sukladno čl. 186. st. 4. *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, 128/17 i 1/2019) donosi i upućuje Ministarstvu financija, Porezna uprava, Ispostava XYZ:

Zahtjev za brisanjem iz Registra obveznika PDV-a

U 2019. godini društvo Ted. d.o.o. Avenija Antuna Augustinčića 10, 10.000 Zagreb, OIB 1234567890123, obavilo je oporezivih isporuka utvrđenih prema članku 90. stavku 5. *Zakona o porezu na dodanu vrijednost* u ukupnom iznosu od **280.230,25** kuna, čime su zadovoljeni uvjeti za brisanjem iz Registra obveznika poreza na dodanu vrijednost.

Molimo da gore navedeno društvo brišete iz Registra obveznika poreza na dodanu vrijednost kako bi s 1.siječnja 2020. djelatnost nastavilo obavljati kao mali porezni obveznik iz članka 90. stavka 1. *Zakona o porezu na dodanu vrijednost*.

Datum, 5. siječnja 2020.

Potpis podnositelja zahtjeva:

3.2. Izlazak "dobrovoljaca"

Postupak izlaska iz sustava PDV-a "dobrovoljaca" - poreznih obveznika koji su u sustav PDV-a ušli dobrovoljno i imali obvezu ostanka u sustavu naredne 3 kalendarske godine propisan je odredbama članka 186. stavaka 9. i 10. *Pravilnika*.

Prema navedenim odredbama porezni obveznik da bi izašao **mora zadovoljiti osnovni uvjet - da je istekao rok koji ga je obvezivao naredne 3 kalendarske godine**. Takav porezni obveznik za te tri godine ne može predati zahtjev za izlazak iz sustava. Tek **po isteku treće godine**, otvara se **moćnost izlaska iz sustava**, i to pod istim uvjetima kao i za ostale porezne obveznike - **ako je u prethodnoj godini obavio isporuka u vrijednosti koja nije veća od 300.000,00**.

**ističemo...**

Po isteku 3. kalendarske godine, i u slučaju kada u zadnjoj godini obveze ostanka u sustavu **iznos oporezivih isporuka nije veći od 300.000,00 kuna** porezni obveznik **može izaći iz sustava PDV-a, pod uvjetom da Poreznoj upravi podnese zahtjev najkasnije do 15. siječnja tekuće godine**.

Ako je vrijednost isporuka obavljenih u prethodnoj kalendarskoj godini veća od 300.000,00 kuna porezni obveznik obavezan je i dalje ostati u sustavu PDV-a, s time da više nema status dobrovoljnog poreznog obveznika, već onog koji je u sustavu po "sili zakona"

Primjenu navedenih pravila pojašnjavam primjerom koji slijedi.

Primjer 2. - Izlazak dobrovoljca iz sustava

Porezni obveznik AAA .d.o.o. ušao je dobrovoljno u sustav PDV-a 1. rujna 2017. godine, za što mu je izdano rješenje s obvezom ostanka 3 kalendarske godine. U naredne 3 kalendarske godine porezni obveznik AAA d.o.o. obavio je isporuka oporezivih PDV-om:

- 3) U 2017. godini ➔ **199.000,00** kuna (bez PDV-a)
- 4) U 2018. godini ➔ **179.000,00** kuna (bez PDV-a)
- 5) U 2019. godini ➔ **287.000,00** kuna (bez PDV-a)

Premda je porezni obveznik u svim godinama nakon ulaska ostvario promet koji nije veći od propisanog praga, u tim godinama nije mogao iz sustava izaći zbog propisane obveze ostanka.

Rok od tri kalendarske godine buhvaća 2017, 2018. i 2019. Naglašavamo, da se kao kalendarska godina uzima i 2017. jer je nebitna činjenica što se porezni obveznik u sustavu PDV-a uključio tijekom te godine. Dakle, porezni obveznik AAA, ako to želi, iz sustava PDV-a može izaći s 1.siječnja 2020.

