



Porezni tretman prijevoznih sredstava za osobni prijevoz

Kategorija: Porez na dodanu vrijednost

Godina: 2018

Broj klase: 410-10/18-01/01

Urudžbeni broj: 513-07-21-01/18-1

Mjesto: Zagreb

Datum: 27.03.2018.

Od 1. siječnja 2018. izmijenjen je porezni tretman osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz (u daljnjem tekstu: prijevozna sredstva za osobni prijevoz) koja nabavljaju i koriste porezni obveznici. Promjene se odnose na primjenu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV), poreza na dobit i poreza na dohodak te je time nastavljena porezna reforma koja je započela 2017. godine. Zbog navedenoga u nastavku se navodi porezni tretman prijevoznih sredstava za osobni prijevoz prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine od broja 73/13 do 115/16, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), Zakonu o porezu na dobit (Narodne novine od broja 177/04 do 115/16) te Zakonu o porezu na dohodak (Narodne novine, broj 115/16).

Naime, prijevozna sredstva za osobni prijevoz česta su dugotrajna materijalna imovina. Međutim prijevozna sredstva za osobni prijevoz nerijetko se, osim za potrebe poslovnih odnosa, upotrebljavaju i za privatne potrebe te je vrlo administrativno zahtjevno razdvojiti korištenje za poslovne potrebe od korištenja za privatne potrebe. Stoga, s obzirom da bi utvrđivanje iznosa stvarnog korištenja određenog prijevoznog sredstva za osobni prijevoz za privatne potrebe, u porezne svrhe bilo složeno i administrativno izuzetno zahtjevno pratiti, s ciljem pojednostavljenja tog postupka propisuje se posebni porezni tretman korištenja prijevoznih sredstava za osobni prijevoz - podjela u postotku od 50%. Prema navedenom, poreznim propisima priznaje se pravo na odbitak pretporeza od 50%, odnosno u istom postotku povećava se porezna osnovica kod oporezivanja porezom na dobit odnosno dohodak.

1. Zakon o PDV-u

Prema Zakonu o PDV-u odbitak pretporeza dopušten je načelno za isporuke koje poreznom obvezniku služe za potrebe njegovih oporezivih transakcija, odnosno kada se iste koriste za poslovne potrebe. Uzimajući u obzir činjenicu da se prijevozna sredstva za osobni prijevoz uglavnom koriste ujedno za poslovne i privatne potrebe te da je za poslovne potrebe dopušten odbitak pretporeza, sukladno članku 61. stavku 2. Zakona o PDV-u za takva prijevozna sredstva od 1. siječnja 2018. omogućen je odbitak 50% pretporeza. Priznavanjem iznosa od 50% pretporeza omogućeno je pojednostavljenje u smislu Zakona o PDV-u.

1.1. Odbitak pretporeza

Prema članku 58. stavku 1. Zakona o PDV-u porezni obveznik ima pravo od PDV-a, koji je obavezan platiti, odbiti iznos PDV-a (pretporez) koji je obavezan platiti ili ga je platio u tuzemstvu za isporuke dobara ili usluge koje su mu drugi porezni obveznici obavili za potrebe njegovih oporezivih transakcija.

