



# Ispravak pretporeza

Neven Baica, mag. oec.

Ispravak pretporeza porezni je postupak kojim se provodi usklađenje prava na korištenje pretporeza. U ovom članku pojašnjavamo u kojim to propisanim slučajevima dolazi do ispravka pretporeza, te kroz primjere pojašnjavamo način izračuna ispravka, izvještavanje o obavljenom ispravku te druga postupanja povezana s tim poreznim postupkom.

## 1. Uvod

Pravo na pretporez porezni obveznik ostvaruje temeljem računa koje je primio od dobavljača koji mu je obavio isporuku dobara ili usluga, i to samo ako su zadovoljeni svi propisani uvjeti za ostvarenje tog prava. No, iznos ostvarenog prava na pretporez može se naknadno promijeniti na više ili niže od prava koje je ostvareno u trenutku kada je isporuka obavljena. **U takvom slučaju korekcije pretporeza obavljaju se kroz postupak ispravka pretporeza koji je propisan odredbama:**

- **Zakona 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
- **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, 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 ovom članku prenosimo odredbe navedenih propisa koje se odnose na postupak ispravka pretporeza, te ih pojašnjavamo koristeći do sada objavljena mišljenja Ministarstva financija. Kroz praktične primjere pojašnjavamo najčešće slučajeve kada dolazi do primjene odredbi o ispravku pretporeza.

Kao uvod u postupak ispravka pretporeza dajemo sažeto pojašnjenje pojma “pretporez”, odnosno koji su uvjeti koje porezni obveznik mora zadovoljiti da bi uopće imao “početno” pravo na priznavanje pretporeza.

## 2. Osnovno o pravu na odbitak pretporeza

Pretporez je jedno od temeljnih prava poreznih obveznika koji su upisani u sustav PDV-a. Radi se o iznosu koji porezni obveznik može odbiti od iznosa koji je dužan platiti ili je platio poreznom obvezniku koji mu je obavio isporuku (dobavljaču). Takav iznos porezni obveznik može fizički povratiti s računa državnog proračuna, ili ga koristiti za smanjenje tekućih ili budućih obveza po osnovi PDV-a. Pravo na odbitak pretporeza, preciznijim, poreznim rječnikom, propisano je člankom 58. stavkom 1. i 2. **Zakona** na sljedeći način:

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

*(2) Pretporez je iznos PDV-a koji porezni obveznik treba platiti ili je plaćen u Republici Hrvatskoj pri uvozu i iznos PDV-a koji je plaćen temeljem članka 75. stavka 1. točaka 6. i 7. te članka 75. stavaka 2. i 3. ovoga Zakona.”*

Odredbama članka 58. stavka 3. **Zakona** propisano je da osim gore navedenih iznosa pretporeza, porezni obveznici mogu kao pretporez koristiti i sljedeće iznose:

- 1) PDV koji treba platiti na stjecanje dobara unutar Europske unije prema članku 4. stavku 1. točki 2.a) i članku 9. stavcima 3. i 4. ovoga Zakona,
- 2) PDV koji treba platiti prema članku 10. stavku 4. ovoga Zakona.

U stavkama 5. do 8. istog članka **Zakona** dana su dodatna pojašnjenja kada porezni obveznik može koristiti pretporez i u kojoj mjeri, a u članku 59. **Zakona** propisana su pravila povezana s pravom na odbitak pretporeza kod isporuka novih prijevoznih sredstava.

No, osim članaka 58. i 59. **Zakona**, za utvrđivanje da li postoji pravo na pretporez bitne su i odredbe kojima su propisani uvjeti za odbitak pretporeza, odnosno zabrane korištenja pretporeza koje prenosimo u nastavku.

### 2.1. Uvjeti za odbitak pretporeza

Uvjeti za odbitak pretporeza propisani su člankom 60. **Zakona**. Prema odredbama ovog članka, porezni obveznik može odbiti pretporez za isporuku dobara ili usluga, ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- a) odbitak pretporeza nije isključen prema članku 58. stavcima 4. i 8., članku 61. stavcima 1. i 2. te članku 62. stavku 1. ovoga Zakona,
- b) 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,
- c) 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,

- d) 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,
- e) 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,
- f) kod plaćenog predujma pretporez može odbiti ako je primljeni račun izdan u skladu s člankom 78. stavkom 1. ovoga Zakona.

Obrazloženja i dodatna pravila povezana s gore navedenim uvjetima dana su odredbama članaka 131. do 135. *Pravilnika*.

## 2.2. Kada nije dopušten odbitak pretporeza?

U određenim slučajevima porezni obveznik neće moći odbiti pretporez iskazan na računima dobavljača, premda su zadovoljeni svi drugi uvjeti za njihovo priznavanje. Tako, prema članku 58. stavku 4. *Zakona*, porezni obveznik ne može koristiti pretporez kada primljena dobra i obavljene mu usluge 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.

U slučaju kada porezni obveznik istovremeno obavlja gore navedene isporuke i oporezive isporuke za koje je dopušten odbitak pretporeza, tijekom i na kraju godine vjerojatno će imati obvezu kod pojedinih isporuka primijeniti postupak podjele pretporeza. Ovaj porezni postupak propisan je odredbama članka 62. *Zakona* i odredbama članka 137. *Pravilnika*. O podjeli pretporeza detaljno pišemo u istomenom stručnom članku koji je objavljen u ovom broju časopisa.

## 2.3. Ograničenje prava na odbitak pretporeza

Osim uvjeta za priznavanje pretporeza, postoje i ograničenja prava na korištenje koja su propisana člankom 61. *Zakona*, a detaljnije obrađena člankom 136. *Pravilnika*. Radi se o ograničenjima koji se odnose na isporuke koji služe za reprezentaciju, te ograničenja koja se odnose na korištenje pretporeza pri nabavi i korištenju osobnog automobila kako ga definira članak 61. stavak 2. *Zakona*. O ovim ograničenjima pisali smo u člancima koji se bave troškovima reprezentacije i člancima u svezi nabave, korištenja i prodaje osobnih automobila.

## 3. Osnovno o ispravku pretporeza

Obveza primjene postupka ispravka pretporeza propisana je odredbama članka 63. stavaka 1. i 2. *Zakona*:

**“Porezni obveznik mora ispraviti odbitak pretporeza ako je odbitak viši ili niži od onoga na koji je porezni obveznik imao pravo. Porezni obveznik mora ispraviti odbitak pretporeza ako se nakon podnošenja prijave PDV-a promjene čimbenici na temelju kojih je utvrđen iznos odbitka pretporeza.”**

Radi se o postupku koji se provodi na imovini koju poduzetnik posjeduje, odnosno, koristi kroz određeno razdoblje i to u slučaju kada je protekom vremena, ili nastankom određenih poslovnih događaja,

došlo do promjene čimbenika temeljem kojih se pri nabavi utvrđivalo pravo na odbitak pretporeza.



### ističemo...

Ispravak pretporeza provodi se u oba smjera. Kada se čimbenici promjene na način da se pravo na odbitak umanjuje, dolazi do obveze obračuna i plaćanja PDV-a. U obrnutom slučaju povećava se pravo poreznog obveznika na povrat PDV-a.

## 3.1. Na koje imovinske stavke treba primijeniti ispravak pretporeza?

Pravila ispravka pretporeza podijeljena su u odredbama *Zakona* u slijedeća tri poglavlja:

- 7.1. *Ispravak odbitka pretporeza kod gospodarskih dobara* (čl. 64. *Zakona*)
- 7.2. *Ispravak odbitka pretporeza kod isporuke gospodarskih dobara* (čl. 65. *Zakona*)
- 7.3. *Ispravak odbitka pretporeza za zalihe dobara* (čl. 65.a *Zakona*)



### ističemo...

Iz navedenog je jasno da se ispravak pretporeza provodi na gospodarskim dobrima, te zalihama, s time da se drugačija pravila primjenjuju na gospodarska dobra koja se koriste, a drugačija za gospodarska dobra kada se prodaju.