**ističemo...**

U 2020. godini, iz sustava PDV-a pod navedenim uvjetima **mogu izaći** oni porezni obveznici **koji su dobrovoljno ušli u sustav početkom ili tijekom 2017. godine, za što moraju predati zahtjev najkasnije do 15. siječnja 2020.**

Treba naglasiti da **pravo izlaska iz sustava ako u 2019. nije prijedbeno isporuka, imaju i oni porezni obveznici koji su u sustav ušli 2016. godine, a koji su dobili rješenje o obvezi ostanka u sustavu do 31. prosinca 2020**. Naime, do 2016. bila je propisana obveza ostanka slijedećih 5 godina. *Izmjenom Zakona o porezu na dodanu vrijednost* koja je objavljena u Nar. nov., br. **115/2016** smanjena je obveza ostanka dobrovoljnih poreznih obveznika s pet na tri godine. Odredbom članka 26. prijelaznih odredbi navedenih izmjena *Zakona* pojašnjeno je da se rok od tri godine odnosi i na porezne obveznike koji su dobili rješenje o obvezi ostanka slijedećih 5 kalendarskih godina:

"Porezni obveznici koji imaju izdano rješenje kojim se obvezuju da slijedećih pet kalendarskih godina budu upisani u registar obveznika PDV-a mogu tražiti brisanje iz registra obveznika PDV-a ako nisu u prethodnoj kalendarskoj godini ostvarili vrijednosti isporuka dobara ili obavljenih usluga veće od iznosa iz članka 90. stavka 1. Zakona i ako su prošle tri kalendarske godine."

Dakle, porezni obveznik koji je u sustav ušao dobrovoljno 2016. godine mogao je iz sustava PDV-a izaći već 1.siječnja 2019. godine.

Dobrovoljni poreznici koji su ostvarili uvjete za izlazak moraju Ministarstvu financija - Poreznoj upravi dostaviti Zahtjev za brisanjem iz registra obveznika PDV-a.

**ističemo...**

Dobrovoljni porezni obveznici koji su dobrovoljno u sustav PDV-a mogu 2020. godine izaći iz sustava pod uvjetom:

- da su istekle tri kalendarske godine od ulaska u sustav (2017.)
- da su u 2019. godini ostvarili isporuka oporezivih PDV-om manje od 300.000 kuna bez PDV-a
- da su predali Zahtjev za izlaskom iz sustava PDV-a najkasnije do 15. siječnja 2020.





Zahtjev za brisanjem iz registra nema propisanu normu. Porezni obveznici koji su u sustav ušli dobrovoljno mogu sastaviti Zahtjev gotovo identičan onome koji sastavljaju porezni obveznici koji su u sustav ušli po sili zakona. Jedina razlika odnosi se na obvezu ostanaka od tri godine. Smatramo naime da bi zahtjev takvog poreznog obveznika trebao imati i iskaz iz kojeg se vidi datum ulaska u sustav, s napomenom da je rok od tri godine zadovoljen. Primjer takvog Zahtjeva dajemo u nastavku:

Prijedlog Zahtjeva za brisanjem dobrovoljca iz registra obveznika PDV-a

Ted. d.o.o.
Avenija Antuna Augustinčića 10
10000 Zagreb
OIB: 1234567890123

Sukladno čl. 186. st. 9. *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, 128/17 i 1/2019)) donosi i upućuje Ministarstvu financija, Porezna uprava, Ispostava xxxx:

Zahtjev za brisanjem iz Registra obveznika PDV-a

Društvo Ted. d.o.o. Avenija AA 10, 10.000 Zagreb, OIB 1234567890123, upisano je u Registar obveznika poreza na dodanu vrijednost s datumom 1. rujna 2017. godine na vlastiti zahtjev. Dana 1. siječnja 2019. istekao je rok obveze ostanaka od 3. godine.

U 2019. godini društvo Ted. d.o.o., obavilo je oporezivih isporuka utvrđenih prema članku 90. stavku 5. *Zakona o porezu na dodanu vrijednost* u ukupnom iznosu od **280.230,25** kuna, čime su zadovoljeni uvjeti za brisanjem iz Registra obveznika poreza na dodanu vrijednost.

Molimo da gore navedeno društvo brišete iz Registra obveznika poreza na dodanu vrijednost s datumom 1. siječnja 2020. godine.

Prilog: Obrazac PDV 12/2019

Datum, 5. siječnja 2020.

