



Podjela pretporeza – konačan obračun na kraju godine

Neven Baica, mag. oec.

Konačan obračun podjele pretporeza dužni su obaviti svi porezni obveznici koji su tijekom 2025. obavljali privremenu podjelu pretporeza, ali i ne samo oni. U ovom članku pojašnjavamo tko je sve obveznik konačnog obračuna podjele pretporeza, te kroz praktičan primjer, u koracima, pojašnjavamo kako obaviti postupak konačnog obračuna podjele pretporeza.

1. Uvod

Pravo na odbitak pretporeza jedno je od temeljnih poreznih prava propisanih **Zakonom o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 73/13, 99/13–Rješenje USRH i 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24 i 152/24; 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, 1/19, 01/20, 1/21, 73/21, 41/22, 133/22, 43/23, 1/24, 39/24 i 16/25; u daljnjem tekstu: *Pravilnik*). U navedenim propisima, odredbe vezane za pravo na odbitak pretporeza dane su člancima 57. do 65.a Zakona, te člancima 130 do 142.a Pravilnika.

Sažetak svih zakonskih uvjeta koje je bitno zadovoljiti da bi se ostvarilo pravo na priznavanje pretporeza, dani su člankom 60. Pravilnika koji u nastavku citiramo:

“(1) Porezni obveznik može odbiti pretporez za isporuku dobara ili usluga, ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- odbitak pretporeza nije isključen prema članku 58. stavcima 4. i 8., članku 61. stavku 1. te članku 62. stavku 1. ovoga Zakona,
- ima račun u vezi s isporukom dobara i usluga, izdan u skladu s odredbama članaka 78., 79., 80. i 81. ovoga Zakona, osim u slučaju iz točke c) ovoga stavka,
- da za uvezena dobra ima jedinstvenu carinsku deklaraciju u kojoj je naveden kao primatelj ili uvoznik dobara te u kojoj je iskazan iznos PDV-a koji treba platiti ili je omogućeno njegovo izračunavanje,
- kada je obvezan platiti PDV temeljem prijenosa porezne obveze prema članku 75. stavku 1. točkama 3., 6. i 7. te članku 75. stavcima 2. i 3. ovoga Zakona,

- da iznos obveze PDV-a, kao i sve podatke potrebne za obračun PDV-a na stjecanje dobara unutar Europske unije iskaže u prijavi PDV-a iz članka 85. stavka 1. ovoga Zakona i da ima račun,
- kod plaćenog predujma pretporez može odbiti ako je primljeni račun izdan u skladu s člankom 78. stavkom 1. ovoga Zakona.”

No, da bi jasnije uočili bit postojanja postupka podjele pretporeza moramo se vratiti na osnovnu odredbu o pravu na pretporez iz članka 58. stavke 1. Zakona.



ističemo...

Premda odredba članka 58. stavka 1. Zakona nije navedena u gore nabrojanim uvjetima za priznavanja pretporeza, u ovoj odredbi zapravo je sadržana osnova za primjenu postupka koji nazivamo podjelom pretporeza.

Tako prema navedenoj odredbi **porezni obveznik ima pravo od PDV-a, koji je obvezan platiti, odbiti iznos PDV-a (pretporez) koji je obvezan platiti ili ga je platio u tuzemstvu za isporuke dobara ili usluge koje su mu drugi porezni obveznici obavili za potrebe njegovih oporezivih transakcija.**

Gore podcrtanim izrazom, naglasili smo činjenicu, koja je bitna za priznavanje pretporeza, a koja nije vidljiva iz uvjeta pobrojanih člankom 60. Pravilnika, a to je da pravo na korištenje pretporeza ovisi i o tome za koje potrebe smo zaprimili određenu isporuku dobara ili usluge..

**ističemo...**

Čak i u slučaju kada su svi ostali uvjeti iz članka 60. Zakona zadovoljeni, pravo na korištenje pretporeza nije zagarantirano, jer ono ovisi i o tome koja je namjena tako zaračunate isporuke.

Iz navedenog možemo zaključiti da porezni obveznik pretporez od isporuka dobara ili usluga koje je primio od drugih poreznih obveznika:

- **može u cijelosti koristiti** ako ih je u cijelosti upotrijebio za obavljanje svojih oporezivih djelatnosti,
- **ne može koristiti** ako ih je u cijelosti upotrijebio za obavljanje djelatnosti koje nisu oporezive.

U ovom članku bavimo se postupkom podjele pretporeza koji propisuje na koji način se utvrđuje dio pretporeza koji se može koristiti ukoliko su dobra ili usluge primljene od drugih poreznih obveznika djelomično korištena za potrebe obavljanja oporezive djelatnosti, a dijelom za obavljanje djelatnosti koje nisu oporezive, a taj udio ne možemo izmjeriti ili na neki drugi način utvrditi tijekom korištenja dobra ili usluge.

2. Općenito o podjeli pretporeza

Podjela pretporeza propisana je odredbom članka 62. stavka 1. Zakona.

*“Ako porezni obveznik koristi dobra i usluge koje su mu obavljene, djelomično za isporuke dobara i usluga za koje je dopušten odbitak pretporeza u skladu s odredbama ovoga Zakona i za obavljanje isporuka dobara i usluga za koje nije dopušten odbitak pretporeza, tada **može odbiti samo onaj dio pretporeza koji se odnosi na transakcije za koje je dopušten odbitak pretporeza.**”*

Navedena odredba pojašnjena je člankom 137. stavkom 1. Pravilnika, u kojem se ističe da porezni obveznici koji dijelom obavljaju isporuke dobara i usluga oslobođene plaćanja PDV-a, a dijelom isporuke koje nisu oslobođene, imaju pravo na odbitak pretporeza u dijelu koji se odnosi na oporezive isporuke. U nastavku iste odredbe istaknuto je da porezni obveznik u tom slučaju u knjigovodstvu ili u izvanknjigovodstvenim evidencijama **treba osigurati podatke o pretporezu koji se odnosi na oporezive i oslobođene isporuke dobara i obavljene usluge**.

**ističemo...**

Iznimno, porezni obveznik može dio pretporeza koji može odbiti **utvrđivati odvojeno** za svaki dio svog poslovanja, **uz uvjet da vodi odvojeno knjigovodstvo i da o tome prethodno obavijesti nadležnu ispostavu Porezne uprave**.

Iznimno, porezni obveznik može dio pretporeza koji može odbiti utvrđivati odvojeno za svaki dio svog poslovanja, uz uvjet da vodi odvojeno knjigovodstvo i da o tome prethodno obavijesti nadležnu ispostavu Porezne uprave.

2.1. Koji porezni obveznici moraju obavljati podjelu pretporeza?

Za koje transakcije nije dopušten odbitak pretporeza propisano je odredbom članka 58. stavka 4. Zakona. Prema navedenoj odredbi porezni obveznik **ne može odbiti pretporez sadržan u računima za primljena dobra i obavljene usluge što ih koristi za isporuke dobara i obavljanje usluga:**

- 1) oslobođenih plaćanja PDV-a u tuzemstvu prema člancima 39., 40. i 114. ovoga Zakona,
- 2) u inozemstvu, koje bi prema člancima 39., 40. i 114. ovoga Zakona bile oslobođene PDV-a da su obavljene u tuzemstvu.

**ističemo...**

Isporuke iz članka 39., 40. i 114. Zakona koje obavlja porezni obveznik oslobođene su plaćanja PDV-a, ali poreznom obvezniku nije dopušten odbitak pretporeza za primljena dobra i usluge koje koristi za obavljanje tih isporuka.