Prema članku 64. stavku 3. *Zakona*, **gospodarskim dobrima** u smislu ovih odredbi o ispravku pretporeza **smatraju se dobra i usluge koja prema računovodstvenim propisima spadaju u dugotrajnu imovinu poreznog obveznika**. U kojim sve slučajevima može doći do ispravka pretporeza za gospodarska dobra pojasnili smo u poglavljima 5. i 7. ovog članka. Detaljno o zalihama pisali smo u poglavlju 6. ovog članka. U nastavku objedinjeno prikazujemo sve slučajeve promjena uvjeta mjerodavnih za ispravak pretporeza koji su izrijekom navedeni u odredbama *Zakona* i *Pravilnika*

## 3.2. Što se smatra promjenom uvjeta mjerodavnih za ispravak pretporeza?

Odredbom članka 140. stavka 2. *Pravilnika* propisano je da se ispravak pretporeza provodi za razdoblje nakon promjene uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza. **Što se smatra promjenom uvjeta mjerodavnih za ispravak pretporeza**, propisano je člankom 140. stavkom 1. *Pravilnika*:

**“Promjenom uvjeta mjerodavnih za ispravak pretporeza smatra se naknadna promjena tih uvjeta koja dovede do većeg ili manjeg prava na odbitak pretporeza**

- u odnosu na godinu u kojoj je gospodarsko dobro nabavljeno, proizvedeno ili
- u odnosu na godinu u kojoj je nekretnina izgrađena, ako se radi o nekretninama koje je porezni obveznik sam izgradio, a koja dovodi do većeg ili manjeg odbitka pretporeza u odnosu na početno stanje.”

**Kada dolazi do promjene uvjeta mjerodavnih za ispravak pretporeza** pojašnjeno je odredbama članaka 64. do 65.a *Zakona*, te





odredbama članka 139. i 140. *Pravilnika*. Prema navedenim odredbama do promjene uvjeta dolazi kada nastupe slijedeći događaji:

- 1) **Izlazak iz sustava PDV-a** ➔ prijelaz na oporezivanje prema članku 90. Zakona (čl. 140. st. 5. Zakona),
- 2) **Ulazak u sustav PDV-a** ➔ Promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza smatra se i prelazak sa oporezivanja prema članku 90. Zakona na redovni postupak oporezivanja (čl. 140. st. 6. Zakona);
- 3) **Prestanak obavljanja oporezivih isporuka i početka obavljanja isporuka oslobođenih PDV-a bez prava na odbitak pretporeza iz članka 39., 40. i 114. Zakona** (čl. 140. st. 5. Zakona);
- 4) **Prestanak obavljanja oslobođenih isporuka iz članka 39., 40. i 114. Zakona i početak obavljanja oporezivih isporuka** (čl. 140. st. 5. Zakona);
- 5) **Isporuka gospodarskih dobara unutar razdoblja za ispravak pretporeza** ➔ Ako porezni obveznik unutar razdoblja za ispravak pretporeza isporučuje gospodarsko dobro, smatra se da je gospodarsko dobro korišteno za gospodarsku djelatnost poreznog obveznika do isteka razdoblja za ispravak pretporeza (čl. 65. st. 1. Zakona);
- 6) **Prenamjena motornog vozila kategorije N1** ➔ Ako se motorno vozilo kategorije N1 prenamjeni u motorno vozilo koje je predmet oporezivanja posebnim porezom na motorna vozila, porezni obveznik obavezan je ispraviti odbijeni pretporez koji je viši ili niži od pretporeza koji može odbiti. Obavljeni ispravak pretporeza porezni obveznik iskazuje u prijavi PDV-a koju podnosi za razdoblje oporezivanja iz članka 85. stavka 7. Zakona (čl. 139. st. 3. *Pravilnika*);
- 7) **Promjena postotka podjele pretporeza** ➔ 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 (čl. 140. st. 7. Zakona);

### 3.3. Kada se ne mora provoditi ispravak?

Prema članku 139. stavku 2. *Pravilnika* **porezni obveznik nije obavezan izvršiti ispravak pretporeza u slučaju uništenja, gubitka ili krađe dobara ako raspoloživo valjanim dokazima** kao što su policijski zapisnik, očevidnik nadležnog tijela za utvrđivanje štete ili odgovarajuća dokumentacija o količini i vrsti dobara koja su dana na zbrinjavanje ili uništenje.

Slično je propisano i člankom 142.a stavkom 5. *Pravilnika*:

*“Iznimno od stavka 1. ovoga članka porezni obveznik nije obavezan ispraviti odbitak pretporeza za zalihe dobara u slučaju njihovog uništenja, gubitka ili krađe za što postoje valjani dokazi iz članka 26. ovoga Pravilnika.”*

Za gospodarska dobra, dodatno je propisano i **pojednostavljenje** prema kojem porezni obveznik nema obvezu provoditi ispravak ako ukupni ispravak nije prešao propisani limit. O pojednostavljenju pišemo u točki 4.1.2. ovog članka.

## 4. Pravila provođenja ispravka pretporeza

Za gospodarska dobra (dugotrajnu imovinu) propisana su pravila u odredbama članka 64. i 65. Zakona. Pravila iz članka 64. Zakona možemo smatrati i općim pravilima ispravka pretporeza, dok se pravila iz odredbi članka 65. Zakona odnose na pojedine vrste

promjena uvjeta mjerodavnih za oporezivanja za gospodarska dobra (dugotrajnu imovinu).



### ističemo...

U ovom poglavlju razmatramo pravila koja se odnose na promjenu uvjeta oporezivanja kod gospodarskih dobara iskazanih na kontima dugotrajne imovine koja se nastavljaju koristiti kod poreznog obveznika.

U odredbe Zakona od 1. siječnja 2015. uvedena i obveza ispravka pretporeza na zalihe. dodavanjem članka 65.a Zakona.

Pravila koja se odnose na ispravak pretporeza na gospodarska dobra, po vrstama promjena uvjeta mjerodavnih za oporezivanje i kroz primjere pojašnjavam u poglavlju 5. i 7. ovog članka, a za zalihe u poglavlju 6. ovog članka. Radi mogućnosti cjelovitog pregleda, u nastavku prenosimo sva pravila o primjeni ispravka pretporeza utvrđena odredbama Zakona i *Pravilnika*

### 4.1. Ispravak pretporeza za gospodarska dobra

Pravila koja pojašnjavamo u nastavku propisana su odredbama članka 64. Zakona i člancima 140. do 142. *Pravilnika*.

Prema članku 64. stavku 3. Zakona, **gospodarskim dobrima** u smislu ovih odredbi o ispravku pretporeza **smatraju se dobra i usluge koja prema računovodstvenim propisima spadaju u dugotrajnu imovinu poreznog obveznika**. Odredbom članka 141. stavka 7. *Pravilnika* pojašnjeno je da se pod uslugama smatraju koncesije, patenti, licencije, robne i uslužne marke, softver i ostala prava.

S teoretske razine zanimljivo je razmotriti i pravo korištenja ispravka pretporeza na imovinu koju nazivamo **sitnim inventarom**. Naime, sitnim inventarom nazivamo imovinu koja se po poreznom propisu ne smatra dugotrajnom. Da li ćemo takvu imovinu evidentirati na kratkotrajnu imovinu, nazvati ju sitnim inventarom i primijeniti pravila jednokratnog otpisa, ili ćemo takvu imovinu evidentirati kao dugotrajnu imovinu, stvar je izbora svakog poreznog obveznika<sup>1</sup>.

Stoga smatramo da se ispravak pretporeza može provoditi i na imovini koja se prema poreznom propisu ne smatra dugotrajnom imovinom, ali smatramo da je to sigurno samo za takvu imovinu ako je i proknjižena kao dugotrajna imovina. Ako je porezni obveznik takvu imovinu ipak evidentirao na kontima kratkotrajne imovine sugeriramo da se ispravak pretporeza ne provodi, dok navedeno mišljenjem ne odobri Ministarstvo financija–Porezna uprava.