Potpis podnositelja zahtjeva

3.3. Brisanje iz registra zbog prestanka poslovanja

U ovom poglavlju pojašnjavam postupanja u slučajevima kada se porezni obveznik briše iz Registra obveznika PDV-a ne svojom voljom, već kao posljedica prestanka djelovanja u svojstvu poreznog obveznika. Takva postupanja propisana su člankom 7. stavcima 4. do 6. *Pravilnika*.

Prema navedenim odredbama **porezni obveznik prestaje djelovati kao takav posljednjim poslovnim aktivnostima**. Fizička i pravna osoba prestaje djelovati kao porezni obveznik **trajnom odjavom djelatnosti**, odnosno brisanjem iz registra kod nadležnog tijela. Prije odjave djelatnosti porezni obveznik mora obračunati PDV na sve isporuke do dana odjave, uključujući u te isporuke i sva dobra koja mu preostanu i koja se smatraju izuzimanjem u neposlovne svrhe, a za koja je mogao koristiti odbitak pretporeza.

Vrijeme obustave ili privremene odjave djelatnosti nije bitno za djelovanje poreznog obveznika kao takvog. Ne smatra se obustavom djelatnosti ako se razabire da porezni obveznik ima namjeru nastaviti djelatnost ili je u dogledno vrijeme ponovno pokrenuti. To znači da se i obrtnik koji je stavio obrt u mirovanje i dalje smatra poreznim obveznikom.

Porezni obveznik djeluje kao takav i

- **pod prisilnom upravom,**
- **u likvidaciji,**
- **u stečaju** te u ostalim sličnim postupcima ili
- **u provedbi oporuke,**

To znači da niti u navedenim slučajevima porezni obveznik neće biti brisan iz Registra obveznika PDV-a.

Odredbom članka 186. stavka 6. *Pravilnika* propisano je da će se porezni obveznik koji **ne obavlja gospodarsku djelatnost u razdoblju duljem od 1 kalendarske godine** brisati iz Registra obveznika PDV-a po službenoj dužnosti. Iznimno, Porezna uprava može brisati poreznog obveznika i u kraćem roku ako porezni obveznik sudjeluje u prijevornim radnjama.

4. Izvještavanje kod izlaska iz sustava

Porezni obveznik mora u prijavi PDV-a koju podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine napraviti sva usklađenja i ispravke za tu kalendarsku godinu, a kako je to propisano u članku 85. stavku 7. *Zakona*. Većina pravila usklađenja i ispravaka koja vrijede za porezne obveznike koji će i u 2020. godini ostati u sustavu PDV-a na jednak način primjenjuju i porezni obveznici koji izlaze iz sustava o čemu detaljno pišemo u članku **"Obrazac PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja u mjesecu prosincu 2019."** koji je objavljen u ovom broju časopisa. Ipak, porezni obveznici koji izlaze iz sustava PDV-a pri popunjavanju navedenog Obrasca PDV trebaju voditi računa i o određenim specifičnostima koje se odnose upravo na one kojima je to posljednji obrazac prije izlaska iz sustava PDV-a. Na takve posebnosti skrećemo pažnju u ovom poglavlju.

Pri likom izvještavanja u zadnjem Obrascu PDV prije izlaska iz sustava, porezni obveznik posebno treba voditi računa o temeljnom načelu koje je propisano člankom 14. *Pravilnika*:

"Pri prijelazu s redovnog oporezivanja na posebni postupak oporezivanja prema stavku 1. ovoga članka i obrnuto, mora se voditi računa da pojedine isporuke ne ostanu neoporezive ili da se ne oporezuju dvostruko."

Usklađenja i ispravci povodom izlaska iz sustava PDV-a obavljaju se za kalendarsku godinu u Obrascu PDV za zadnje razdoblje prije izlaska iz sustava. Osim u slučaju prestanka poslovanja kada to razdoblje može biti i tijekom godine, razdoblje u kojem treba obaviti navedena usklađenja uvijek je posljednje razdoblje u kalendarskoj godini.



ističemo...

Za 2019. godinu godišnja usklađenja i ispravci podnose se na Obrascu PDV za prosinac 2019. odnosno za razdoblje listopad - prosinac kod tromjesečnih obveznika PDV-a².