Do podjele pretporeza može doći samo kod poreznih obveznika koji obavljaju gore navedene djelatnosti i istovremeno obavljaju oporezive djelatnosti za koje je moguć odbitak pretporeza. To znači da se podjela pretporeza neće trebati obavljati kod poreznih obveznika, ukoliko obavljaju isključivo djelatnosti iz članka 39., 40. i 114., a oporezive djelatnosti uopće ne obavljaju ili ih obavljaju u zanemarivom opsegu. Naime takvi porezni obveznici nemaju pravo na korištenje pretporeza niti iz jednog računa, pa podjelu pretporeza ne obavljaju. Navedeno pojašnjavamo kroz grafički prikaz.



Porezni obveznik koji obavlja isključivo isporuke za koje je dopušten odbitak pretporeza (**1. slučaj**) ima pravo po računima zaprimljenim od dobavljača odbiti sav iskazani pretporez, dok porezni obveznik koji je obavljao isključivo isporuke oslobođene poreza iz čl. 39., 40. i 114. Zakona (**2. slučaj**) ne može koristiti pretporez sa računa dobavljača. Dakle, u **slučajevima pod. 1 i 2. podjela pretporeza se ne provodi**.

Samo porezni obveznik iz 3. slučaja primjenjuje podjelu pretporeza i to opet ne u svim slučajevima, odnosno ne na svim računima koje je zaprimio (što pojašnjavamo u nastavku).

2.2. Na koje ulazne račune se primjenjuje postupak podjele pretporeza?

U prethodnom poglavlju utvrdili smo kod kojeg poreznog obveznika može doći do podjele pretporeza. No, **niti kod takvih poreznih obveznika podjela pretporeza ne obavlja se na svim računima zaprimljenim od dobavljača**. Navedeno proizlazi iz odredbe članka 138. stavka 2. Pravilnika:



*“Podjela pretporeza utvrđuje se ako porezni obveznik **ne može iznos pretporeza** koji se odnosi na isporuke dobara i usluga za koje je dopušten odbitak pretporeza **izravno pripisati tim isporukama** na temelju knjigovodstvene i druge dokumentacije.”*

Dakle podjela pretporeza, neće se primjenjivati na računima koji se mogu izravno pripisati isporukama za koje je dopušten odbitak pretporeza, već će se pretporez takvih računa u cijelosti koristiti. Premda nije izrijekom navedeno, podjela pretporeza, razumljivo, ne provodi se niti kada se računi mogu izravno pripisati isporukama za koje nije moguć odbitak pretporeza iz članka 39., 40. i 114. Zakona. U tom slučaju neće se provoditi podjela pretporeza jer se pretporez u cijelosti ne može koristiti.

Odredbama članka 137. stavaka 2., 3. i 4. Pravilnika navedeni su i još neki slučajevi kada se postupak podjele pretporeza ne provodi. Tako se prema navedenim odredbama **postupak podjele pretporeza ne provodi u slijedećim slučajevima:**

- ako će se isporuka kod primatelja **u beznačajnom dijelu koristiti za poslovne svrhe**, smatra se da je isporuka u cijelosti obavljena u neposlovne svrhe;
- ako će se isporučeno dobro **u cijelosti ili skoro u cijelosti koristiti u poslovne svrhe**, smatra se da je isporuka u cijelosti obavljena u poslovne svrhe;
- ako se isporučeno dobro ili usluga koristi u poslovne i neposlovne svrhe, a **moguće je odrediti udjel korištenja u neposlovne svrhe**,

pretporez se mora podijeliti prema svrsi uporabe na dio koji se može i na dio koji se ne može odbiti. Ovaj način razgraničenja provodi se ako se radi o nekretninama, a osobito o pokretnim dobrima koja se u gospodarskom prometu količinski određuju po broju, mjeri ili težini te kod korištenja usluga.

Ako prije navedena podjela nije moguća, a primljena isporuka se prema odluci poreznog obveznika u cijelosti uključuje u poslovne svrhe, u tom slučaju radi se o korištenju dobara poslovne imovine u privatne ili druge neposlovne svrhe, odnosno o uslugama obavljenima uz naknadu koje podliježu oporezivanju u smislu članka 8. stavka 3. Zakona.

Iz navedenog proizlazi da se **postupak podjele pretporeza ne obavlja na računima koji se odnose na dobra i usluge koje će se koristiti u neposlovne svrhe**. Tada su odredbama Pravilnika propisane dvije mogućnosti.

- Prva mogućnost je da se već pri samoj nabavi tih dobara i usluga, **pretporez ne koristi u cijelosti ili u dijelu koji je namijenjen trošenju u neposlovne svrhe**.
- Druga mogućnost je da se **pri nabavi pretporez u cijelosti koristi, ali da se u trenutku trošenja u neposlovne svrhe obračuna PDV razmjerni tom potrošnji sukladno članku 8. stavku 3. Zakona**. Ova druga mogućnost primjenjuje se u svim slučajevima kada nismo sigurni da li će se i u kojem udjelu nabavljeno dobro ili usluga koristiti u privatne svrhe. Primjer ovog postupanja je obračun plaće u naravi za korištenje službenog automobila privatno.

Dakle, podjela pretporeza neće se obavljati na računima namijenjenim u privatne i druge neposlovne svrhe, jer su u tom slučaju primjenjuju gore pojašnjena postupanja. Podjela pretporeza obavlja se samo na ulaznim računima koja su u cijelosti namijenjena za poslovne svrhe, ali će se dio koristiti za isporuke za koje odbitak pretporeza nije moguć. Kada sublimiramo sve gore navedeno dobit ćemo slijedeći zaključak.

**ističemo...**

Ukoliko porezni obveznik ocjeni da će primljena dobra ili usluge dijelom koristiti za svoje oporezive isporuke, a dijelom za neoporezive, te izračuna da nema zanemarivog djela korištenja, na pretporezu iskazanom na takvom računu porezni obveznik dužan je primijeniti **postupak podjele**.

Odredbom članka 138. stavka 3. Pravilnika istaknuto je da se pri ocjeni o korištenju pretporeza ne smiju zaboraviti i ostali uvjeti za korištenje pretporeza. Tako, prema navedenoj odredbi, **podjela pretporeza ne može se izvršiti za one iznose pretporeza koji se po svojoj uporabi mogu podijeliti, ali nisu ispunjeni ostali uvjeti za odbitak pretporeza iz članka 57. stavka 2. Zakona**.

Primjerice, u slučaju kada je **zaprimljen račun na kojem bi se trebala obaviti podjela pretporeza ali na kojem nije iskazan OIB isporučitelja ili nedostaje neki drugi element zahtijevan člankom 79. Zakona, tada pretporez nije moguće koristiti zbog manjkavosti računa**, pa se ne provodi niti postupak podjele.

2.3. Kada se pretporez ne utvrđuje postupkom podjele pretporeza?

Odredbama Zakona i Pravilnika predviđena su i dva slučaja kod kojih se **pretporez dijeli na drugi način a ne provođenjem postupka podjele pretporeza**. To su slučajevi kada porezni obveznik za svaki dio poslovanja vodi odvojeno knjigovodstvo te kada isporuka za koje je dopušten odbitak pretporeza nije bilo ili su njihovi iznosi bili zanemarivi.