#### 4.1.1. Razdoblje i iznos ispravka–osnovno pravilo

Pravila koja su propisana člankom 64. Zakona odnose se na sva dobra koja u trenutku promjene porezni obveznik ima iskazana na poziciji dugotrajne imovine, I koja se za potrebe ispravka pretporeza nazivaju **gospodarskim dobrima**. Tako je odredbama članka 64. stavka 1. i 2. propisano slijedeće:

1 Detaljnije o sitnom inventaru kao posebnom obliku dugotrajne imovine pisali smo u članku “Računovodstvo sitnog inventara” koji je objavljen u časopisu RiPup 11/2023

*"(1) Ako se u vezi 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.*

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

Iz navedenog je razvidno da se ispravak pretporeza za gospodarska dobra razmatra u razdoblju:

- **od 10 godina** ➔ za nekretnine
- **od 5 godina** ➔ za svu ostalu dugotrajnu imovinu,

od godine u kojoj je gospodarsko dobro (dugotrajna imovina) nabavljeno ili proizvedeno.

Koji je obuhvat pretporeza koji se uključuje u izračun propisano je odredbom članka 140. stavka 1. Pravilnika:

*"Pri ispravku pretporeza polazi se od ukupnog iznosa pretporeza koji se odnosi na nabavu, proizvodnju ili izgradnju gospodarskog dobra."*

No, osim iznosa koji treba uključiti u izračun za potrebe ispravka pretporeza potrebno je znati koje je prvo razdoblje od kojeg se računa ispravak pretporeza, a koje je posljednje.



### ističemo...

Detaljna pravila utvrđivanja razdoblja za gospodarska dobra propisana su odredbama članka 141. Pravilnika.

#### 4.1.2. Početak razdoblje ispravka za nekretninu koja se gradi

Odredbom članka 140. stavka 1. Pravilnika propisano je postupanje u slučaju kada se ispravak pretporeza obavlja na gospodarskom dobru koje se gradi. Navedenu odredbu citiramo:

*"(1) Ako se neko gospodarsko dobro počne koristiti u skladu s napredovanjem gradnje prije nego što je potpuno završeno, tada se za svaki dio gospodarskog dobra koji je odvojeno korišten utvrđuje zasebno razdoblje ispravka pretporeza. Ako se izgrađeno gospodarsko dobro iskorištava samo djelomično ili se ne koristi u potpunosti, utvrđuje se jedinstveno razdoblje ispravka pretporeza za gospodarsko dobro kao cjelinu."*

Iz prije citiranih odredbi jasno je da je utvrđivanje obveze ispravka pretporeza nešto **kompleksnije u slučaju kada gospodarsko dobro nije nabavljeno kupnjom, već gradnjom**. Naime, u tom slučaju, kako je propisano, za svaki dio gospodarskog dobra koji je odvojeno korišten utvrđuje se zasebno razdoblje ispravka pretporeza. Primjer kada bi se odvojeno promatrao ispravak pretporeza prema stupnjevima gradnje bio bi slučaj gradnje građevinskog objekta kojeg smo primjerice počeli koristiti u jednom njegovom dijelu, dok ostali dijelovi još nisu upotrebljivi. Tako npr u zgradi neki stanovi mogu biti spremni za najam dok drugi mogu biti u roh-bau izvedbi.



### ističemo...

Smatramo da se korištenje nekretnine s napredovanjem gradnje treba smatrati uvjetom za korištenje ovog pravila. U slučaju kada se korištenje ne može dokazati, smatramo da razdoblje ispravka pretporeza počinje s razdobljem u kojem je završena gradnja.

#### 4.1.3. Početak razdoblja za pokretninu koja je proizvedena

Premda je pravilo početka razdoblja za ispravak pretporeza iz članka 141. stavka 1. propisano za gospodarska dobra, zbog korištenja pojma "građenje" i izostavljanja riječi "izrada" ili "proizvodnje" smatramo da se navedena odredba koristi samo za gospodarska dobra koja su klasificirana kao nekretnine. Obzirom da se ovo pravilo ne primjenjuje na pokretnine možemo zaključiti da se kao početak razdoblja ispravka pretporeza uvijek uzima razdoblje u kojem je pokretnina proizvedena (izrađena). Odredbom članka 140. stavka 1. Pravilnika propisan je izuzetak kojeg citiramo:

*"Ako se ne može utvrditi kada je gospodarsko dobro proizvedeno, u tom slučaju za potrebe ispravka pretporeza uzima se početak uporabe."*

Mišljenjima Ministarstva financija–Porezna uprave nije precizirano koji su to slučajevi kada se ne može utvrditi kada je gospodarsko dobro proizvedeno. Smatramo da se to ne odnosi na slučajeve kada je društvo proizvelo gospodarsko dobro, jer u tom slučaju nepoznavanje datuma proizvodnje značilo bi ujedno i kaznu za neuredno računovodstvo. Obzirom da smatramo jasnim da u slučaju kada je gospodarsko dobro kupljeno nije potrebno razmišljati o ovoj odredbi, ostaje upitno koji bi to bili slučajevi kod kojih bi ova odredba bila primjenjiva.

#### 4.1.4. Prestanak razdoblja zbog neupotrebljivosti

Razdoblje ispravka pretporeza za gospodarsko dobro može prestati i prije isteka razdoblja za ispravak pretporeza što je propisano člankom 141. stavkom 2. Pravilnika:

*"Ako neko gospodarsko dobro postane neuporabljivo prije isteka razdoblja za ispravak pretporeza, tada sa trenutkom kad je dobro postalo neuporabljivo završava i razdoblje ispravka pretporeza."*

#### 4.1.5. Razdoblje ispravka za naknadna ulaganja

Odredbama članka 141. Pravilnika propisana su pravila koja se primjenjuju i na naknadna ulaganja na gospodarskom dobru. Relevantne odredbe ovog članka citiramo:



### TELEFON ZA KONZULTACIJE

**Ponedjeljom i četvrtkom**

od 11.00 do 15.30 sati,

**utorkom, srijedom i petkom**

od 8.30 do 13.00 sati.

**01/48 36 046 i 01/49 21 739**



“(3) Odredbe stavaka 1. i 2. ovoga članka vrijede i za naknadna dugotrajna ulaganja. Radi li se o naknadnom dugotrajnom ulaganju ili o troškovima održavanja utvrđuje se prema standardima financijskog izvješćivanja.

(4) Ako naknadno ulaganje bitno ne mijenja vijek korištenja gospodarskog dobra, tada se ispravak pretporeza za to ulaganje obavlja u razdoblju ispravka pretporeza za dotično gospodarsko dobro.

(5) Ako se radi o naknadnom ulaganju koje bitno mijenja vijek korištenja, ili predstavlja zasebnu cjelinu kao npr. dogradnja već postojeće nekretnine, za to ulaganje utvrđuje se novo (zasebno) razdoblje ispravka pretporeza. Navedeno se primjenjuje i u slučaju rekonstrukcije građevine iz članka 40. stavka 5. Zakona.”

Dakle, da bismo utvrdili da li se radi o naknadnom dugotrajnom ulaganju ili o troškovima održavanja, moramo biti upoznati s pravilima računovodstvenih standarda. Kada se neki dodatni trošak nekretnine treba priznati u knjigovodstvenu vrijednost nekretnine bitno je načelo priznavanje iz točke 7. MRS-a 16. Navedena točka izostajna je točki HSFI-a 6.19. i glasi:

“Trošak pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme priznaje se kao imovina samo i isključivo ako je:

- (a) vjerojatno da će buduće gospodarske koristi povezane s odnosnom imovinom pritecати u subjekt; i
- (b) je trošak imovine moguće pouzdano izmjeriti.”

Detaljno o tome kada se naknadno ulaganje treba evidentirati u dugotrajnu imovinu pisali smo u članku “Ulaganje i održavanje – naknadni izdaci na dugotrajnoj imovini” koji je objavljen u RiPup-u 3/2023.