² Radi jednostavnosti u nastavku teksta za Obrazac PDV u kojem treba obaviti posljednja usklađenja i ispravke prije izlaska iz sustava koristiti ćemo pojam Obrazac PDV 12/2019, obuhvaćajući pri tome i Obrazac PDV

I porezni obveznici koji prestaju s poslovanjem svoju obvezu usklađenja i ispravka do dana prestanka poslovanja podnose na Obrascu PDV koji predaju za posljednje razdoblje oporezivanja u kojem su poslovali.

Pravila obračunavanja u slučaju izlaska iz sustava PDV-a propisana su člankom 186. stavkom 13. *Pravilnika*. Navedenom odredbom dana su dva pravila od kojih se jedno odnosi na porezne obveznike koji PDV obračunavaju po obavljenim isporukama, dok se drugo odnosi na poreznog obveznika koji PDV obračunava prema naplaćenim naknadama. Zbog posebnosti izvještavanja kod izlaska iz sustava PDV-a poreznog obveznika koji PDV obračunava prema naplaćenim naknadama ova pravila prikazujemo u zasebnim poglavljima.

4.1. Izvještavanje pri izlasku poreznog obveznika koji PDV obračunava po obavljenim isporukama

Odredbom članka 187. stavka 13. točke 1. *Pravilnika* propisano je da se pri prijelazu s redovnog oporezivanja na način iz stavka 1. ovoga članka za isporuke koje porezni obveznik naplati nakon prijelaza postupa na slijedeći način: **Ako je porezni obveznik prije prijelaza obračunavao PDV prema obavljenim isporukama, isporuke koje su obavljene prije prijelaza ne oporezuju se nakon prijelaza.**

Ova odredba ne donosi nikakve posebnosti za obrazac PDV koji se ispunjava u zadnjem razdoblju prije izlaska iz sustava. Na isti način postupalo bi se i kod ispunjavanja obrasca u slučaju kada porezni obveznik ostaje u sustavu.

Jedina specifičnost odnosi se na postupak ispravka pretporeza koje porezni obveznik prema odredbama *Zakona* i *Pravilnika* treba obaviti i u slučaju kada prelazi s redovnog oporezivanja na poseban postupak oporezivanja za male porezne obveznike, odnosno u slučaju kada izlazi iz sustava. Pravila ispravka pretporeza dali smo u poglavlju 4.3. ovog članka.

4.2. Posebnosti izvještavanja pri izlasku poreznog obveznika koji PDV obračunava po naplaćenim naknadama

Porezni obveznici koji PDV obračunavaju prema naplaćenim naknadama za dio transakcija tijekom boravka u sustavu primjenjuju pravila oporezivanja propisana člankom 125. i stavkama 3. i 4. *Zakona* što znači da takvom poreznom obvezniku:

- iznimno od članka 30. *Zakona* obveza obračuna PDV-a nastaje na dan primitka plaćanja
- iznimno od članka 57. *Zakona*, pravo na odbitak pretporeza ostvaruje u trenutku kada je isporučitelju platio račun za isporučena dobra ili obavljene usluge.

Međutim, kada takvi porezni obveznici izlaze iz sustava PDV-a u Obrascu PDV za zadnje razdoblje prije izlaska ova pravila neće moći primijeniti. Navedeno proizlazi iz odredbe članka 187. stavka 13. točke 2. *Pravilnika*. Navedenom odredbom propisano je da se pri prijelazu s redovnog oporezivanja na način iz stavka 1. ovoga članka za isporuke koje porezni obveznik naplati nakon prijelaza postupa na slijedeći način: **Ako je porezni obveznik prije prijelaza obračunavao PDV prema naplaćenim naknadama, isporuke obavljene, a nenaplaćene prije prijelaza uključuju se u prijavu PDV-a koja se podnosi za razdoblje oporezivanja iz članka 85. stavka 7. *Zakona* kao naplaćene.**

Ovo pravilo anulira iznimku od članka 30. *Zakona* koja se odnosi na obvezu obračuna PDV-a. *Zakonom* je međutim propušteno anulirati iznimku za pravo na odbitak pretporeza. Kada bi postupali po takvim

pravilima, porezni obveznici koji su tijekom boravka u sustavu PDV obračunavali prema naplaćenim naknadama bili bi kažnjeni izlaskom iz sustava jer bi obračunali PDV na sve što su isporučili, ali bi pretporez mogli priznati samo za one račune dobavljača koje su do trenutka izlaska iz sustava i platili. Smatramo da intencija zakonodavca nije bila dovesti takve porezne obveznike u nepovoljni položaj, te iz tog razloga smatramo da kod prava na pretporez treba postupiti na isti način kao i kod obveze za obračun PDV-a.

