

# Računovodstveni i porezni tretman prijevoznih sredstava

---

Šelj, Sanja

Master's thesis / Diplomski rad

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Pula / Sveučilište Jurja Dobrile u Puli**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:137:408670>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-22**



Repository / Repozitorij:

[Digital Repository Juraj Dobrila University of Pula](#)



Sveučilište Jurja Dobrile u Puli  
Fakultet ekonomije i turizma „Dr. Mijo Mirković“

Sanja Šelj

**RAČUNOVODSTVENI I POREZNI TRETMAN  
PRIJEVOZNIH SREDSTAVA**

Diplomski rad

Pula, 2019.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli  
Fakultet ekonomije i turizma „Dr. Mijo Mirković“

Sanja Šelj

**RAČUNOVODSTVENI I POREZNI TRETMAN  
PRIJEVOZNIH SREDSTAVA**

Diplomski rad

JMBAG: 0303049631, redovita studentica

Studijski smjer: Financijski menadžment

Predmet: Porezno računovodstvo

Znanstveno područje: Društvene znanosti

Znanstveno polje: Ekonomija

Znanstvena grana: Računovodstvo

Mentorica: Izv. prof. dr. sc. Ksenija Černe

Pula, prosinac 2019.

## IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisana Sanja Šelj, kandidat za magistra ekonomije/poslovne ekonomije ovime izjavljujem da je ovaj Diplomski rad rezultat isključivo mogega vlastitog rada, da se temelji na mojim istraživanjima te da se oslanja na objavljenu literaturu kao što to pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da niti jedan dio Diplomskog rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz kojega necitiranog rada, te da ikoji dio rada krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za koji drugi rad pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili radnoj ustanovi.

Student

---

U Puli, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ godine

IZJAVA  
o korištenju autorskog djela

Ja, Sanja Šelj dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj diplomski rad pod nazivom Računovodstveni i porezni tretman prijevoznih sredstava koristi na način da gore navedeno autorsko djelo, kao cjeloviti tekst trajno objavi u javnoj internetskoj bazi Sveučilišne knjižnice Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli te kopira u javnu internetsku bazu završnih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice (stavljanje na raspolaganje javnosti), sve u skladu s Zakonom o autorskom pravu i drugim srodnim pravima i dobrom akademskom praksom, a radi promicanja otvorenoga, slobodnoga pristupa znanstvenim informacijama.

Za korištenje autorskog djela na gore navedeni način ne potražujem naknadu.

U Puli, \_\_\_\_\_ (datum)

Potpis

\_\_\_\_\_

# SADRŽAJ

<b>1. UVOD</b> .....	<b>1</b>
1.1. Hipoteze rada .....	1
1.2. Cilj i svrha rada.....	2
1.3. Struktura rada.....	2
1.4. Metodologija istraživanja .....	2
<b>2. RAČUNOVODSTVO DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE</b> .....	<b>3</b>
2.1. Dugotrajna imovina – HSFI 6 .....	3
2.2. Stjecanje dugotrajne materijalne imovine .....	4
2.3. Evidentiranje nabave dugotrajne materijalne imovine .....	7
2.4. Amortizacija i revalorizacija dugotrajne materijalne imovine .....	8
2.5. Osobni automobili u imovini poduzetnika .....	10
<b>3. KOMPARATIVNI PRIKAZ POREZNOG TRETMANA NABAVE PRIJEVOZNIH SREDSTAVA</b> .....	<b>12</b>
3.1. Porezni tretman nabave prijevoznih sredstava do 31.12.2017. godine .....	12
3.2. Porezni tretman nabave prijevoznih sredstava nakon 1.1.2018. godine .....	18
3.2.1. Odbitak pretporeza prilikom nabave prijevoznih sredstava .....	20
3.2.2. Posebni porez na motorna vozila .....	22
3.2.3. Obveza plaćanja upravne pristojbe za stjecanje rabljenih prijevoznih sredstava .....	26
<b>4. POREZNO PRIZNAVANJE TROŠKOVA KORIŠTENJA PRIJEVOZNIH SREDSTAVA U POSLOVNE SVRHE</b> .....	<b>28</b>
4.1. Priznavanje troškova korištenja prijevoznih sredstava u poslovne svrhe .....	28
4.2. Knjiženje plaće u naravi .....	31
4.3. Amortizacija osobnih automobila.....	32
4.4. Ostali troškovi korištenja osobnog automobila i ostalih prijevoznih sredstava	34
4.4.1. Troškovi goriva.....	34
4.4.2. Troškovi registracije i održavanja .....	35
4.4.3. Operativni leasing .....	38
<b>5. RAČUNOVODSTVO PRODAJE PRIJEVOZNIH SREDSTAVA</b> .....	<b>40</b>
5.1. Prestanak priznavanja vrijednosti prijevoznih sredstava .....	40
5.2. Porezni tretman osobnih automobila prilikom prodaje.....	43
5.2.1. Postupak prodaje osobnih automobila .....	45

5.2.2. Primjeri knjiženja prodaje automobila.....	46
5.3. Pravo na povrat preplaćenog posebnog poreza na motorna vozila.....	52
<b>6. PRIMJER IZ POSLOVNE PRAKSE.....</b>	<b>56</b>
<b>7. ZAKLJUČAK.....</b>	<b>58</b>
<b>LITERATURA.....</b>	<b>62</b>
<b>POPIS SLIKA.....</b>	<b>64</b>
<b>POPIS TABLICA.....</b>	<b>65</b>
<b>SAŽETAK.....</b>	<b>66</b>
<b>SUMMARY .....</b>	<b>67</b>

# 1. UVOD

Računovodstveni i porezni tretman prijevoznih sredstava jedna je od aktualnih problematika u okviru računovodstvene profesije. Osim što biva objektom istraživanja i specificiranja računovodstvenih standarda i struke, pobliže je određena i nacionalnim zakonodavstvom te poreznim sustavom. Pri tome se pobliže istražuju, objašnjavaju i evidentiraju procesi kao što su nabava, korištenje i otpis ovih objekata, a koji čine dio dugotrajne imovine.

U Republici Hrvatskoj 1.1.2018. godine promijenio se način priznavanja prava na odbitak pretporeza pri nabavi i korištenju, ali i načinu priznavanja troškova korištenja ove imovine. Promjene koje su nastupile s predmetnim poreznim razdobljem donose rasterećenje u kontekstu poreza na dodanu vrijednosti, što implicira određene koristi poreznim obveznicima, odnosno stjecateljima i korisnicima ove imovine.

Kao i u svakom poreznom razdoblju, koje je obilježeno stanovitim promjenama i reformama, tako se i u predmetnom odražavaju određene manjkavosti i nedostaci poreznih oblika i predmetnog tretmana. U okviru predmetne problematike misli se na problematiku priznavanja troškova, koja se smatra vodećim nedostatkom postojećeg tretmana.

## 1.1. Hipoteze rada

Dugotrajna imovina predstavlja jednu od ključnih i kompleksnijih stavki u kontekstu bilance, poslovanja, ali i obveza poduzeća.

Dugotrajna imovina, a time i prijevozna sredstva, u većini slučajeva evidentiraju se kao osnovna sredstva za rad, a tako se i računovodstveno prate i prikazuju kroz izvještaje.

Promjene koje u poreznom sustavu Hrvatske nastupaju s 1.1.2018. godine odnose se na porezno rasterećenje osnovnih poreznih oblika, no ne rješavaju problematiku priznavanja troškova u svezi korištenja ove imovine.



## **1.2. Cilj i svrha rada**

Cilj rada je istražiti osnovne odrednice računovodstvenog i poreznog tretmana prijevoznih sredstava. Pored toga, cilj je istražiti predmetni tretman na primjeru nacionalnog zakonodavstva i poreznog sustava Hrvatske. Svrha rada je komparativno analizirati računovodstveni i porezni tretman prijevoznih sredstava prije i nakon spomenute porezne reforme u Hrvatskoj. Pri tome je svrha ukazati na pozitivne promjene i postojeće nedostatke u kontekstu ove problematike.

## **1.3. Struktura rada**

Sadržajno se rad sastoji od sedam poglavlja. Nakon uvodnog dijela slijedi poglavlje u svezi dugotrajne materijalne imovine. Ono daje nešto širi uvod u problematiku rada i iznosi osnovne definicije, obilježja i specifičnosti dugotrajne materijalne imovine te njezina računovodstvena praćenja.

Sljedeće poglavlje tiče se analize poreznog tretmana dugotrajne materijalne imovine, točnije prijevoznih sredstava u Hrvatskoj prije i nakon posljednje porezne reforme. Misli se na razdoblja prije i nakon 1.1.2018. godine.

U narednom poglavlju raspravlja se o priznavanju i evidentiranju troškova kod korištenja prijevoznih sredstava u poslovne svrhe. Poblizje se pristupa knjiženju troškova amortizacije, registracije, održavanja te operativnog leasinga.

Sljedeće poglavlje konkretizira pitanja prodaje prijevoznih sredstava, odnosno poreznog i računovodstvenog tretmana ovog procesa. Predzaključno poglavlje daje primjer evidentiranja najučestalijeg načina nabave osobnog automobila u poslovnoj praksi.

## **1.4. Metodologija istraživanja**

Za potrebe istraživanja korištene su metoda analize i sinteze, induktivna i deduktivna metoda, metoda komparacije, apstrakcije, dokazivanja, studije slučaja te metoda deskripcije.

## 2. RAČUNOVODSTVO DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE

Zahtjevi računovodstvenih standarda, na kojima se temelje računovodstveno poslovanje i profesija, određuju priznavanje nekog objekta kao dugotrajne imovine, kao i način te visinu priznavanja troška nabave na osnovu kojega se imovina evidentira u poslovnim knjigama i izvještajima. Veza računovodstvenog i poreznog tretmana prijevoznih sredstava u tom se kontekstu očituje kroz nadopunu računovodstvenog praćenja poreznim tretmanom, koji određuje visinu troška nabave, kao i ostale troškove u okviru navedenoga.

### 2.1. Dugotrajna imovina – HSFI 6

Dugotrajna imovina definira se na nekoliko načina. U računovodstvenoj profesiji najčešće se ističe kako ona predstavlja imovinu koja je namijenjena za korištenje na neprekidnoj osnovi, a u svrhu aktivnosti poduzetnika, kao i ona imovina koja se planira koristiti duže od jednog razdoblja (OSFI, 2015).

Strukturno dugotrajna imovina obuhvaća sljedeće elemente (Slovinac, 2017: 21):

- „zemljišta – poljoprivredno, građevinsko, šumsko i drugo;
- građevinski objekti – proizvodne hale, skladišta, upravne zgrade i drugi poslovni prostori, ceste, parkirališta, cjevovodi i ostalo;
- postrojenja i oprema;
- alati;
- pogonski inventar;
- namještaj;
- transportna sredstva;
- dugotrajna biološka imovina;
- predujmovi za dugotrajnu materijalnu imovinu;
- ostala dugotrajna materijalna imovina – umjetnička djela, knjige i slično.“

Vidljivo je kako je riječ o stavkama bilance koje se ističu dužim vijekom trajanja, većom vrijednošću, ali i osobitim značajem s gledišta poslovanja poduzeća. Dugotrajna imovina je dio ukupne imovine poduzeća koje osigurava mogućnost njegova

poslovanja. Primjerice, ukoliko poduzeće ne raspolaže potrebitim prostorima, alatima i postrojenjima, opremom i sličnim objektima, nemoguće je obavljati djelatnost i poslove koji su svrha njegova postojanja.

Računovodstveni postupci koji se odnose na priznavanje, mjerenje i objavljivanje dugotrajne imovine, a u okviru nje i prijevoznih sredstava kao pojedinačne stavke, propisani su Hrvatskim standardom financijskog izvještavanja (HSFI) 6 – Dugotrajna materijalna imovina i Međunarodnim računovodstvenim standardom (MRS) 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema.

## **2.2. Stjecanje dugotrajne materijalne imovine**

Priznavanje ili stjecanje dugotrajne materijalne imovine zasniva se na kupovini, izgradnji ili izradi, zamjeni ili primanju. Kod kupovine dugotrajne materijalne imovine misli se na kupovinu iz vlastitih izvora te kupovinu na kredit ili financijski leasing.

Međutim, u praksi se trošak nabave nekog objekta priznaje kao imovina samo u određenim uvjetima, odnosno ako (OSFI, 2015: 48):

- „je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane s imovinom pritijecati poduzetniku;
- se trošak imovine može pouzdano izmjeriti.“

Na osnovu ovih kriterija moguće je priznati naknadne izdatke na dugotrajnoj imovini. Treba istaknuti kako se početno dugotrajna materijalna imovina mjeri upravo na osnovu troška nabave. Međutim, to nije samo nabavna ili neto cijena imovine, primjerice nekog prijevoznog sredstva, već uključuje i sva ostala davanja ili troškove vezane uz nabavu. Misli se na (Bakran, D. et al., 2018):

- uvozna davanja, kao što su carine;
- nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata;
- posebne poreze kao što su posebni porez na motorna vozila, porez na dodanu vrijednost kod nabave osobnih automobila i drugo;
- sve ostale troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu;

- početno procijenjene troškove demontaže, uklanjanja imovine i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smještena;
- troškove plaća i drugih primanja zaposlenih koji proizlaze izravno iz gradnje ili nabave pojedine nekretnine, postrojenja i opreme;
- troškove pripreme gradilišta;
- početne troškove isporuke i pretovara;
- troškove ugradnje i montaže;
- troškove ispitivanja rada imovine nakon odbitka neto prihoda od prodaje bilo koje imovine koja je proizvedena tijekom dovođenja imovine na odnosno mjesto i u odnosno stanje.

Ukupan trošak nabave ili stjecanja dugotrajne materijalne imovine uključuje niz stavki, kao što je i istaknuto. One se odnose na samu pripremu za stjecanje, kupovinu ili stjecanje te sve dodatne radnje, troškove i davanja. U tu skupinu ne uračunavaju se troškovi otvaranja novog pogona, troškovi proširenja ponude, troškovi poslovanja na novoj lokaciji ili s novim klijentima te administrativni i opći troškovi.

Razrada ukupnih troškova nabave i stjecanja dugotrajne materijalne imovine, pored navedenoga, značajna je jer ukazuje na problematiku priznavanja ovih troškova u knjigovodstvenu vrijednost pojedine nekretnine, postrojenja i opreme te sličnoga.

Prema odredbama hrvatskog Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 115/16, čl. 61.) do 31.12.2017. godine porezni obveznici nisu imali mogućnost odbitka pretporeza u slučaju nabave plovila namijenjenih za razonodu, zrakoplova, osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz, izuzev slučaja u kojem ta prijevozna sredstva služe obavljanju registrirane djelatnosti.

S promjenama poreznog sustava, koje nastupaju 1.1.2018. godine, ovo pravo stupa na snagu (Porezna uprava, 2018). Točnije, porezni obveznici imaju pravo odbitka 50% PDV-a koji je obračunat pri nabavi prijevoznih sredstava, no detaljnije o tome slijedi u narednim poglavljima rada.

Treba također istaknuti kako se u skupinu knjigovodstveno priznatih troškova nabave dugotrajne materijalne imovine ne svrstavaju troškovi koji nastaju ako je imovina osposobljena za rad u skladu s namjerama rukovodstva, ali nije stavljena u uporabu ili ne djeluje punim kapacitetom, kao i početni gubici koji nastaju rastom potražnje i troškovi premještanja ili reorganizacije (Slovinac, 2017).

U slučaju nabave dugotrajne materijalne imovine izgradnjom ili izradom u vlastitoj izvedbi trošak njezina stjecanja utvrđuje se jednakim principom kako je i prethodno opisano. Ako poduzetnik u svom redovitom poslovanju proizvodi za prodaju sličnu imovinu, trošak imovine najčešće je jednak trošku proizvodnje imovine namijenjene prodaji sukladno zahtjevima HSFI-a 10 – Zalihe, odnosno MRS-a 2.

Osim navedenoga, neka stavka dugotrajne materijalne imovine može se nabaviti i na osnovu zamjene. U tom slučaju trošak nabave mjeri se po fer vrijednosti izuzev slučaja kada ta transakcija nema komercijalni sadržaj, odnosno kada se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti. U slučaju kada porezni obveznik ne može prestati priznavati imovinu primjenjuje se jednaki način kvantificiranja njezine vrijednosti.

U slučaju razmjene ili zamjene, ova transakcija ima komercijalni značaj u sljedećim slučajevima (OSFI, 2015):

- ako se struktura, odnosno rizik, vrijeme i iznos, novčanih tokova primljene imovine razlikuju od strukture novčanih tokova imovine dane u zamjenu;
- ako se vrijednost dijela poslovanja poduzetnika, koja je svojstvena tom poduzetniku i pod utjecajem transakcije, promijeni kao posljedica zamjene;
- ako je razlika u prethodnim situacijama značajna u odnosu na fer vrijednost zamijenjene imovine.

Za potrebe utvrđivanja komercijalnog sadržaja neke zamjene, u praksi je važno da poslovanje poduzetnika odražava novčane tokove nakon oporezivanja. Produkt tih analiza smatra se značajnim jer daje jasan uvid u navedeno bez provedbe detaljnijih izračuna.

Nadalje fer vrijednost one imovine za koju ne postoje usporedne tržišne transakcije može se relativno pouzdano kvantificirati ukoliko promjenjivost raspona razumnih

procjena fer vrijednosti nije značajna za tu imovinu ili ukoliko se vjerojatnosti različitih procjena u tom rasponu mogu razumno ocijeniti i koristiti u ovoj procjeni. U suprotnome, u uvjetima mogućnosti pouzdanog kvantificiranja fer vrijednosti imovine, ona se koristi za procjenu, mjerenje i evidentiranje troška nabave imovine.

U praksi se imovina može i posuditi za izvršenje određenih poslova ili za trajno obavljanje djelatnosti. Moguće je primjerice govoriti o najmu poslovnog prostora ili opreme. U tom slučaju, troškovi posudbe mjere se i evidentiraju sukladno zahtjevima MRS-a 23 – Troškovi posudbe.

Ovi troškovi se izravno mogu pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine, a moraju se kapitalizirati, odnosno uključiti u trošak nabave imovine. Troškovi posudbe koji su prihvatljivi za kapitalizaciju uređuju se sukladno zahtjevima HSFI-a 16 – Rashodi i MRS-a 23 (Slovinac, 2017).

### **2.3. Evidentiranje nabave dugotrajne materijalne imovine**

U kontekstu računovodstvenog tretmana dugotrajne materijalne imovine razrađuju se i pitanja u svezi njezina evidentiranja. Ove odredbe uređene su u Republici Hrvatskoj Zakonom o računovodstvu (Zakon o računovodstvu, NN 116/18). Prema članku 12. ovoga zakon poslovni događaji ove naravi evidentiraju se u glavnoj knjizi i dnevniku te analitičkom knjigovodstvu dugotrajne materijalne imovine.