2.3.1. Vođenje odvojenog knjigovodstva

Odredbom članka 62. stavaka 7. i 8. Zakona propisano je, da **iznimno** porezni obveznik može dio pretporeza koji može odbiti, **utvrditi odvojeno za svaki dio svog poslovanja, uz uvjet da za svaki dio vodi odvojeno knjigovodstvo**. Stavkom 8 navedenog članka Zakona i odredbom članka 138. Pravilnika propisano da porezni obveznik koji namjerava voditi odvojeno knjigovodstvo:

- 1) o tome **mora izvijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave 15 dana prije početka razdoblja oporezivanja** u kojem započinje primjenjivati ovaj način podjele pretporeza te
- 2) **mora primjenjivati izabrani način odbitka pretporeza najmanje 2 kalendarske godine** o čemu nadležna ispostava Porezne uprave donosi rješenje.

Ako porezni obveznik želi promijeniti izabrani način utvrđivanja odbitka pretporeza, mora o tome izvijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave najkasnije 15 dana prije početka kalendarske godine u kojoj počinje primjenjivati postotak za razmjerni odbitak pretporeza

Prema članku 62. stavku 9. **porezna uprava može zabraniti poreznom obvezniku ovaj način utvrđivanja pretporeza** ako ne omogućuje nadzor nad obračunavanjem i plaćanjem PDV-a u skladu s odredbama ovoga Zakona.

2.3.2. Privremena podjela na temelju procjene

Prema članku 62. stavku 5. Zakona, **dio pretporeza koji se može privremeno odbiti tijekom tekuće godine izračunava se na temelju transakcija iz prethodne godine**. Ako u prethodnoj godini takvih transakcija nije bilo ili su njihovi iznosi bili zanemarivi, porezni obveznik privremeno utvrđuje dio pretporeza koji može odbiti o čemu mora obavijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave.

**ističemo...**

Dakle, porezni obveznik koji će 2025. godine imati određene oporezive isporuke, a prethodne godine ih nije imao ili su bile zanemarive, **može sam utvrditi dio pretporeza koji može odbiti, te o tome mora obavijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave.**

Odradbama Zakona i Pravilnika nije propisan način utvrđivanja djele pretporeza koji se može odbiti, ali pretpostavljamo da utvrđivanje nije ograničeno samo na slučajeve kada stvarne isporuke pokazuju promjenu. Premda u ovom dijelu nije zakonski predviđeno da Porezna uprava reagira po navedenoj obavijesti, pretpostavljamo da će u slučaju nedostatnih ili neuvjerljivih argumenata o dijelu pretporeza koji se može odbiti Porezna uprava reagirati na odgovarajući način, bilo zabranom primjene takve podjele ili uputom o drugačijem postupanju. Stoga predlažemo da se obavijesti prilože i adekvatni dokazi i izračuni koji pokazuju metodologiju izračuna pretporeza koji se može odbiti.

2.3.3. Podjela pretporeza na temelju stvarnog korištenja dobara ili usluga

Postupak podjele pretporeza iz članka 60. stavka 1. Zakona ne primjenjuje se niti u slučaju iz članka 138. stavka 13. Pravilnika kada je dozvoljeno **odbiti pretporez na temelju stvarnog korištenja dobara ili usluga** u slučaju kada izračun postotka prava na odbitak pretporeza ne odražava stvarni omjer korištenja dobara za isporuke za koje ima pravo na odbitak pretporeza i za isporuke za koje je isključeno pravo na odbitak pretporeza,

I u tom slučaju porezni obveznik o ovoj namjeri, prije same primjene, mora obavijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave.

3. Privremena podjela pretporeza i usklađenje (konačni obračun)

Postojanje privremene podjele pretporeza, te konačnog obračuna podjele pretporeza vidljivo je iz odredbi članka 62. stavaka 4. i 5. Zakona:

*“Dio pretporeza koji se može odbiti utvrđuje se **na godišnjoj razini kao postotak** i zaokružuje se **naviše do sljedećeg cijelog broja**. Dio pretporeza koji se može privremeno odbiti tijekom tekuće godine, **izračunava se na temelju transakcija iz prethodne godine**. Ako u prethodnoj godini takvih transakcija nije bilo ili su njihovi iznosi bili zanemarivi, porezni obveznik privremeno utvrđuje dio pretporeza koji može odbiti o čemu mora obavijestiti nadležna ispostava Porezne uprave.”*

Iz navedenih odredbi jasno je da se podjela pretporeza utvrđuje na godišnjoj razini. Obzirom da je navedenom odredbom propisana mogućnost podjele pretporeza i tijekom godine kada nije poznat konačan omjer oporezivih u odnosu neoporezive isporuke, očito je da se tijekom godine obavlja **privremena podjela pretporeza**.

Postotak podjele pretporeza se u tom slučaju izračunava temeljem obavljenih transakcija iz prethodnih godina pa je na kraju godine potrebno izvršiti usklađenje, odnosno obaviti **godišnji obračun u kojem će se postotak izračunati temeljem transakcija iz tekuće godine, te vrijednosno utvrditi razlika između privremene podjele obavljene tijekom godine i takve konačne podjele pretporeza**. Učinke navedenih odredbi o privremenoj podjeli

pretporeza pojašnjavam za aktualnu 2025. godinu u poglavljima koji slijede.

3.1. Privremena podjela tijekom 2025.

Postotak podjele pretporeza utvrđuje se na godišnjoj razini, što znači da nam podatak o postotku podjele za 2025. ne može biti poznat prije isteka te godine. No, Zakonom je propisano da se **podjela pretporeza treba obavljati u razdoblju kada se pravo na pretporez ostvaruje**. To znači da se podjela pretporeza treba obavljati već tijekom godine, kada nam **konačan postotak podjele pretporeza za tu godinu nije poznat**. Iz tog razloga **podjela se obavlja temeljem privremeno utvrđene stope** (čl. 62. st. 5. Zakona).

U najvećem broju slučajeva postotak podjele pretporeza koji se koristi za privremenu podjelu izračunava se na temelju transakcija iz prethodne godine.

**ističemo...**

Postotak privremene podjele pretporeza koji se primjenjuje tijekom 2025. godine izračunava se temeljem isporuka koje je porezni obveznik obavio u 2024. godini.

Samo u **posebnim slučajevima može se primijeniti podjela temeljem procjene**, uz uvjet da se o tome obavijesti Porezna uprava. To su slučajevi:

- kada je porezni obveznik u tekućoj godini započeo s poslovanjem,
- kada porezni obveznik u prethodnoj godini uopće nije obavljao oporezive ili uopće nije obavljao neoporezive djelatnosti,
- kada su oporezive transakcije u prethodnoj godini bile zanemarive ili
- kada omjer isporuka iz prethodnih godina ne odgovara omjeru isporuka tekuće godine.

3.2. Konačni obračun podjele pretporeza za 2025.

Dakle, tijekom 2025. godine porezni obveznik dužan je obavljati podjelu pretporeza na temelju postotka koji je privremen, jer nije utvrđen na temelju isporuka iz 2025. već na temelju isporuka prethodne godine. Kako pravo na pretporez treba biti utvrđeno temeljem stvarnog omjera obavljenih transakcija, ovu privremenu podjelu treba uskladiti kada se sazna omjer isporuka iz tekuće 2025. godine. **Obvezu takvog usklađivanja nazivamo konačnom podjelom pretporeza**. Obveza je propisana člankom 62. stavkom 6. Zakona.

“Odbitak pretporeza tijekom tekuće kalendarske godine na temelju privremenog izračuna porezni obveznik je obavezan uskladiti u prijavi PDV-a koju podnosi za razdoblje oporezivanja iz članka 85. stavka 7. ovoga Zakona, pri čemu utvrđuje konačni dio pretporeza koji može odbiti.”

Razlike između konačnog obračuna podjele pretporeza i privremene obračuna podjele pretporeza iskazuju se vrijednosno i uključuju u prijavu PDV-a koja se podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine gdje se unose i sva druga usklađenja i ispravci za tu kalendarsku godinu.