Od 1. siječnja 2018. primjenjuju se odredbe članka 61. stavaka 2. i 3. Zakona o PDV-u koje omogućuju odbitak 50% pretporeza obračunanog za nabavu ili najam prijevoznih sredstava za osobni prijevoz čija nabavna vrijednost ne prelazi 400.000,00 kuna uključujući nabavu svih dobara i usluga u vezi s tim dobrima. Navedeno se odnosi na prijevozna sredstva za osobni prijevoz nabavljena nakon 31. prosinca 2017., a uključuje i prijevozna sredstva za osobni prijevoz nabavljena putem financijskog leasinga. U vezi prijevoznih sredstava za osobni prijevoz čija vrijednost prelazi 400.000,00 kuna nabavne vrijednosti bitno je napomenuti da nije dopušten odbitak pretporeza za nabavu prijevoznih sredstava za osobni prijevoz koji se odnosi na iznos iznad 400.000,00 kuna nabavne vrijednosti po jednom sredstvu. Primjerice ako porezni obveznik nabavi prijevozno sredstvo za osobni prijevoz u vrijednosti 700.000,00 kuna porezni obveznik ima pravo odbiti 50% pretporeza samo do iznosa od 400.000,00 kuna nabavne vrijednosti tog prijevoznog sredstva ($400.000,00 \times 25\% = 100.000,00 \times 50\% = 50.000,00$). Porezni obveznik može najviše odbiti 50.000,00 kuna. Na iznos odbitka pretporeza ne utječe iznos posebnog poreza na motorna vozila koji se prenosi na stjecatelja motornog vozila odnosno korisnika leasinga prema članku 41. stavku 6. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine od broja 79/13 do 128/17, u daljnjem tekstu: Pravilnik o PDV-u) kao ni dio pretporeza koji se ne može odbiti.

Porezni obveznik ima pravo na odbitak 50% pretporeza za nabavu dobara i usluga (održavanje, gorivo i slično) povezanih s tim prijevoznim sredstvima za osobni prijevoz neovisno o tome jesu li ta prijevozna sredstva nabavljena do 31. prosinca 2017. ili nakon tog datuma te neovisno o tome što je isto primjerice nabavljeno putem financijskog leasinga. Napominjemo da porezni obveznik - primatelj financijskog leasinga koji PDV plaća prema naplaćenim naknadama ima pravo na odbitak pretporeza ako je plaćen, što u slučaju otplate u ratama znači odbitak pretporeza prema dinamici plaćanja te ne postoji mogućnost da se odjednom izvrši odbitak pretporeza kao u slučaju poreznih obveznika koji PDV obračunavaju prema obavljenim isporukama. Međutim, porezni obveznik - primatelj financijskog leasinga koji PDV plaća prema naplaćenim naknadama nema pravo na odbitak pretporeza za prijevozna sredstva za osobni prijevoz nabavljena do 31. prosinca 2017.

Prema članku 178. stavku 1. točki 1. Pravilnika o PDV-u podaci o iznosu odbitka 50% pretporeza iskazuju se u Obrascu PDV-a i to u polju VIII.1.1.2. (nabava osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz). U podacima o nabavi prijevoznih sredstava za osobni prijevoz upisuju se isključivo podaci o dijelu vrijednosti (poreznoj osnovici) s osnove koje je odbijeno 50% pretporeza iz članka 61. stavka 2. Zakona o PDV-u uključujući i nabavu dobara i usluga u vezi s time. Znači iskazuju se podaci o nabavi prijevoznih sredstava za osobni prijevoz kao i troškovi goriva,

maziva, održavanja te drugi troškovi u vezi s prijevoznim sredstvima za osobni prijevoz. Primjerice, ako porezni obveznik nabavi osobni automobil vrijednosti 200.000,00 kuna plus 50.000,00 kuna PDV-a ima pravo odbiti 25.000,00 kuna PDV-a ($50.000 \times 50\% = 25.000$). U tom slučaju porezni obveznik u polju VIII.1.1.2. Obrasca PDV-a iskazuje 100.000,00 kuna porezne osnovice temeljem koje je odbijen pretporez. Ako se radi o poreznom obvezniku koji primjenjuje i podjelu pretporeza u iznosu 40% tada bi u polju VIII.1.1.2. Obrasca PDV-a iskazao 40.000,00 kuna porezne osnovice temeljem koje je odbio pretporez, a imao bi pravo odbiti 10.000,00 kuna PDV-a ($50.000 \times 50\% \times 40\% = 10.000$). Prethodno navedeno na istovjetan način primjenjuje se i u slučaju iskazivanja podataka o dijelu vrijednosti (poreznoj osnovici) s osnove koje je odbijeno 50% pretporeza u vezi nabave dobara i usluga (održavanje, gorivo i slično) povezanih s prijevoznim sredstvima za osobni prijevoz.

Porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti za prijevozna sredstva koja koristi za obavljanje gospodarske djelatnosti. Prema tome, ograničenje prava na odbitak pretporeza u iznosu 50% ne primjenjuje se ako se radi o:

a) plovilima i zrakoplovima kojima se obavlja djelatnost prijevoza putnika i dobara te iznajmljivanja ili se nabavljaju za daljnju prodaju te ako se radi o 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,

b) 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.

To znači da se u tom slučaju PDV može odbiti u cijelosti neovisno o tome radi li se o vrijednosti prijevoznog sredstva za osobni prijevoz nabavne vrijednosti do 400.000,00 kn ili preko navedenog iznosa. Isto se odnosi i na troškove u vezi nabave dobara i usluga (održavanje, gorivo i slično) povezanih s tim prijevoznim sredstvom, odnosno po ulaznim računima za te troškove pretporez se može odbiti u cijelosti.

U svrhu odbitka pretporeza Zakonom i Pravilnikom o PDV-u nisu propisane posebne definicije u vezi prijevoznih sredstava za osobni prijevoz tako da se primjenjuje definicija prijevoznih sredstava iz članka 4. stavka 2. Zakona o PDV-u. Navedenim člankom propisano je da se „prijevoznim sredstvima“, ako su namijenjena za prijevoz osoba ili dobara, smatraju:

a) kopnena motorna vozila radnog obujma motora iznad 48 cm³ ili snage motora iznad 7,2 kW,

b) 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 i

c) 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.

Prema tome, za bilo koja druga prijevozna sredstva za osobni prijevoz koja se u smislu Zakona o PDV-u ne smatraju prijevoznim sredstvima, obzirom da ne ispunjavaju kriterije iz članka 4. stavka 2. Zakona o PDV-u, u svrhu odbitka pretporeza potrebno je utvrditi koriste li se ista u svrhu obavljanja oporezivih transakcija poreznog obveznika. Znači, takva prijevozna sredstva za osobni prijevoz imaju ili nemaju pravo na odbitak pretporeza te se za njih ne primjenjuje ograničenje odbitka pretporeza u iznosu 50%.

1.2. Isporuke prijevoznih sredstava za osobni prijevoz

Vezano uz isporuke prijevoznih sredstava člankom 27. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, broj 115/16) propisana je prijelazna odredba prema kojoj su plaćanja PDV-a oslobođene isporuke plovila namijenjenih za razonodu, zrakoplova, prijevoznih sredstava za osobni prijevoz za koje nije bio moguć odbitak pretporeza prema članku 61. stavku 1. točki a) Zakona o PDV-u, a koje su porezni obveznici nabavili do 31. prosinca 2017. Primjerice, ako porezni obveznik u 2019. godini prodaje osobni automobil koji je nabavio u 2016. godini i za koji nije mogao izvršiti odbitak pretporeza, u tom slučaju na isporuku takvog automobila ne obračunava PDV-a.