U glavnoj knjizi nabavljena imovina evidentira se na sintetičkim kontima koji su grupirani prema vrstama imovine u novčanim iznosima, dok se u analitičkom knjigovodstvu za svako sredstvo otvara zaseban analitički konto. On pri tome sadrži podatke kao što su inventarni broj, naziv i drugi osnovni podaci o sredstvu (tip, model, a za prijevozna sredstva registarsku oznaku i broj šasijske), konto, amortizacijska grupa, vijek uporabe, stopa amortizacije, podaci o dobavljaču, broj računa i datum nabave, datum stavljanja u upotrebu te podaci o stanju i promjenama vezanim za sredstvo (Slovinac, 2017).

Dugotrajna materijalna imovina koja ima dulji postupak nabave, a misli se primjerice na nekretnine, kao i ona imovina koja se mora doraditi i prilagoditi, knjigovodstveno se evidentira preko zasebnog analitičkog konta „materijalna imovina u pripremi“. Na njemu se tijekom postupka nabavljanja evidentiraju i svi izdaci na temelju kojih se naposljetku utvrđuje trošak nabave. Dovođenjem dugotrajne materijalne imovine u radno stanje, na temelju zapisnika o stavljanju u uporabu dugotrajna materijalna imovina prenosi se s konta dugotrajna materijalna imovina u pripremi na određeni konto dugotrajne materijalne imovine u upotrebi.

Evidencija ove imovine provodi se na osnovu izvornog računa imovine, obračunskih situacija, zapisnika o izvršenju otpreme i predaje, primki te sličnoga. Iako ova dokumentacija potvrđuje nabavu imovine, ona ne svjedoči o njezinoj upotrebi, što potvrđuje tek zapisnik o stavljanju imovine u upotrebu. Ovo je osobito značajno zbog ispravnog evidentiranja nastalih poslovnih događaja i određivanja datuma početka obračuna amortizacije.

U praksi je imovinu moguće evidentirati i kroz knjigu dugotrajne materijalne imovine, koja se naziva i knjigom osnovnih sredstava ili knjigom inventara. Ona daje kronološku evidenciju koja integrira opće, tehničke i ekonomske podatke o imovini, a otvara se pri nabavi i početku poslovanja. Treba naglasiti da se ne zaključuje krajem svake poslovne godine.

#### **2.4. Amortizacija i revalorizacija dugotrajne materijalne imovine**

Prema postojećem računovodstvenom tretmanu dugotrajne materijalne imovine, a koji proizlazi iz hrvatskog zakonodavnog sustava i zahtjeva HSFI-a 6, ističe se da svaki dio pojedinog predmeta dugotrajne materijalne imovine s troškom nabave koji je značajan u odnosu na ukupnu vrijednost pojedinog predmeta dugotrajne materijalne imovine treba amortizirati zasebno.

Amortizacija u ovom slučaju predstavlja trošak poslovanja, koji nastaje uporabom dugotrajne imovine ograničenog vijeka trajanja i obračunava se sustavno tijekom procijenjenog vijeka. Računovodstveni i porezni tretman obračuna amortizacije u

Hrvatskoj određeni su računovodstvenim standardima i Zakonom o porezu na dobit (Zakon o porezu na dobit, NN 106/18).

Za potrebe amortiziranja dugotrajne materijalne imovine koriste se neke od mogućih metoda. Misli se primjerice na linearnu metodu, funkcionalnu metodu, degresivnu metodu i progresivnu metodu. Na izbor metode amortizacije utječe odredba Zakona o porezu na dobit (Zakon o porezu na dobit, NN 106/18) prema kojoj se porezno priznaje samo linearna metoda (Zaloker, 2018).

Prema očekivanom vijeku imovine određuje se stopa amortizacije. Ukoliko je primjerice očekivani vijek trajanja neke imovine 10 godina, ona se u tom roku mora amortizirati. Jedino se na ovaj način poduzetnicima osigurava sučeljavanje prihoda i rashoda. Visina porezno dopuštenih stopa amortizacije propisana je Zakonom o porezu na dobit (Zakon o porezu na dobit, NN 106/18, čl. 12. st. 5.). Njihov pregled slijedi u nastavku (Tablica 1.).

**Tablica 1. Porezno dopuštene stope amortizacije u Republici Hrvatskoj**

Opis	Redovna stopa		Podvostručena stopa	
	Vijek uporabe (god.)	Stopa (%)	Vijek uporabe (god.)	Stopa (%)
<b>Građevinski objekti i brodovi veći od 1000 BRT</b>	20	50	10	10
<b>Osnovno stado i osobni automobili</b>	5	20	2,5	40
<b>Nematerijalna imovina, oprema, vozila (osim osobnih automobila)</b>	4	25	2	50
<b>Računala, računalna oprema i programi, mobilni telefoni, oprema za računalne mreže</b>	2	50	1	100
<b>Ostala nespomenuta imovina</b>	10	10	5	20

Izvor: Izrada autora prema: Zaloker, D. (2018.) *Obračun amortizacije*. Dostupno na: <https://www.teb.hr/novosti/2018/obracun-amortizacije/> (25.08.2019.)



Navodi se kako se rashodi amortizacije obračunani po nižim stopama od onih maksimalno dopuštenih smatraju porezno priznatima. Rashodi amortizacije obračunani po višim stopama od maksimalno dopuštenih smatraju se privremeno porezno nepriznatima u godini za koju se odnose (Zakoler, 2018). U tom se slučaju priznaje trošak amortizacije obračunan u visini podvostručenih stopa, a razlika je porezno nepriznata.

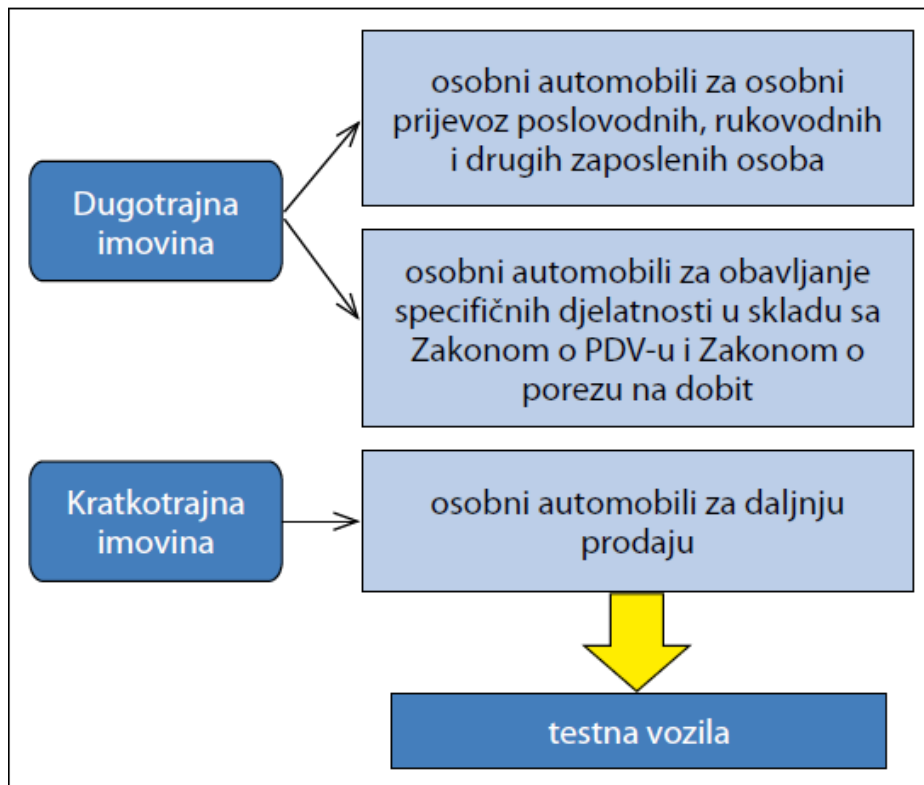
Rashodi koji se smatraju trajno porezno nepriznatima su amortizacija već otpisane imovine, amortizacija imovine kojom se ne obavlja djelatnost, 50% amortizacije osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz ako se po osnovi njihovog korištenja ne obračunava plaća, amortizacija osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz nabavne vrijednosti preko 400.000,00 kuna, amortizacija goodwilla nastalog pri statusnim promjenama i amortizacija revalorizirane imovine (Zakon o porezu na dobit, NN 106/18).

## **2.5. Osobni automobili u imovini poduzetnika**

Osobni automobili mogu biti dio dugotrajne i kratkotrajne imovine poduzetnika poreznog obveznika. Kao stavka dugotrajne imovine oni se evidentiraju kao osobni automobili namijenjeni osobnom prijevozu poslovnih, rukovodnih i drugih zaposlenih osoba poduzetnika te kao osobni automobili za obavljanje specifičnih i registriranih djelatnosti. U praksi se ova imovina koristi za obuku vozača, servisnu službu, djelatnost prijevoza putnika i dobara, prijevoza umrlih i iznajmljivanja (Vuk, 2018).

Kao kratkotrajna imovina, osobni automobili evidentiraju se u slučaju da se poduzetnik bavi trgovinom osobnim automobilima. U okviru kratkotrajne imovine evidentiraju se i vozila koja služe za testiranje. Prikaz navedenoga slijedi u nastavku (Slika 1.).

**Slika 1. Osobni automobil kao dio imovine poduzetnika**



*Izvor: Vuk, J. (2018.) Računovodstvo prodaje osobnih automobila u 2018. godini. Računovodstvo, revizija i financije. Lipanj 2018. str. 17.*

Treba istaknuti kako je najzastupljenije u praksi računovodstveno evidentiranje osobnih automobila kao stavke dugotrajne imovine. U tom kontekstu oni su namijenjeni osobnom prijevozu, kako je i istaknuto. U praksi se nabavljaju s ciljem višegodišnje uporabe, ali poduzetnik ih može prodati ako mu više nisu potrebni ili ne zadovoljavaju njegove potrebe. Porezno i računovodstveno postupanje prilikom njihove prodaje izravno ovisi o vremenu nabave, ulaznom računu, iskazu PDV-a te ostalim pitanjima o kojima se raspravlja u okviru ovoga rada.

### **3. KOMPARATIVNI PRIKAZ POREZNOG TRETMANA NABAVE PRIJEVOZNIH SREDSTAVA**

Porezni sustav Hrvatske nekoliko puta bio je izložen reformskim postupcima, a učestale promjene i nadopune evidentne su tijekom proteklih nekoliko godina. Iste za cilj i svrhu imaju otklanjanje ograničenja i poreznih opterećenja s gledišta poreznih obveznika. Posljednja reforma provedena je 2018. godine. Tada dolazi i do izmjene poreznog tretmana koji se odnosi na nabavu, korištenje i prodaju osobnih automobila te ostalih motornih sredstava za osobni prijevoz. Neke od konkretnijih promjena odnose se na PDV, porez na dobit i porez na dohodak.

#### **3.1. Porezni tretman nabave prijevoznih sredstava do 31.12.2017. godine**

U segmentu računovodstvenog i poreznog tretmana prijevoznih sredstava polazi se od identificiranja ključnih temelja zakonodavnog okvira u Hrvatskoj. Pri tome se misli na tri ključna zakona, odnosno:

- Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18);
- Zakon o porezu na dobit (NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18);
- Zakon o porezu na dohodak (NN 115/16, 106/18).

Predmetni zakoni uređuju sva ključna pitanja u svezi navedenoga tretmana, a koji se odnosi na oporezivanje procesa nabave, korištenja i prodaje prijevoznih sredstava te na sva povezana pitanja.

Prema definiciji koja je sadržana i u temeljnim zakonskim aktima Hrvatske, prijevozna sredstva predstavljaju dugotrajnu materijalnu imovinu, koja se koristi za osobne i poslovne potrebe. Kod evidentiranja bilo kakvih procesa u okviru računovodstvene struke, a koji su vezani uz prijevozna sredstava, treba razlučiti o kojoj vrsti istih je riječ.

U okviru Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Zakona o porezu na dodanu vrijednost, NN 106/18, čl. 4. st. 2.) prijevoznim sredstvima smatraju se:

- „kopnena motorna vozila radnog obujma motora iznad 48 cm<sup>3</sup> ili snage motora iznad 7,2 kW;
- plovila duža od 7,5 m, osim plovila koja se koriste za plovidbu na otvorenom moru i za prijevoz putnika uz naknadu, te plovila koja se koriste u komercijalne ili industrijske svrhe, za ribarenje ili za spašavanje odnosno pružanje pomoći na moru ili za ribarenje uz obalu;
- zrakoplovi čija je težina pri polijetanju veća od 1.550 kg, osim zrakoplova koje koriste zrakoplovne tvrtke koje prometuju uz naknadu uglavnom na međunarodnim linijama.“

Na temelju navedenog daje se zaključiti da se prijevoznim sredstvima smatraju teretna vozila, autobusi, osobni automobili, plovila, zrakoplovi i slično. Računovodstvena struka najčešće ih diferencira na sljedeći način (Slovinac, 2017):

- teretna vozila ili druga prijevozna sredstva za obavljanje registrirane djelatnosti;
- osobni automobil ili drugo sredstvo za osobni prijevoz.

Za bilo koja druga prijevozna sredstva za osobni prijevoz koja se ne smatraju prijevoznim sredstvima jer ne ispunjavaju propisane kriterije, za potrebe i priznavanje prava odbitka pretporeza potrebno je utvrditi koriste li se u svrhu obavljanja oporezivih transakcija poreznog obveznika.

Pored navedenoga, važno je istaknuti da li je riječ o nabavi novog ili rabljenog prijevoznog sredstva. Osim toga, prijevozno sredstvo moguće je steći u inozemstvu ili na domaćem tržištu, a postoje i druga ključna pitanja u svezi navedenoga.

U Tablici 2. daje se pregled osnovnih odredbi poreznog tretmana nabave i korištenja osobnih automobila do nastupanja porezne reforme 1.1.2018. godine.

**Tablica 2. Porezni tretman nabave i korištenja osobnog automobila do 31.12.2017. godine**

Vrsta automobila	Odbitak pretporeza pri nabavi	Porezni tretman troškova amortizacije	Odbitak pretporeza kod troškova korištenja	Porezni tretman troškova korištenja	Utvrđivanje neto primitka (plaće) u naravi**	Obračun PDV-a na primitak (plaću) u naravi
Automobili za osobne potrebe do 400.000,00 kn NV*	Zabrana odbitka pretporeza u cijelosti (ulazi u NV)	Do 31.12.2017.: - 30% troškova nepriznato Od 1.1.2018.: - 50% troškova nepriznato Bez obzira na razdoblje: - 100% troškova priznato ako se obračunava plaća u naravi	Do 31.12.2017.: zabrana odbitka pretporeza u cijelosti (ulazi u trošak) Od 1.1.2018.: odbitak 50% pretporeza (50% pretporeza koji se ne može odbiti ulazi u trošak)	Do 31.12.2017.: - 30% troškova nepriznato Od 1.1.2018.: - 50% troškova nepriznato - trošak nepriznatog dijela pretporeza u cijelosti nepriznat Bez obzira na razdoblje: - 100% troškova priznato ako se obračunava plaća u naravi	- 1% NV (uključuje nepriznati PDV kod nabave) - prema opsegu korištenja (2 kn/km)	Ne obračunava se PDV na primitak u naravi (radi zabrane odbitka pretporeza prilikom nabave)
Automobili za osobne potrebe preko 400.000,00 kn NV	Zabrana odbitka pretporeza u cijelosti	Do 31.12.2017.: - 30% troškova amortizacije na NV do 400.000,00 kn nepriznato Od 1.1.2018.: - 50% troškova amortizacije na NV do 400.000,00 kn nepriznato Bez obzira na razdoblje: - 100% troškova amortizacije na NV do 400.000,00 kn priznato ako se obračunava plaća u naravi - 100% troškova amortizacije na NV preko 400.000,00 kn UVIJEK nepriznato	Do 31.12.2017.: zabrana odbitka pretporeza u cijelosti (ulazi u trošak) Od 1.1.2018.: odbitak 50% pretporeza (50% pretporeza koji se ne može odbiti ulazi u trošak)	Do 31.12.2017.: - 30% troškova nepriznato Od 1.1.2018.: - 50% troškova nepriznato - trošak nepriznatog dijela pretporeza u cijelosti nepriznat Bez obzira na razdoblje: - 100% troškova priznato ako se obračunava plaća u naravi	- 1% NV (uključuje nepriznati PDV kod nabave) - prema opsegu korištenja (2 kn/km)	Ne obračunava se PDV na primitak u naravi (radi zabrane odbitka pretporeza prilikom nabave)
Automobili za propisane djelatnosti (čl. 61. st. 3. Zakona o PDV-u i čl. 25. st. 2. Pravilnika o porezu na dobit)	Odbitak pretporeza u cijelosti	Amortizacija u cijelosti priznata	Odbitak pretporeza u cijelosti	Svi troškovi u cijelosti priznati	-	-

Izvor: Zaloker, D. (2018.) *Porezni tretman nabave i korištenja automobila od 1.1.2018.*  
Dostupno na: <https://www.teb.hr/novosti/2018/porezni-tretman-nabave-i-koristenja-automobila-od-112018/> (27.08.2019.)

U predmetnom poreznom razdoblju, točnije onome koje je vrijedilo za razdoblje do 31.12.2017. godine, primjenjiv je različiti porezni tretman za vozila namijenjena osobnim potrebama i za vozila namijenjena poslovnoj svrsi. Posebice treba izdvojiti pravo i mogućnost cjelovitog odbitka pretporeza prilikom nabave osobnih automobila koji se koriste u poslovne svrhe. Osim toga, u ovome slučaju amortizacija je u cijelosti priznata, kao i svi nastali troškovi

Kod nabave osobnog vozila za privatne svrhe, neovisno o njegovoj nabavnoj vrijednosti, odbitak pretporeza u cijelosti ne primjenjuje se. Ovisno o nabavnoj cijeni

prijevoznog sredstva primjenjuju se stope priznavanja amortizacije, kao i porezni tretman korištenja ovih sredstava. U oba slučaja ne priznaje se pravo PDV-a na primitak u naravi.

U nastavku slijedi primjer knjiženja nabave osobnog automobila za osobne potrebe (Primjer 1.).

Primjer 1. Nabava osobnog automobila za osobni prijevoz (potrebe)

1. Ulazni račun za stjecanje osobnog automobila u vrijednosti 150.000,00 kuna + PDV 25% ili 37.500,00 kuna + posebni porez na motorna vozila u iznosu 33.035,00 kuna
2. Ulazni račun za tehnički pregled i registraciju osobnog automobila u iznosu od 971,26 kuna koji sadrži trošak posebne naknade za okoliš 24,50 kuna, porez na cestovna vozila 235,61 kunu, EU registarske pločice 65,00 kuna, obrazac prometne dozvole 35,00 kuna i naknadu za ceste 374,10 kuna, popunjavanje registracijskih listova 34,48 kuna, izdavanje registarskih pločica 22,84 kune, zamjenu ili izdavanje nove prometne dozvole 51,72 kune, poslovi koji prethode registraciji 46,12 kuna, naplata propisanih obveza 34,48 kuna te PDV na navedene stavke 25% ili 47,41 kunu
3. Polica osiguranja automobilske odgovornosti evidentirana je ulaznim računom u iznosu od 2.500,00 kuna

Osobni automobil koristiti će se isključivo u službene svrhe pa se 30% troškova nastalih u svezi s korištenjem (izuzev troškova osiguranja, plaćenog poreza na cestovna motorna vozila te naknadi i pristojbi koje se obvezno plaćaju prema posebnim propisima pri registraciji sredstva za osobni prijevoz) smatra porezno nepriznatim rashodom.