**ističemo...**

Konačni obračun podjele pretporeza treba predati **najkasnije sa 20. siječnja 2026. godine na obrascu PDV za prosinac 2025.**

3.3. Evidentiranje konačnog obračuna

Usklađivanjem podjele pretporeza javlja se **veća ili manja porezna obveza** od one iskazane tijekom godine. Da se tijekom godine znao postotak konačne podjele pretporeza, onda bi razlike pretporeza koje se nisu mogle odbiti bile iskazane u nabavnoj vrijednosti imovine (kao nepovratni porez) ili na odgovarajućem trošku. Obzirom da je razlika u priznavanju pretporeza utvrđena naknadno, **veće pravo na pretporez treba iskazati kao zaseban prihod razdoblja, dok manje pravo na pretporez treba iskazati kao zaseban rashod razdoblja.** Premda je navedeno postupanje predviđeno i računovodstvenim propisima koji su jedini i mjerodavni za način priznavanja prihoda i rashoda u poslovnim knjigama, navedeno je ipak naglašeno i odredbom članka 138. stavke 5. Pravilnika koju citiramo u cijelosti:

“Iznos odbitka pretporeza koji se usklađuje u prijavi PDV-a koja porezni obveznik podnosi za razdoblje oporezivanja iz članka 85. stavka 7. Zakona ne utječe na visinu troška nabave odnosno proizvodnje dugotrajne imovine u popisu dugotrajne imovine poreznog obveznika.”

Premda ovom odredbom nije istaknuto, smatramo da to vrijedi i za sve druge pozicije (zalihe, druga kratkotrajna imovina, troškovi tekućeg razdoblja i dr.). No, ukoliko se radi o značajnim iznosima tada ipak treba voditi računa o ispravnoj primjeni računovodstvenih pravila.

**ističemo...**

Iznos veće porezne obveze ili većeg poreznog prava koji je dobiven kao rezultat usklađivanja podjele pretporeza pri konačnom obračunu PDV-a u knjigovodstvu poreznog obveznika evidentira se kao zaseban rashod odnosno zaseban prihod razdoblja.

Kako se obavlja postupak usklađenja podjele pretporeza dali smo u koracima u poglavlju 5. ovog članka, a u nastavku obrađujemo način izračuna postotka podjele pretporeza.

4. Izračun postotka za podjelu pretporeza

Iznos pretporeza koji se odnosi na isporuke dobara i obavljene usluge za koje je dopušten odbitak, a koji se ne može izravno pripisati tim isporukama na temelju knjigovodstvene i druge dokumentacije, **određuje se na godišnjoj razini kao razmjerni dio koji se može odbiti odnosno kao postotak.**

Izračun postotka za podjelu pretporeza obavlja se na isti način i za privremenu podjelu pretporeza kao i za konačnu podjelu, odnosno za usklađenje. Razlika je samo u tome što se za izračun privremene podjele uzimaju isporuke iz protekle godine, a za konačnu podjelu isporuke iz tekuće godine.

Sam postupak izračunavanja postotka za podjelu pretporeza propisan je odredbama članka 62. stavaka 2., 3. i 4. Zakona.

4.1. Izračun

Odredbom članka 62. stavke 2. Zakona dan je način izračunavanja iznosa pretporeza koji se odnosi na isporuke dobara i usluga za koje je dopušten odbitak pretporeza.

Prema navedenoj odredbi dio pretporeza koji se odnosi na isporuke dobara i usluga za koje je dopušten odbitak pretporeza izračunava se kao razmjerni dio na sljedeći način:

u brojniku = ukupna vrijednost godišnjih isporuka (prometa), bez PDV-a, od transakcija za koje je dopušten odbitak pretporeza u skladu s odredbama ovoga Zakona,

u nazivniku = ukupna vrijednost godišnjih isporuka (prometa), bez PDV-a, od transakcija uključenih u brojnik i transakcija za koje nije dopušten odbitak pretporeza te iznos subvencija, osim onih koje su izravno povezane s cijenom isporuka dobara ili usluga iz članka 33. stavka 1. ovoga Zakona.

Formula za izračun postotka pretporeza koji se može odbiti

$$\frac{\text{Ukupna vrijednost godišnjih isporuka (prometa), bez PDV-a, za koje je dopušten odbitak pretporeza}}{\text{Brojnik} + \text{Ukup. vrijednost isporuka za koje nije dopušten odbitak pretporeza} + \text{Subvencije*}} \times 100$$

* osim subvencija koje su izravno povezane s cijenom isporuka dobara ili usluga iz članka 33. stavka 1. Zakona

4.1.1. Isporuke koje se pri izračunu ne uzimaju u obzir

Odredbom članka 62. stavka 3. Zakona, navedeni su iznosi prometa **koji se pri izračunu ne uzimaju u obzir**, a to su:

- iznos prometa koji se odnosi na isporuke **gospodarskih dobara** koja porezni obveznik koristi za obavljanje svoje gospodarske djelatnosti,
- iznos prometa koji se odnosi na **povremene isporuke nekretnina**,
- iznos prometa koji se odnosi na **povremene financijske transakcije** navedene u članku 40. stavku 1. točkama b) do g) ovoga Zakona.

Gospodarskim dobrima u smislu članka 64. stavka 3. Zakona¹ smatraju se dobra koja prema računovodstvenim propisima spadaju u dugotrajnu imovinu poreznog obveznika.

Povremenom isporukom nekretnine, iz članka 62. stavka 3. točke b) Zakona smatra se isporuka nekretnine u kojoj je porezni obveznik obavljao djelatnost ili ako isporuka nekretnina nije uobičajena djelatnost koju porezni obveznik obavlja (čl. 138. st. 4. Pravilnika)

Povremene financijske transakcije iz čl. 40. stavka 1. točkama b) do g) Zakona su:

- odobravanje kredita i zajmova, uključujući i posredovanje u tim poslovima te upravljanje kreditima ili zajmovima kada to čini osoba koja ih odobrava,
- ugovaranje kreditnih garancija i svi drugi poslovi po kreditnim garancijama ili kojemu drugom osiguranju novca te upravljanje kreditnim garancijama kada to čini osoba koja odobrava kredit,

¹ Radi se o definiciji gospodarskih dobara za potrebe postupka ispravka pretporeza, a obzirom da je to jedina definicija gospodarskih dobara u Zakonu o PDV-u smatramo da se ista definicija koristi i u ovom slučaju.

- d) transakcije, uključujući posredovanje, u vezi sa štednim, tekućim i žiroračunima, plaćanjima, transferima, dugovima, čekovima i drugim prenosivim instrumentima, osim naplate duga,
- e) transakcije, uključujući posredovanje, u vezi s valutama, novčanica i kovanicama koje se koriste kao zakonsko sredstvo plaćanja, osim kolekcionarskih predmeta, odnosno kovanica od zlata, srebra ili drugog metala te novčanica koje se u pravilu ne koriste kao zakonsko sredstvo plaćanja ili kovanica od numizmatičkog interesa,
- f) transakcije, uključujući posredovanje, osim upravljanja i pohrane, u vezi s dionicama, udjelima u trgovačkim društvima ili udruženjima, obveznicama i drugim vrijednosnim papirima, uz iznimku dokumenata kojima se utvrđuje neko pravo nad dobrima te prava ili vrijednosnih papira kojima se utvrđuju određena prava na nekretninama,
- g) usluge upravljanja investicijskim fondovima,

Mišljenjem Ministarstva financija² pojašnjeno je, da se **zajam koje društvo daje svojem povezanom društvu na poziv u okviru centraliziranog upravljanja novcem ne može smatrati povremenom financijskom transakcijom** budući se sredstva odobravaju kontinuirano ovisno o njihovoj raspoloživosti i potrebi zajmoprimca. Stoga je porezni obveznik prilikom izračuna razmjernog dijela za koji je dopušten odbitak pretporeza u izračun obavezan uključiti kamate na tako odobrene zajmove.

