

LAW ON VALUE ADDED TAX AND ITS IMPACT ON THE COSTS OF VEHICLES IN THE COMPANY

ZAKON O POREZU NA DODANU VRIJEDNOST I NJEGOV UTJECAJ NA TROŠKOVE VOZILA U PODUZEĆU

GORJANC, Vera & BECIC, Daliborka

Abstract: *The paper gives an overview of the amendments to the Value Added Tax, which came into force on 1st of March 2012. and part on 1st January 2013. Detailed description of the tax changes which are associated with the purchase of cars and their impact on the cost of vehicles in the company, income tax and financial performance. There are also given practical examples of posting procurement of vehicles, both before the entry into force of the Law on modifications and amendments of the Law on Value Added Tax, and after the entry into force of the mentioned Act.*

Key words: *value added tax, costs, financial result*

Sažetak: *U radu je dan pregled izmjena Zakona o porezu na dodanu vrijednost, koje su stupile na snagu 01. ožujka 2012. godine i dio 01. siječnja 2013. Detaljnije su opisane porezne promjene koje su povezane s nabavom automobila i njihov utjecaj na troškove vozila u poduzeću, porez na dobit i financijski rezultat. Također su dani praktični primjeri knjiženja nabave vozila, kako prije stupanja na snagu Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, tako i nakon stupanja na snagu spomenutog Zakona.*

Ključne riječi: *porez na dodanu vrijednost, troškovi, financijski rezultat*



Authors' data: Vera, **Gorjanc**, dipl. oec., Adria Winch, Put Mostina bb. Split, gorjanc@adriawinch.com; Daliborka, **Becic**, mag. oec. univ. spec. oec., Kerum d.o.o., Zrinjsko-Frankopanska 68, Split, daliborka.becic@gmail.com

1. Uvod

Od 01. ožujka 2012. godine primjenjuje se Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 22/12) [1]. Promjene u Zakonu o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost vezane su za proširenje primjene stope PDV-a od 10 %, zatim zabrana priznavanja pretporeza pri nabavi osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz, kao i priznavanje pretporeza kod svih troškova u vezi s tim nabavama. Također se ne može koristiti pretporez kod nabave dobara i usluga za reprezentaciju. Ipak, najznačajnija izmjena vezana je za promjenu opće stope poreza na dodanu vrijednost s 23 % na 25 %, te promjena praga za ulazak u sustav PDV-a sa 85.000,00 kn na 230.000,00 kn, a sukladno tome i visina prometa sa 300.000,00 kn na 800.000,00 kn za prijelaz sa tromjesečnih na mjesečne obveznike.

Većina odredbi iz gore navedenog Zakona primjenjuje se od 01. ožujka 2012. godine, dok neke odredbe, kao što su izmjene u svezi ugostiteljskih usluga (pripremanje hrane i usluživanje pića i napitaka po stopi PDV-a 10%), novi prag za ulazak u sustav PDV-a, definiranje mjesečnih i tromjesečnih obveznika, stupaju na snagu od 01. siječnja 2013. godine. Primjena povećane stope PDV-a od 25 % odnosi se samo na dobra i usluge koje su do dana stupanja na snagu izmjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost (do 01. ožujka 2012. godine), bile predmet oporezivanja po stopi od 23 %. U ovom ćemo radu pokušati objasniti utjecaj promjena koje su proizašle iz izmjena Zakona o porezu na dodanu vrijednost stupljenog na snagu 01. ožujka 2012. godine, a koje su vezane za osobne automobile i druga sredstva za osobni prijevoz. Također ćemo na praktičnom primjeru pokazati način knjiženja nabave vozila, troškova vezanih za ista, kako prije 01. ožujka 2012. godine, tako i nakon 01. ožujka 2012. godine.

2. Zakonodavni okvir nabave osobnih automobila

Zakon o sigurnosti prometa na cestama (NN 67/08-74/11) definira osobni automobil kao motorno vozilo namijenjeno prijevozu osoba koje osim sjedala za vozača ima najviše osam sjedala, te čija nosivost tereta ne prelazi 250 kg. Osobni automobili, te druga sredstva za osobni prijevoz kao što su primjerice zrakoplovi, plovila i slično, kao sredstvo koje služi za transport zaposlenika, predstavljaju dio dugotrajne materijalne imovine poduzetnika, te se računovodstveno evidentiraju u poslovnim knjigama primjenom HSFI 6 Dugotrajna materijalna imovina (NN 30/08.-58/11.), a koji su namijenjeni malim i srednjim poduzetnicima temeljem Zakona o računovodstvu, te MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema (NN 140/06-15/12), kojeg su obvezni primjenivati veliki poduzetnici, te poduzetnici čiji su vrijednosni papiri uvršteni ili se pak priprema njihovo uvrštavanje na burzu. Nadalje, porezni položaj sredstava koji služe za prijevoz zaposlenika određuju: Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN 47/95-22/12) [1], Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (NN 149/09-29/12) [2], zatim Zakon o prezu na dobit (NN 177/04-22/12) [3], te Pravilnik o porezu na dobit (NN 95/05-137/11) [4]. Ovaj rad se bavi osobnim automobilima čija nabavna vrijednost ne prelazi 400.000,00 kn, s obzirom da vozila

iznad te visine nabavne vrijednosti imaju drugačiji porezni pristup i prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost i Zakonu o porezu na dobit.