Prikaz knjiženja slijedi u nastavku (Tablica 3.).

**Tablica 3. Knjiženje nabave osobnog automobila namijenjenog u poslovne svrhe do 31.12.2017. godine**

Redni broj	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1.	<i>Ulazni račun za osobni automobil</i>			
	-osobni automobil	220.535,00	0320	
	-obveze prema dobavljačima	220.535,00		2200
2.	<i>Ulazni račun registracije i tehničkog pregleda vozila</i>			
	-naknade i pristojbe registracije vozila	498,60	4138	
	-porez na cestovna motorna vozila	235,61	4671	
	-tehnički pregled i registracija (70% porezno priznato)	165,94	4130	
	-tehnički pregled i registracija (30% porezno nepriznato)	71,11	4131	
	-obveze prema dobavljačima	971,26		2200
3.	<i>Ulazni račun police osiguranja</i>			
	-premije osiguranja prometnih sredstava – 1 mjesec	208,33	4640	
	-unaprijed plaćeni troškovi osiguranja	2.291,67	1904	
	-obveze prema dobavljačima	2.500,00		2200

Izvor: Izrada autora prema: Slovinac, I. (2017.) Nabava dugotrajne materijalne imovine. *Financije, pravo i porezi.* 9/17. str. 27.

Prema provedenom knjiženju, trošak nabave je kupovna cijena automobila s uračunatim PDV-om i posebnim porezom na motorna vozila. Troškovi tehničkog pregleda, registracije i osiguranja predstavljaju troškove razdoblja.

*Primjer 2. Nabava osobnog automobila za obavljanje propisanih djelatnosti*

U nastavku se daje primjer nabave istog osobnog automobila koji je namijenjen obavljanju registrirane djelatnosti, odnosno dostave i postavljanja uređaja za

klimatizaciju prostora. Opis primjera jednak je kao što je i prethodno istaknuto, no knjiženje ovog poslovnog procesa je drugačije (Tablica 4.).

**Tablica 4. Knjiženje nabave osobnog automobila za potrebe obavljanja registrirane djelatnosti do 31.12.2017. godine**

Redni broj	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1.	<i>Ulazni račun za osobni automobil</i>			
	-osobni automobil	183.035,00	0320	
	-pretporez 25%	37.500,00	140012	
	-obveze prema dobavljačima	220.535,00		2200
2.	<i>Ulazni račun registracije i tehničkog pregleda vozila</i>			
	-naknade i pristojbe registracije vozila	498,60	4138	
	-porez na cestovna motorna vozila	235,61	4671	
	-tehnički pregled i registracija (100% porezno priznato)	189,64	4133	
	-pretporez 25%	47,41	140012	
	-obveze prema dobavljačima	971,26		2200
3.	<i>Ulazni račun police osiguranja</i>			
	-premije osiguranja prometnih sredstava – 1 mjesec	208,33	4640	
	-unaprijed pl. troš. osiguranja	2.291,67	1904	
	-obveze prema dobavljačima	2.500,00		2200

*Izvor: Izrada autora prema: Slovinac, I. (2017.) Nabava dugotrajne materijalne imovine. Financije, pravo i porezi. 9/17. str. 28.*

S obzirom da poduzeće stječe osobni automobil za obavljanje registrirane djelatnosti i koristi se isključivo u tu svrhu, ono pri njegovoj nabavi podliježe pravu odbitka pretporeza. Svi troškovi korištenja automobila porezno su priznati rashod, a trošak nabave čini kupovna cijena vozila s posebnim porezom.



### 3.2. Porezni tretman nabave prijevoznih sredstava nakon 1.1.2018. godine

Nešto povoljniji uvjeti u okviru poreznog tretmana nabave i korištenja vozila u Hrvatskoj nastupaju s poreznom reformom iz 2018. godine. Pregled izmjena u kontekstu tretmana prijevoznih sredstava slijedi u nastavku (Tablica 5.).

**Tablica 5. Porezni tretman nabave i korištenja osobnog automobila od 1.1.2018. godine**

Vrsta automobila	Odbitak pretporeza pri nabavi	Porezni tretman troškova amortizacije	Odbitak pretporeza kod troškova korištenja	Porezni tretman troškova korištenja	Utvrđivanje neto primitka (plaće) u naravi**	Obračun PDV-a na primitak (plaću) u naravi
Automobili za osobne potrebe do 400.000,00 kn NV*	Odbitak 50% pretporeza (50% pretporeza koji se ne može odbiti ulazi u NV)	- 50% troškova amortizacije (na NV bez nepriznatog pretporeza) nepriznato - Amortizacija nepriznatog pretporeza u cijelosti nepriznata - Svi troškovi amortizacije su priznati ako se obračunava plaća u naravi!	Odbitak 50% pretporeza (50% pretporeza koji se ne može odbiti ulazi u trošak)	- 50% troškova (bez nepriznatog pretporeza) nepriznato - Trošak nepriznatog pretporeza u cijelosti nepriznat - Svi troškovi priznati ako se obračunava plaća u naravi!	- 1% NV (za potrebe obračuna primitka u naravi NV se utvrđuje bez nepriznatog pretporeza) - Prema opsegu korištenja (2 kn/km)	Obračunava se PDV na neto primitak u naravi (radi djelomičnog odbitka pretporeza prilikom nabave)
Automobili za osobne potrebe preko 400.000,00 kn NV	- Odbitak 50% pretporeza na NV do 400.000,00 kn (50% pretporeza koji se ne može odbiti ulazi u NV) - Zabrana odbitka pretporeza na NV preko 400.000,00 kn (ulazi u NV)	- 0% troškova amortizacije na NV do 400.000,00 kn nepriznato - 100% troškova amortizacije na NV preko 400.000,00 kn nepriznato - Amortizacija nepriznatog pretporeza u cijelosti nepriznata <b>Ako se obračunava plaća u naravi:</b> - troškovi amortizacije na NV do 400.000,00 kn (uključujući nepriznati pretporez) priznati - troškovi amortizacije na NV preko 400.000,00 kn (uključujući nepriznati pretporez) nepriznati	odbitak 50% pretporeza (50% pretporeza koji se ne može odbiti ulazi u trošak)	- 50% troškova (bez nepriznatog pretporeza) nepriznato - Trošak nepriznatog pretporeza u cijelosti nepriznat - Svi troškovi priznati ako se obračunava plaća u naravi!	- 1% NV (za potrebe obračuna primitka u naravi NV se utvrđuje bez nepriznatog pretporeza) - Prema opsegu korištenja (2 kn/km)	Obračunava se PDV na neto primitak u naravi (radi djelomičnog odbitka pretporeza prilikom nabave)
Automobili za propisane djelatnosti (čl. 61. st. 3. Zakona o PDV-u i čl. 25. st. 2. Pravilnika o porezu na dobit)	Odbitak pretporeza u cijelosti	Amortizacija u cijelosti priznata	Odbitak pretporeza u cijelosti	Svi troškovi u cijelosti priznati	-	-

Izvor: Zaloker, D. (2018.) *Porezni tretman nabave i korištenja automobila od 1.1.2018.* Dostupno na: <https://www.teb.hr/novosti/2018/porezni-tretman-nabave-i-koristenja-automobila-od-112018/> (27.08.2019.)

Uvažavajući podatke koji su bili na snazi u prethodnom poreznom razdoblju, kao i one iz 2018. godine vidljivo je da ne nastupaju promjene u poreznom tretmanu prijevoznih sredstava koje se koristi u poslovne svrhe, već su one prisutne samo u slučaju nabave

i korištenja prijevoznih sredstava za osobne potrebe, neovisno o njihovoj nabavnoj vrijednosti.

Početak novog poreznog razdoblja nastupa pravo odbitka pretporeza u visini od 50% za prijevozna sredstva do 400.000,00 kuna nabavne vrijednosti. U tom slučaju 50% troškova amortizacije je nepriznato, amortizacija nepriznatog pretporeza u cijelosti je nepriznata, a svi troškovi amortizacije priznaju se u slučaju obračuna plaća u naravi. Također, odbitak od 50% pretporeza nastupa i prilikom korištenja, a ostale stavke su nepromijenjene. Jednaki tretman imaju i vozila veće nabavne vrijednosti, izuzev odbitka pretporeza i priznavanja amortizacije.

U nastavku se daje pregled poreznog tretmana vozila u operativnom leasingu ili dugoročnom najmu (Tablica 6.).

**Tablica 6. Porezni tretman vozila u operativnom leasingu ili dugoročnom najmu od 1.1.2018. godine, neovisno o godini početka istoga**

Vrsta automobila	Odbitak pretporeza na računima za leasing/najam	Porezni tretman troškova leasinga/najma	Odbitak pretporeza kod troškova korištenja	Porezni tretman troškova korištenja	Utvrđivanje neto primitka (plaće) u naravi**	Obračun PDV-a na primitak (plaću) u naravi
Automobili za osobne potrebe	Odbitak 50% pretporeza (50% pretporeza koji se ne može odbiti ulazi u trošak leasinga/najma)	- 50% troškova leasinga/najma (bez nepriznatog pretporeza) nepriznato - Trošak nepriznatog pretporeza u cijelosti nepriznat - Svi troškovi priznati ako se obračunava plaća u naravi!	Odbitak 50% pretporeza (50% pretporeza koji se ne može odbiti ulazi u trošak)	- 50% troškova (bez nepriznatog pretporeza) nepriznato - Trošak nepriznatog pretporeza u cijelosti nepriznat - Svi troškovi priznati ako se obračunava plaća u naravi!	- 20% mjesečne rate leasinga ili dugoročnog najma (za potrebe obračuna primitka u naravi mjesečna rata se utvrđuje bez nepriznatog pretporeza) - Prema opsegu korištenja (2 kn/km)	Obračunava se PDV na neto primitak u naravi (radi djelomičnog odbitka pretporeza na računima za leasing/najam)
Automobili za propisane djelatnosti (čl. 61. st. 3. Zakona o PDV-u i čl. 25. st. 2. Prav. o porezu na dobit)	Odbitak pretporeza u cijelosti	Svi troškovi u cijelosti priznati	Odbitak pretporeza u cijelosti	Svi troškovi u cijelosti priznati	-	-

Izvor: Zaloker, D. (2018.) *Porezni tretman nabave i korištenja automobila od 1.1.2018.* Dostupno na: <https://www.teb.hr/novosti/2018/porezni-tretman-nabave-i-koristenja-automobila-od-112018/> (27.08.2019.)

Kao što je i istaknuto, promjene za osobna vozila namijenjena poslovnim potrebama ne podliježu promjenama u ovome kontekstu. Nastavno navedenome, osobna vozila koja se koriste u poslovne svrhe ne podliježu izmjenama. S druge strane, osobna vozila koja se nabavljaju i koriste u privatne svrhe podliježu pravu odbitka 50%

pretporeza, 50% troškova leasinga ili najma. U slučaju obračuna plaća u naravi, primjenjuje se odbitak 50% pretporeza kod korištenja, 20% mjesečne rate leasinga ili najma te se PDV obračunava na neto primitak u naravi.

Od 1.1.2018. godine, kako je i istaknuto nastupile su promjene u načinu priznavanja prava na odbitak pretporeza prilikom nabave osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz te načinu poreznog priznavanja svih troškova njihovog korištenja (Zaloker, 2018). Poduzetnici obveznici primjene dužni su prilikom početnog priznavanja nabave ili stjecanja osobnih automobila postupati sukladno zahtjevima HSFI-a 6 i MRS-a 16. Osobni automobili i druga prijevozna sredstva, kao dugotrajna materijalna imovina poduzetnika, početno se mjere po trošku nabave, o kojem je već bilo riječi.

### *3.2.1. Odbitak pretporeza prilikom nabave prijevoznih sredstava*

O pravu na odbitak pretporeza prilikom nabave prijevoznih sredstava već je dijelom bilo riječi. Ono je propisano odredbama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 106/18) i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, NN 1/19).

Naime, od 1.1.2018. godine na snagu su stupile odredbe kojima je propisano da porezni obveznik ne može odbiti 50% pretporeza za nabavu ili najam osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz uključujući i nabavu svih dobara i usluga u vezi s tim dobrima (Zaloker, 2018).

Treba istaknuti da se iznimno ne primjenjuje ograničenje odbitka pretporeza prilikom nabave i korištenja sredstava ako se radi o ([https://www.porezna-uprava.hr/HR\\_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19589](https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19589), 28.08.2019.):

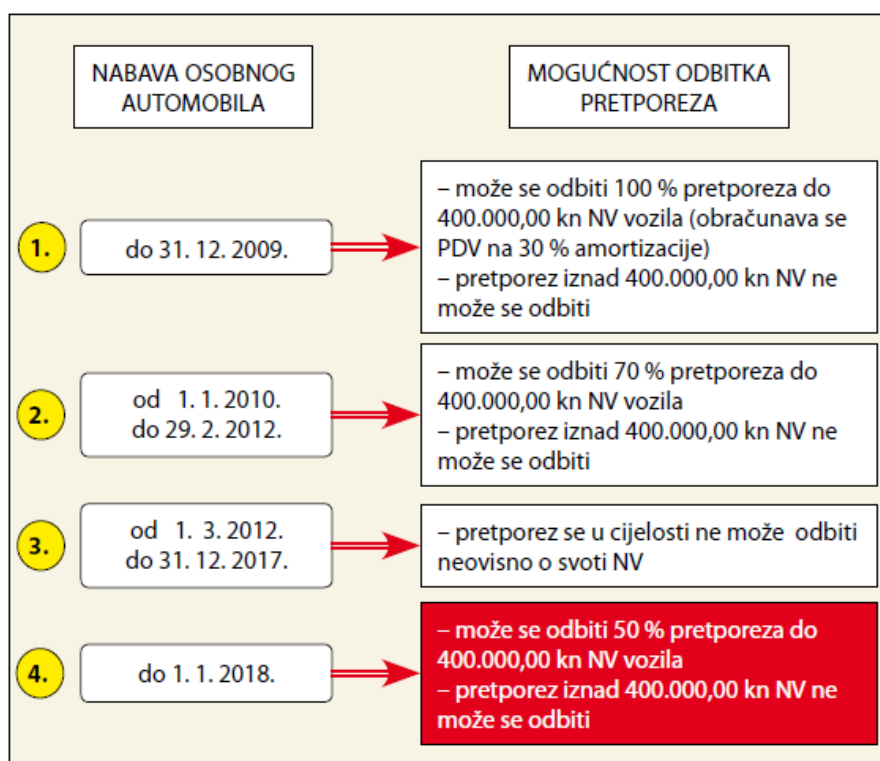
- „plovilima i zrakoplovima kojima se obavlja djelatnost prijevoza putnika i dobara te iznajmljivanja ili se nabavljaju za daljnju prodaju te ako se radi o osobnim automobilima i drugim prijevoznim sredstvima za osobni prijevoz koja se koriste za obuku vozača, testiranje vozila, servisnu službu, djelatnost prijevoza putnika i dobara, prijevoza umrlih, iznajmljivanja ili se nabavljaju za daljnju prodaju;

- motornim vozilima kategorije N1 koja su razvrstana u tarifnu oznaku 8703 Carinske tarife i nisu predmet oporezivanja prema posebnom propisu o posebnom porezu na motorna vozila.“

Na temelju navedenoga, s početkom 2018. godine porezni obveznici odbijaju 50% pretporeza prilikom nabave i korištenja prijevoznih sredstava, neovisno o tome što se ona ne koriste za obavljanje posebno propisanih djelatnosti.

Mogućnost odbitka pretporeza za nabavu prijevoznih sredstava od 2018. godine slikovno se može predočiti na sljedeći način (Slika 2.).

**Slika 2. Odbitak pretporeza prilikom nabave prijevoznih sredstava od 1.1.2018. godine**



Izvor: Vuk, J. (2018.) *Nabava prijevoznih sredstava od 1. siječnja 2018. godine. Računovodstvo, revizija i financije. Siječanj 2018. str. 19.*

Evidentno je kako porezne reforme, koje su prikazane na prethodnom prikazu, ukazuju na nakanu rasterećenja i unapređenja mogućnosti poreznih obveznika, a u kontekstu

nabave i odbitka pretporeza od nabave prijevoznih sredstava. Najpovoljniji uvjeti u tom smislu nastupaju od početka tekućeg poreznog razdoblja.

S nastupom predmetnog poreznog razdoblja, nastupaju nova pravila u svezi odbitka pretporeza kod nabave osobnih automobila kupnjom ili putem financijskog leasinga. Primjenjuju se za prijevozna sredstva nabavljena nakon 31.12.2017. godine, dok se nova pravila odbitka pretporeza kod nabave dobara i usluga povezanih s osobnim automobilima, a koja se odnose na održavanje, gorivo i slično, kao i troškove najma, primjenjuju od 1.1.2018. godine neovisno o tome jesu li ta prijevozna sredstva nabavljena prije ili nakon porezne reforme.

### *3.2.2. Posebni porez na motorna vozila*

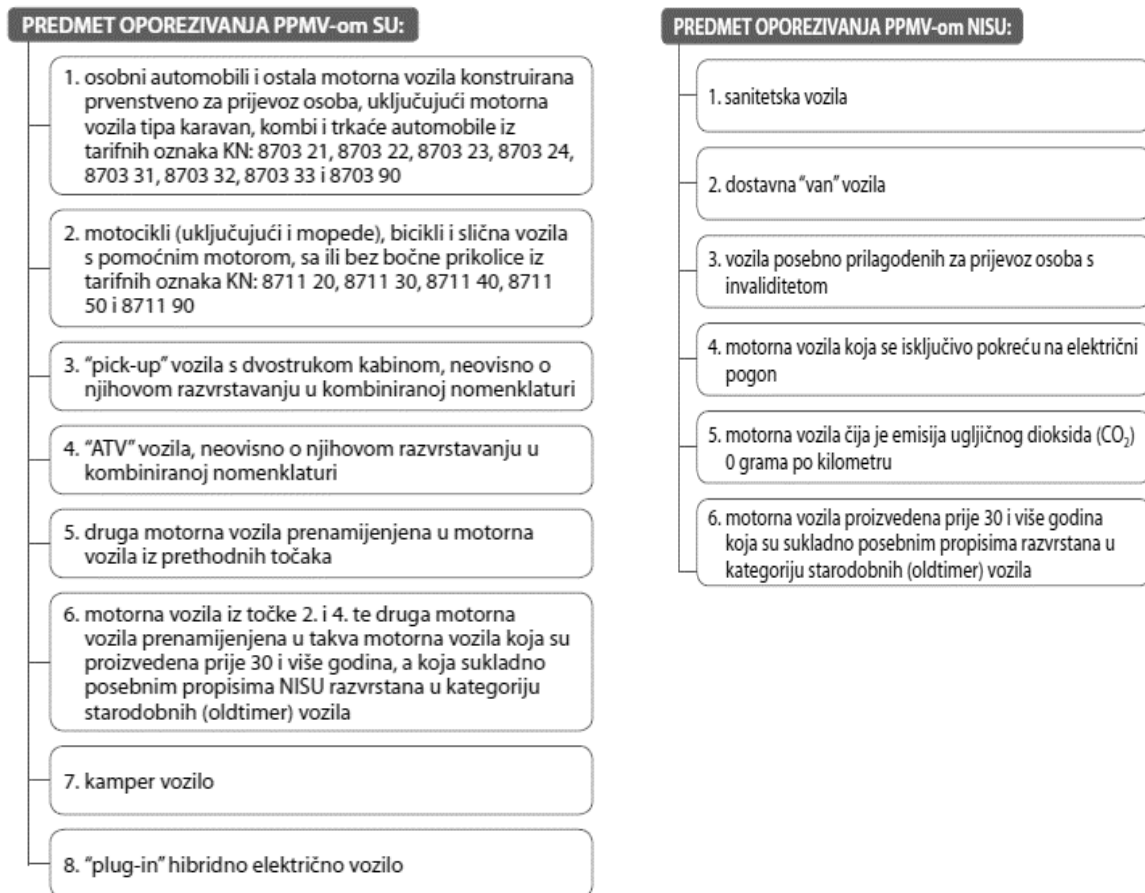
Nova prijevozna sredstva u tuzemstvu nabavljaju se od ovlaštenih dobavljača (prodavača), kao što su auto saloni ili kuće. Ukoliko je dobavljač u sustavu PDV-a na računu se na prodajnu vrijednost obračunava PDV u iznosu od 25%, kao i posebni porez na motorna vozila, koji predstavlja prolaznu stavku i na računu je iskazan nakon bruto vrijednosti prijevoznog sredstva.