Međutim, u slučaju prodaje prijevoznih sredstava za osobni prijevoz nabavljenih nakon 31. prosinca 2017. za koje je bio moguć odbitak 50% pretporeza morat će se obračunati PDV. Člankom 65. Zakona o PDV-u propisane su odredbe o ispravku odbitka pretporeza kod isporuke gospodarskih dobara. Prema tim odredbama ako porezni obveznik unutar razdoblja za ispravak pretporeza isporučuje gospodarsko dobro, konkretno prijevozno sredstvo za osobni prijevoz (pet godina), smatra se da je gospodarsko dobro korišteno za gospodarsku djelatnost poreznog obveznika do isteka razdoblja za ispravak pretporeza. Gospodarska djelatnost smatrat će se u cijelosti oporezivom ako je isporuka gospodarskog dobra oporezivana. Gospodarska djelatnost smatrat će se u cijelosti oslobođenom PDV-a ako je isporuka gospodarskog dobra oslobođena. Ispravak odbitka pretporeza provodi se odjednom za cijelo preostalo razdoblje ispravka. Znači, ako porezni obveznik unutar razdoblja za ispravak pretporeza proda prijevozno sredstvo za osobni prijevoz, smatra se da je isto korišteno za gospodarsku djelatnost poreznog obveznika do isteka razdoblja za ispravak pretporeza. U tom slučaju može se u razdoblju prodaje izvršiti ispravak pretporeza za dio ranije nepriznatog pretporeza obzirom da je isporuka prijevoznog sredstva oporeziva u cijelosti. Primjerice, porezni obveznik koji nabavi osobni automobil u 2018. godini vrijednosti 200.000,00 kuna plus 50.000,00 kuna PDV ima pravo odbiti 25.000,00 kuna PDV-a ($50.000 \times 50\% = 25.000$). Obveznik u 2020. godini prodaje taj automobil i mora obračunati PDV, ali mu je dopušten ispravak dijela pretporeza koji se u razdoblju nabave nije mogao odbiti. Za preostalo razdoblje ispravka porezni obveznik ima pravo odbitka pretporeza u iznosu 100%. Razlika prava na odbitak pretporeza je 25.000,00 kuna. Porezni obveznik ispravlja pretporez za $\frac{3}{5}$ odnosno 15.000,00 kuna ($50.000 - 25.000 = 25.000 \times \frac{3}{5} = 15.000$). Kad porezni obveznik ima pravo na povrat dijela pretporeza odnosno kad od države potražuje dio pretporeza tada u obrascu porezne prijave iznos ispravka iskazuje s predznakom plus (+). Taj ispravak iskazuje se pod točkom III.15. Obrasca PDV.

1.3. Korištenje prijevoznih sredstava za osobni prijevoz za privatne potrebe

Slijedom svega navedenog, zakonske odredbe odnosno priznavanje odbitka 50% pretporeza izvršeno je u cilju pojednostavljenja postupka. Pojednostavljenje proizlazi iz činjenice da se priznavanjem prava na odbitak 50% pretporeza kod korištenja prijevoznih sredstava za osobni prijevoz ne propisuje obveza vođenja dodatnih evidencija jer se smatra da pretporez nije odbijen u dijelu u kojem se prijevozna sredstva koriste u privatne svrhe, pa ne proizlazi ni obveza obračuna PDV-a prilikom korištenja istih u dijelu za privatne potrebe. Međutim, odbitak pretporeza uključujući odbitak 50% pretporeza nije moguć u situacijama kada se prijevozna sredstva za osobni prijevoz koriste isključivo za privatne potrebe.

Odredbama članka 4. stavka 1. Zakona o PDV-u propisano je da se PDV plaća na isporuke svih vrsta dobara i sve obavljene usluge u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav.

Odredbama članka 8. stavka 3. Zakona o PDV-u propisano je da se obavljanjem usluga uz naknadu smatra:

a) korištenje dobara koja čine dio poslovne imovine poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili privatne potrebe njegovih zaposlenika ili općenito u druge svrhe osim za potrebe obavljanja njegove djelatnosti, za koja je u cijelosti ili djelomično odbijen pretporez,

b) obavljanje usluga bez naknade od strane poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili privatne potrebe njegovih zaposlenika ili općenito u druge svrhe osim za potrebe obavljanja njegove djelatnosti.

Stoga, ako se prijevozna sredstva za osobni prijevoz koriste za privatne potrebe, a za njih je pri nabavi u cijelosti ili djelomično odbijen pretporez, smatra se da postoji usluga obavljena uz naknadu u smislu članka 8. stavka 3. Zakona o PDV-u. U tom slučaju porezni obveznik je obavezan na korištenje tih prijevoznih sredstava za privatne potrebe obračunati PDV, a porezna osnovica kod usluga iz članka 8. stavka 3. Zakona o PDV-u je ukupni trošak obavljanja usluga, što je propisano člankom 33. stavkom 5. Zakona o PDV-u.