To znači da će porezni obveznici koji su u 2019. PDV obračunavali prema naplaćenim naknadama, u zadnji obrazac PDV-a prije izlaska iz sustava unijeti PDV obračunat na sve isporuke koje su obavili u 2019. i ranijim godinama, a koje do 31. prosinca 2019. još nisu naplaćene. Isto tako porezni obveznik u tom Obrascu unijeti će i pretporez iz računa dobavljača za isporuke obavljene tijekom 2019. i ranijih godina, a koje do 31. prosinca 2019. još nije platio. Primjenu ovih pravila možemo pojednostavljeno sažeti na slijedeći način:



ističemo...

Porezni obveznici koji PDV obračunavaju prema naplaćenim naknadama zadnji obrazac PDV-a prije izlaska iz sustava PDV-a ispunjavaju kao da PDV obračunavaju prema obavljenim isporukama.

4.3. Ispravak pretporeza zbog izlaska iz sustava PDV-a

O načinu ispunjavanja Obrasca PDV, s primjerima godišnjih ispravaka i korekcija pisali smo u članku "*Obrazac PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja u mjesecu prosincu 2019.*" koji je objavljen u ovom broju časopisa. U ovom poglavlju dajemo detaljni prikaz primjene pravila ispravka pretporeza samo u slučaju izlaska iz sustava PDV-a.

Odredbama članka 63. do 65.a propisan je postupak ispravka pretporeza. koje je porezni obveznik dužan obaviti u Obrascu PDV 12/2019. prilikom izlaska iz sustava PDV-a.

Ispravak pretporeza obavlja se za razdoblje nakon promjene i to u slučaju ako se u svezi nekog gospodarskog dobra promjene uvjeti koji su u toj godini bili mjerodavni za odbitak pretporeza. Promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza smatra se naknadna promjena tih uvjeta koja je dovela do većeg ili manjeg prava na odbitak pretporeza u odnosu na godinu u kojoj je dobro nabavljeno ili proizvedeno.

Odredbom članka 140. stavka 5. *Pravilnika* propisano je da se promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza smatra i prijelaz na oporezivanje prema članku 90. *Zakona*, ili drugim riječima prijelaz s redovnog oporezivanja na oporezivanje prema posebnom postupku za male porezne obveznike.



ističemo...

Iz navedene odredbe jasno je da se ispravak pretporeza treba obaviti i prilikom izlaska iz sustava PDV-a

Općenito kod ispravka pretporeza porezni obveznik ispravlja pretporeza ako je odbitak viši ili niži od onoga na koji je porezni obveznik imao pravo u slučaju ako se nakon podnošenja prijave PDV-a promjene čimbenici na temelju kojih je utvrđen iznos odbitka pretporeza.





U slučaju kada izlazi iz sustava PDV-a porezni obveznik mora vratiti dio pretporeza koji je iskoristio prilikom nabave ili proizvodnje određene imovine, obzirom da će tu imovinu nakon izlaska iz sustava PDV-a nastaviti koristiti kao mali porezni obveznik koji nema pravo koristiti pretporez. Takav porezni obveznik, dakle, mora u proračun vratiti dio PDV-a koji se odnosi na korištenje te imovine dok je izvan sustava PDV-a, dok dio PDV-a koji je kao pretporez koristio tijekom boravka u sustavu može zadržati.

Ispravak pretporeza u slučaju izlaska iz sustava PDV-a porezni obveznik treba obaviti na:

- **gospodarskim dobrima**³ i
- **zalihamo dobara**

4.3.1. Ispravak pretporeza za gospodarska dobra

Odredbom članka 64. stavka 3. *Zakona* definirano je što se smatra gospodarskim dobrima za potrebe ispravka pretporeza:

"Gospodarskim dobrima smatraju se dobra i usluge koje prema računovodstvenim propisima spadaju u dugotrajnu imovinu poreznog obveznika."