#### 4.1.6. Pravilo kod prijenosa gospodarske cjeline

Odredbama članka 141. stavka 6. Pravilnika propisano je da se **kod prijenosa gospodarske cjeline ili pogona na stjecatelja ne prekida se razdoblje ispravka pretporeza.**

Dakle, za razliku od klasične prodaje, kada se kod stjecatelja ponovno računa 5 odnosno 10 godina od stjecanja po pokretnini ili nekretnini koju je stekao, kod prijenosa gospodarske cjeline ili pogona stjecatelj nastavlja gdje je stao isporučitelj. Iz navedenog proizlazi da kod provođenja takvog poslovnog događaja prenositelj mora predati s gospodarskom cjelinom ili pogonom i sve relevantne podatke za ispravan nastavak provođenja ispravka pretporeza.

#### 4.1.7. Pojednostavljenje 135,00 eura

Prema članku 64. stavku 4. Zakona ispravak pretporeza nije potrebno obavljati ako pretporez koji bi se **trebao ispraviti iznosi manje od 135,00 eura** po jednom gospodarskom dobru. Jednoznačno je propisano i člankom 142. Pravilnika.

Treba naglasiti da se navedeni **iznos odnosi na ukupni iznos koji se treba ispraviti**, a ne na desetinu tog iznosa, odnosno petinu tog iznosa koji će biti ispravljen u određenom poreznom razdoblju. U pojedinim slučajevima gdje vrijednost gospodarskog dobra jasno pokazuje da ukupni iznos ispravka ne može doseći 135,00 eura, vjerujem da je prihvatljivo da se izračun ispravka pretporeza niti ne obavlja. U ostalim slučajevima navedeno pojednostavljenje ne može se koristiti u smislu da se postupak izračuna za potrebe pretporeza za to gospodarsko dobro niti ne obavlja, obzirom da je **dokaz da**

**ne treba obavljati ispravak, upravo izračun za potrebe ispravka pretporeza.**

Ističemo i da odredba koja propisuje pojednostavljenje nije sastavljena u obligatornoj formi, već je dana kao mogućnost. To znači da se ovo pravilo ne mora primijeniti. U tom slučaju ispravak se obavlja na sva gospodarska dobra neovisno o tome da li neko dobro zadovoljava uvjet ili ne. To je posebno interesantno u slučaju kada se ispravak pretporeza obavlja u korist poreznog obveznika, odnosno kada se ispravkom pretporeza utvrđuje pravo na povrat PDV-a kao što je to u slučaju ulaska u sustav PDV-a. Obzirom na sve navedeno, postupak odlučivanja u vezi primjene pojednostavljenja možemo prikazati grafički na slijedeći način:



#### 4.1.8. Izvještavanje na Obrascu PDV

Prema članku 139. stavku 1. Pravilnika, ako se porezna osnovica izmijeni prema članku 33. stavku 7. Zakona ispravci se moraju obaviti u razdoblju oporezivanja u kojem je promijenjena porezna osnovica. Odredba navedenog članka 33. stavka 7. Zakona odnosi se samo kada se porezna osnovica izmijeni zbog opoziva, odnosno popusta, te smatramo da se ne primjenjuje na slučajeve promjene uvjeta mjerodavnih za oporezivanje. Za pojedine slučajeve promjene uvjeta mjerodavnih za oporezivanje, izričito je navedeno da se **ispravak provodi u razdoblju oporezivanja iz članka 85. stavka 7. Zakona**, što znači u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine kada radi sva usklađenja i ispravke za tu kalendarsku godinu.



**ističemo...**

Dakle, **mjesečni obveznici PDV-a** ispravak pretporeza za 2025. godinu, za gospodarska dobra unose u **Obrazac PDV 12/2025.**, a **tromjesečni obveznici PDV-a** u **Obrazac PDV 10-12/2025.**

**Navedeno pravilo ne primjenjuje su kod ispravka pretporeza za isporuku gospodarskih dobara (vidi slijedeće poglavlje).**

Ispravak pretporeza **unosi se Obrazac PDV u red. br. III.15–Ispravak pretporeza.** O činjenici da li se radi o ispravljanju prethodno niže ili više priznatog iznosa pretporeza **ovisi da li će predznak upisanog iznosa biti pozitivan ili negativan.**

## 4.2. Ispravak pretporeza kod isporuke gospodarskih dobara

Do promjena uvjeta mjerodavnih za oporezivanje može doći i u slučaju kada se gospodarsko dobro isporučuje. I u tom slučaju primjenjuju se **ista pravila utvrđivanja razdoblja ispravka** koja smo naveli u poglavlju 4.1. ovog članka, **te pojednostavljenje** iz poglavlja 4.2. ovog članka. No, za takve slučajeve člankom 65. **propisana su i posebna pravila** koja citiramo:

*“(1) Ako porezni obveznik unutar razdoblja za ispravak pretporeza isporučuje gospodarsko dobro, smatra se da je gospodarsko dobro korišteno za gospodarsku djelatnost poreznog obveznika do isteka razdoblja za ispravak pretporeza. Gospodarska djelatnost smatrat će se u cijelosti oporezivom ako je isporuka gospodarskog dobra oporezivana. Gospodarska djelatnost smatrat će se u cijelosti oslobođenom PDV-a ako je isporuka gospodarskog dobra oslobođena.*

*(2) Ispravak odbitka pretporeza iz stavka 1. ovoga članka **provodi se odjednom za cijelo preostalo razdoblje ispravka.**”*

Odredbom članka 140. stavka 9. *Pravilnika* propisano je da se obavljeno ispravak pretporeza kod isporuke gospodarskih dobara **iskazuje se u prijavi PDV-a koja se podnosi za razdoblje oporezivanja u kojem je obavljena isporuka.**

Ispravak pretporeza **unosni se Obrazac PDV u red. br. III.15–Ispravak pretporeza.** O činjenici da li se radi o ispravljanju prethodno niže ili više priznatog iznosa pretporeza **ovisi da li će predznak upisanog iznosa biti pozitivan ili negativan.**

## 4.3. Ispravak pretporeza za zalihe

Naknadnim izmjenama Zakona koje su stupile na snagu s početkom 2015. godine, odredbom članka 65.a *Zakona* u postupak ispravka pretporeza uključene su i zalihe:

*U slučaju prijelaza s redovnog postupka oporezivanja na posebni postupak oporezivanja prema članku 90. ovoga Zakona i obrnuto, porezni obveznik mora ispraviti odbitak pretporeza za zalihe dobara ako je odbitak viši ili niži od onog na koji je porezni obveznik imao pravo.*

Iz navedene odredbe razvidno je da se ispravak pretporeza ne provodi u svim slučajevima promjena uvjeta mjerodavnih za oporezivanja koji su predviđeni za ispravak pretporeza koji je u svezi gospodarskih dobara.

**Zalihama dobara** u smislu Zakona **smatraju se zalihe** u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja, odnosno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (čl. 142.a st. 3. *Pravilnika*).

Odredbom članka 142.a stavkom 4. *Pravilnika* detaljnije su propisane obveze poreznog obveznika po osnovi ispravka pretporeza na zalihe. Prema navedenoj odredbi, da bi porezni obveznik mogao obaviti ovaj postupak obavezan je i u slučaju izlaska i u slučaju ulaska u sustav PDV—a:

- popisati zalihe dobara te
- imati račun za zalihe dobara koje je nabavio od drugih poreznih obveznika koji su upisani u registar obveznika PDV-a

Odredbom članka 142.a stavke 5. *Pravilnika* propisano je i da **ispravak pretporeza porezni obveznik nije obavezan obaviti u slučaju njihovog uništenja, gubitka ili krađe.** Za ove slučajeve porezni obveznik mora prikupiti valjane dokaze iz članka 26. *Pravilnika.*



### ističemo...

Ispravak pretporeza na zalihe obavlja se isključivo kod ulaska u, i izlaska iz sustava PDV-a, a obveza ne postoji samo u slučaju njihovog uništenja, gubitka ili krađe za što postoje valjani dokazi iz članka 26. *Pravilnika.*

Prema članku 142.a stavku 2. *Pravilnika* 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.**

U okviru članka 142.a stavka 4. *Pravilnika* propisan je i način izračuna iznosa koji se ispravlja:

*“Ako je u naknadi za nabavljene zalihe dobara sadržan PDV, iznos PDV-a koji se ispravlja izračunava se preračunanom stopom.”*

Međutim, ova odredba nije primjenjiva kod izlaska iz sustava PDV-a, već samo u slučaju ulaska u sustav PDV-a. Detaljni primjer ispravka pretporeza na zalihe dali smo u poglavlju 5.4. ovog članka.