4.2. Pojednostavljenje "98%"

Odredbom članka 138. stavka 12. Pravilnika, omogućeno je **pojednostavljenje u slučaju kada se pri izračunu ispostavi da bi iznosi pretporeza koji se ne mogu odbiti bili zanemarivi**. Prema navedenoj odredbi porezni obveznik koji u okviru svoje gospodarske djelatnosti obavlja isporuke dobara i usluga po kojima ima pravo na odbitak pretporeza i isporuke po kojima je isključeno pravo na odbitak pretporeza te na temelju izračuna iz članka 62. stavka 2. Zakona utvrdi pravo na odbitak pretporeza **najmanje u iznosu od 98%** pri odbitku pretporeza za nabavljena dobra i usluge **nije obavezan primjenjivati podjelu pretporeza**.



Odredbom čl. 62. st. 4. Zakona propisano da se dio pretporeza koji se može odbiti utvrđuje na godišnjoj razini kao postotak i **zaokružuje naviše do sljedećeg cijelog broja**.

Primjena odredbe o utvrđivanju prava i zaokruživanje izračunatog postotka dana je u mišljenju Ministarstva financija *"Zaokruživanje postotka za primjenu prava na odbitak pretporeza"*³ čiji zaključak citiramo:

"U skladu s navedenim, iznos pretporeza koji se odnosi na isporuke dobara i usluga za koje je dopušten odbitak izračunava se na način iz članka 62. stavka 2. Zakona o PDV-u i sukladno članku 62. stavku 4. Zakona o PDV-u zaokružuje se naviše do sljedećeg cijelog broja.

Međutim, člankom 138. stavkom 12. Pravilnika o PDV-u nije propisano zaokruživanje, već da porezni obveznik nije obavezan primjenjivati podjelu pretporeza ako na temelju izračuna iz članka 62. stavka 2. Zakona o PDV-u utvrdi pravo na odbitak pretporeza najmanje u iznosu od 98%.

Prema tome, porezni obveznik koji je izračunao pravo na odbitak pretporeza u iznosu od 97,00013% obavezan je u smislu članka 138. stavka 13. Pravilnika o PDV-u izvršiti podjelu pretporeza pri odbitku pretporeza za nabavljena dobra i usluge."

U nastavku dajemo cjelovit primjer izračuna dijela pretporeza koji se može odbiti.

Primjer 1. – Izračun postotka podjele pretporeza

Porezni obveznik RTE d.d. u 2025. godini ostvario je ukupnu vrijednost godišnjih isporuka (prometa), bez PDV-a, za koje je dopušten odbitak pretporeza u iznosu od **2.000.000** eura, dok je godišnjih isporuka za koje nije dopušten odbitak pretporeza imao u vrijednosti od **55.000** eura.

Primjenjujući izračun temeljem odredbe članka 62. st. 2. Zakona porezni obveznik je izračunao slijedeće:

$$\begin{aligned}
 \text{Postotak za podjelu pretporeza} &= \frac{2.000.000}{2.055.000} \times 100 \\
 &= 0,973 \times 100 \\
 &= 97,3\%
 \end{aligned}$$

Obzirom da je utvrđeni iznos manji od 98% ne može se primijeniti odredba iz članka 138. stavka 12. Pravilnika, te **porezni obveznik ima obvezu podjele pretporeza**. Pri izračunu djela pretporeza koji se može odbiti **porezni obveznik koristi stopu od 98,0%** koju dobije zaokruživanjem utvrđenog postotka (97,3%) naviše do sljedećeg cijelog broja sukladno članku 62. stavku 4. Zakona.

4.3. Priprema podataka potrebnih za izračun postotka

Podatke za potrebe izračuna postotka podjele pretporeza porezni obveznik trebao bi uzimati iz istih evidencija koje koristi za ispunjavanje pozicija poreznih izvještaja, odnosno obrazaca PDV. Pri tome treba voditi računa da na istoj poziciji obrasca PDV mogu biti istovremeno iskazane transakcije koje ulaze u izračun i one koje ne ulaze u izračun. Primjerice u poziciji II.3. mogu biti uključeni iznosi vezani uz prodaju dugotrajne imovine koji ne ulaze u izračun, odnosno koji se ne uključuju niti u brojnik niti u nazivnik formule za izračun postotka podjele pretporeza. Isto tako na poziciji **I.8 Tuzemne isporuke**, nalaze se oslobođene isporuke bez prava na odbitak pretporeza. No, neke od tih isporuka uključuju se u izračun dok druge ne, pa ovu poziciju obrasca PDV treba razraditi po točkama oslobođenja.

2 Klasa: 410-01/14-01/3665, Ur. broj: 513-07-21-01/15-3, Zagreb, 18.02.2015.– objavljeno u časopisu RiPup br. 4/2015 str. 122

3 Broj klase:410-19/15-01/323, Uruđžbeni broj:513-07-21-01/15-2, Zagreb, 20.10.2015.

**ističemo...**

Iz tog razloga podatke za izračun podjele pretporeza nije uputno uzimati izravno s pozicija obrasca PDV. Analitika koja je bila dovoljna za ispunjavanje obrasca PDV neće biti dostatna za potrebe podjele pretporeza već je **potrebno osigurati detaljniju analitiku isporuka, sukladno odredbama vezanim uz izračun postotka podjele pretporeza.**

5. Konačna podjela pretporeza u koracima

Prema čl. 62. st. 5. Zakona, dio pretporeza koji se može privremeno odbiti tijekom tekuće godine izračunava se na temelju transakcija iz prethodne godine.

Usklađenje podjele pretporeza za 2025.

Dakle, **podjela pretporeza tijekom 2025. godine privremena je** i za nju su se koristili podaci o isporukama iz 2024. godine. Da bi se dobio ispravan, **konačan rezultat podjele pretporeza**, podjela treba biti obavljena temeljem isporuka iz 2025. godine.

To znači da je na kraju godine potrebno na svim ulaznim računima na kojima je obavljena privremena podjela pretporeza, **ponoviti izračun primjenjujući postotak podjele koji utvrđujemo na temelju obavljenih isporuka iz 2025.** Razlike koje se pri tome jave, treba unijeti u zadnji PDV Obrazac za 2025. godinu.

**ističemo...**

Porezni obveznik, na kraju 2025. treba izračunati postotak podjele prema ostvarenim isporukama u 2025. godini te ga primijeniti na sve ulazne račune na kojima je obavljao privremenu podjelu.

Iznos koji porezni obveznik dobije konačnom podjelom pretporeza je ukupan iznos podjele pretporeza za 2025. godinu, pa utvrđenu pozitivnu ili negativu razliku između privremenog i konačnog obračuna porezni obveznik treba unijeti u obrazac PDV za prosinac 2025.

U najvećem broju slučajeva u vrijeme konačnog obračuna biti će zaprimljeni i računi na koje je potrebno primijeniti podjelu pretporeza, a koji su došli krajem godine, i na kojima nije obavljena privremena podjela. Zato je postupak usklađenja povezan sa ispunjavanjem obrasca PDV za mjesec prosinac, jer postupak ne može započeti dok nisu pripremljeni svi podaci za ispravan unos pozicija poglavlja I. i II. Obrasca PDV, a s druge strane Obrazac PDV ne može se do kraja sastaviti (poglavljje III.) dok se ne izračuna iznos konačne podjele pretporeza.