2. Zakon o porezu na dobit i Zakon o porezu na dohodak

Od 1. siječnja 2018. primjenjuje se odredba članka 7. stavka 1. točke 4. Zakona o porezu na dobit. Prema navedenoj odredbi porezno nepriznati troškovi prijevoznih sredstava za osobni prijevoz povećani su od 1. siječnja 2018. s 30% na 50%, dok se ostale odredbe u svezi utvrđivanja porezno nepriznatih troškova prijevoznih sredstava za osobni prijevoz nisu mijenjale odnosno nije došlo do promjena koje bi utjecale na postupak izračuna porezno nepriznatih troškova prijevoznih sredstava za osobni prijevoz. Porezna osnovica se uvećava za 50% troškova u svezi korištenja prijevoznih sredstava za osobni prijevoz nastalih u poreznom razdoblju neovisno o tome kada je sredstvo nabavljeno. Prema članku 7. stavku 3. Zakona o porezu na dobit u troškove iz stavka 1. točke 4. toga članka spadaju troškovi s pripadajućim PDV-om, prema statusu pojedinog sredstva:

1. za sredstva u vlasništvu poreznog obveznika troškovi goriva i ulja, održavanja i popravaka, registracije i amortizacije,

2. za rent-a-car usluge zaračunana naknada uvećana za troškove goriva,

3. za vozila u najmu trošak naknade po ugovoru, trošak goriva i održavanja te svi drugi troškovi koje po ugovoru o najmu snosi korisnik najma, a kod financijskog najma trošak amortizacije.

Prema članku 12. stavku 13. Zakona o porezu na dobit amortizacija prijevoznih sredstava za osobni prijevoz priznaje se do 400.000,00 kuna troška nabave po jednom prijevoznom sredstvu. Ako trošak nabave premašuje navedenu svotu, amortizacija iznad navedene svote priznaje se samo ako prijevozno sredstvo služi isključivo za registriranu djelatnost najma ili prijevoza.

Nadalje, člankom 25. Pravilnika o porezu na dobit (Narodne novine od broja 95/05 do 2/18) propisano je kako u troškove iz članka 7. stavka 1. točke 4. Zakona o porezu na dobit za koje se povećava porezna osnovica ne spadaju troškovi osiguranja, kamata povezana s nabavom imovine (sredstva) i plaćeni porez na cestovna motorna vozila i porez na plovila, te naknade i pristojbe koje se obvezno prema posebnim propisima plaćaju pri registraciji sredstva za osobni prijevoz. Sredstvima za osobni prijevoz iz stavka 1. toga članka ne smatraju se osobni automobili i druga sredstva za osobni prijevoz koja se izravno koriste u obavljanju određenih djelatnosti, kao što su: autoškole, taksislužbe, djelatnosti iznajmljivanja sredstava prijevoza, pomoć na cesti i na vodi, djelatnosti izvođenja i/ili održavanja plinskih, vodovodnih i drugih instalacija, hitnih intervencija i druge slične djelatnosti ako sredstva za osobni prijevoz služe isključivo za takvu djelatnost. U obračun troškova iz stavka 1. toga članka uključuju se i troškovi prijevoznih sredstava za osobni prijevoz za koje se ne priznaje trošak amortizacije u smislu članka 22. stavka 3. toga Pravilnika.

Prema navedenom, ukoliko se za korištenje pojedinog prijevoznog sredstva za osobni prijevoz ne utvrđuje plaća sukladno propisima o oporezivanju dohotka, ili se to prijevozno sredstvo ne koristi za namjene propisane člankom 25. Pravilnika o porezu na dobit, porezni obveznik je dužan za 50% troškova s pripadajućim PDV-om nastalih u poreznom razdoblju, sukladno članku 7. stavku 1. točki 4. i stavku 3. Zakona o porezu na dobit, uvećati poreznu osnovicu.

Slijedom navedenoga, kada je riječ o utvrđivanju obveze poreza na dobit s osnove korištenja prijevoznih sredstava za osobni prijevoz, pravo na odbitak pretporeza (iznos pretporeza) nema utjecaja na utvrđivanje iznosa porezno nepriznatih troškova s osnove korištenja prijevoznih sredstava za osobni prijevoz obzirom da se u povećanje porezne osnovice uključuje dio PDV-a koji je vezan uz korištenje prijevoznih sredstava za osobni prijevoz, odnosno pripadajući PDV kako je navedeno u članku 7. stavku 3. Zakona.