Da bi se odredio porezni status, te da bismo mogli odrediti način evidentiranja nabave osobnih automobila i troškova koji nastaju korištenjem nabavljenog sredstva važno je definirati da li se osobni automobil koristi za obavljanje određenih djelatnosti ili prvenstveno za prijevoz zaposlenika. Primjerice, automobili nabavljeni u svrhu obavljanja određenih djelatnosti kao što su obuka vozača ili iznajmljivanje, imaju povoljniji porezni položaj naspram automobila koji se koriste prvenstveno za transport zaposlenika poduzeća. Naime, u tom drugom (nepovoljnom poreznom) slučaju osnovica poreza na dobitak se uvaćava za 30% troškova (izuzev troškova osiguranja i kamata, te naknada i pristojbi koje se plaćaju pri registraciji osobnog automobila, ukoliko nam ih nije prefakturiralo leasing društvo) koji su u svezi s korištenjem sredstava za osobni prijevoz, te se prilikom njihove nabave ali i korištenja pretporez ne može priznati.

3. Knjiženje troškova osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz zaposlenika i vezanih troškova do 01. ožujka 2012. godine

U porezno nepriznate troškove pripada 30% troškova osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz zaposlenika, te troškova rent-a-car vozila. Ostali troškovi koji imaju isti tretman su troškovi kao što su trošak goriva, registracije, servisiranje, amortizacija i ostalo. Naime, prema Zakonu o porezu na dobit, 30% tih troškova smatra se vlastitom potrošnjom koja se ne priznaje u porezne rashode zajedno s 30% PDV-a koji se obračunava na njih (PDV obračunat na 70% porezno priznatog troška je priznati pretporez). Za razliku od navedenih troškova izuzetak su troškovi osiguranja i poreza koji su 100% porezno priznati trošak, ali samo ukoliko nisu prefakturirani od leasing društva (mišljenje MF K1:410-19/06-01/135 od 27.lipnja 2006.godine). Svi troškovi koji se prefakturiraju od leasing društva smatraju se troškom održavanja vozila, te nisu priznati 30%.

4. Knjiženje troškova osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz zaposlenika i vezanih troškova od 01. ožujka 2012. godine

Temeljem čl. 20 st. 11. t.a) Zakona o PDV-u, prilikom nabave sredstava za osobni prijevoz (osobni automobil, helikopter i slično), a kojima se koriste zaposlenici te članovi uprave društva za osobni transport, nije dopušten odbitak pretporeza, te je čl. 133. st. 13 Pravilnika o PDV-u jasno definirano da je za motorna vozila namjenjena prijevozu deset ili više osoba uključujući vozača, te motorna vozila namjenjena prijevozu robe dopušten odbitak pretporeza (za „pick-up“ vozila samo ukoliko su u tarifnom razredu 8704), dok kod osobnih automobila i ostalih motornih vozila koja su namjenjena prvenstveno za prijevoz osoba (izuzev motornih vozila za prijevoz deset ili više osoba uključujući vozača), uključujući motorna vozila tipa karavan, kombi i trkaće automobile porezni odbitak nije dopušten. Kod vozila koja u leasingu ograničenje odbitka pretporeza odnosi se na naknadu za leasing tih vozila, te za sve

druge ipouke ili nabave dobara i usluga koje su povezane s korištenjem predmeta leasinga, a koje po ugovoru snosi korisnik najma. Ograničenje odbitka pretporeza preventivno se odnosi na gorivo, ulje i slično, dakle troškove koje je poreznom obvezniku zaračunao drugi poduzetnik.

Troškovi koji se pojavljuju prilikom korištenja osobnih automobila ili drugih sredstava za transport mogu biti troškovi autoguma, rezervnih dijelova, gorivo, ulje, servisiranje, registracija. Temeljem čl. 7 st.1. t.4. Zakona o porezu na dobit, 30% troškova (izuzev troškova osiguranja i poreza ukoliko nam ih ne prefakturira leasing društvo, kao i kamata) povećavaju osnovicu poreza na dobitak (porezno nepriznati trošak), izuzev situacija kada se utvrđuje plaća u naravi temeljem korištenja istih (troškovi su 100% priznati). Amortizacija se i dalje obračunava u skladu s čl.7. st.1. t. 4. Zakona o porezu na dobit (NN 177/04-22/12). Dakle, 30% amortizacije se smatra porezno nepriznatim troškom. Godišnja stopa amortizacije za osobne automobile je 20%, ali dopuštena je i dvostruka stopa, dakle 40%, ali i niža stopa od 20%. Osnovica za obračun amortizacije osobnih automobila koji su nabavljeni nakon 01. ožujka 2012. godine je svota nabavne cijene automobila uvećane za 25% PDV-a. Iznos amortizacije se dijeli u omjeru 70:30, bez obveze dodatnog obračuna PDV-a na amortizaciju, a kada se za korištenje osobnih automobila obračunava plaća u naravi, cijeli iznos amortizacije predstavlja porezno priznati trošak razdoblja.