## 5. Kroz primjere...

U poglavljima koji slijede, najčešće slučajeve promjena uvjeta mjerodavnih za oporezivanja, te izračune iznosa ispravka pretporeza pojašnjavamo kroz praktične primjere.

### 5.1. Kod izlaska iz sustava PDV-a

Člankom 140. stavkom 5. *Pravilnika* propisano je da se promjenom uvjeta mjerodavnih za ispravak pretporeza smatra **prijelaz na oporezivanje prema članku 90. Zakona.** To znači da ispravak pretporeza treba obaviti u slučaju kada porezni obveznik izlazi iz sustava PDV-a, odnosno u trenutku kada prestaje s redovnim oporezivanjem i **postaje mali porezni obveznik** koji provodi poseban postupak oporezivanja prema članku 90. *Zakona.* Da, se radi o slučaju kada **treba obaviti postupak ispravka pretporeza** izravno upućuje odredba članka 140. stavka 8. *Pravilnika:*

*“Ako porezni obveznik koji je bio redovno oporezivan prelazi na oporezivanje prema članku 90. Zakona, mora za sva gospodarska dobra provesti ispravak pretporeza, ako za njih nije isteklo razdoblje ispravka.”*

**Obveza provođenja ispravka pretporeza** u slučaju izlaska iz sustava PDV-a **propisana je i za zalihe** člankom 65.a *Zakona.* Odredbama ovog članka propisano je da porezni obveznik **mora ispraviti odbitak pretporeza za zalihe dobara** ako je odbitak viši ili niži od onog na koji je porezni obveznik imao pravo.



### ističemo...

U slučaju izlaska iz sustava PDV-a porezni obveznik **dužan je obaviti ispravak pretporeza na gospodarska dobra i na zalihe dobara.**

Dakle, nakon zadnjeg dana u sustavu, porezni obveznik treba provjeriti da li je potrebno obaviti ispravak pretporeza:

- **za nekretnine** koje je nabavio ili proizveo **prije 9 ili manje godina** od godine u kojoj se mijenjaju uvjeti,





- za ostalu dugotrajnu imovinu koju je nabavio ili proizveo prije 4 ili manje godina od godine u kojoj se mijenjaju uvjeti te
- za zalihe zatečene na zadnji dan prije promjene uvjeta.

To znači da u slučaju izlaska iz sustava PDV-a s 1. siječnja 2026. godine, za ispravak pretporeza promatrat će se nekretnine koje su nabavljene ili izgrađene 2017. godine ili kasnije, a za ostalu dugotrajnu imovinu ako je nabavljena ili proizvedena 2022. ili kasnije.

### Primjer 1. Ispravak pretporeza kod izlaska iz sustava

Porezni obveznik Lea d.o.o. koji je u sustavu PDV-a, kupio je u studenom 2023. godine stroj ukupne vrijednosti **200.000,00** eura za koji je u razdoblju nabave koristio pretporez iskazan na računu dobavljača u iznosu od **40.000,00** eura.

U 2025. godini porezni obveznik je ostvario manje od **60.000,00** eura isporuka, te odlučuje u 2026. godini izaći iz sustava PDV-a.

Promatrano razdoblje ispravka pretporeza za stroj je pet godina, odnosno razdoblje od 2023. godine do 2027. godine. U razdoblju od 2023. godine do 2025. godine stroj je korišten dok je porezni obveznik u sustavu, te za ta razdoblja porezni obveznik ima pravo na pretporez. No, s početkom 2026. godine porezni obveznik izlazi iz sustava, te u toj godini (godina kada su se promijenili uvjeti mjerodavni za oporezivanje) i u 2027. (posljednjoj godini razdoblja od 5 godina) porezni obveznik nema pravo na pretporez. Porezni obveznik dužan je izračunati iznos pretporeza koji mora vratiti za navedene dvije godine te ga iskazati u Obrascu PDV kao ispravak pretporeza.

**Iznos pretporeza koji porezni obveznik treba vratiti računa se na slijedeći način:**

$40.000,00 \text{ eura} / 5 = 8.000,00 \text{ eura}$
$8.000,00 \times 2 \text{ g.} = 16.000,00 \text{ eura}$

Porezni obveznik iznos pretporeza od **16.000,00** eura iskazuje u Obrascu PDV 12/2025. godine na rednom broju III.15. s predznakom minus (-), te za taj iznos umanjuje pravo na pretporez, odnosno povećava obvezu za uplatu.

**Knjiženje:**

4509 Ostali PDV na koji je prestalo pravo na pretporez	1606 Ispravci pretporeza
(1) 16.000,00	(1) - 16.000,00

U ovom primjeru nismo se bavili izračunom ispravka pretporeza na zalihe. O ispravku pretporeza na zalihe kod izlaska iz sustava PDV-a pisali smo u poglavlju 5.4. ovog članka.

## 5.2. Kod ulaska u sustav PDV-a

Odredbom članka 140. stavkom 6. *Pravilnika* propisano je da se promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza smatra i prelazak sa oporezivanja prema članku 90. Zakona na redovni postupak oporezivanja.



**ističemo...**

Ispravak pretporeza može se obaviti i u slučaju kada porezni obveznik ulazi u sustav PDV-a.

Za razliku od izlaska iz sustava PDV-a gdje je posebnom odredbom istaknuta obveza provođenja ispravka pretporeza, za ulazak u sustav **odredba o obvezi ispravka nije ponovljena**, što je razumljivo, jer

**se radi o pravu poreznog obveznika za koje neće biti kažnjen ako ga propusti ostvariti.** Umjesto toga, dano je dodatno upozorenje, da je ovo pravo na naknadno korištenje pretporeza uvjetovano i općim odredbama o priznavanju pretporeza. Takvo upozorenje nalazimo u odredbi članka 140. stavka 4. *Pravilnika*:

*“Ako se naknadno provodi ispravak pretporeza koji se u razdoblju nabave nije mogao odbiti, dopušten je odbitak samo onih iznosa pretporeza koji ispunjavaju uvjete iz članka 60. Zakona.”*

To znači da se pretporez može naknadno koristiti samo ako su zadovoljena i sva druga pravila za priznavanje pretporeza, kao što je ispravno zaračunani i iskazani PDV na računu tuzemnog dobavljača čiji je sadržaj u skladu s odredbama članka 79. *Zakona*. Navedena odredba upozorava da je prije ispravka bitno provjeriti da li postoje ispravni računi, temeljem kojih je moguće ostvariti pravo na pretporez.

Iz svega navedenog proizlazi da **porezni obveznik koji ulazi u sustav treba provjeriti da li ulaskom u sustav PDV-a ostvaruje pravo na ispravak pretporeza u svoju korist:**

- za nekretnine koje je nabavio ili proizveo prije 9 ili manje godina od godine u kojoj se mijenjaju uvjeti,
- za ostalu dugotrajnu imovinu koju je nabavio ili proizveo prije 4 ili manje godina od godine u kojoj se mijenjaju uvjeti te
- za zalihe zatečene na zadnji dan prije promjene uvjeta.

To znači da u slučaju ulaska u sustav PDV-a s 1. siječnja 2026. godine, za ispravak pretporeza promatrat će se nekretnine koje su nabavljene ili izgrađene 2017. godine ili kasnije, a za ostalu dugotrajnu imovinu ako je nabavljena ili proizvedena 2022. ili kasnije.