Kako treba postupiti s ispravkom pretporeza kod gospodarskih dobara propisano je odredbama članka 64. *Zakona*. Prema navedenim odredbama ako se u svezi nekog gospodarskog dobra u roku od pet godina uključujući kalendarsku godinu u kojoj je gospodarsko dobro nabavljeno ili proizvedeno promjene uvjeti koji su u toj godini bili mjerodavni za odbitak pretporeza, tada se za razdoblje nakon promjene obavlja ispravak pretporeza. Promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza smatra se naknadna promjena tih uvjeta koja je dovela do većeg ili manjeg prava na odbitak pretporeza u odnosu na godinu u kojoj je dobro nabavljeno ili proizvedeno. Kada se radi o nekretninama, tada se umjesto razdoblja od pet godina primjenjuje razdoblje od 10 godina.



ističemo...

Razdoblje ispravka pretporeza za nekretnine je deset godina od nabave odnosno izgradnje, a za **ostala gospodarska dobra (pokretnine) pet godina** od nabave odnosno proizvodnje, uključujući kalendarsku godinu u kojoj je gospodarsko dobro nabavljeno ili proizvedeno.

Odredbom članka 140. stavka 1. *Pravilnika* pojašnjeno je da u **slučaju kada** porezni obveznik sam proizvede gospodarsko dobro, a **ne može utvrditi kada je proizvodnja obavljena, tada se uzima početak upotrebe tog gospodarskog dobra.**

Godišnji iznos ispravka pretporeza iznosi 1/5, odnosno 1/10 iznosa PDV-a koji je bio zaračunan za gospodarska dobra.

Odredbom članka 64. stavka 4. *Zakona* propisan je i izuzetak prema kojem **ispravak pretporeza nije potrebno obavljati ako** pretporez koji bi se trebao ispraviti **iznosi manje od 1.000,00 kuna** po jednom gospodarskom dobru.

Odredbom članka 140. stavka 2. *Pravilnika* pojašnjeno je da se pri ispravku pretporeza polazi od ukupnog iznosa pretporeza koji se odnosi na nabavu, proizvodnju ili izgradnju gospodarskog dobra. Ispravak pretporeza se provodi za razdoblje nakon promjene uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza.

³ Gospodarskim dobrima ... smatraju se dobra i usluge koje prema računovodstvenim propisima spadaju u dugotrajnu imovinu poreznog obveznika (čl. 64. st. 3. *Zakona*).



ističemo...

Iz odredbe članka 140. stavka 9. *Pravilnika* proizlazi da se obavljani ispravak pretporeza za 2019. obavlja u Obrascu PDV za prosinac 2019., odnosno za razdoblje studeni-prosinac 2019. kod tromjesečnih obveznika PDV-a

Navedena pravila pojašnjavam kroz primjer.

Primjer 3. - Izračun iznosa ispravka pretporeza za poslovnu zgradu

Društvo LE d.o.o. izlazi iz sustava PDV-a s datumom 1. siječnja 2019. U 2013. godini porezni obveznik je kupio poslovni prostor. Na računu za poslovni prostor iskazane su slijedeće vrijednosti: Osnovica za PDV 400.000,00 kuna, PDV 25% 100.000,00 kuna, ukupno 500.000,00. Društvo LE d.o.o. 2013. godine koristilo je ukupni iznos iskazanog PDV-a kao pretporez.

Iznos ispravka pretporeza koje društvo LE d.o.o. treba unijeti u r.b. III.15. Obrasca PDV u slijedeće tri godine izračunava se na slijedeći način:

1.	Ukupno korišteni pretporez	100.000,00
2.	Promatrano razdoblje za ispravak pretporeza za nekretnine	10 god.
3.	Godišnji ispravak pretporeza za poslovni prostor (rb.1 / rb.2)	10.000,00

Društvo LE d.o.o. dužno je ispraviti pretporez za navedeni poslovni prostor obzirom da je od 2013. godine do 2019. godine imovina korištena 7 godina. To znači da se iznos ispravka pretporeza treba izračunati za slijedeće tri godine: 2020, 2021 i 2022. te će ukupno iznositi 30.000,00 kuna (10.000 x 3 godine)

4.3.2. Ispravak pretporeza za zalihe dobara

Ispravak pretporeza treba obaviti i na zalihamo dobara. Navedeno je propisano člankom 65.a *Zakona* koji **zahtijeva ispravak pretporeza za zalihe dobara** ako je odbitak viši ili niži od onog na koji je porezni obveznik imao pravo u **slučajevima prelaska:**

- s redovnog postupka oporezivanja na posebni postupak oporezivanja prema članku 90. *Zakona* i
- s posebnog postupka oporezivanja prema članku 90. *Zakona* na redovan postupak oporezivanja.