**ističemo...**

Postupak konačne podjele pretporeza započinjemo kada su raspoloživi svi podaci za ispravno ispunjavanje PDV prijave, odnosno kada su izdani svi izlazni računi za 2025. te zaprimljeni svi ulazni računi koji će se obuhvatiti prijavom PDV-a za prosinac 2025. godine.

Postupak konačne podjele pretporeza i usklađenje možemo pratiti kroz četiri koraka:

Korak 1.	Priprema podataka nužnih za izračun postotka;
Korak 2.	Postupak izračuna postotka;
Korak 3.	Priprema podataka o pretporezu na kojem se provodi postupak usklađivanja te
Korak 4.	Provođenje postupka godišnjeg usklađenja pretporeza.

U nastavku kroz navedene korake pojašnjavamo postupak konačne podjele pretporeza i usklađenja uz pretpostavku da je porezni obveznik tijekom 2025. obavljao **privremenu podjelu pretporeza po stopi od 11%** utvrđene konačnom podjelom pretporeza za 2024.

KORAK 1: Priprema podataka bitnih za izračun

Za usklađenje podjele pretporeza za 2025. bitno je utvrditi vrijednost isporuka koje se odnose na tu godinu.

Dakle, već u ovoj fazi potrebno je izvršiti sva potrebna knjiženja i evidentiranja u poreznim knjigama tako da podaci koji se koriste za podjelu pretporeza odgovaraju onome što će na kraju biti i uneseno u poziciju I.8 i poglavljje II. Obrasca PDV za 12/2025.

Podatke za potrebe izračuna postotka podjele pretporeza porezni obveznik može uzimati iz istih evidencija koje koristi za ispunjavanje pozicija poreznih izvještaja, odnosno obrazaca PDV. No, treba naglasiti da određene transakcije iskazane na određenoj poziciji obrasca PDV ulaze u izračun, dok druge ne. Iz tog razloga analitika isporuka koja je bila dovoljna za ispunjavanje obrasca PDV vrlo vjerojatno neće biti dostatna za potrebe podjele pretporeza. U tom slučaju treba voditi dodatnu evidenciju.

KORAK 2: Postupak izračuna konačnog postotka podjele pretporeza

Nakon što su pripremljeni podaci za izračun, porezni obveznik pristupa izračunu postotka podjele pretporeza. **U brojnici se unosi** ukupna vrijednost godišnjih isporuka (prometa), bez PDV-a, od transakcija za koje je dopušten odbitak pretporeza u skladu s odredbama ovoga Zakona. **U nazivniku se unosi** ukupna vrijednost godišnjih isporuka (prometa), bez PDV-a, od transakcija uključenih u brojnik i transakcija za koje nije dopušten odbitak pretporeza te iznos subvencija, osim onih koje su izravno povezane s cijenom isporuka dobara ili usluga iz članka 33. stavka 1. ovoga Zakona.

U našem primjeru pretpostavimo da je izračunom dobiven **konačan postotak podjele pretporeza u iznosu od 28%**.

KORAK 3: Priprema podataka o iznosima pretporeza na kojima će se provesti postupak usklađenja

Da bismo postotak od 28% mogli ispravno primijeniti potrebno je pripremiti podatke o iznosima pretporeza na koje će se primijeniti novoutvrđeni postotak što je slijedeći korak. Novoutvrđeni postotak porezni obveznik treba primijeniti na ulazne račune za isporuke koje je primio tijekom 2025. godine.

Ukoliko se tijekom godine obavljala privremena podjela pretporeza, postupak je jednostavniji jer programskoj aplikaciji samo treba zadati da na tim istim računima primijeni i novoutvrđeni po-

stotak podjele pretporeza. **Ukoliko nije bilo privremene podjele** i nije se vršila prethodna priprema za primjenu postotka podjele pretporeza, nema automatske metode pronalaženja takvih računa. Iz tog razloga za potrebe konačnog obračuna pretporeza **smatramo uputnim formirati posebnu evidenciju u kojima su podaci onih ulaznih računa na koje treba primijeniti utvrđeni postotak**. Iz takve evidencije jednostavno se može utvrditi ukupni iznos pretporeza na koji treba primijeniti postotak podjele. Pretpostavimo da je iz evidencija dobiven iznos pretporeza na koje je potrebno primijeniti konačan postotak podjele pretporeza u iznosu od **35.048,30 eura**.

KORAK 4: Provođenje postupka godišnjeg usklađenja pretporeza

Prije samog usklađenja dobivene podatke prezentirat ćemo slijedećim kratkim pregledom.

Privremena podjela pretporeza tijekom 2025. obavljena po stopi od 11%	
korak 1.	Pripremljeni su podaci o isporukama u 2025. godini potrebni za izračun konačnog postotka podjele pretporeza.
korak 2.	Temeljem podataka prikupljenih u koraku 1. izračunata stopa za konačan obračun podjele pretporeza je 28%
korak 3.	Iz poreznih i dodatnih evidencija izvučeni su podaci o pretporezu na koji se primjenjuje konačna podjela pretporeza koji iznosi 35.048,30 eura

Na temelju ovih podataka možemo pristupiti samom usklađenju pretporeza:

Usklađenje pretporeza za 2025. god.

R.b.	Opis	Pretporez (korak 1.)	% podjele pretporeza	Može se odbiti
1	2	3	4	5
A	Podjela pretporeza tijekom 2025.	35.048,30	11%	3.855,31
B	Konačna podjela pretporeza	35.048,30	28%	9.813,52
C	Razlika po godišnjem usklađenju pretporeza (B-A)			5.958,21

Dakle, od ukupno iskazanog pretporeza koji se odnosi na oporezive i oslobođene isporuke dobara i obavljene usluge u 2025. godini, porezni obveznik može koristiti pretporez u iznosu od **9.813,52 eura**. Obzirom da je tijekom 2025. godine kroz obrasce PDV iskoristio **3.855,31 eura**, porezni obveznik će **razliku od 5.958,21 kuna evidentirati u knjizi URA kao negativan iznos u stupcima "ne može se odbiti" i kao pozitivan iznos u stupcima "može se odbiti"**, te će se za tako utvrđeni iznos korigirati odgovarajuće pozicije unutar rimskog broja III obrasca PDV 12/2025 (ovisno o stopama PDV-a na kojima su nastale razlike).

Neovisno o tome što je ukinut Obrazac PDV-K koji se smatrao trinaestim izvješćem u godini, smatramo prikladnim da se za potrebe sastavljanja PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja uz 12. razdoblje koje mu pripada, **formira i takozvano 13. razdoblje oporezivanja unutar kojeg će se upisivati korekcije po konačnom obračunu podjele pretporeza, kao i drugi godišnji ispravci i korekcije PDV-a koje se unose u posljednji Obrazac PDV za porezno razdoblje**. U redne brojeve Obrasca PDV unosit će se potom zbrojene vrijednosti 12. razdoblja u 2025. (12/2025) te vrijednosti iz 13. razdoblja u koji su uključene i korekcije temeljem konačne podjele pretporeza.