Primjerice porezni obveznik koji je i obveznik PDV-a primi račun dobavljača tijekom 2018. godine u iznosu 126.000,00 kuna (prodajna cijena 100.000,00 + 25.000,00 PDV + 1.000,00 PPMV). Tijekom razdoblja korištenja prijevoznog sredstva za osobni prijevoz kroz pet godina porezni obveznik će ukupno povećati osnovicu poreza na dobit za 63.000,00 kuna, što znači da je osnovica za utvrđivanje porezno nepriznatog iznosa nabavna vrijednost s pripadajućim PDV-om, odnosno ukupan iznos računa. U konkretnom slučaju, porezni obveznik koji je u sustavu PDV-a osnovicu poreza na dobit uvećava također za 63.000,00 kuna, polazeći od 50% troška nabave odnosno 50.500,00 kuna ($101.000,00 \times 50\% = 50.500,00$) te za pripadajući PDV, odnosno za 50% ukupnog pretporeza 12.500,00 kuna ($25.000,00 \times 50\% = 12.500,00$). Kako bi se navedeni izračun mogao utvrditi tijekom razdoblja korištenja prijevoznog sredstva za osobni prijevoz, za porezne potrebe uputno je dio nepriznatog pretporeza posebno evidentirati kao dio nabavne vrijednosti sredstva, a koji će uvećavati osnovicu poreza na dobit tijekom razdoblja korištenja takvog prijevoznog sredstva. Prema navedenom primjeru, obveznik koji nije u sustavu PDV-a ili primjenjuje podjelu pretporeza (tzv. proratu) uvećat će poreznu osnovicu tijekom razdoblja korištenja prijevoznog sredstva za osobni prijevoz za 63.000,00 kuna ($126.000,00 \times 50\%$) odnosno za isti iznos.

Naime, primjenom članka 7. stavka 1. točke 4. i stavka 3. Zakona o porezu na dobit, u slučaju kada porezni obveznik, po osnovi korištenja određenog prijevoznog sredstva za osobni prijevoz ne utvrđuje plaću korisniku, dolazi do situacije da se određeno sredstvo dugotrajne imovine za porezne svrhe ne tretira na isti način kao i druga sredstva dugotrajne imovine koja se izravno koriste u procesu proizvodnje i pružanja usluga. Zbog toga je potrebno osigurati evidencije na način da se iznos PDV-a kojega porezni obveznik ne može odbiti, uključiti u oporezivu poreznu osnovicu. Temeljem navedenoga i temeljem članka 7. stavka 3. Zakona o porezu na dobit, obveznik PDV-a dio nepriznatog poreza samo za potrebe utvrđivanja obveze poreza na dobit ne uključuje u iznos nabavne vrijednosti koja je osnova za utvrđivanje porezno priznatog troška od 50%, već isti iznos treba posebno izdvojiti, ali evidentirati kao dio nabavne vrijednosti prijevoznih sredstava za osobni prijevoz obzirom da je u cijelosti porezno nepriznat te će se u ukupnom iznosu uključiti u poreznu osnovicu tijekom razdoblja korištenja sredstva. Navedeno se odnosi i na ukupan iznos pretporeza kojega porezni obveznik nije mogao odbiti u slučaju nabave prijevoznih sredstava za osobni prijevoz vrijednosti veće od 400.000,00 kuna (članak 61. stavak 2. i 3. Zakona o PDV-u). Međutim, porezni obveznik može izabrati i drugačiji način evidentiranja nepriznatog pretporeza ukoliko drugačije evidentiranje osigurava ispravan

postupak utvrđivanja porezno nepriznatih troškova prijevoznih sredstava za osobni prijevoz tijekom više poreznih razdoblja.