Ministar financija pojasnio je primjenu ove odredbe *Zakona* s odredbama članka 142.a *Pravilnika* koje citiramo:

7. Ispravak odbitka pretporeza za zalihe dobara

Članak 142.a

(1) Porezni obveznik koji prijeđe s redovnog postupka oporezivanja na posebni postupak oporezivanja prema članku 90. *Zakona* i obrnuto mora ispraviti odbitak pretporeza za zalihe dobara, ako je odbitak viši ili niži od onog na koji je porezni obveznik imao pravo.

(2) Ispravak odbitka pretporeza iz stavka 1. ovoga članka porezni obveznik iskazuje u prijavi PDV-a koju podnosi za razdoblje oporezivanja u kojem je došlo do prelaska s redovnog postupka oporezivanja na posebni postupak oporezivanja prema članku 90. *Zakona* i obrnuto.

(3) Zalihamo dobara u smislu *Zakona* smatraju se zalihe u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja, odnosno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

(4) Kako bi porezni obveznik mogao obaviti ispravak pretporeza za zalihe dobara u skladu sa stavkom 1. ovoga članka obvezan je za razdoblje oporezivanja u kojem je došlo do prelaska s redovnog postupka oporezivanja na posebni postupak oporezivanja prema članku 90. Zakona i obrnuto popisati zalihe dobara te mora imati račun za zalihe dobara koje je nabavio od drugih.

Kao što je vidljivo iz gore citiranog stavka 4. od poreznog obveznika očekuje se da će pri izlasku iz sustava PDV-a popisati zalihe dobara. Popis zaliha dobara obveza je koja proizlazi iz članka 15. stavka 2. Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15, 134/15 i 120/16) i članka 56. stavka 13. Općeg poreznog zakona (Nar. nov., br. 115/16), na kraju poslovne godine.

No, podaci dobiveni godišnjim popisom obavljenim sukladno navedenim odredbama OPZ-a i Zakona o računovodstvu neće biti dostatni. Upravo iz tog razloga Pravidnik navodi da porezni obveznik mora imati i račun za zalihe koje su na stanju u trenutku izlaska iz sustava. Naime, tim popisom utvrđuje se stanje zaliha, a za potrebe PDV-a potrebno je znati i koje je godine svako pojedino dobro nabavljeno, te koji je iznos PDV-a tom prilikom iskorišten. Da bi takvi podaci bili dostupni, prilikom unosa u materijalno knjigovodstvo za svako dobro trebao bi biti upisan i broj ulaznog računa, godina nabave te iznos koji je iskorišten kao pretporez.



ističemo...

Ukoliko programi za materijalno knjigovodstvo ne mogu osigurati te podatke, oni bi se trebali "čupati" iz računa koje je za te zalihe porezni obveznik primio od dobavljača.

Obzirom da ovaj postupak može uzeti znatnu količinu vremena često se prilikom izlaska iz sustava PDV-a pretporez koji je potrebno vratiti izračunava tako da se na vrijednost zaliha zatečenih na dan izlaska iz sustava obračuna 25% PDV-a. Ukoliko su sve zalihe nabavljene uz odbitak 25% PDV-a takav izračun biti će u potpunosti točan. Ukoliko u zalihama ima dobara na koje se primjenjuje povlaštena stopa ili su nabavljena bez obračunatog PDV-a (zbog primjerice oslobođenja ili primjene posebnog postupka oporezivanja rabljenih dobara), tako dobiveni iznos pretporeza za ispravak može biti samo veći od stvarnog. Takav postupak mogao bi biti prihvatljiv i nadzornim tijelima i poreznom obvezniku. Naime, ovakvim izračunom moguće je da je na kraju u proračun uplaćen veći iznos PDV-a po osnovi ispravka pretporeza od onog koji bi se dobio ispravnim izračunom, dok porezni obveznik ostvaruje posredne koristi jer je umjesto nekoliko dana, na postupak izračuna potrošio nekoliko minuta.