Obračun i plaćanje posebnog poreza na motorna vozila (PPMV) u Hrvatskoj je uređen trima propisima. Misli se na:

- Zakon o posebnom porezu na motorna vozila (NN 15/13, 108/13, 115/16, 127/17);
- Pravilnik o posebnom porezu na motorna vozila (NN 1/17, 2/18);
- Uredbu o načinu izračuna i visinama sastavnica za izračun posebnog poreza na motorna vozila (NN 109/18).

Ovi propisi posebno uređuju obvezu plaćanja PPMV-a kod novih i rabljenih vozila. Novo motorno vozilo predstavlja ono vozilo koje u trenutku unosa, uvoza ili prodaje u Republici Hrvatskoj nije bilo registrirano. Rabljeno motorno vozilo je svako motorno vozilo izuzev novog koje je nabavljeno iz inozemstva (Zakon o posebnom porezu na motorna vozila, NN 127/17). Iz navedenog proizlazi kako je PPMV porez koji se plaća zbog uporabe pojedinih skupina vozila, odnosno za korištenje onih vozila koja se prvi puta koriste u Hrvatskoj (Slika 3.).

### Slika 3. Prijevozna sredstva koja podliježu oporezivanju PPMV-om i ona koja tome ne podliježu



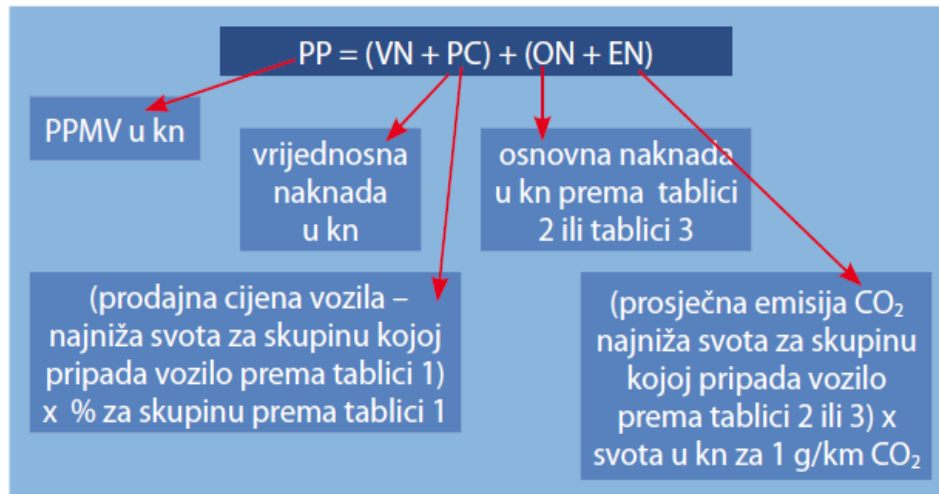
Izvor: Markota, Lj. i Vuk, J. (2018.) *Novosti u obračunu posebnog poreza na motorna vozila u 2018. godini. Računovodstvo, revizija i financije. Veljača 2018. str. 36.*

Obveznik plaćanja PPMV-a su fizičke i pravne osobe koje stječu motorna vozila, bilo kupovinom u tuzemstvu ili uvozom, kao i osobe koje su izvršile prenamjenu drugoga motornog vozila u motorno vozilo koje podliježe navedenome i osobe koje su nezakonito uporabile motorno vozilo u Hrvatskoj. Pri tome, ova obveza nastaje izdavanjem računa za kupovinu ili stjecanje vozila te u trenutku uvoza vozila iz inozemstva (Zakon o posebnom porezu na motorna vozila, NN 127/17).

Plaćanje PPMV-a ovisi o poreznom statusu stjecatelja i prodavatelja motornog vozila. Točnije, ova obveza određena je time da li je riječ o novom ili rabljenom vozilu. Na primjeru novih vozila PPMV se plaća prema dvije osnove, odnosno cijeni vozila i

prosječnoj emisiji CO<sub>2</sub>. Izraz prema kojem se obračunava ovaj porez na motorna vozila slijedi u nastavku (Slika 4.).

**Slika 4. Izraz obračuna PPMV za nova motorna vozila**



Izvor: Markota, Lj. i Vuk, J. (2018.) *Novosti u obračunu posebnog poreza na motorna vozila u 2018. godini. Računovodstvo, revizija i financije. Veljača 2018. str. 38.*

Za potrebe navedenoga definirane su tablice obračuna prema vrijednosnom kriteriju vozila i prema gorivu, odnosno emisiji CO<sub>2</sub>. Kada je riječ o prijevoznim sredstvima klasificiranim uz oznaku KN 8704, visina PPMV određena je kao umnožak snage motora i koeficijenta snage motora u svoti od 225,00 kuna, dok se za motocikle i mopede on obračunava kao umnožak obujma rada motora i koeficijent obujma motora uvećan za emisiju plinova (Markota i Vuk, 2018).

U nastavku se daje primjer knjiženja PPMV-a za nabavu novog automobila iz jedne od zemalja članica Europske unije (Primjer 3.).

Primjer 3. Izračun PPMV za stjecanje novog automobila iz neke od država članica Europske unije, izvan Hrvatske

Porezni obveznik iz Hrvatske, poduzeće „Klima“ d.d. stječe osobni automobil od poreznog obveznika iz Njemačke za potrebe prijevoza zaposlenika. Riječ je o novom vozilu benzinskog motora za koji je izdan račun u iznosu od 46.240,00 eura, a čija je prosječna emisija CO<sub>2</sub> 155g/km.

Vrijednost automobila, prema srednjem tečaju eura HNB-a iznosi 46.240,00 x 7,50 kuna = 346.800,00 kuna. Iznos PDV-a: 346.800,00 x 25% = 86.700,00 kuna (50% 43.350,00 kuna).

Vrijednost automobila s PDV-om iznosi 433.500,00 kune. Obračun PPMV na tu cijenu provodi se na sljedeći način:

$$PP = (VN + PC) + (ON + EN)$$

$$PP = (24.500,00 + (433.500,00 - 400.000,01) \times 15\% + (13.670,00 + (155 - 140) \times 700)$$

$$PP = 24.500,00 + (33.499,99 \times 15\%) + (13.670 + (15 \times 700)$$

$$PP = (24.500,00 + 5.025,00) + (13.670,00 + 10.500,00)$$

$$PP = 29.525,00 + 24.170,00 = 53.695,00$$

Konačno, PPMV-a iznosi 53.695,00 kuna.

Način knjiženja ovog primjera daje se u Tablici 7.

**Tablica 7. Knjiženje nabave novog vozila iz EU u Hrvatsku i obračun PPMV**

Redni broj	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1.	<i>Stjecanje osobnog automobila</i>			
	-osobni automobil u pripremi	346.800,00	0373	
	-50% pretporeza od osobnih automobila	43.350,00	0330	
	-pretporez od stjecanja dobara iz EU 25%	43.350,00	14022	
	-dobavljači dobara iz EU	346.800,00		2210
	-obveza za PDV za stjecanje dobara iz EU 25%	86.700,00		24022
2.	<i>Obveza za PPMV</i>			
	-osobni automobil u pripremi	53.695,50	0373	
	-obveza za PPMV	53.695,50		2440



3.	<i>Plaćanje naknade za zbrinjavanje otpadnih vozila i gume</i>			
	-osobni automobil u pripremi	836,00	0373	
	-transakcijski račun	836,00		1000
4.	<i>Stavljanje osobnog automobila u upotrebu</i>			
	-osobni automobil	401.331,00	0320	
	-osobni automobil u pripremi	401.331,00		0373

*Izvor: Izrada autora prema: Markota, Lj. i Vuk, J. (2018.) Novosti u obračunu posebnog poreza na motorna vozila u 2018. godini. Računovodstvo, revizija i financije. Veljača 2018. str. 39.*

Značaj navedenog primjera obračuna i knjiženja PPMV očituje se kroz činjenicu da on postaje dijelom nabavne vrijednosti osobnog automobila. Pored toga, vidljivo je kako će on postati troškom u razdoblju korištenja kroz obračun amortizacije.

Novi način obračuna PPMV-a kod rabljenih vozila zasniva se na potrebi utvrđivanja svote PPMV-a istog novog vozila, a naposljetku slijedi deprecijacija vrijednosti. Obveznik plaćanja PPMV-a u ovome slučaju može zahtijevati deprecijaciju vrijednosti motornog vozila na temelju propisanih postotaka vrijednosti ovisno o razdoblju od prve registracije motornog vozila ili prema postotku pada vrijednosti tog motornog vozila na tržištu Hrvatske (Markota i Vuk, 2018)

Primjerice, propisanim postotcima deprecijacije utvrđeno je da rabljeno vozilo koje bilježi razmak od 12 do 13 mjeseci od prve registracije do podnošenja porezne prijave podliježe 76,04% vrijednosti novog automobila. Ako je svota PPMV-a na dan prve registracije iznosila 40.000,00 kuna, iznos PPMV-a 12 mjeseci kasnije iznosi 40.000,00 kuna x 76,04% ili 30.416,00 kuna.

### *3.2.3. Obveza plaćanja upravne pristojbe za stjecanje rabljenih prijevoznih sredstava*

Člankom 26. Zakona o posebnom porezu na motorna vozila (Zakon o posebnom porezu na motorna vozila, NN 127/17) propisano je da umjesto dotadašnjeg posebnog poreza na stjecanje rabljenih motornih vozila u Hrvatskoj, a koji je na snazi bio do 31.12.2017. godine, od 1.1.2018. godine u slučaju stjecanja ovih vozila podliježe se obvezi plaćanja upravne pristojbe. Prema tome, obveznici plaćanja iste, od nastupa novog poreznog razdoblja, su sve pravne i fizičke osobe sa sjedištem ili prebivalištem

u Hrvatskoj, koje pribavljaju ili stječu rabljena motorna vozila. Ovoj obvezi ne podliježu stjecanja motornih vozila na osnovu ugovora o nasljeđivanju i pravomoćnih rješenja ove prirode.

Pristojbeni obveznik je stjecatelj rabljenog vozila, a pristojbena obveza nastaje u trenutku registracije motornog vozila na ime stjecatelja. Upravna pristojba plaća se prema propisanom iznosu upravne pristojbe u kunama po kilovatu (kw), a ovisno o godini starosti rabljenog motornog vozila. Pri tome, godina starosti rabljenog motornog vozila izračunava se prema godini njegove proizvodnje vozila. Odnosno godinu starosti rabljenog motornog vozila čini tekuća godina umanjena za godinu proizvodnje, a time ukoliko je tekuća godina jednaka godini proizvodnje, smatra se da je vozilo staro jednu godinu (Zaloker, 2018).

Upravna se pristojba ne plaća (Zakon o posebnom porezu na motorna vozila, NN 127/17, čl. 26. st. 7.):

- „na stjecanje rabljenih motornih vozila za koja su propisana oslobođenja i izuzeća od plaćanja PPMV-a;
- ako se na stjecanje rabljenih motornih vozila, u postupku stjecanja ili isporuke prema posebnom propisu o porezu na dodanu vrijednost, plaća porez na dodanu vrijednost ili se primjenjuje posebni postupak oporezivanja marže;
- na stjecanje rabljenih motornih vozila temeljem ugovora o darovanju ako je stjecatelj bračni drug, potomak i predak koji čini uspravnu liniju te posvojenik i posvojitelj koji je u tom odnosu s darovateljem ili ako se na stjecanje rabljenih motornih vozila temeljem ugovora o darovanju plaća porez na nasljedstva i darove prema posebnom propisu;
- ako je stjecatelj temeljem općih oslobođenja prema posebnom propisu kojim se uređuje područje upravnih pristojbi oslobođen od plaćanja upravne pristojbe.“

U praksi se bez dokaza o plaćenju upravnoj pristojbi ili plaćenju porezu na nasljedstva i darove na stjecanje rabljenog motornog vozila ne može obaviti obvezna registracija motornog vozila, čime je onemogućena i njegova upotreba.

## **4. POREZNO PRIZNAVANJE TROŠKOVA KORIŠTENJA PRIJEVOZNIH SREDSTAVA U POSLOVNE SVRHE**

Porezni tretman priznavanja troškova korištenja prijevoznih sredstava, primjerice osobnog automobila, u poslovne svrhe predmetom je interesa Zakona o porezu na dobit i Pravilnika o porezu na dobit, koji time upotpunjuju ostale temeljne zakone i akte koji su spomenuti u okviru ove problematike i čine osnovni zakonodavni okvir iste. U ovome dijelu rada analiziraju se troškovi amortizacije prijevoznih sredstava koja se koriste isključivo u poslovne svrhe, ali i ostali troškovi njihova korištenja.

### **4.1. Priznavanje troškova korištenja prijevoznih sredstava u poslovne svrhe**

Od 1.1.2018. godine porezno nepriznatim troškovima, koji uvećavaju osnovicu poreza na dobit, smatra se 50% troškova nastalih u svezi s vlastitim ili unajmljenim prijevoznim sredstvima za osobni prijevoz poslovnih, rukovodnih i drugih zaposlenih osoba, ako se na osnovi korištenja sredstava za osobni prijevoz ne utvrđuje plaća. Usporedno s prethodnim razdobljem, porezna se osnovica uvećavala za 20% ovih troškova.

Porezna osnovica se ne uvećava za troškove kao što su (Pravilnik o porezu na dobit, NN 1/19, čl. 25. st. 1.):

- „osiguranje sredstava za osobni prijevoz;
- kamate povezane s nabavom sredstava za osobni prijevoz;
- plaćeni porez na cestovna motorna vozila;
- naknade i pristojbe koje se obvezno prema posebnim propisima plaćaju pri registraciji sredstava za osobni prijevoz.“

Priznavanje navedenih troškova u cijelosti nastupiti će i evidentirati se na taj način, pod uvjetom da su oni u svezi s obavljanjem djelatnosti poreznog obveznika. U tu skupinu troškova u tom slučaju svrstavaju se i ostali troškovi korištenja ovih sredstava, a misli se primjerice na gorivo, servise i održavanje, amortizaciju i slično. Jedan od oglednih primjera takvog prijevoznog sredstva mogu biti osobni automobili za dostavu u pizzeriama i slično.

Jedno od učestalijih pitanja u okviru računovodstvene struke, a koje se odnosi na priznavanje i evidentiranje ovih troškova, veže se uz priznavanje troška amortizacije. Naime, osobni automobili i ostala prijevozna sredstva čija nabavna vrijednost prelazi 400.000,00 kuna imaju dodatna porezna ograničenja u svezi priznavanja troškova amortizacije. Pri tome, trošak amortizacije dijela nabavne vrijednosti koja prelazi 400.000,00 kuna povećava osnovicu poreza na dobit.

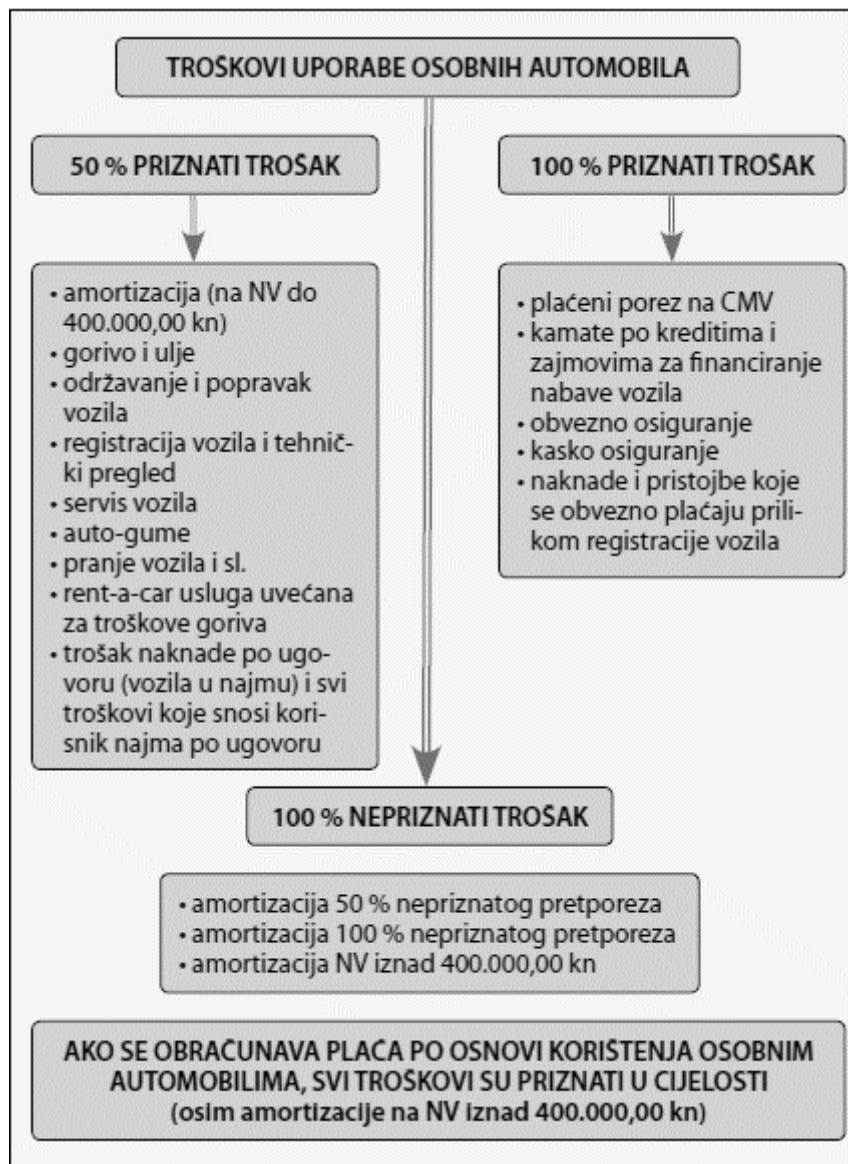
Slijedom navedenoga, troškovi amortizacije osobnog automobila koji se odnose na nabavnu vrijednost iznad 400.000,00 kuna, uključujući i iznos 100% nepriznatog pretporeza na nabavnu vrijednost iznad 400.000,00 kuna, smatraju se uvijek porezno nepriznatim troškovima, osim ako se njima obavlja djelatnost najma ili prijevoza (Zaloker, 2018). Sukladno tome, ne podliježe evidentiranju i priznavanju kao trošak, izuzev slučaja kada se to prijevozno sredstvo koristi isključivo za obavljanje registrirane djelatnosti.