### Primjer 2. Ispravak pretporeza pri ulasku u sustav PDV-a

Porezni obveznik EN d.o.o. 2023. kupio je kamion za potrebe obavljanja svoje prijevoznike djelatnosti. Za kamion primio je račun od dobavljača na ukupan iznos od **32.000,00** eura od čega PDV iznosi **6.400,00**. U 2023. godini porezni obveznik bio je van sustava PDV-a, odnosno obavljao je oporezivanje prema posebnom postupku za male porezne obveznike, te nije bio u mogućnosti PDV iskazan na računu koristiti kao pretporez.

S 1. siječnja 2026. porezni obveznik dobrovoljno ulazi u sustav PDV-a, te postaje redovni porezni obveznik. Promatrano razdoblje za ispravak pretporeza je 5 godina od godine nabave, dakle razdoblje od 2023. do 2027. godine. U 2023., 2024. i 2025. godini porezni obveznik bio je iztan sustava, i za te godine ne ostvaruje pravo na pretporez. No, od 2026. godine porezni obveznik u sustavu je PDV-a te može priznati pretporez za tu godinu i za 2027. godinu.

**Iznos pretporeza na koji porezni obveznik ima pravo, izračunava se na slijedeći način:**

$6.400,00 \text{ eura} / 5 = 1.280,00 \text{ eura}$
$1.280,00 \times 2 \text{ g.} = 2.560,00 \text{ eura}$

Porezni obveznik, ako ostane u sustavu PDV-a kroz slijedeće dvije godine, ima pravo ukupno dobiti **2.560,00** eura od ukupnog iznosa PDV-a iskazanog na računu. No to pravo raspoređuje po godinama. U Obrascu PDV 12/2025. na redni broj III.15. porezni obveznik unosi pretporez za 2025. godinu u iznosu **1.280,00** eura.

## Knjiženje:

7697 Prihod s osnove povrata pretporeza	1605 Ispravci pretporeza
1.280,00 (1)	(1) 1.280,00

## 5.3. Kod isporuke gospodarskog dobra

Odredbama članka 65. Zakona iznad kojeg je podnaslov "Ispravak odbitka pretporeza kod isporuke gospodarskih dobara", dana su posebna pravila koja treba primijeniti kada se uvjeti mjerodavni za odbitak pretporeza promijene za dobro koje se isporučuje. No, premda su pravila za ovaj slučaj izdvojena u posebno poglavlje, prilikom ispravka pretporeza kod isporuke treba voditi računa i o odredbama članka 64. Zakona. Potvrda ovom stavu su i odredbe Pravidnika kod kojeg odredbe koje se odnose na ispravak pretporeza kod isporuke gospodarskih dobara nisu izdvojene od ostalih pravila za gospodarska dobra.

Iz tog razloga naglašavamo, da se i pri ispravku pretporeza kod isporuke gospodarskih dobara mogu primijeniti **pravila pojednostavljenja od 135,00 eura**, čije smo odredbe prenijeli u poglavlju 4. ovog članka.

Postoje dva značajna posebna pravila koja se primjenjuju kod ispravka pretporeza kod isporuke gospodarskog dobra. Tako se prema članku 65. stavku 2. Zakona **ispravak odbitka pretporeza kod isporuke gospodarskog dobra provodi odjednom za cijelo preostalo razdoblje ispravka**. Odredbom članka 140. stavka 9. propisano je i drugačije pravilo u vezi izvještavanja u odnosu na ispravak koji nije povezan s isporukom. Prema navedenoj odredbi obavljene ispravak pretporeza kod isporuke gospodarskih dobara **iskazuje se u prijavi PDV-a koja se podnosi za razdoblje oporezivanja u kojem je obavljena isporuka**.



## ističemo...

Ispravak pretporeza kod isporuke gospodarskog dobra provodi se odjednom za cijelo preostalo razdoblje, te se o provedenom ispravku izvještava na Obrascu PDV koji se podnosi za razdoblje oporezivanja u kojem je obavljena isporuka.

Najčešći slučajevi povezani s isporukom, kod kojih treba primijeniti ispravak pretporeza javlja se kod prodaje nekretnine i kod prodaje osobnih automobila. Navedene slučajeve pojašnjavamo kroz praktične primjere u podpoglavljima koji slijede.

## 5.3.1. Isporuka nekretnine s oslobođenjem za koju je pri nabavi korišten pretporez

U slučaju kada smo pri nabavi ili izgradnji nekretnine koristili pretporez, a nekretninu prodajemo s oslobođenjem iz članka 40. stavka 1. točke j) ili k) Zakona nastaje promjena uvjeta mjerodavnih za oporezivanje, te treba provjeriti da li postoji obveza za ispravak pretporeza u razdoblju kada je nekretnina prodana. Ovdje treba naglasiti da se **korištenim pretporezom smatra**:

- **kada je na računu za isporuku nekretnine iskazan PDV (pravilo za nove nekretnine) koji je primatelj isporuke unio u** Obrazac PDV u **redni broj III.3–Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi 25% te**
- **kada je na računu za isporuku nekretnine iskazan prijenos porezne obveze (pravilo za stare nekretnine na koje je primijenjena opcija iz članka 40. stavka 4. Zakona) koji je primatelj**

isporuke **unio u** Obrazac PDV u **redni broj III.4–Pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)**

Ukoliko je od trenutka nabave ili izgradnje nekretnine do prodaje prošlo manje od 10 godina, porezni obveznik dužan je izračunati iznos pretporeza koji treba vratiti, te ga unijeti u redni broj III.15 Obrasca PDV s negativnim iznosom. Navedeno pojašnjavamo kroz praktičan primjer.



## ističemo...

To znači da poduzetnik koji tijekom 2025. nekretninu prodaje s oslobođenjem iz članka 40. stavka 1. točke j) ili k) treba provjeriti da li postoji obveza ispravka pretporeza za one nekretnine koje su nabavljene ili izgrađene tijekom 2016. ili kasnije.

## Primjer 3. – Ispravak pretporeza kod isporuke gospodarskog dobra (nekretnine)

Porezni obveznik kupio je poslovni prostor u prosincu 2019. godine za što je zaprimio račun s tuzemnim prijenosom porezne obveze na iznos od **1.000.000,00 eura**. Tuzemni prijenos porezne obveze obavljen je unosom iznosa od **250.000,00 eura** u slijedeće pozicije Obrasca PDV za 12/2019.:

**II.4 – PRIMLJENE ISPORUKE U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze) i**

**III.4 – PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze).**

Nekretnina je od 2019 do kraja listopada 2025 bila u poslovnom najmu. U studenom 2025. godine nekretnina je prodana građaninu s oslobođenjem od obračuna PDV-a iz članka 40. stavka 1. točke j) Zakona.

Dakle, tijekom 2025. došlo je do promjene uvjeta mjerodavnih za oporezivanje. Stoga promatrano razdoblje od 2019. do 2028. dijelimo na dva dijela. Prvi dio je od 2019. do 2024. kada je nekretnina u cijelosti korištena za potrebe oporezive djelatnosti (poslovni najam). Godina 2025. kao godina prodaje obuhvaća se u drugi dio promatranog razdoblja koji se ne povezuje se poslovnim korištenjem, već s prodajom uz oslobođenje s kojim se gubi pravo korištenja pretporeza. To znači da porezni obveznik mora vratiti pretporez za razdoblje 2025. do 2028. (za 4 godine).

**Iznos pretporeza koji porezni obveznik treba vratiti računa se na slijedeći način:**



$$250.000,00 \text{ eura} / 10 = 25.000,00 \text{ eura}$$

$$8.000,00 \times 4 \text{ g.} = 100.000,00 \text{ eura}$$

Porezni obveznik je u Obrazac PDV za 11/2025, u poziciju III.15. dužan unijeti iznos od **100.000,00 eura**.