5. Posebnosti

U ovom poglavlju stavljamo naglasak na određene posebnosti koje su povezane s izvještavanjem u slučaju izlaska iz sustava PDV-a.

5.1. Primljeni predujmovi i izlazak iz sustava

Oporezivanje primljenih predujmova propisano je člankom 30. stavkom 6. Zakona, a dodatno pojašnjeno člankom 37. Pravidnika

Za primljene predujmove obveza obračuna PDV-a na primljeni iznos nastaje u trenutku primitka predujma. Za nastanak oporezivog događaja bitan je trenutak naplate predujma, a ne trenutak isporuke dobara ili obavljanja usluga.

Prema članku 78. Zakona za svaki predujam primljen prije isporuke dobara ili usluga porezni obveznik dužan je ispostaviti račun. Porezni tretman predujma povezan je s poreznim tretmanom isporuke za koju je plaćen. To znači da u slučaju kada je isporuka oporeziva stopom od 25% PDV-a, ista stopa primijenit će se i na primljeni predujam, pa će porezni obveznik koji je primio predujam izdati račun s obračunatim PDV-om od 25%.

U slučaju kada se predujam odnosi na isporuku koja će biti obavljena tek kada porezni obveznik izađe iz sustava, nastaje problem da je PDV na predujam obračunat, dok na isporuku nije, a obzirom da je porezni obveznik izvan sustava, nema mogućnosti ispravka zaračunatog PDV-a na primljeni predujam.

Račun za predujam treba slijediti porezni tretman kakav će imati isporuka. Iako porezni obveznik u tom trenutku možda i ima saznanje da u trenutku obavljanja isporuke neće biti u sustavu PDV-a smatramo da ne smije ispostaviti račun za primljeni predujam bez zaračunatog PDV-a, ako je u trenutku primitka predujma u sustavu PDV-a. Osnovni razlog je taj što u trenutku primanja predujma, izlazak iz sustava PDV-a ne može biti činjenica, već samo pretpostavka. Odredbama Zakona i Pravidnika nigdje nije predviđeno postupanje u takvim slučajevima, niti se Ministarstvo financija - Porezna uprava mišljenjem izjasnilo o ovoj problematici.



ističemo...

Iz svega navedenog proizlazi da će u takvom slučaju predujam ostati oporezovan kao samostalni događaj, te porezni obveznik koji je izašao iz sustava neće biti u mogućnosti iznos tako obračunatog PDV-a vratiti od države, niti će u svim slučajevima moći ostvariti povrat od kupca.

Naime, **ukoliko je kupac i uplatitelj predujma porezni obveznik koji je u sustavu PDV-a**, pretporez po ispostavljenom računu mogao je iskoristiti. Kada takav porezni obveznik primi račun za isporuku bez iskazanog PDV-a jer je dobavljač u međuvremenu izašao iz sustava, kupac će ostvariti povrat takvog pretporeza, te ga neće trebati stornirati s primitkom isporuke, dok će dobavljač za isti iznos imati gubitak.

Ukoliko nije moguće s isporukom požuriti i obaviti ju prije izlaska iz sustava, kao najbolja mogućnost ostaje aneks ugovora ukoliko se kupca koji je koristio pretporez uvjeri da prihvati višu cijenu isporuke za iznos koji je bio iskazan na računu za predujam kao PDV.

Dakle ukoliko je izdan račun za predujam u kojem je osnovica 1.000,00 kn, PDV 250,00 kn i ukupan iznos 1.250,00, isporuka koja će biti obavljena van sustava biti će bez iskazanog PDV-a, ali bi ukupni iznos računa iznosio 1.250,00 kuna. Na taj način isporučitelj bi nadoknadio 250,00 kuna PDV-a koji je uplatio u proračun, a kupac ne bi bio u gubitku jer je ostvario povrat od 250,00 kuna.

Jasno kupac se sa time ne mora složiti pa će na taj način ostvariti korist u visini vraćenog pretporeza. Oni dobavljači koji su svjesni postojanja takve mogućnosti, odredbu o obvezi vraćanja iznosa pretporeza trebali bi ugraditi u kupoprodajne ugovore, čime bi se izbjegli problemi naknadnog pregovaranja.

U slučaju kada kupac nije u sustavu PDV-a ili iz drugog razloga ne može koristiti pretporez, ovakvo postupanje nije moguće. U tom