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u

Cijena: **130⁰⁰ EUR** + PDV

T: **01 / 49 21 737**

Mogući rezultati konačne podjele pretporeza

Unosom ispravnih podataka u formulu podjele pretporeza kao rezultat ćemo dobiti postotak konačne podjele pretporeza. Ovaj postotak treba primijeniti na sve ulazne račune na kojima treba obaviti podjelu pretporeza. Ovisno o tome da li je bilo privremene podjele pretporeza, odnosno da li je ona bila veća ili manja od iznosa dobivenog konačnom podjelom pretporeza mogu nastati slijedeće situacije:

1. situacija	Kada je izračunati postotak jednak ili veći od 98%, tada se može primijeniti pojednostavljenije iz članka 138. st. 13. Pravilnika. To znači da se podjela pretporeza za 2025. godinu ne treba obavljati . Ukoliko je tijekom 2025. na računima primijenjena privremena podjela pretporeza, sav pretporez koji se tijekom godine nije smio koristiti unosi se kao pretporez u odgovarajuću poziciju poglavlja III. Obrasca PDV 12/2025 (iznos bez predznaka).
2. situacija	Ukoliko je izračunati postotak manji od 98% i različit od onog koji se primjenjivao za privremenu podjelu pretporeza tada će se kao rezultat usklađenja u Obrazac PDV 12/2025 upisati iznos pretporeza s pozitivnim ili negativnim predznakom , što ovisi o tome da li je postotak konačne podjele pretporeza veći ili manji od postotka privremene podjele pretporeza. Ukoliko je konačni postotak podjele pretporeza manji od onog korištenog za privremenu podjelu pretporeza tada se u poglavlje III. Obrasca PDV 12/2025 upisuje iznos pretporeza s negativnim predznakom , što znači da se porezna obveza povećala jer se pravo na povrat pretporeza smanjilo. Ukoliko je konačni postotak podjele pretporeza veći , u Obrazac PDV upisuje se iznos pretporeza bez predznaka , što znači da se pravo na povrat pretporeza povećalo, čime se ukupna porezna obveza smanjila.
3. situacija	Ako se tijekom 2025. godine nije obavljala privremena podjela pretporeza tada se ukupan iznos dobiven primjenom postotka konačne podjele pretporeza primijenjen na računima utvrđenim u koraku 3., unosi u odgovarajuću poziciju poglavlja III. Obrasca PDV 12/2025 s predznakom minus . Navedenim potezom ukupna porezna obveza za 2025. povećala se za uneseni iznos.

U nastavku kroz cjelovit primjer još jednom prolazimo postupak usklađenja podjele pretporeza.

Primjer 2. – Usklađenje podjele pretporeza

Privremena podjela pretporeza za 2025.

Porezni obveznik ostvario je u 2024. godini isporuke u vrijednosti od **162.000 kuna** (bez PDV-a) za koje je dopušten odbitak pretporeza i isporuke u vrijednosti od **68.000 kuna** (bez PDV-a) za koje nije dopušten odbitak pretporeza. Sve oporezive isporuke odnose se na stopu PDV-a od 25%.

Na temelju ovih isporuka izračunat je **konačni postotak podjele za 2024. koji se koristi kao privremeni postotak podjele pretporeza za 2025.:**

Postotak podjele pretporeza	=	$\frac{162.000}{162.000 + 68.000} \times 100$
	=	0,704 x 100
	=	70,4% = 71%

Tijekom 2025. godine ukupni **pretporez po ulaznim računima** iznosi **50.000 eura**, od toga se **26.000 eura** može pripisati oporezivim isporukama, **18.000 eura** oslobođenim isporukama, a **6.000 eura** odnosi se na pretporez koji se ne može isključivo pripisati ni oporezivim ni oslobođenim isporukama, na koji primjenjujemo postupak podjele pretporeza.

Primjena privremenog postotka podjele pretporeza na pretporezu koji se ne može isključivo pripisati ni oporezivim ni oslobođenim isporukama.





$$6.000 \text{ kn} \times 71\% = 4.260 \text{ eura}$$

Porezni obveznik je tijekom 2025. godini ukupno koristio pretporez u iznosu od **30.260** eura. Ovaj iznos je zbroj:

- **26.000** eura pretporeza koji se može pripisati oporezivim isporukama i
- **4.260** eura pretporeza dobivenog primjenom privremene podjele pretporeza

Porezni obveznik nema pravo koristiti **19.740** eura pretporeza koji se sastoji od

- **18.000** eura pretporeza koji se u cijelosti može pripisati oslobođenim isporukama i
- **1.740** eura pretporeza (6.000–4.260) izračunatog primjenom privremene podjele pretporeza

Konačna podjela pretporeza za 2025.

Na temelju ostvarenih isporuka iz 2025. godine porezni obveznik utvrdio je **postotak za konačnu podjelu pretporeza od 78%**.

Primjena konačnog postotka podjele pretporeza na pretporezu koji se ne može isključivo pripisati ni oporezivim ni oslobođenim isporukama.

$$6.000 \text{ kn} \times 78\% = 4.680 \text{ eura}$$

Utvrđivanje iznosa usklađenja:

Pretporez koji se može koristiti–privremeni obračun	4.260 eura
Pretporez koji se može koristiti–konačni obračun	4.680 eura
Razlika za usklađenje	420 eura

Porezni obveznik će u redni broj III.3. Obrasca PDV 12/2025 unijeti iznos od **420** eura (bez predznaka). Nakon konačne podjele pretporeza ukupan pretporez koji porezni obveznik koristi u 2025. godini iznosi **30.680** eura (30.260 + 420).

6. Ostalo bitno i detalji

U ovom poglavlju pojašnjavam i dio koji se odnosi na ispravak pretporeza, a koji su dužni obaviti porezni obveznici koji podjelu pretporeza obavljaju na nekretninama ili na drugoj dugotrajnoj imovini. U ovom poglavlju pojašnjavamo i odredbe koje se bave početkom i prestankom obavljanja podjele pretporeza, a na kraju podsjećamo i na obvezu privremene podjele pretporeza poreznih obveznika koji su po konačnom obračunu primjenjivali podjelu pretporeza u 2025. godini.

6.1. Ispravak pretporeza zbog promjene stope podjele pretporeza

Podjela pretporeza obavlja se na pretporezu iskazanom na računu za isporuke u tekućoj godini. No kod gospodarskih dobara koja se koriste djelomično za obavljanje oporezivih isporuka, a djelomično za obavljanje oslobođenih isporuka podjelu pretporeza treba usklađivati svake godine preko postupka ispravka pretporeza.

Razlog je u pravilu vezanom za ispravak pretporeza prema kojem se pravo na priznavanje pretporeza promatra u razdoblju od 10 godina od nabave ili izgradnje nekretnine, odnosno u razdoblju od 5

godina od nabave ili proizvodnje, za ostalu dugotrajnu imovinu. U razdoblju kada smo takvu imovinu nabavili ili izradili, na pretporez iskazan na ulaznim računima primijenit ćemo postotak podjele pretporeza koji se odnosi na tu godinu. U idućoj godini međutim, omjer oporezivih i neoporezivih isporuka može se promijeniti, a u tom slučaju došlo je do promjene uvjeta mjerodavnih za oporezivanje. U tom slučaju iznosi koje treba uskladiti izračunavaju se i evidentiraju u okviru postupka koji se zove ispravak pretporeza što je propisano člankom 140. stavkom 7. Pravilnika;

“Promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza smatra se i promjena postotka iz članka 62. stavka 4. Zakona utvrđenog za odbitak pretporeza za gospodarska dobra koja se koriste za obavljanje oporezivih isporuka.”

Ispravak pretporeza nije potrebno obavljati ako pretporez koji bi se trebao ispraviti iznosi manje od 135,00 eura po jednom gospodarskom dobru. Detaljnije o ispravku pretporeza pisali smo u istoimenom članku objavljenom u ovom broju časopisa. U nastavku dajemo praktični primjer ispravka pretporeza u slučaju kad nastupe okolnosti iz članka 140. stavka 7. Pravilnika.