5. Knjiženje troškova nabave osobnog automobila i ostalih troškova održavanja nakon i prije izmjene Zakona o PDV-u

Primjeri knjiženja troškova nabave osobnog automobila i ostalih troškova održavanja nakon i prije izmjene Zakona o PDV-u, navedeni su u Tablici 1.

Troškovi osobnog automobila nakon izmjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost iznosili su, prema navedenom primjeru 75.750,00 kn, a prije izmjene 64.781,40 kn. Iako se nije utjecalo na povećanje porezno nepriznatog iznosa (stopa je i dalje 30%), zbog povećanja opće stope PDV sa 23% na 25%, izmjenom u istom Zakonu dodatno su se povećali i porezno nepriznati troškovi koji kroz PD obrazac povećavaju osnovicu poreza na dobit (red.br.7., vezano za čl.7. st. 1. t. 3. i 4. Zakona o porezu na dobit). Naime, porezno nepriznati troškovi nakon izmjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost iznosili su, prema navedenom primjeru 22.725,00kn, a prije izmjene 22.458,00 kn.

Ukoliko, npr. imamo prihode 100.000,00 kn, te rashode vozila prema navedenom primjeru, nakon i prije izmjene Zakona, vidjet ćemo da su ove izmjene utjecale na smanjenje, kako dobiti prije oporezivanja (sa 35.218,60 kn na 24.250,00 kn), tako poreza na dobit (sa 11.535,32 kn na 9.395,00 kn), a time i dobiti nakon oporezivanja (sa 23.683,28 kn na 14.855,00 kn).

Red.br.	OPIS	Konto	Iznos	
			duguje	potražuje
<i>Knjiženje troškova nabave i ostalih troškova osobnog automobila nakon izmjene Zakona</i>				
1.	Nabava osobnog automobila 25% PDV (300.000,00 +75.000,00 PDV)	0320 2200	375.000,00	375.000,00
2.	Trošak godišnje amortizacije 20% (375.000,00 x 20%= 75.000,00) 70% porezno priznato-30% porezno nepriznato	4320 4321 0392	52.500,00 22.500,00	75.000,00
3.	Trošak goriva osobnog automobila 25% PDV (600,00 + 150,00 PDV)	4075 4076 2200	525,00 225,00	750,00
<i>Knjiženje troškova nabave i ostalih troškova osobnog automobila prije izmjene Zakona</i>				
1.	Nabava osobnog automobila 23% PDV (300.000,00 +69.000,00 PDV) * za vozila nabavljena prije 01.siječnja 2010. PDV se priznavao u cjelosti	0320 0330 14002 2200	300.000,00 20.700,00 48.300,00	369.000,00
2.	Trošak godišnje amortizacije 20% (300.000,00 x 20%= 60.000,00) (20.700,00 x 20%= 4.140,00) 70% porezno priznato-30% porezno nepriznato * za vozila nabavljena prije 01.siječnja 2010., gdje se PDV priznavao u cjelosti, morala se obračunavati mjesečna obveza PDV-a na 30% mjesečne svote amortizacije, te bi se ista knjižila 46762/24002 x12	4320 4321 4323 0392 0395	42.000,00 18.000,00 4.140,00	60.000,00 4.140,00
3.	Trošak goriva osobnog automobila 23% PDV (600,00 + 138,00 PDV)	4075 4076 14002 2200	420,00 221,40 96,60	738,00

Tablica 1. Primjeri knjiženja troškova osobnog automobila nakon i prije izmjene Zakona o PDV-u

6. Zaključak

Sukladno navedenim izmjenama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, a prema čl. 20. st. 11. a, prema kojima se ne može odbiti pretporez po računima primljenim za nabavu vozila, kao i po računima za troškove nastale u svezi sa automobilima u imovini poduzeća, bez obzira da li se za ista utvrđuje primitak u naravi, izmjene su povećale rashode, smanjile porez na dobit, a time utjecale i na smanjenje financijskog rezultata.

7. Literatura

- [1] *Zakon o porezu na dodanu vrijednost*, Narodne novine 47/95.-22/12., ISSN 1333-9273, Zagreb
- [2] *Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost*, Narodne novine 149/09.-29/12., ISSN 1333-9273, Zagreb
- [3] *Zakon o prezu na dobit*, Narodne novine 22/2012., ISSN 1333-9273, Zagreb
- [4] *Pravilnik o porezu na dobit*, Narodne novine 137/2011., ISSN 1333-9273, Zagreb



Photo 036. Mushrooms / Gljive