## Knjiženje:

4509 Ostali PDV na koji je prestalo pravo na pretporez	1605 Ispravci pretporeza
(1) 100.000,00	(1) - 100.000,00



### 5.3.2. Isporučka osobnog automobila s PDV-om za koje nije korišten pretporez u cijelosti zbog ograničenja iz članka 61. Zakona

Do promjena uvjeta mjerodavnih za oporezivanje dolazi i u slučaju kada porezni obveznik prodaje osobni automobil za koji pri nabavi nije mogao koristiti 50% pretporeza sukladno ograničenju iz članka 61. Zakona. Ukoliko taj osobni **automobil porezni obveznik prodaje unutar razdoblja od 5 godina od stjecanja, pripada mu pravo na dio pretporeza koji nije mogao koristiti pri nabavi.**

Navedeno je na slijedeći način pojašnjeno mišljenjem Ministarstva financija–Porezne uprave<sup>2</sup>:

*“Člankom 65. Zakona o PDV-u propisane su odredbe o ispravku odbitka pretporeza kod isporuke gospodarskih dobara. Prema tim odredbama ako porezni obveznik unutar razdoblja za ispravak pretporeza isporučuje gospodarsko dobro, konkretno prijevozno sredstvo za osobni prijevoz (pet godina), smatra se da je gospodarsko dobro korišteno za gospodarsku djelatnost poreznog obveznika do isteka razdoblja za ispravak pretporeza.*

*Gospodarska djelatnost smatrat će se u cijelosti oporezivom ako je isporuka gospodarskog dobra oporezivana. Gospodarska djelatnost smatrat će se u cijelosti oslobođenom PDV-a ako je isporuka gospodarskog dobra oslobođena. Ispravak odbitka pretporeza provodi se odjednom za cijelo preostalo razdoblje ispravka.*

*Znači, ako porezni obveznik unutar razdoblja za ispravak pretporeza proda prijevozno sredstvo za osobni prijevoz, smatra se da je isto korišteno za gospodarsku djelatnost poreznog obveznika do isteka razdoblja za ispravak pretporeza. U tom slučaju može se u razdoblju prodaje izvršiti ispravak pretporeza za dio ranije nepriznatog pretporeza obzirom da je isporuka prijevoznog sredstva oporeziva u cijelosti.”*

Navedeno pojašnjavamo primjerom sastavljenom sukladno primjeru danog u nastavku citiranog Mišljenja.

#### Primjer 4. – Ispravak pretporeza (pravo na povrat pretporeza) kod isporuke osobnog automobila

Porezni obveznik nabavio je u 2023. godini osobni automobil u vrijednosti **20.000,00** eura plus **5.000,00** eura PDV. Od tog iznosa porezni obveznik kao pretporez koristi **2.500,00** eura PDV-a (5.000 x 50%).

U 2025. godini porezni obveznik automobil prodaje i pri tome obračunava PDV na ukupnu vrijednost prodaje. Time ostvaruje pravo na ispravak dijela pretporeza koji se u razdoblju nabave nije mogao odbiti.

Za preostalo razdoblje ispravka porezni obveznik ima pravo odbitka pretporeza u iznosu 100%. Razlika prava na odbitak pretporeza je **2.500,00** eura. Porezni obveznik ispravljiva pretporez za 3/5 odnosno **1.500,00** eura (2.500 x 3/5).

Kad porezni obveznik ima pravo na povrat dijela pretporeza odnosno kad od države potražuje dio pretporeza tada u obrascu porezne prijave iznos ispravka iskazuje s predznakom plus (+). Taj ispravak iskazuje se pod točkom III.15. Obrasca PDV.

#### Knjiženje:

7697 Prihod s osnove povrata pretporeza	1605 Ispravci pretporeza
1.500,00 (1)	(1) 1.500,00

#### 5.4. Za zalihe...

Pravila postupanja kod ispravka pretporeza na zalihe dali smo u poglavlju 4.3. ovog članka. U nastavku kroz zasebne primjere pojašnjavamo izračun iznosa ispravka pretporeza u slučaju ulaska u sustav PDV-a, te u slučaju izlaska iz sustava PDV-a

##### 5.4.1. Kod izlaska iz sustava PDV-a

Kod izlaska iz sustava PDV-a, korišteni pretporez na zalihe zatečene na zadnji dan prije izlaska potrebno je vratiti u proračun. Kod zaliha trgovačke robe na veliko i drugih zaliha kao što su zalihe sirovina i materijala, zalihe sitnog inventara i drugih zaliha koje se evidentiraju po nabavnoj vrijednosti, podatak o korištenom pretporezu može se dobiti samo ako je to predviđeno računovodstvenim programom. Naime, osim za potrebe ispravka pretporeza, takav podatak nije nužan, pa postoji mogućnost da programska rješenja nisu ugradila praćenje korištenog pretporeza po artiklima zatečenim na zalihi na zadnji dan prije izlaska iz sustava.

U takvom slučaju porezni obveznik, ukoliko želi utvrditi točan iznos pretporeza koji treba vratiti, morat će podatke o korištenom pretporezu izvući iz ulaznih računa za svaki artikl zatečen na zalihi i/ili iz poreznih evidencija. Navedeno pojašnjavamo kroz primjer.

#### Primjer 5. – Ispravak pretporeza na zalihe robe u trgovini na veliko

Porezni obveznik Konto-S d.o.o. trgovac je poljoprivrednim proizvodima na veliko i stekao je uvjete za izlazak iz sustava PDV-a te je donio odluku da će početi s obavljanjem posebnog postupka za male porezne obveznike od 1. siječnja 2026. Porezni obveznik djelatnost obavlja u prostoru u najmu, a sva pokretna dugotrajna imovina nabavljena je prije više od 5 godina. Jedina zaliha društva je uredski materijal.

Inventura zaliha obavljena je na datum 31.12.2025. Temeljem inventurne liste, podataka iz analitičke evidencije i/ili uvida u ulazne račune za zatečene zalihe, sastavljen je slijedeći tabelarni prikaz

## Telefon za konzultacije

01/48 36 046 i 01/49 21 739



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

[www.racunovodstvo-porezi.hr](http://www.racunovodstvo-porezi.hr)

<sup>2</sup> Mišljenje Ministarstva financija–Porezna uprava “Porezni tretman prijevoznih sredstava za osobni prijevoz”; Klasa: 410-10/18-01/01, Ur.br: 513-07-21-01/18-1, Zagreb; 27.03.2022

## Pregled korištenog PDV-a po artiklima na stanju 31.12.2025. u skladištu Veleprodaje

R. br.	Broj URA	Naziv robe	Jedinična cijena	PDV		Kom.	Ukupno korišteni PDV	
				%	Iznos			
1	2	3		4	5	6	7	
1.	URA 100/2024	Aku prskalica 12L	1.200,00	25%	300,00	15	4.500,00	
2.	URA 100/2024	Jednoručna motorna pila KT2500	1.200,00	25%	300,00	4	1.200,00	
3.	URA 35/2025	KTBC – 411 trimmer	1.600,00	-	-	5		
4.	URA 15/2023	Leđni trimmer BG330	1.200,00	25%	300,00	3	900,00	
5.	URA 13/2025	Motorna prskalica – Atomizer 3wfv-3	2.100,00	25%	525,00	2	1.050,00	
6.	URA 52/2025	Motorna pila HW4500	1.200,00	25%	300,00	4	1.200,00	
7.	URA 14/2021	KUHN hr303d kombinirana sijačica	64.000,00	25%	16.000,00	1	16.000,00	
8.	URA 4/2025	Plant sadilica rasada TARET	8.900,00	25%	2.225,00	3	6.675,00	
9.	Ukupno korišteni pretporez na zalihe zatečene na dan 31.12.2025.							31.525,00

Iz gore prikazane tablice razvidno je da prilikom izlaska iz sustava PDV-a porezni obveznik mora vratiti **31.525,00** eura pretporeza. Ovaj iznos porezni obveznik unio je u redni broj III.15 Obrasca PDV 12/2025.

Porezni obveznik na dan 31.12.2025. provodi slijedeće knjiženje:

4509 Ostali PDV na koji je prestalo pravo na pretporez	1606 Ispravci pretporeza
(1) 31.525,00	(1) - 31.525,00

U određenim slučajevima biti će izuzetno teško rekonstruirati podatke o korištenom pretporezu za sve artikle na zalihi. U tom slučaju **predlažemo primjenu pojednostavljenog postupka** koji odstupa od propisanih pravila, a koji bi porezni obveznik trebao pojasniti Odlukom ili nekim drugim internim aktom kao što je Pravilnik o računovodstvu.