Primjer 3. – Ispravak pretporeza zbog promjene postotka za priznavanje pretporeza (nekretnina)

Porezni obveznik Fez.d.o.o. je nabavio poslovnu zgradu u travnju 2022. godine u vrijednosti **500.000,00** eura. Na računu je iskaza PDV u iznosu **100.000,00** eura koji je porezni obveznik u cijelosti koristio kao pretporez jer u toj godini nekretninu koristio samo za obavljanje svoje gospodarske djelatnosti.

Početkom 2024. godine porezni obveznik dobio je od ministarstva dozvolu za program obrazovanja za odrasle iz područja svoje djelatnosti. Obrazovanje će se odvijati u prostorijama poslovne zgrade nabavljene 2018. godine. Obzirom da se radi o djelatnosti za koju nije moguće koristiti pretporez, došlo je do promjena uvjeta mjerodavnih oporezivanja za poslovnu zgradu nabavljenu 2018. godine, te porezni obveznik treba dio pretporeza koji je koristi 2018. godine vratiti u proračun.

Na kraju 2024., temeljem obavljenih isporuka, izračunat je **konačan postotak podjele pretporeza za 2024. godinu**, i iznosi **80%**. Obzirom da se radi o nekretnini, razdoblje buhvatva je 10 godina, pa će se ispravak raditi na 1/10-tini pretporeza koje je porezni obveznik priznao pri nabavi poslovne zgrade.

Iznos pretporeza za ispravak za 2024. izračunava se na sljedeći način:

ISPRAVAK PRETPOREZA ZA POSLOVNU ZGRADU ZA 2024.		
1.	Ukupno iskazan pretporez na računu	100.000,00
2.	Postotak priznavanja pretporeza u trenutku nabave	100%
3.	Priznati pretporez u godini nabave (rb. 1 x rb.2)	100.000,00
4.	Konačni postotak podjele pretporeza za 2024.	80%
5.	Priznati pretporez u 2024. godini (rb. 1 x rb.4)	80.000,00
6.	Razlika (rb.5–rb.3)	- 20.000,00
7.	Promatrano razdoblje za ispravak pretporeza za nekretninu	10 god.
8.	Ispravak pretporeza za 2024. godinu (rb.6 / 10 god)	- 2.000,00

Porezni obveznik provodi slijedeće knjiženje u 2024.:

4509 Ostali PDV na koji je prestalo pravo na pretporez		1606 Ispravci pretporeza	
(1) 2.000,00		(1) - 2.000,00	

Izveštavanje na PDV obrascu 12/2024

Iznos ispravka od **2.000,00 kuna**, porezni obveznik **unos** u Obrazac PDV 12/2024. godine **na red.br. III.15. s predznakom minus (-)**.

Uz oporezive isporuke, porezni obveznik je i u 2025. godini obavljao oslobođene isporuke iz članka 39. Zakona. Na kraju 2025., temeljem obavljenih isporuka, utvrđen je **konačan postotak podjele pretporeza za 2025. godinu**, i iznosi **95%**.

Iznos pretporeza za ispravak za 2025. izračunava se na sljedeći način:

ISPRAVAK PRETPOREZA ZA POSLOVNU ZGRADU ZA 2025.		
1.	Ukupno iskazan pretporez na računu	100.000,00
2.	Postotak priznavanja pretporeza u godini nabave	100%
3.	Priznati pretporez u godini nabave (rb. 1 x rb.2)	100.000,00
4.	Konačni postotak podjele pretporeza u 2025.	95%
5.	Priznati pretporez u 2025. godini (rb. 1 x rb.4)	95.000,00
6.	Razlika (rb.5–rb.3)	5.000,00
7.	Promatrano razdoblje za ispravak pretporeza za nekretninu	10 god.
8.	Ispravak pretporeza za 2025. godinu (rb.6 / 10 god)	500,00

Porezni obveznik provodi slijedeće knjiženje u 2025.:

4509 Ostali PDV na koji je prestalo pravo na pretporez		1606 Ispravci pretporeza	
(1) -500,00		(1) -500,00	

Izveštavanje na PDV obrascu 12/2025

Iznos ispravka od **500,00 kuna**, porezni obveznik **unos** u Obrazac PDV 12/2025. godine **na red.br. III.15. s predznakom minus (-)**.

Dakle ispravak pretporeza obavlja se u godinama koje slijede godinu nabave (izgradnje ili proizvodnje dugotrajne imovine), kada se promijenio postotak podjele pretporeza, odnosno kada je došlo do promjene konačnog postotka podjele pretporeza u izvještajnoj poreznog godini u odnosu na godinu nabave. U godini nabave gospodarskog dobra ne može doći do ispravka pretporeza, već do usklađenja podjele pretporeza ukoliko se konačan postotak podjele pretporeza u godini nabave razlikuje od postotka koji je primijenjen tijekom godine.

6.2. Posebnosti vezane uz početak i prestanak vršenja podjele pretporeza

U članku 138. stavcima 9. do 11. Pravilnika propisana su postupanja u slučaju kada porezni obveznik promijeni način vođenja knjigovodstva, te u slučaju kada prestaje ili počinje s obavljanjem oporezive ili neoporezive djelatnosti tijekom godine.

Porezni obveznik **koji tijekom godine promijeni način vođenja knjigovodstva** za utvrđivanje dijela pretporeza koji može odbiti, obvezan je odbitak pretporeza, koji je tijekom tekuće godine odbijao na temelju privremeno utvrđenog postotka iz stavka 7. ovoga članka, za ta razdoblja oporezivanja uskladiti u prijavi PDV-a koju podnosi za razdoblje oporezivanja iz članka 85. stavka 7. Zakona.

Porezni obveznik koji obavlja u okviru svoje gospodarske djelatnosti isporuke dobara i usluga po kojima je dopušten odbitak pretpo-

reza i isporuke po kojima je isključen odbitak pretporeza, te **počne obavljati samo** isporuke po kojima je dopušten odbitak pretporeza ili samo isporuke po kojima je isključen odbitak pretporeza, **prestaje primjenjivati podjelu pretporeza u razdoblju oporezivanja u kojem počne obavljati isporuke po kojima je u cijelosti dopušten ili u cijelosti isključen odbitak pretporeza.**

Ovaj porezni obveznik obavezan je utvrditi postotak za izračun prava na odbitak dijela pretporeza i u prijavi PDV-a koju podnosi za razdoblje oporezivanja iz članka 85. stavka 7. Zakona izvršiti usklađenje za kalendarsku godinu u kojoj je primjenjivao podjelu pretporeza.

**ističemo...**

S podjelom pretporeza moglo se započeti ili prestati i tijekom 2025, bilo zbog promjene djelatnosti koja se obavlja ili promjene načina vođenja knjigovodstva. No, ukoliko se podjela pretporeza obavljala u bilo kojem razdoblju oporezivanja u 2025, konačni obračun podjele pretporeza potrebno je obaviti, te utvrđenu razliku unijeti u Obrazac PDV 12/2025.

7. Obveze u 2026.

Odredbom članka 138. stavke 8. Pravilnika propisano je da **porezni obveznici moraju za prvo razdoblje oporezivanja tekuće godine primijeniti novoutvrđeni postotak izračunan na temelju isporuka protekle godine.**

To znači da će se već za siječanj 2026. godine primjenjivati postotak konačne podjele pretporeza izračunat za 2025. godinu

**ističemo...**

Podjela pretporeza na Obrascima PDV predavanim tijekom 2026. obavlja se temeljem postotka podjele pretporeza utvrđenog konačnom podjelom pretporeza za 2025. godinu.