Izračun i računovodstveni tretman porezno nepriznatih izdataka u svezi korištenja prijevoznih sredstava kod poreznih obveznika poreza na dohodak istovjetan je izračunu porezno nepriznatih troškova kod obveznika poreza na dobit. Porezna uprava propisuje i izvještava u svezi prava koje utvrđuje da ako se za korištenje pojedinog osobnog automobila ili drugog prijevoznog sredstva ne utvrđuje plaća sukladno propisima o oporezivanju dohotka, ili se ono ne koristi za poslovne namjene, porezni obveznik dužan je za 50% troškova s pripadajućim PDV-om nastalih u poreznom razdoblju uvećati poreznu osnovicu.

Kod utvrđivanja obveze poreza na dobit s osnove korištenja osobnog automobila pravo na odbitak pretporeza nema utjecaja na utvrđivanje iznosa porezno nepriznatih troškova s osnove korištenja osobnog automobila ili drugog prijevoznog sredstva, sukladno tom da se u povećanje porezne osnovice uključuje i dio PDV-a koji je vezan uz njegovo korištenje, što predstavlja nepriznati dio pretporeza (Porezna uprava, 2018).

Najjednostavnija podjela troškova korištenja osobnog automobila, ali i ostalih prijevoznih sredstava u poslovne svrhe, nakon 1.1.2018. godine, može se prikazati na sljedeći način (Slika 5.).

**Slika 5. Priznavanje troškova korištenja osobnog automobila u poslovne svrhe od 1.1.2018. godine**



*Izvor: Vuk, J. (2018.) Troškovi uporabe osobnih automobila od 01. siječnja 2018. godine. Računovodstvo, revizija i financije. Veljača 2018. str. 26.*

Danim se prikazom sistematizirano i pregledno daje uvid u pravila i porezni tretman priznavanja predmetnih troškova. Kako bi isto bilo jasnije u nastavku se obrađuju konkretni primjeri.

## 4.2. Knjiženje plaće u naravi

U okviru zakonodavnog okvira Republike Hrvatske, koji se tiče predmetne problematike, definiraju se i specificiraju primici po osnovi nesamostalnog rada. Riječ je o plaći koja se odnosi na sve primitke koje poslodavac u novcu ili u naravi isplaćuje radniku po osnovi radnog odnosa. Ovo je pitanje također uređeno i zakonski regulirano okvirom koji uređuje radni odnos.

Primicima u naravi smatraju se (Zakon o porezu na dohodak, NN 106/18, čl. 21. st. 3.):

- korištenje zgrada;
- korištenje prijevoznih sredstava;
- povoljnije kamate pri odobravanju kredita;
- druge pogodnosti koje poslodavci i isplatitelji primitka daju radnicima i fizičkim osobama koje ostvaruju primitke.

U okviru ovih primitaka svrstavaju se i korištenje osobnog automobila ili drugih prijevoznih sredstava. Naime, primicima po osnovi nesamostalnog rada smatraju se primici radnika i osoba koje ostvaruju primitke u stvarima i uslugama koje imaju novčanu vrijednost, a to su dobra, usluge, prava i ostala primanja u naravi. Misli se i na korištenje prijevoznih sredstava koje poslodavac i isplatitelj plaće omogućuje radniku i osobama koje ostvaruju primitke (Zakon o porezu na dohodak, NN 106/18). Ovi se primici u naravi smatraju primicima kod kojih se utvrđuje drugi dohodak, a njihova vrijednost utvrđena je Pravilnikom o porezu na dohodak.

Načelno se vrijednost primitaka u naravi utvrđuje prema tržišnoj vrijednosti primitaka u mjestu davanja, a uključuje i iznos PDV-a. Kod korištenja prijevoznih sredstava primitak je iznos u visini od 1% nabavne vrijednosti prijevoznih sredstava mjesečno, uvećano za PDV. Misli se na 20% mjesečne rate za operativni leasing ili dugotrajni najam, uvećano za PDV, neovisno o opsegu korištenja prijevoznih sredstava za osobni prijevoz u privatne svrhe (Pravilnik o porezu na dohodak, NN 80/19, čl. 22.).

U slučaju da se prijevozna sredstva daju na korištenje u privatne svrhe, poslodavac i isplatitelj primitka obvezan je donijeti odluku o načinu i uvjetima korištenja. On određuje način utvrđivanja plaće radnika te ostvaritelja primitaka. Kada se plaća po toj osnovi

utvrđuje prema opsegu korištenja, poslodavac je obavezan voditi evidenciju o prijeđenoj kilometraži i vremenu korištenja u privatne svrhe (loko vožnja).

U slučaju utvrđivanja plaće u naravi po osnovi korištenja prijevoznih sredstava za osobni prijevoz, koja su nabavljena putem operativnog leasinga ili dugotrajnog najma, primjenjuje se postotni iznosi mjesečne rate za operativni leasing ili dugotrajni najam. Kod nabave prijevoznog sredstva za osobni prijevoz putem operativnog leasinga na rok financiranja od 60 mjeseci, uz predujam naknade od 30% vrijednosti te ostatak od 70% putem mjesečnih rata, tijekom razdoblja korištenja najma kod utvrđivanja osnovice za obračun mjesečne plaće u naravi pored iznosa mjesečne (fakturirane) rate, potrebno je pribrojiti razmjerni iznos unaprijed plaćenog predujma (Porezna uprava, 2018).

#### **4.3. Amortizacija osobnih automobila**

U prethodnom tekstu već je dijelom bilo riječi o pitanjima i poreznom tretmanu amortizacije osobnih automobila, ali i ostalih prijevoznih sredstava. Ona se u praksi obračunava na trošak nabave primjenom godišnjih amortizacijskih stopa. Pri tome, godišnja stopa amortizacije za osobne automobile je 20% odnosno najviša dopuštena stopa je 40%. Iznimno, porezni obveznik, poduzetnik, ima pravo odrediti i stopu nižu od propisanih.

Amortizacija započinje od prvog dana mjeseca koji slijedi nakon mjeseca uporabe imovine. Primjerice, ako se osobni automobil počeo koristiti u lipnju 2018. godine, obračun amortizacije započinje u srpnju te godine. Kod njezina obračuna posebna pažnja posvećena je vrijednosti vozila, kao što je već i bilo riječi.

Kod prijevoznih sredstava iznad 400.000,00 kuna ne priznaje se amortizacija nabavne vrijednosti iznad ove granice. Jednak porezni položaj ima i nepriznata svota pretporeza na nabavnu vrijednost iznad navedenoga iznosa. Točnije, amortizacija nepriznatog pretporeza (50% i 100%) u cijelosti je nepriznati trošak. S druge strane, ako se obračunava plaća u naravi, amortizacija 50% nepriznatog pretporeza je priznati trošak, a amortizacija 100% nepriznatog pretporeza je nepriznati trošak (Vuk, 2018).

U nastavku se daje primjer knjiženja nabave i obračuna amortizacije osobnog vozila u 2018. godini (Primjer 4.).

Primjer 4. Obračun i knjiženje amortizacije za vozila nabavljena u 2018. godini

U veljači 2018. godine nabavljen je osobni automobil u Hrvatskoj, čija nabavna vrijednost iznosi 197.560,00 kuna (184.000,00 kuna i 13.560,00 kuna PPMV-a) i kod kojeg nepriznata svota pretporeza iznosi 23.000,00 kuna. Korisni vijek trajanja procijenjen je na pet godina te se u tome slučaju obračunava godišnja stopa amortizacije u visini od 20%.

Amortizacija nabavne vrijednosti:  $(197.560,00 \times 20\%) / 12 = 3.292,66$  kuna (50% 1.646,33 kune);

Amortizacija nepriznatog pretporeza:  $(23.000,00 \times 20\%) / 12 = 383,33$  kune.

Prikaz knjiženja slijedi u Tablici 8.

**Tablica 8. Obračun i knjiženje amortizacije vozila nabavljenog 2018. godine**

Redni broj	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1.	<i>Amortizacija za ožujak 2018. godine</i>			
	-50% amortizacije osobnog automobila	1.646,33	4320	
	-50% amortizacije osobnog automobila	1.646,33	4321	
	-amortizacija nepriznatog PDV-a	383,33	4323	
	-akumulirana amortizacija osobnog automobila	3.292,66		0392
	-akumulirana amortizacija 50% pretporeza	383,33		0395

Izvor: Izrada autora prema: Lukač, D. i Zaloker D. (2018.) *Automobili i službena putovanja*. Zagreb: TEB – Poslovno savjetovanje d.o.o., str. 38



Amortizacija nepriznatog PDV-a provodi se na jednaki način kao i amortizacija nabavne vrijednosti. Pri tome se misli na primjenu iste godišnje stope amortizacije.

#### **4.4. Ostali troškovi korištenja osobnog automobila i ostalih prijevoznih sredstava**

Pod ostale troškove korištenja prijevoznih sredstava u poslovne svrhe svrstavaju se troškovi goriva, registracije, guma, održavanja i operativni leasing. Porezni tretman nepriznatog pretporeza kod ostalih troškova korištenja osobnih automobila ovisi o tome obračunava li za korištenje osobnog automobila plaća ili ne.

##### *4.4.1. Troškovi goriva*

Gorivo (dizel, benzin, plin) koristi se kao pogonski resurs za prijevozna sredstva. Ono se može nabaviti u tuzemstvu ili inozemstvu, a obračunava se po osnovi uporabe osobnog automobila.

Prilikom nabave goriva, potrebno je zatražiti račun koji je naslovljen na trgovačko društvo i koji sadržava sve propisane podatke. Uputno je da se na njega navede registarska oznaka vozila koje gorivo koristi jer je na taj način lakše pratiti racionalno korištenje sredstava društva. Primjer knjiženja troška goriva za korištenje osobnog automobila u poslovne svrhe slijedi u nastavku (Primjer 5.).

##### *Primjer 5. Knjiženje troška goriva u tuzemstvu*

U nastavku slijedi obračun i knjiženje troška goriva za osobni automobil koji se koristi u poslovne svrhe. Prikazuju se dva slučaja. Kod automobila A se ne obračunava plaća, dok se kod automobila B ona obračunava.

- Osobni automobil A (vrijednost računa 287,10 kuna): priznati trošak 114,84 kuna, priznati pretporez 28,71 kuna, ukupno 143,55 kuna (50% troška: 114,84 kuna; 50% pretporeza: 28,71 kuna);
- Osobni automobil B (vrijednost računa 387,20 kuna): priznati trošak 348,48 kuna, priznati pretporez 38,72 kuna, ukupno 0,00 kuna (50% troška: 0,00 kuna; 50% pretporeza: 0,00 kuna).

Slijedi prikaz knjiženja (Tablica 9.).

**Tablica 9. Knjiženje troška goriva kod korištenja osobnog automobila u poslovne svrhe**

Redni broj	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1.	<i>Primljen račun za gorivo</i>			
	-50% porezno priznati trošak goriva	114,84	4075	
	-50% porezno nepriznati trošak goriva (s PDV-om)	143,55	4076	
	-pretporez 25%	28,71	140012	
	-obveze prema dobavljačima	287,10		2200
2.	<i>Primljen račun za gorivo (obračun plaće)</i>			
	-gorivo za osobni automobil za sluč. plaće	348,48	4074	
	-pretporez 25%	38,72	140012	
	-obveze prema dobavljačima	387,20		2200

*Izvor: Izrada autora prema: Vuk, J. (2018.) Troškovi uporabe osobnih automobila od 01. siječnja 2018. godine. Računovodstvo, revizija i financije. Veljača 2018. str. 27.*

Treba istaknuti kako se jednaki pristup knjiženja primjenjuje i za ostale potrošne materijale ili stavke, kao što su ulje i slični troškovi. Knjiženje je moguće provoditi i na osnovu računa za iskazan mjesečni trošak goriva, po jednakom principu.

#### 4.4.2. Troškovi registracije i održavanja

Trošak registracije jedan je od osnovnih godišnjih troškova koji se veže uz osobne automobile i većinu ostalih prijevoznih sredstava. Vozila koja sudjeluju u prometu moraju imati, u skladu s time, obavljen tehnički pregled i biti registrirana. Kod osobnih automobila registracija i tehnički pregled obavljaju se jedanput godišnje i vrijede godinu dana. Nova vozila prilikom prve registracije ne podliježu obvezi tehničkog pregleda, dok se kod ostalih vozila, prilikom njegova obavljanja naplaćuje naknada za tehnički pregled, ekotest i naljepnica za vozilo, a prilikom registracije naknada za ceste,

posebna naknada za okoliš i administrativne usluge te porez na cestovna motorna vozila. Od navedenih troškova neoporezive stavke, s gledišta PDV-a i poreza na dobit, su (Vuk, 2018):

- ekotest;
- naknada za ceste;
- posebna naknada za okoliš;
- porez na cestovna motorna vozila.

Sve ostale naknade dijele se u omjeru 50:50, ako se za uporabu osobnog automobila ne obračunava plaća. Na visinu navedenih naknada utječe vrsta i starost vozila te obujam motora.

Primjer knjiženja slijedi (Primjer 6.).

*Primjer 6. Knjiženje troška registracije osobnog automobila za čiju se uporabu ne obračunava plaća*

Primljen je ulazni račun za obračun troškova tehničkog pregleda i registracije. Troškovi ukupno iznose 888,60 kuna, a sastoje se od:

- Naknade za tehnički pregled 174,00 kuna (vrijednost 139,20 kuna + 25% PDV-a 34,80 kuna);
- Ekotesta 113,31 kuna;
- Naljepnice 8,61 kuna (vrijednost 6,89 kuna + 25% PDV-a 1,72 kuna);
- Naknade za ceste 374,10 kuna;
- Posebne naknade za okoliš 72,20 kuna;
- Administrativne usluge 146,38 kuna (vrijednost 117,11 kuna + 25% PDV-a 29,27 kuna).

Trošak koji je u cijelosti priznat iznosi 559,61 kuna, a pretporez koji se može odbiti 32,89 kuna. Nadalje, 50% troška koji se može priznati je 131,60 kuna i 50% troška koji se ne može priznati, a uključuje i nepriznati pretporez iznosi 164,50 kuna. Pri registraciji vozila naplaćen je i porez na cestovna motorna vozila u iznosu od 200,00 kuna u gotovini.

Prikaz knjiženja slijedi u Tablici 10.

**Tablica 10. Knjiženje troška registracije osobnog automobila na koji se ne obračunava plaća**

Redni broj	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1.	<i>Primljen račun za tehnički pregled i registraciju</i>			
	-50% porezno priznati trošak registracije	131,60	4130	
	-50% porezno nepriznati trošak registracije (s PDV-om)	164,50	4131	
	-naknade, takse i slično	559,61	4138	
	-porez na cestovna motorna vozila	200,00	4149	
	-pretporez 25%	32,89	140012	
	-obveze prema dobavljačima	888,60		2200
	-blagajna	200,00		1020

*Izvor: Izrada autora prema: Vuk, J. (2018.) Troškovi uporabe osobnih automobila od 01. siječnja 2018. godine. Računovodstvo, revizija i financije. Veljača 2018. str. 28.*

Za razliku od ovog primjera, kod osobnih automobila koji se koriste u poslovne svrhe, a za čiju se uporabu obračunava plaća u naravi, troškovi registracije knjiže se na kontu 4132 – Troškovi registracije – plaća u naravi i 4138 – Troškovi naknada za ceste, takse i slično. Trošak registracije plaća se odjedanput za razdoblje od godinu dana pa poduzetnik, porezni obveznik, ima mogućnost reguliranja i razgraničavanja troškova u kontekstu budućeg razdoblja (Vuk, 2018).

Jednaki pristup poreznom tretmanu i računovodstvenom knjiženju primjenjuje se i u slučaju troškova održavanja ovih vozila. Osobne automobile i ostala prijevozna sredstva potrebno je redovito servisirati kako bi se njima mogla obavljati osnovna namjena. Trošak redovitog servisa te većih i manjih popravaka na osobnom automobilu jednako se tretiraju, odnosno kao 50% ukupnog troška koji je porezno nepriznati trošak ako se za uporabu osobnog automobila ne obračunava plaća u naravi

te je dopušten odbitak 50% pretporeza. Osim ovih troškova, moguće je govoriti i o troškovima rezervnih dijelova, a u to se svrstavaju i auto gume.

#### *4.4.3. Operativni leasing*

O operativnom leasingu dijelom je već bilo riječi u prethodnim poglavljima. U kontekstu predmetne problematike isti se razmatra kao segment poreznog tretiranja i računovodstvenog iskazivanja troškova korištenja prijevoznih sredstava u poslovne svrhe. Kako bi se isti pojasnio na detaljniji način u nastavku slijedi primjer obračuna i knjiženja (Primjer 7.).

##### *Primjer 7. Operativni leasing osobnog automobila uz plaćanje jamčevine*

Neko je trgovačko društvo sklopilo ugovor o operativnom leasingu na 5 godina, odnosno 60 mjeseci. Vrijednost vozila je 150.000,00 kuna, a služi prijevozu zaposlenika društva te neće po osnovi njegove uporabe obračunavati plaću u naravi jer se ono ne daje zaposleniku na uporabu u privatne svrhe.

Prilikom ugovaranja dogovoreno je plaćanje jamčevine u iznosu od 5.000,00 kuna. Na vrijednost vozila obračunan je PPMV u iznosu od 7.500,00 kuna koji se dijeli na 60 mjeseci, što mjesečno iznosi 125,00 kuna i zaračunava se na mjesečnim računima.

Primljen je račun za trošak obrade dokumentacije u iznosu od 2.550,00 kuna (vrijednost 2.040,00 kuna + 25% PDV-a 510,00 kuna). Primljena je prva rata na 1.824,31 kuna (vrijednost usluge 1.359,45 kuna + 125,00 kuna PPMV + 25% PDV-a 339,86 kuna).

Trošak obrade dokumentacije:

- Priznati pretporez  $510,00 \times 50\% = 255,00$  kuna;
- Priznati trošak operativnog najma  $2.040,00 \times 50\% = 1.020,00$  kuna;
- Nepriznati trošak operativnog najma  $1.020,00 + 255,00 = 1.275,00$  kuna.