Pojednostavljenim postupkom, porezni obveznik koji ima saznanja da je za najveći dio zatečenih zaliha korišten pretporez od, primjerice, 25%, u redni broj III.15 Obrasca PDV **unosio s negativnim predznakom iznos koji je rezultat umnoška stanja zaliha sa stopom od 25%**.

**ističemo...**

Smatramo da bi ovakvo postupanje prilikom izlaska iz sustava PDV-a trebala prihvatiti nadzorna tijela, obzirom da je na taj način moglo doći samo do većeg povrata PDV-a od onog koji bi dobili točnim izračunom.

Smatramo ispravnim i da se kod ovog pojednostavljenog postupka, od ukupno utvrđenog iznosa PDV-a prema stanju zaliha **oduzmu iznosi PDV-a za one artikle za koje porezni obveznik osigura dokaze da pretporez prilikom nabave tog artikla nije korišten**.

Treba naglasiti da je iz gornjeg primjera i pojašnjenja pojednostavljenog postupka vidljivo da za izračun PDV-a koji treba vratiti nije bila relevantna preračunata stopa PDV-a, već ona redovna.

**5.4.2. Kod ulaska u sustav PDV-a**

Kod ulaska u sustav PDV-a ispravak pretporeza provodi se u korist poreznog obveznika. Dakle, na zalihe zatečene na dan koji prethodi danu ulaska u sustav PDV-a, za koje porezni obveznik u trenutku stjecanja nije mogao koristiti PDV zbog svog statusa malog poreznog obveznika. Taj nekorišteni PDV uključen je u tom slučaju u nabavnu vrijednost zaliha.

U većini slučajeva PDV koji porezni obveznik činom ulaska smije koristiti može se dobiti primjenom preračunane stope PDV-a na nabavnu vrijednost zaliha, kako je to propisano odredbom članka 142.a stavka 4. Pravilnika koji citiramo:

*“Ako je u naknadi za nabavljene zalihe dobara sadržan PDV, iznos PDV-a koji se ispravlja izračunava se preračunanom stopom.”*

Ovdje ipak treba naglasiti nekoliko činjenica. Ovakav izračun bez dodatnih dokaza također bi mogli smatrati pojednostavljenjem, ali treba biti oprezan pri korištenjem ovog pravila. Naime primjena preračunane stope na ukupnu vrijednost zaliha nije primjenjiva kada postoji jedan od navedenih slučajeva:

- 1) U ukupnim zalihama postoje artikli na koje je zaračunana više od jedne propisane stope PDV-a
- 2) U ukupnim zalihama postoje artikli koji su nabavljeni bez zaračunanog PDV-a
- 3) U ukupnim zalihama postoje artikli za koje je primljen račun s iskazanim PDV-om, koji nije mogao biti korišten jer nisu zadovoljeni uvjeti za njegovo korištenje.



Ako postoji bilo koje od navedenih slučajeva nije primjereno koristiti gore citirano pojednostavljenje iz članka 142.a stavka 4. Pravilnika. U tom slučaju izračun ispravka pretporeza na zalihe treba obaviti prema podacima iz svih računa koji se odnosi na zalihe popisane na dan ulaska u sustav.

**Ukoliko je računovodstveni program za analitičko praćenje zalihe pripremljen za provođenje takvog izračuna**, podatak je jednostavno dobiti iz programa uz uvjet da se prilikom evidentiranja zaliha dosljedno prati iznos PDV-a koji ulazi u vrijednost zaliha. Pri tome treba istaći da pri tome ne treba voditi računa samo o tome koji je iznos iskazan na računu, već i o tome da li bi pravo na korištenje pretporeza bilo ostvarivo da je porezni obveznik u tom trenutku bio u sustavu PDV-a. Dakle, radi se o postupku knjiženja gdje se pravo na korištenje pretporeza po ulaznom računu pratilo detaljno, premda u trenutku nabavke zaliha to pravo nije bilo ostvarivo, već je vrijednost PDV-a iskazanog na računu bila uključivana u nabavnu vrijednost.

**Ukoliko računovodstveni program nije prilagođen** za takvo evidentiranje, ili se pri evidentiranju nije vodilo računa o posebnom iskazivanju PDV-a jer porezni obveznik u razdoblju nabave nije bio u sustavu PDV-a, **potrebno je pristupiti ručnom izračunu ispravka pretporeza koje se može unijeti kao porezno pravo**. U slučaju kada se zalihe sastoje od velikog broja artikala takav postupak zasigurno neće biti jednostavan. Ukoliko program primjenjuje FIFO metodu izračuna vrijednosti korištenih zaliha, tada je možda u mogućnosti dobiti podatak o računu temeljem kojeg je nabavljena zaliha koja je evidentirana na skladištu. Ukoliko se primjenjuje metoda prosječne vrijednosti zaliha, ne postoje upute na koji način izračunati PDV koji se može koristiti. Pretpostavljamo da bi bilo prihvatljivo koristiti zadnji račun za nabavljeni artikal, kao i u slučaju kada se za izračun koristi FIFO metoda.

**ističemo...**

Neovisno o tome da li se izračun može obaviti primjenom preračunane stope, ili je potreban kompleksniji obračun, potrebno je voditi računa i o obvezi iz članka 142.a stavka 4. Pravilnika gdje se zahtijeva da porezni obveznik mora imati račun za zalihe dobara koje je nabavio od drugih poreznih obveznika koji su upisani u registar obveznika PDV-a

Ukoliko su računi nabavljeni u prethodnim poreznim razdobljima, navedeno znači da porezni obveznik koji želi koristiti pravo na ispravak pretporeza na zalihe kod ulaska u sustav PDV-a, mora moći u razumnom roku pripremiti račune koji se odnose na zalihe za koje koristi pravo na ispravak pretporeza za uvid poreznom nadzoru.

**6. Ispravci povezani s oslobođenim isporukama iz čl. 39. i 40. Zakona**

Specifični slučajevi promjene uvjeta mjerodavnih za oporezivanje javljaju se kod onih poreznih obveznika koji obavljaju i oslobođene djelatnosti za koje nije moguće korištenje pretporeza. Navedeno pojašnjavamo u poglavljima koji slijede.

**6.1. Prestanak i početak obavljanja neoporezive djelatnosti**

Prema odredbi članka 140. stavka 5. *Pravilnika* prema kojoj se **promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza smatra:**

- prestanak obavljanja oporezivih isporuka i početak obavljanja isporuka oslobođenih PDV-a bez prava na odbitak pretporeza iz članaka 39., 40. i 114. Zakona te
- prestanak obavljanja oslobođenih isporuka iz članaka 39., 40. i 114. Zakona i početak obavljanja oporezivih isporuka smatraju se promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza.

**ističemo...**

Kada se ove promjene odvijaju početkom godine i traju cijelu godinu, postupak ispravka pretporeza u potpunosti odgovara onom koji smo prikazali za slučajeve ulaska i izlaska iz sustava PDV-a za gospodarska dobra.

U slučaju kada se **promjene dogode tijekom godine**, smatramo da se pretporez ne može **ispraviti** primjenom postupka ispravka pretporeza, već se radi o **korekciji pretporeza putem konačnog obračuna podjele pretporeza** o kojem pišemo u članku "Podjela pretporeza" koji je objavljen u ovom broju časopisa RiPup.

**6.2. Promjena postotka podjele pretporeza**

Prema članku 140. stavku 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.

Ova promjena uvjeta mjerodavnih za oporezivanje javlja se samo kod onih poreznih obveznika kojima je konačna stopa podjele pretporeza u tekućoj fiskalnoj godini različita od stope koja se primijenila pri nabavi dugotrajne imovine u petogodišnjem ili desetogodišnjem promatranom razdoblju.

**Bilješke**


---



---



---



---



---



---



---