Prva rata operativnog najma:

- Priznati pretporez  $339,86 \times 50\% = 169,93$  kuna;
- Priznati trošak operativnog najma  $1.484,45 \times 50\% = 742,23$  kuna;
- Nepriznati trošak operativnog najma  $742,22 + 169,93 = 912,15$  kuna.

Prikaz knjiženja daje se u nastavku (Tablica 11.).

**Tablica 11. Operativni leasing osobnog automobila uz jamčevinu – knjiženje**

Redni broj	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1.	<i>Uplata jamčevine za operativni leasing</i>			
	-potraživanje za jamčevine iz operativnog leasinga	5.000,00	0740	
	-transakcijski račun	5.000,00		1000
2.	<i>Primljen račun za trošak obrade dokumentacije</i>			
	-50% porezno priznati trošak operativnog leasinga	1.020,00	4143	
	-50% porezno nepriznati trošak operativnog leasinga (s PDV-om)	1.275,00	4144	
	-pretporez 25%	255,00	140012	
	-dobavljači iz operativnog leasinga	2.550,00		2204
3.	<i>Primljen račun za 1.ratu operativnog leasinga</i>			
	-50% porezno priznati trošak operativnog leasinga	742,23	4143	
	-50% porezno nepriznati trošak operativnog leasinga (s PDV-om)	912,15	4144	
	-pretporez 25%	169,93	140012	
	-dobavljači iz operativnog leasinga	1.824,31		2204

Izvor: Izrada autora prema: Vuk, J. (2018.) *Troškovi uporabe osobnih automobila od 01. siječnja 2018. godine. Računovodstvo, revizija i financije. Veljača 2018. str. 30.*

Kada je riječ o obračunu plaće u naravi po osnovi uporabe osobnog automobila, knjiženja su jednaka. Ono što je u tom slučaju različito od primjera odnosi se na podjelu troškova, koje nema. Misli se na podjelu na porezno priznate i porezno nepriznate. Za razliku od toga, cjelokupni troškovi knjiže se na jednom računu troška, uključujući i nepriznatu svotu PDV-a.

## **5. RAČUNOVODSTVO PRODAJE PRIJEVOZNIH SREDSTAVA**

Nakon provedbe predmetnog istraživanja u svezi poreznog i računovodstvenog tretmana stjecanja i korištenja prijevoznih sredstava, važno je osvrnuti se i na pitanja prestanka priznavanja vrijednosti ove stavke dugotrajne imovine, kao i na pitanje njezine prodaje. Time se predmetna problematika zaokružuje u smislenu cjelinu rada. Predmetnim poglavljem zasebno se analizira računovodstvena osnova prestanka priznavanja vrijednosti prijevoznih sredstava, kao i računovodstveni tretman njihove prodaje.

### **5.1. Prestanak priznavanja vrijednosti prijevoznih sredstava**

Sva računovodstvena pravila i odredbe u svezi prestanka priznavanja vrijednosti dugotrajne imovine, a time i prijevoznih sredstava, uređena su i specificirana spomenutim HSFI-ijem 6. Prema istome, knjigovodstveni iznos pojedine stavke dugotrajne imovine, primjerice osobnog automobila namijenjenog obavljanju registrirane djelatnosti, prestaje se priznavati u dvama ključnim slučajevima. Misli se na (OSFI, 2015):

- u trenutku otuđenja;
- kada se više ne očekuju ekonomske koristi od njegove upotrebe.

U kontekstu računovodstvenog tretmana prestanka priznavanja vrijednosti dugotrajne imovine ističe se da se ovi prihodi ili rashodi trebaju adekvatno evidentirati u računu dobiti i gubitka sukladno HSFI-15 Prihodi, odnosno HSFI-16 Rashodi. Ovisno o kojem je slučaju, odnosno uvjetu riječ, klasificira se ovaj postupak.

Primjerice, kada je riječ o prestanku priznavanja vrijednosti dugotrajne imovine radi otuđenja, prihod ili rashod ne klasificira se i ne evidentira kao prihod u smislu prihoda od prodaje proizvoda, robe i usluga, nego kao ostali prihodi na neto osnovi. U ovom slučaju prihod ili rashod obračunava se kao razlika neto iznosa i knjigovodstvene vrijednosti imovine, odnosno kao razlika fer vrijednost u slučaju zamjene i knjigovodstvene vrijednosti imovine (OSFI, 2015).

Rashodovanje dugotrajne materijalne imovine u praksi se često tretira jednako kao i isknjižavanje materijalne imovine. Međutim, riječ je o kontradiktornim pojmovima, koji zahtijevaju diferencirani tretman u računovodstvu.

„Rashodovanje i isknjižavanje materijalne imovine dva su različita poslovna događaja koja se vrlo rijetko događaju istog dana i koja imaju različite izvorne dokumente na temelju kojih se knjiže (Baica, 2008: 43).“ Rashodovanje se tretira kao stavljanje materijalne imovine izvan upotrebe zbog neupotrebljivosti i vezuje uz godišnji popis imovine. Prema propisima o oporezivanju dobiti troškovi rashodovane kratkotrajne materijalne imovine nisu priznati rashodi sve dok se ta imovina ne otuđi ili uništi. Sukladno tome, za pravnu osobu nije dobro da se odluka o rashodovanju kratkotrajne materijalne imovine donosi na temelju prijedloga inventurne, odnosno popisane komisije.

Odluka o rashodovanju dugotrajne materijalne imovine donosi se u trenutku kada ta materijalna imovina nije više za upotrebu. Otudjenje dugotrajne materijalne imovine moguće je na tri načina i to (Baica, 2008):

- prodati;
- prodati kao otpad;
- dati na otpad uz plaćanje troškova, pokloniti.

U slučaju odluke o uništenju rashodovane dugotrajne materijalne imovine ona se na temelju iste u knjigovodstvu mora svesti na nulu preko računa, odnosno konta, ispravka vrijednosti. Kao što je već i konstatirano, knjigovodstvena vrijednost je razlika između nabavne vrijednosti i ispravka vrijednosti. U slučaju donošenja odluke o otuđenju rashodovane materijalne imovine donosi se odluka o procjeni ostatka njezine vrijednosti. On predstavlja u tom slučaju neto iznos koji pravna osoba očekuje dobiti za rashodovanu materijalnu imovinu prilikom otuđenja, po odbitku očekivanih troškova otuđenja.

Kada je procijenjena vrijednost rashodovane materijalne imovine, a koja je predviđena za otuđenje, manja od knjigovodstvene vrijednosti, knjigovodstvena vrijednost te imovine mora se umanjiti za utvrđenu razliku, preko računa ispravka vrijednosti. Po donošenju odluke o rashodovanju materijalne imovine važno je da se ona fizički izdvoji



iz upotrebe i za tu imovinu zaduži posebna fizička osoba, neovisno o tome da li će se ona otuđiti ili uništiti (Baica, 2008).

Primjer 8. Rashodovanje osobnog automobila uništavanjem

U nastavku se daje primjer knjiženja rashodovanog osobnog automobila koji će se uništiti jer nema uporabnu vrijednost ni za ostale korisnike (Tablica 12.).

**Tablica 12. Rashodovanje osobnog automobila koji nema više uporabnu vrijednost**

Redni broj	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
	<i>Stanje rashodovanog osobnog automobila</i>			
	-nabavna vrijednost	100.000,00	0320	
	-ispravak vrijednosti	90.000,00		0393
1.	<i>Odluka o rashodovanju (otpis knjigovodstvene vrijednosti)</i>			
	-rashodi od prestanka priznavanja dugotrajne imovine	10.000,00	7303	
	-ispravak vrijednosti	10.000,00		0393

Izvor: Izrada autora prema: Baica, Z. (2008.) *Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine – primjena HSF1 6. Dostupno na: <http://www.racunovodstvo-porezi.hr/sites/default/files/privici/ripup08-05-027.pdf> (15.09.2019.), str. 43.*

Vidljivo je u ovome slučaju kako je nabavna cijena automobila iznosila 100.000,00 kuna. Ispravak vrijednosti iznosi 90.000,00 kuna i knjiži se na potražnoj strani na kontu 0393. Na temelju toga otpis knjigovodstvene vrijednosti iznosi 10.000,00 kuna i knjiži se na teret rashoda.

Na primjeru dugotrajne materijalne imovine čija je knjigovodstvena vrijednost 0,00 kuna, donosi se odluka o rashodovanju te se ne obavlja nikakvo knjiženje od strane knjigovodstva pravne osobe. Na temelju predmetne odluke ne može se provesti isknjižavanje materijalne imovine iz knjigovodstvene evidencije. Ovisno o tome da li je riječ o otuđenju ili uništenju imovine, propisani su potrebni dokumenti za izvršenje navedenog isknjižavanja.

„Kod odluke o rashodovanju materijalne imovine, u slučaju kada postoji knjigovodstvena vrijednost koja se svodi na nulu ili se svodi na nižu procijenjenu vrijednost, na otpisanu knjigovodstvenu vrijednost ne obračunava se porez na dodanu vrijednost jer nije došlo do isporuke u smislu odredbe predmetnog zakona. U tom slučaju ne radi se o manjku materijalne imovine jer materijalna imovina i nakon rashodovanja postoji, samo je njena knjigovodstvena vrijednost umanjena ili svedena na nulu. Pravne osobe koje nisu porezni obveznici PDV-a odnosno koji nisu u sustavu PDV-a, ne obračunavaju PDV ni u momentu prodaje, poklanjanja ili uništenja rashodovane materijalne imovine. Kada se rashodovana materijalna imovina proda, tada pravna osoba koja je porezni obveznik PDV-a, odnosno koja je u sustavu PDV-a, kod fakturiranja kupcu obračunava PDV na poreznu osnovicu koju čini naknada za prodanu materijalnu imovinu. Kada se rashodovana materijalna imovina poklanja, tada pravna osoba koja je porezni obveznik PDV-a kod predaje materijalne imovine osobi kojoj se poklanja, obračunava PDV na poreznu osnovicu koju čini procijenjena tržišna vrijednost materijalne imovine (Baica, 2008: 44).“

U navedenom slučaju dokumenti koji se koriste su obračun, otpremnica, izdatnica ili račun. Oni služe za provedbu imovine kroz knjigu izlaznih računa za redovne isporuke, a ne za vlastitu potrošnju.

## **5.2. Porezni tretman osobnih automobila prilikom prodaje**

U ovome dijelu poglavlja raspravlja se o poreznom tretmanu osobnog automobila prilikom prodaje. Ista pravila primjenjuju se i na ostala prijevozna sredstva iste namjene.

Treba istaknuti kako porezni položaj osobnih automobila, koji su služili osobnom prijevozu, prilikom prodaje određuje razdoblje njihove nabave. Naime, iste je moguće svrstati u jednu od skupina koje se navode na Slici 6.

**Slika 6. Porezni položaj osobnih automobila kod prodaje ovisno o vremenu njihova nabavljanja**

RAZDOBLJE NABAVE VOZILA	POREZNI POLOŽAJ VOZILA PRILIKOM PRODAJE U TUZEMSTVU
do 31. 12. 2009.	• obračunava se 25 % PDV-a na prodajnu cijenu
od 1. 1. 2010. do 29. 2. 2012.	• obračunava se 25 % PDV-a na prodajnu cijenu
od 1. 3. 2012. do 31. 12. 2017.	• isporuka oslobođena PDV-a (osim ako je vozilo nabavljeno od građanina, maloga poreznog obveznika ili preprodavatelja => obračunava se 25 % PDV-a na prodajnu cijenu)
od 1. 1. 2018.	• obračunava se 25 % PDV-a na prodajnu cijenu

*Izvor: Vuk, J. (2018.) Računovodstvo prodaje osobnih automobila u 2018. godini. Računovodstvo, revizija i financije. Lipanj 2018. str. 19.*

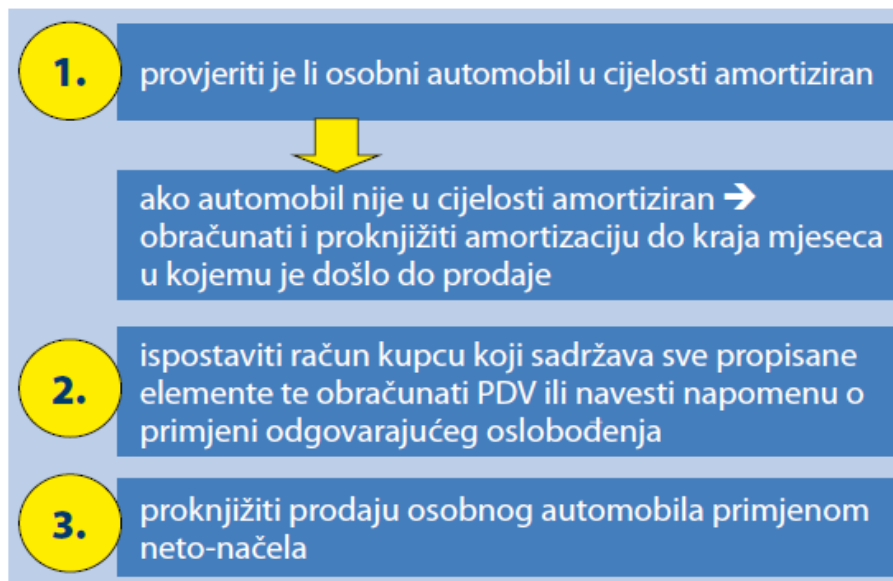
Ukoliko se kod prodaje osobnog automobila obračunava PDV, na računu nije potrebno navesti posebnu napomenu jer je riječ o redovitom oporezivanju po propisanoj stopi PDV-a od 25%. U slučaju da je riječ o oslobođenoj prodaji osobnog automobila, tada je na računu potrebno navesti napomenu sljedećeg sadržaja: „Isporuka osobnog automobila oslobođena je PDV-a sukladno čl. 27. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u“ (Vuk, 2018).

Temeljem navedenoga ističe se da je obvezi plaćanja PDV-a oslobođen postupak isporuke plovila namijenjenih za razonodu, zrakoplova, osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz za koje nije bio moguć odbitak pretporeza, o kojem se prethodno raspravljalo u radu. Nadalje, kada se prodaju osobni automobili koji su prethodno nabavljeni od građanina, maloga poreznog obveznika ili preprodavatelja, uvijek je riječ o oporezivoj isporuci pa to treba imati posebno na umu i pozvati se na razdoblje nabave automobila, prilikom obračuna PDV-a.

### 5.2.1. Postupak prodaje osobnih automobila

S gledišta poreznog i računovodstvenog tretmana, jednako je postupanje kod prodaje automobila nabavne vrijednosti do 400.000,00 kuna i preko tog iznosa. Obveze koje su pri tome propisane daju se u nastavku (Slika 7.).

#### **Slika 7. Obveze prodavatelja prilikom prodaje osobnog automobila koji je dio njegove dugotrajne imovine**



Izvor: Vuk, J. (2018.) *Računovodstvo prodaje osobnih automobila u 2018. godini. Računovodstvo, revizija i financije. Lipanj 2018. str. 20.*

Nakon provjere i knjiženja amortizacije automobila, slijedi ispostava računa od strane prodavatelja. Izlazni račun u tom kontekstu sadrži sve relevantne podatke, a služi obračunu PDV-a. Naposljetku slijedi knjiženje prodaje automobila na osnovu neto načela, o kojem je bilo riječi.

Na temelju navedenoga daje se zaključiti da se tijekom prodaje osobnog automobila ne razlikuje u odnosu na prodaju bilo koje druge dugotrajne imovine. U ovome procesu načelno su moguće tri osnovne situacije koje očituju značaj u računovodstvenom tretmanu ove aktivnosti. Misli se na prodaju osobnog automobila pri čemu je prodajna cijena (Vuk, 2018):

- niža od knjigovodstvene vrijednosti;
- viša od knjigovodstvene vrijednosti;

- jednaka knjigovodstvenoj vrijednosti.

U slučaju kada je prodajna cijena osobnog automobila manja od knjigovodstvene ili sadašnje vrijednosti, razlika ne predstavlja trošak niti se obračunava na taj način. Naime, povećanje osnovice poreza na dobit za 50% troškova u svezi s vlastitim motornim vozilima koja služe za osobni prijevoz, vrijedi samo do trenutka prodaje vozila. S druge strane, u trenutku njegove prodaje ono prestaje biti sredstvom za osobni prijevoz i postaje imovinom koja se prodaje i nadoknađuje iz prihoda od prodaje, a ne iz prihoda iz poslovne djelatnosti poduzetnika.

Ukoliko je prodajna cijena veća od knjigovodstvene vrijednosti, cjelokupni ulog u dugotrajnu materijalnu imovinu nadoknađuje se iz prodajne cijene, pa je nastala razlika zapravo prihod od prodaje.

Posljednja mogućnost je ona kod koje su prodajna i knjigovodstvena vrijednost jednake. U tom slučaju nema nastanka prihoda ni rashoda.

#### *5.2.2. Primjeri knjiženja prodaje automobila*

U nastavku slijedi pregled knjiženja prodaje osobnog automobila u tuzemstvu koji je nabavljen do 31.12.2017. godine (Primjer 9.).

##### *Primjer 9. Prodaja osobnog automobila koji je nabavljen do 31.12.2017. godine*

U 2018. godini obavlja se prodaja osobnog automobila Škoda (stavljen u uporabu u 2016. godini, nabavna vrijednost 95.000,00 kuna, akumulirana amortizacija za razdoblje uporabe 34.800,00 kuna) i osobnog automobila Seat (nabavljen od fizičke osobe u 2017. godini, nabavna vrijednost 50.000,00 kuna, akumulirana amortizacija za razdoblje uporabe 10.000,00 kuna).

Za prodaju ovih automobila u tuzemstvu ispostavljen je račun (Slika 8.).

**Slika 8. Izlazni račun za prodaju osobnih automobila koji su dio materijalne imovine i nabavljeni do 31.12.2017. godine**

<b>AM d.o.o.</b> Vlaška 68 10 000 Zagreb OIB 33225577559		<b>D d.o.o.</b> Ljetna 8 10 000 Zagreb OIB: 22551122331		
<b>Račun br. 125-1-1</b>		<b>Datum izdavanja:</b> 16. 5. 2018. <b>Datum isporuke:</b> 16. 5. 2018. <b>Vrijeme izdavanja:</b> 09:28		
<b>Način plaćanja:</b> transakcijski račun <b>Datum dospijea:</b> 17. 6. 2018.				
Red. br.	Trgovački naziv	Kol.	Jed. cijena u kn	Svota u kn
1.	Rabljeni osobni automobil Škoda Boja: srebrna, 5 vrata Godina proizvodnje: 2014. Država proizvodnje: Češka Broj šasije MAUPP8P4A00B102457	1	63.000,00	63.000,00
2.	Rabljeni osobni automobil Seat Ibiza Boja: plava, 3 vrata Godina proizvodnje: 2014. Država proizvodnje: Španjolska Broj šasije SIUPR9GZB11M145234	1	41.000,00	41.000,00
<b>Ukupno:</b>				<b>104.000,00</b>
<b>Osnovica za 25 % PDV-a:</b>				<b>41.000,00</b>
<b>25 % PDV-a</b>				<b>10.250,00</b>
<b>Sveukupno:</b>				<b>114.250,00</b>
<i>Isporuka osobnog automobila Škoda oslobođena je PDV-a sukladno čl. 27. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona PDV-u (Nar. nov., br. 115/16.).</i>				
Oznaka operatera: Ozana Matić			Direktorica: Petra Perić	
<small>AM d.o.o. Registariski sud: Trgovački sud u Zagrebu, MBS: 08046615          Žiro-račun (IBAN) HR76239000311100359884, MB Banka d.d.          Temeljni kapital: 90.000,00 kn uplaćen u cijelosti.          Član uprave: Petra Perić</small>				

Izvor: Vuk, J. (2018.) Računovodstvo prodaje osobnih automobila u 2018. godini. Računovodstvo, revizija i financije. Lipanj 2018. str. 23.

Danim prikazom istaknuto je što račun u praksi mora sadržavati, odnosno kako on uglavnom mora izgledati. Pored osnovnih podataka, on sadrži prodajnu cijenu i podatke o automobilu, kao i naznaku o neoporezivanju transakcije, kako je već i istaknuto. Način knjiženja u ovome slučaju objašnjava se Tablicom 13.

**Tablica 13. Prodaja osobnog automobila u tuzemstvu koji je nabavljen do 31.12.2017. godine**

Redni broj	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
	<i>Početna stanja</i>			
	-osobni automobil Škoda 2016.	95.000,00	032000	
	-osobni automobil Seat 2017.	50.000,00	032001	
	-akumulirana amortizacija Škoda	34.800,00		03920
	-akumulirana amortizacija Seat	10.000,00		03921
1.	<i>Prodaja automobila po računu br. 125-1-1</i>			
	-kupci imovinskih sredstava	114.250,00	1204	
	-akumulirana amortizacija Škoda	34.800,00	03920	
	-akumulirana amortizacija Seat	10.000,00	03921	
	-osobni automobil Škoda 2016.	95.000,00		032000
	-osobni automobil Seat 2017.	50.000,00		032001
	-obveza za PDV 25%	10.250,00		240012
	-prihod od prodaje dugotrajne imovine	3.800,00		7811

*Izvor: Izrada autora prema: Vuk, J. (2018.) Računovodstvo prodaje osobnih automobila u 2018. godini. Računovodstvo, revizija i financije. Lipanj 2018. str. 23.*

Na navedenom primjeru poduzetnik je prilikom prodaje osobnog automobila Seat, koji je nabavio od fizičke osobe, zaračunao PDV po stopi od 25%, dok je prodaja osobnog automobila Škoda, koji je nabavljen od obveznika PDV-a, ali je prilikom nabave odbitak pretporeza u cijelosti bio zabranjen, oslobođena obračuna PDV-a.

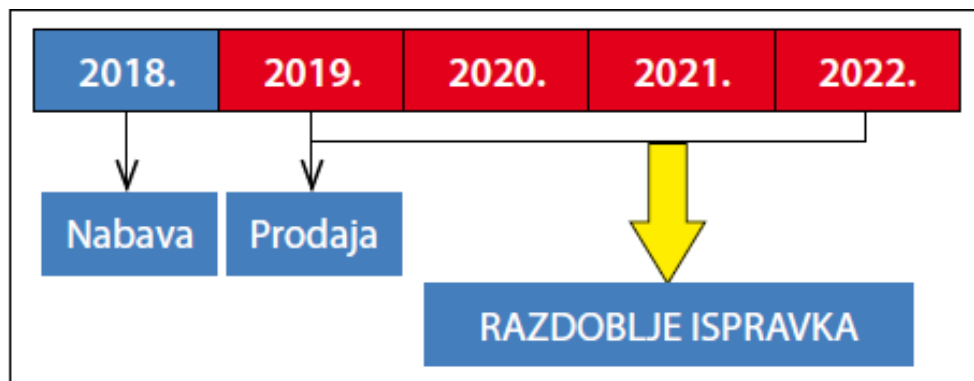
Navedeni račun ove transakcije u računovodstvenoj struci evidentirati će se u knjizi izlaznih računa za redovne isporuke, na način da se svota koja je oslobođena PDV-a evidentira u zasebnom stupcu Obrasca PDV-a, kao i ona svota koja podliježe oporezivanju.

Usporedno, u nastavku se daje primjer knjiženja prodaje osobnog automobila u tuzemstvu koji je nabavljen nakon 1.1.2018. godine (Primjer 10.).

Primjer 10. Prodaja osobnog automobila u tuzemstvu koji je nabavljen nakon 1.1.2018. godine

Prodaja osobnih automobila koji su nabavljeni od 2018. godine nadalje oporeziva je PDV-om po stopi od 25%. Prilikom nabave tih automobila dopušten je odbitak 50% pretporeza, a zbog toga prilikom njihove prodaje dolazi do oporezivanja isporuke. Osim toga, porezni obveznici imaju pravo provesti i ispravak dijela pretporeza ako od godine nabave tog automobila do godine njegove prodaje nije prošlo više od pet godina (Slika 9.).

**Slika 9. Razdoblje ispravka pretporeza kod prodaje osobnog automobila nabavljenog od početka 2018. godine nadalje**



Izvor: Vuk, J. (2018.) *Računovodstvo prodaje osobnih automobila u 2018. godini. Računovodstvo, revizija i financije. Lipanj 2018. str. 24.*

Primjerice ako neko poduzeće, koje je u sustavu PDV-a, u 2019. godini prodaje osobni automobil nekom drugom poduzeću, a koji je nabavljen prethodne godine važno je obračunati porez na vrijednost prodaje, kao i izvršiti ispravak pretporeza. Uz pretpostavku da je nabavna vrijednost iznosila 115.000,00 kuna, 50% nepriznatog pretporeza je 12.500,00 kuna. Akumulirana amortizacija vozila je 23.000,00 kuna i akumulirana amortizacija nepriznatog pretporeza je 2.500,00 kuna. U nastavku slijedi prikaz izlaznog računa (Slika 10.).



**Slika 10. Izlazni račun za osobni automobil koji se prodaje u tuzemstvu, a nabavljen je 2018. godine**

M d.o.o. Koturaška 112 10 000 Zagreb OIB 44777546491	DV d.o.o. Proljetna 18 10 000 Zagreb OIB: 33225544595			
Račun br. 442-1-1	Datum izdavanja: 15. 5. 2019. Datum isporuke: 15. 5. 2019. Vrijeme izdavanja: 10:28			
Način plaćanja: transakcijski račun Datum dospijeca: 15. 5. 2019.				
Red. br.	Trgovački naziv	Kol.	Jed. cijena u kn	Svota u kn
1.	Rabljeni osobni automobil Škoda Boja: srebrna, 5 vrata Godina proizvodnje: 2017. Država proizvodnje: Češka Broj šasije MAUPP8P4A00B102457	1	101.000,00	101.000,00
Ukupno:				101.000,00
25 % PDV-a				25.250,00
Sveukupno:				126.250,00
Oznaka operatera: Ida Perić		Direktorica: Marta Marić		
<p>M d.o.o. RegistarSKI sud: Trgovački sud u Zagrebu, MBS: 08046617          Žiro-račun (IBAN) HR76239000311100359885, MB Banka d.d.          Temeljni kapital: 100.000,00 kn uplaćen u cijelosti.          Član uprave: Marta Marić</p>				

*Izvor: Vuk, J. (2018.) Računovodstvo prodaje osobnih automobila u 2018. godini. Računovodstvo, revizija i financije. Lipanj 2018. str. 24.*

Ispravak pretporeza u ovome slučaju provodi se za četiri godine. Naime, vozilo je stavljeno u prodaju godinu dana nakon stjecanja, što je manje za 4 godine od roka u kojem se ne podliježe ispravku pretporeza. Knjiženje se u ovome slučaju provodi na sljedeći način (Tablica 14.).

**Tablica 14. Prodaja osobnog automobila u tuzemstvu koji je nabavljen nakon 1.1.2018. godine**

Redni broj	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
	<i>Početna stanja</i>			
	-osobni automobil Škoda 2018.	115.000,00	0320	
	-50% nepriznatog poreza	12.500,00	0330	
	-akumulirana amortizacija	23.000,00		0392
	-akumulirana amortizacija 50% nepriznatog poreza	2.500,00		0395
1.	<i>Ispravak pretporeza kod prodaje osobnog automobila</i>			
	-pretporez 25%	10.000,00	140012	
	-prihod s osnove ispravka pretporeza	10.000,00		78501
2.	<i>Prodaja automobila po računu br. 442-1-1</i>			
	-kupci imovinskih sredstava	126.250,00	1204	
	-akumulirana amortizacija	23.000,00	0392	
	-akumulirana amortizacija 50% nepriznatog poreza	2.500,00	0395	
	-rashodi od prodaje dugotrajne materijalne imovine	1.000,00	730	
	-osobni automobil Škoda 2018.	115.000,00		0320
	-50% nepriznatog pretporeza	12.500,00		0330
	-obveza za PDV 25%	25.250,00		240012

Izvor: Izrada autora prema: Vuk, J. (2018.) *Računovodstvo prodaje osobnih automobila u 2018. godini. Računovodstvo, revizija i financije. Lipanj 2018. str. 25.*

Logičnim slijedom, prikazani izlazni račun evidentira se u knjizi izlaznih računa za redovne isporuke. Pri tome se primjenjuje oporezivanje osnovice i iskazivanje u obrascu PDV-a na propisan način, odnosno pod isporuke u Hrvatskoj koje su oporezive stopom PDV-a 25%. Prodaju osobnih automobila koji su bili dio dugotrajne imovine poduzetnika potrebno je iskazati u obrascu PDV pod „Prodaja osobnih

automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz“. Nadalje, podatak o ispravljenom pretporezu unosi se u obrazac PDV pod „Ispravci pretporeza“ (Vuk, 2018).

Treba istaknuti da se isporuka novoga osobnog automobila u drugu državu članicu EU-a nekom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik, kao i bilo kojoj drugoj osobi koja nije porezni obveznik, ne podvrgava obračunu PDV-a, s obzirom da se ova transakcija oporezuje u zemlji primatelja (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 106/18, čl. 41.). Računima ove transakcije prilažu se i izjave o otpremi s potrebitim podacima ili otpremnice.

Kod prodaje osobnih automobila i ostalih prijevoznih sredstava u treće zemlje, odnosno kod njihova izvoza, potrebno je obaviti oslobođenje PDV-a sukladno carinskom deklaracijom ili elektroničkom deklaracijom koja se dostavlja elektroničkom porukom IE599 iz automatiziranog sustava izvoza (ECS sustava). Ovim se dokumentima zapravo potvrđuje da je obavljeno izvozno carinjenje i da je dobro napustilo područje EU-a (Vuk, 2018). U ovome slučaju nije važno da li je riječ o novim i starim vozilima, kao ni tko je njihov kupac. Postupanje je uvijek jednako.

### **5.3. Pravo na povrat plaćenog posebnog poreza na motorna vozila**

Prema Zakonu o PPMV-u definirano je u kojim slučajevima vlasnik motornog vozila može tražiti povrat plaćenog PPMV-a. Misli se na vozilo koje se izveze ili iznese iz Hrvatske, a koje je objavljeno iz evidencije registriranih motornih vozila nadležnog tijela. Povrat se obračunava u visini ostatka svote posebnog poreza na dan prijave motornog vozila za izvoz ili iznos carinskom uredu nadležnom prema mjestu njegovog sjedišta ili prebivališta (Zakon o posebnom porezu na motorna vozila, NN 127/17, čl. 18. st.1.).

Vlasnik motornog vozila koji traži ovaj povrat obavezan je nadležnom carinskom uredu podnijeti prijavu o izvozu ili iznosu motornog vozila najranije 14 dana prije nego što će biti obavljen izvoz ili iznos istoga. Prijava se predaje u dva primjerka na obrascu PI-MV, a po izvršenju navedenoga, nadležni carinski ured utvrđuje ostatak svote PPMV-a. Nakon što se obave izvoz ili isporuka vozila u inozemstvo, vlasnik motornog vozila podnosi carinskoj upravi Zahtjev za povrat posebnog poreza (Slika 11.).

## Slika 11. Obrazac zahtjeva za povrat posebnog poreza na motorna vozila

MINISTARSTVO FINANCIJA, CARINSKA UPRAVA  
CARINSKI URED: \_\_\_\_\_

### ZAHTJEV ZA POVRAT POSEBNOG POREZA NA MOTORNA VOZILA

1. Ime i prezime/naziv, prebivalište/sjedište	2.OIB <input type="text"/>
3. Datum odjave iz evidencije registriranih motornih vozila <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>	4. VIN oznaka (broj šasije) vozila <input type="text"/>
5. Datum prijave o izvozu ili iznosu motornog vozila <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>	6. Datum izvoza ili iznosa motornog vozila <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>
7. Datum prve registracije motornog vozila u RH <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>	8. Datum ulaska motornog vozila na područje RH radi uporabe u trajanju dužem od 15 dana <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>
9. Iznos plaćenog posebnog poreza (kn)	10. Povrat poreza izvršiti na račun/naziv banke

11. Napomena
--------------

12. Datum	13. Potpis
-----------	------------

<p>14. Prilozi</p> <p><input type="checkbox"/> dokaz da je na motorno vozilo plaćen posebni porez</p> <p><input type="checkbox"/> dokaz o odjavi motornog vozila iz evidencije registriranih motornih vozila</p> <p><input type="checkbox"/> dokaz da je motorno vozilo izvezeno iz carinskog područja Europske unije</p> <p><input type="checkbox"/> račun ili druga komercijalna isprava o prodaji vozila</p> <p><input type="checkbox"/> dokaz o vlasništvu motornog vozila</p>
--

<p><b>Popunjava nadležni carinski ured</b></p> <p>Carinski ured _____</p> <p>Datum unosa _____</p> <p>Ime i prezime ovlaštenog carinskog službenika _____</p> <p>Potpis _____</p>
---

Izvor: Carinska uprava (2019.) Prilozi iz Pravilnika. Dostupno na: <https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/trosarinsko-oporezivanje-opce-informacije/posebni-porez-na-motorna-vozila-3714/3714> (23.09.2019.)

Na zahtjevu se popunjavaju svi traženi podaci. Ovisno o slučaju o kojemu je riječ, prilažu se i dodatni dokumenti. Misli se na one osnovne koji su istaknuti, ali i eventualno neke koji se potražuju na zahtjev Carinske uprave.

Na zahtjevu se prvotno navode podaci prodavatelja motornog vozila. Nadalje se navodi datum odjave vozila iz evidencije registriranih vozila u Hrvatskoj, kao i broj šasije vozila.

U zahtjevu je važno popuniti i podatke o datumu prijave o izvozu ili iznosu motornog vozila, a upisuje se datum prethodno podnesene Prijave o izvozu ili iznosu motornog vozila. Ne popunjava se ako prijava nije podnesena. U nastavku se navode datum izvoza ili iznosa motornog vozila iz Republike Hrvatske, kao i datum prve registracije motornog vozila u Republici Hrvatskoj.

Pod datumom ulaska motornog vozila na područje Hrvatske radi uporabe u trajanju dužem od 15 dana upisuje se ovaj podatak u slučajevima kada je porezna prijava podnesena i doneseno rješenje o utvrđivanju porezne obveze radi uporabe motornog vozila u Republici Hrvatskoj u trajanju dužem od 15 dana. Također treba popuniti i iznos posebnog poreza u kunama koji je obračunat i plaćen na motorno vozilo u Republici Hrvatskoj, kao i broj računa i naziv banke na koji će se izvršiti uplata iznosa posebnog poreza za povrat.

Osnovni dokumenti koji se prilažu zahtjevu su (<https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/trosarinsko-oporezivanje-opce-informacije/posebni-porez-na-motorna-vozila-3714/3714>, 23.09.2019.):

- dokaz da je na predmetno motorno vozilo u cijelosti plaćen posebni porez sukladno odredbama Zakona o posebnom porezu na motorna vozila;
- dokaz o odjavi motornog vozila iz evidencije registriranih motornih vozila nadležnog tijela;
- dokaz da je predmetno motorno vozilo izvezeno iz carinskog područja Europske unije;
- račun ili drugu komercijalnu ispravu iz koje je razvidno da je motorno vozilo prodano kupcu u drugoj državi članici Europske unije;

- dokaz o vlasništvu motornog vozila;
- druge dokaze koje Carinska uprava smatra potrebnim ovisno o okolnostima slučaja.

Ističe se kako se ovaj zahtjev podnosi na obrascu ZP-MV, a za povrat dijela preplaćenog PPMV-a važno je ispunjenje uvjeta u svezi napuštanja vozila s područja Hrvatske, odnosno EU, u roku od 14 dana od dana podnošenja prijave o izvozu ili iznosu dobra. Postoji iznimka kada nadležni carinski ured može usvojiti zahtjev za povratom ako je motorno vozilo odjavljeno na vrijeme, ali nije došlo do izvoza ili iznosa iz Hrvatska zbog odustajanja kupca, stanja na tržištu i drugih opravdanih razloga. Naposljetku, povrat PPMV-a neće se odobriti za vozila za koja je PPMV obračunan i plaćen zbog nezakonite uporabe na području RH (Zakon o posebnom porezu na motorna vozila, NN 127/17).

## 6. PRIMJER IZ POSLOVNE PRAKSE

Financijski leasing jedan je od najčešćih načina stjecanja osobnih automobila. Namijenjen je pravnim osobama koje po isteku ugovora žele otkupiti vozilo, a za vrijeme trajanja ugovora ga računovodstveno knjižiti kao imovinu tvrtke, odnosno mjesečno amortizirati.

U nastavku se daje primjer nabave osobnog automobila putem financijskog leasinga.

### Primjer 11. Nabava novog osobnog automobila za osobni prijevoz na financijski leasing

Trgovačko društvo Sanja d.o.o. sklopilo je ugovor o financijskom leasingu za nabavu osobnog automobila Hyundai Kona. Trajanje ugovora je 3 godine (36 rata). Primljen je račun leasing društva za osobni automobil na ukupan iznos od 129.640,00 kuna (Slika 12.). Automobil je predan na korištenje 19.07.2019. Isti ostaje u vlasništvu leasinga te se ne prenosi na primatelja leasinga do potpune isplate predmeta leasinga.

### Slika 12. Ulazni račun leasing društva za osobni automobil

KUPAC - PRIMATELJ:  
Sanja d.o.o.

Račun broj: 59109-1-1 Zagreb, 19.07.2019

Svi iznosi su u HRK

Redni broj	Financijski leasing	Iznos	Porez	Ukupno
1	Vrijednost predmeta leasinga	99.616,00	25,00%	124.520,00
	Iznos računa	99.616,00	24.904,00	124.520,00
	Poseban porez na motorna vozila			5.120,00
	Ukupno			129.640,00

Predmet leasinga: HYUNDAI KONA

Izvor: Interni podaci poduzeća „ELBA Projekt d.o.o.“ koje je ustupilo primjer

Prikaz knjiženja daje se u nastavku (Slika 13.).

**Slika 13. Knjiženje računa leasing društva za osobni automobil**

**PROKNJIŽEN ULAZNI RAČUN**

BROJ RAČUNA: 298 / 2019

129.640,00

Tip: Račun, Predujam

R - 2

59109-1-1

Datum računa: 19.07.2019 Rok plaćanja: 19.07.2019

Dobavljač: 151 LEASING d.o.o. Mjesto troška:

Neoporezivi dio: 5.120,00

Stopa 5% PDV: Osnovica, PDV

Stopa 13% ili 10% PDV: Osnovica, PDV

Stopa 25% PDV: Osnovica 99.616,00 PDV 24.904,00 25,000000%

NIJE PRIZNATO 50,00 %

Izlaz Račun je proknjižen

Konto	Duguje	Potražuje	Komentar	Sadržaj konta	IZV	DAT Uplate	IZNOS	Način uplate
2200000		129.640,00	Knjiženje URA 298 /2019	Dobavljači dobara		19.07.2019	129.640,00	A
0320300	104.736,00		50% troška stopa 25% po URA 298 /2019	Osobna vozila				
1400000	12.452,00		Dio PDV-a stopa 25% po URA 298 /2019	Pretporez po ulaznim računima				
0330000	12.452,00		Nepriзнat trošak po URA 298 /2019	Dio pretporeza OA				
2200000	129.640,00		Avansom plaćena URA 298 /2019	Dobavljači dobara				
2530000		129.640,00	Avansom plaćena URA 298 /2019	Obaveze po financijskom leasingu				
							129.640,00	

Izvor: Interni podaci poduzeća „ELBA Projekt d.o.o.“ koje je ustupilo primjer

Kao što je iz provedenih knjiženja vidljivo, iznos PPMV-a u cijelosti ulazi u nabavnu vrijednost osobnog automobila te se evidentira kao dugotrajna materijalna imovina na kontu 03203. Na istom kontu iskazuju se i svi ostali troškovi koji su izravno povezani s nabavom. S obzirom da se automobil koristi za osobni prijevoz, odbija se 50% pretporeza dok preostalih 50% ulazi u nabavnu vrijednost te se evidentira na posebnoj kontu 0330 jer je riječ o nepovratnom porezu. To je značajno i s aspekta poreza na dobit. Dio nepriznatog pretporeza će rezultirati povećanjem osnovice poreza na dobit tijekom razdoblja korištenja.

U skladu s otplatnom tablicom, primljena je 1. rata leasinga na ukupan iznos od 3.054,28 kuna (Slika 14.). Prilikom knjiženja, odvojeno se evidentira glavnica i kamata. Navedena obveza podmirena je s transakcijskog računa. (Slika 15.)



## Slika 14. Ulazni račun za 1. ratu financijskog leasinga

KUPAC-PRIMATELJ:  
Sanja d.o.o.

Zagreb, 31.08.2019

Račun broj: 75548-1-1

Svi iznosi su u HRK

Redni broj	Financijski leasing	Iznos	Porez	Ukupno
1	1. obrok - glavnica (363,64 EUR)			2.709,12
2	1. obrok - kamata / 01.08.19 - 31.08.19			345,16
<b>Ukupno</b>				<b>3.054,28</b>

Plativo do 13.09.2019

Račun je valjan bez izvornog pečata i potpisa jer je izrađen automatskom obradom podataka i ispisan putem računala.  
Porez na dodanu vrijednost nije obračunat sukladno čl. 40., stavak 1., točka b) Zakona o porezu na dodanu vrijednost.  
Vrijeme izdavanja računa 02.09.2019 10:58:50

Izvor: Interni podaci poduzeća „ELBA Projekt d.o.o.“ koje je ustupilo primjer

## Slika 15. Knjiženje računa za 1. ratu financijskog leasinga

PROKNJIŽEN ULAZNI RAČUN

BROJ RAČUNA: 392 / 2019

Tip:  Račun  Predujam

R - 2

75548-1-1

Datum računa: 31.08.2019 Rok plaćanja: 13 13.09.2019

Dobavljač: 151 LEASING d.o.o. Mjesto troška:

Neoporezivi dio: 3.054,28

Stopa 5% PDV: Osnovica PDV

Stopa 13% ili 10% PDV: Osnovica PDV

Stopa 25% PDV: Osnovica PDV

NIJE PRIZNATO

**X Izlaz**  
Račun je proknjižen

Konto	Duguje	Potražuje	Komentar	Sadržaj konta	IZV	DAT Update	IZNOS	Način uplate
2200000		3.054,28	Knjiženje URA 392 /2019	Dobavljači dobara		18.09.2019	3.054,28	Ž
2530000	2.709,12		Neoporeziv dio URA 392 /2019	Obaveze po financijskom leasingu				
4730000	345,16		Neoporeziv dio URA 392 /2019	Kamate na kredite banaka				
2200000	3.054,28		Uplata po URA 392 /2019	Dobavljači dobara	189			
1000000		3.054,28	Uplata po URA 392 /2019	Žiro-račun RBA	189			
							3.054,28	

Izvor: Interni podaci poduzeća „ELBA Projekt d.o.o.“ koje je ustupilo primjer

## 7. ZAKLJUČAK

Prijevozna sredstva uglavnom se klasificiraju kao stavka dugotrajne imovine poduzetnika. Kao dio kratkotrajne imovine javljaju se u slučaju kada su namijenjena preprodaji.

Osobni automobili i ostala prijevozna sredstva u imovini poduzetnika razvrstavaju se na osobne automobile koji služe za osobni prijevoz i na osobne automobile koji služe za obavljanje djelatnosti, odnosno registriranih poslovnih aktivnosti. Na osnovu navedenoga provodi se diferencirani porezni i računovodstveni tretman osnovnih procesa u svezi ove imovine. U naravi se misli na kupovinu ili stjecanje, korištenje te rashodovanje i prodaju istih.

Kada je riječ o nabavi osobnog automobila ili drugog prijevoznog sredstva koje će služiti za osobni prijevoz, a prilikom nabave je zaračunan PDV, isti se od 1. siječnja 2018. godine smije odbiti kao pretporez u iznosu od 50%. To je ujedno i osnovna novina posljednje porezne reforme u Hrvatskoj, kao i jedna od glavnih stavki koja se predočava kao rasterećenje poreznim obveznicima. Međutim, treba istaknuti kako ona vrijedi samo za ona prijevozna sredstva koja ne prelaze nabavnu vrijednost od 400.000,00 kuna.

Ako je riječ o nabavi prijevoznog sredstva čija je nabavna vrijednost veća od 400.000,00 kuna, pretporez obračunan na nabavnu vrijednost iznad te granice ne priznaje se u cijelosti. Treba istaknuti kako se u nabavnu vrijednost ove imovine uključuje i posebni porez na motorna vozila, kao i trošak upravne pristojbe, koji zamjenjuje dotadašnjih 5% poreza na stjecanje rabljenih motornih vozila kada se vozila nabavljaju od građana.

Prilikom nabave osobnih automobila koji će služiti za obavljanje određenih djelatnosti koje su posebno navedene u Zakonu o PDV-u, a misli se primjerice na dostavu hrane i slično, podliježe se pravu odbitka pretporeza u cijelosti. Time se dodatno potvrđuje porezno rasterećenje poreznih obveznika od 2018. godine nadalje.

Iako šira javnost pozitivno gleda na spomenute reforme, a one to uglavnom i jesu, treba istaknuti kako računovodstvena struka prepoznaje i konkretne nedostatke te upozorava na njih. Naime, u svezi s dopuštenim odbitkom 50% pretporeza (PDV-a) po ulaznim računima, koji se odnose na troškove uporabe osobnih automobila koji služe za osobni prijevoz, treba istaknuti kako dolazi i do promjene odnosa između porezno priznatih i nepriznatih troškova s motrišta poreza na dobitak. Pri tome su zamijećene koristi na strani fizičkih osoba, no i nedostaci na strani poduzetnika. Misli se zapravo na porezno priznati manji postotak troškova, odnosno veće opterećenje pravnih osoba.

Prilikom korištenja osobnih automobila za osobni prijevoz i drugih sredstava koja služe toj svrsi, javljaju se troškovi koje je važno diferencirati. Svi troškovi koji nastaju za vrijeme korištenja osobnih automobila za osobni prijevoz nisu u cijelosti porezno priznati, a to uvjetuje i način njihova računovodstvenog evidentiranja. U okviru troškova misli se uglavnom na trošak registracije, održavanja i rezervnih dijelova, trošak auto guma, ali i amortizaciju ove imovine.

Amortizacija osobnih automobila obračunava se na trošak nabave, a primjenom godišnjih amortizacijskih stopa 20%, odnosno najviše ubrzane dopuštene stope od 40%. U kontekstu navedenoga propisano je da je moguće zatražiti i nižu stopu, na zahtjev poreznog obveznika. Pri obračunu amortizacije različit tretman imaju vozila do vrijednosti od 400.000,00 kuna i vrijednosti veće od propisane.

Porezni položaj osobnog automobila i ostalih prijevoznih sredstava, koji je služio za osobni prijevoz prilikom prodaje, ovisi prvenstveno o razdoblju nabave istoga te mogućnosti odbitka pretporeza. Ako je prilikom nabave odbijen pretporez u cijelosti ili djelomično, u daljnjem prometu treba obračunati PDV pod stopi od 25%. U slučaju prodaje prijevoznih sredstava koja su prilikom nabave bili oporeziva PDV-om, ali nije bio dopušten njegov odbitak, vrijedi izuzeće obračuna PDV-a.

Ako se osobni automobil prodaje u drugu državu članicu Europske unije, za porezno je postupanje značajno tko je kupac te napušta li vozilo područje Hrvatske ili ne. Vođenje odgovarajućih operativnih evidencija ili analitičkog knjigovodstva dugotrajne imovine omogućuje u tom kontekstu evidenciju podataka koji određuju porezni položaj prilikom prodaje, kao i ostalih postupanja i transakcija.

Treba naglasiti kako promjene imaju dvojaki učinak, što u javnosti često nije cjelovito objašnjeno. Ove promjene donose mogućnost odbitka pretporeza od 50% na nabavnu vrijednost, što se sagleda s pozitivnog aspekta. Pri tome treba imati na umu i promjene koje se odnose na smanjenje porezno priznatog troška i posljedično veće osnovice plaćanja poreza na dobitak. Također, sustav je opterećen dodatnim evidencijama u PDV obrascu, sa svrhom praćenja od strane Porezne uprave, što otežava rad računovodstvene struke.

## LITERATURA

### Popis knjiga:

1. Bakran, D. et al. (2018.) *Računovodstveni vodič za upravljačka tijela*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
2. Lukač, D. i Zaloker D. (2018.) *Automobili i službena putovanja*. Zagreb: TEB – Poslovno savjetovanje d.o.o.

### Popis članaka:

1. Markota, Lj. i Vuk, J. (2018.) Novosti u obračunu posebnog poreza na motorna vozila u 2018. godini. *Računovodstvo, revizija i financije*. Veljača 2018. str. 35.-40.
2. Slovinac, I. (2017.) Nabava dugotrajne materijalne imovine. *Financije, pravo i porezi*. 9/17. str. 21-31.
3. Vuk, J. (2018.) Nabava prijevoznih sredstava od 1. siječnja 2018. godine. *Računovodstvo, revizija i financije*. Siječanj 2018. str. 19.-25.
4. Vuk, J. (2018.) Računovodstvo prodaje osobnih automobila u 2018. godini. *Računovodstvo, revizija i financije*. Lipanj 2018. str. 17-29.
5. Vuk, J. (2018.) Troškovi uporabe osobnih automobila od 1. siječnja 2018. godine. *Računovodstvo, revizija i financije*. Veljača 2018. str. 25-31.
6. Zaloker, D. (2018.) Nabava i korištenje osobnih automobila od 1.1.2018. – prema novoj Uputi Porezne uprave. *Financije, pravo i porezi*. 5/18. str. 5-22.

### Popis internet izvora:

1. Baica, Z. (2008.) *Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine – primjena HSFI* 6. Dostupno na: <http://www.racunovodstvo-porezi.hr/sites/default/files/privici/ripup08-05-027.pdf> (15.09.2019.)
2. Carinska uprava (2019.) *Prilozi iz Pravilnika*. Dostupno na: <https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/trosarinsko-oporezivanje-opce-informacije/posebni-porez-na-motorna-vozila-3714/3714> (23.09.2019.)

3. Narodne novine (2018.) *Zakon o porezu na dobit*. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> (25.08.2019.)
4. Narodne novine (2018.) *Zakon o porezu na dodanu vrijednost*. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost> (24.08.2019.)
5. Narodne novine (2018.) *Zakon o porezu na dohodak*. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/85/Zakon-o-porezu-na-dohodak> (06.09.2019.)
6. Narodne novine (2017.) *Zakon o posebnom porezu na motorna vozila*. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/561/Zakon-o-posebnom-porezu-na-motorna-vozila> (04.09.2019.)
7. Narodne novine (2017.) *Zakon o računovodstvu*. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu> (25.08.2019.)
8. OSFI (2015.) *Hrvatski standardi financijskog izvještavanja*. Dostupno na: [http://www.osfi.hr/Uploads/1/2/136/137/Hrvatski\\_standardi\\_financijskog\\_izvjes\\_tavanja.pdf](http://www.osfi.hr/Uploads/1/2/136/137/Hrvatski_standardi_financijskog_izvjes_tavanja.pdf) (24.08.2019.)
9. Porezna uprava (2018.) *Porezni tretman prijevoznih sredstava za osobni prijevoz*. Dostupno na: [https://www.porezna-uprava.hr/HR\\_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19589](https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19589) (28.08.2019.)
10. Porezna uprava (2019.) *Pravilnik o porezu na dobit*. Dostupno na: [https://www.porezna-uprava.hr/hr\\_propisi/layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx](https://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx) (06.09.2019.)
11. Porezna uprava (2019.) *Pravilnik o porezu na dohodak*. Dostupno na: [https://www.porezna-uprava.hr/hr\\_propisi/layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx](https://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx) (06.09.2019.)
12. Zaloker, D. (2018.) *Obračun amortizacije*. Dostupno na: <https://www.teb.hr/novosti/2018/obracun-amortizacije/> (25.08.2019.)
13. Zaloker, D. (2018.) *Porezni tretman nabave i korištenja automobila od 1. 1.2018.* Dostupno na: <https://www.teb.hr/novosti/2018/porezni-tretman-nabave-i-koristenja-automobila-od-112018/> (27.08.2019.)

## POPIS SLIKA

Slika 1. Osobni automobil kao dio imovine poduzetnika .....	11
Slika 2. Odbitak pretporeza prilikom nabave prijevoznih sredstava od 1.1.2018. godine .....	21
Slika 3. Prijevozna sredstva koja podliježu oporezivanju PPMV-om i ona koja tome ne podliježu .....	23
Slika 4. Izraz obračuna PPMV za nova motorna vozila .....	24
Slika 5. Priznavanje troškova korištenja osobnog automobila u poslovne svrhe od 1.1.2018. godine.....	30
Slika 6. Porezni položaj osobnih automobila kod prodaje ovisno o vremenu njihova nabavljanja .....	44
Slika 7. Obveze prodavatelja prilikom prodaje osobnog automobila koji je dio njegove dugotrajne imovine .....	45
Slika 8. Izlazni račun za prodaju osobnih automobila koji su dio materijalne imovine i nabavljeni do 31.12.2017. godine.....	47
Slika 9. Razdoblje ispravka pretporeza kod prodaje osobnog automobila nabavljenog od početka 2018. godine nadalje.....	49
Slika 10. Izlazni račun za osobni automobil koji se prodaje u tuzemstvu, a nabavljen je 2018. godine.....	50
Slika 11. Obrazac zahtjeva za povrat posebnog poreza na motorna vozila .....	53
Slika 12. Ulazni račun leasing društva za osobni automobil .....	56
Slika 13. Knjiženje računa leasing društva za osobni automobil.....	57
Slika 14. Ulazni račun za 1. ratu financijskog leasinga .....	58
Slika 15. Knjiženje računa za 1. ratu financijskog leasinga .....	58

## POPIS TABLICA

Tablica 1. Porezno dopuštene stope amortizacije u Republici Hrvatskoj.....	9
Tablica 2. Porezni tretman nabave i korištenja osobnog automobila do 31.12.2017. godine.....	14
Tablica 3. Knjiženje nabave osobnog automobila namijenjenog u poslovne svrhe do 31.12.2017. godine.....	16
Tablica 4. Knjiženje nabave osobnog automobila za potrebe obavljanja registrirane djelatnosti do 31.12.2017. godine.....	17
Tablica 5. Porezni tretman nabave i korištenja osobnog automobila od 1.1.2018. godine.....	18
Tablica 6. Porezni tretman vozila u operativnom leasingu ili dugoročnom najmu od 1.1.2018. godine, neovisno o godini početka istoga .....	19
Tablica 7. Knjiženje nabave novog vozila iz EU u Hrvatsku i obračun PPMV.....	25
Tablica 8. Obračun i knjiženje amortizacije vozila nabavljenog 2018. godine .....	33
Tablica 9. Knjiženje troška goriva kod korištenja osobnog automobila u poslovne svrhe .....	35
Tablica 10. Knjiženje troška registracije osobnog automobila na koji se ne obračunava plaća.....	37
Tablica 11. Operativni leasing osobnog automobila uz jamčevinu – knjiženje .....	39
Tablica 12. Rashodovanje osobnog automobila koji nema više uporabnu vrijednost	42
Tablica 13. Prodaja osobnog automobila u tuzemstvu koji je nabavljen do 31.12.2017. godine.....	48
Tablica 14. Prodaja osobnog automobila u tuzemstvu koji je nabavljen nakon 1.1.2018. godine.....	51



## SAŽETAK

Računovodstveni i porezni tretman prijevoznih sredstava jedna je od aktualnih problematika u računovodstvenoj profesiji. U Republici Hrvatskoj 1.1.2018. godine promijenio se način priznavanja prava na odbitak pretporeza pri nabavi i korištenju, ali i načinu priznavanja troškova korištenja ove imovine. Promjene koje su nastupile s predmetnim poreznim razdobljem donose rasterećenje u kontekstu poreza na dodanu vrijednosti, što implicira određene koristi poreznim obveznicima, odnosno stjecateljima i korisnicima ove imovine. Cilj rada je istražiti osnovne odredbe poreznog i računovodstvenog tretmana prijevoznih sredstava u Hrvatskoj. Svrha je potvrditi koristi koje promjene u poreznom sustavu donose, kao i eventualne nedostatke.

*Ključne riječi: prijevozna sredstva, porezni tretman, računovodstveno praćenje, Hrvatska*

## **SUMMARY**

The accounting and tax treatment of means of transport is one of the current problems in the accounting profession. In the Republic of Croatia with the beginning of the 2018 there have been evidenced some serious changes due the mentioned treatment. The main of them are the right of tax deduction on acquisition and usage, as well as the method of recognizing the costs of using these assets. The changes that have occurred with the mentioned tax period bring relief in the context of value added tax, which implies certain benefits for taxpayers, that is, the acquirers and users of these assets. The aim of this paper is to investigate the basic provisions of the tax and accounting treatment of vehicles in Croatia. The purpose is to confirm the benefits that the changes to the tax system add to, as well as the possible disadvantages.

*Key words: means of transport, tax treatment, accounting monitoring, Croatia*