Obzirom da obveznici poreza na dohodak prema članku 35. stavku 4. Zakona o porezu na dohodak (Narodne novine, broj 115/16) nabavnu vrijednost dobara dugotrajne imovine, koja su unesena u popis dugotrajne imovine, otpisuju u skladu s propisima kojima se uređuje porez na dobit, te da se prema članku 35. stavku 1. točki 5. Zakona o porezu na dohodak pri utvrđivanju dohotka od samostalne djelatnosti ne priznaje 50% izdataka u svezi s vlastitim ili unajmljenim prijevoznim sredstvima za osobni prijevoz poduzetnika, poslovođnih i drugih zaposlenih osoba, ako se po osnovi korištenja tih prijevoznih sredstava za osobni prijevoz ne utvrđuje plaća ili drugi dohodak, izračun porezno nepriznatih izdataka otpisa (amortizacije) izjednačen je s navedenim postupkom kod obveznika poreza na dobit.

Ukoliko porezni obveznik korisniku prijevoznih sredstava za osobni prijevoz utvrđuje plaću, sukladno članku 7. stavku 1. točki 4. Zakona o porezu na dobit ili sukladno članku 35. stavku 1. točki 5. Zakona o porezu na dohodak svi troškovi osim troškova amortizacije iz članka 12. stavka 13. Zakona o porezu na dobit, koji prelaze iznos iznad 400.000,00 kuna (u iznos do 400.000,00 kuna se može uključiti i dio nepriznatog pretporeza) su porezno priznati te se za iste ne uvećava porezna osnovica. U slučaju utvrđivanja plaće u naravi po osnovi korištenja prijevoznog sredstva za osobni prijevoz, pored porezno priznatog troška amortizacije koji u tom slučaju može iznositi najviše 400.000,00 kuna, porezno priznati troškovi su svi troškovi vezani uz obračun plaće u naravi, troškovi održavanja, korištenja u uporabi toga sredstva.

3. Utvrđivanje primitka u naravi – plaća

Sukladno odredbi članka 21. stavka 1. točke 1. Zakona o porezu na dohodak primicima po osnovi nesamostalnog rada (plaćom) smatraju se svi primici koje poslodavac u novcu ili u naravi isplaćuje ili daje radniku po osnovi radnog odnosa, prema propisima koji uređuju radni odnos. Nadalje, točkom 3. istog stavka propisano je da se primicima u naravi smatraju korištenje zgrada, prometnih sredstava, povoljnije kamate pri odobravanju kredita, dodjela ili opsijska kupnja vlastitih dionica po povoljnijim uvjetima i druge pogodnosti koje poslodavci i isplatitelji primitka, odnosno plaće iz stavaka 1. i 2. toga članka daju radnicima i fizičkim osobama koje ostvaruju primitke iz stavaka 1. i 2. toga članka. Osim navedenoga, člankom 39. Zakona o porezu na dohodak propisano je da je drugi dohodak razlika između svakoga pojedinačnog primitka prema stavku 2., odnosno stavku 3. toga članka umanjen za propisane izdatke iz stavaka 4. i 5. toga članka.

Prema odredbi članka 21. stavka 1. točke 1. Pravilnika o porezu na dohodak (Narodne novine, br. 1/17 i 128/17) primicima po osnovi nesamostalnog rada u skladu s člankom 21. stavkom 3. Zakona o porezu na dohodak smatraju se i primici radnika i osoba koje ostvaruju primitke iz članka 21. Zakona o porezu na dohodak u stvarima i uslugama koje imaju novčanu vrijednost (dobra, usluge, prava i ostala primanja u naravi), u koje posebice ulaze i korištenje prijevoznih sredstava koje poslodavac i isplatitelj primitka odnosno plaće omogućuje radniku i osobama koje ostvaruju primitke iz članka 21. Zakona o porezu na dohodak. Nadalje, člankom 54. stavkom 1. Pravilnika o porezu na dohodak propisano je da se primici u naravi iz članka 39. stavka 3. točke 5. Zakona o porezu na dohodak koje davatelji daju fizičkim osobama koje nisu njihovi radnici u radnom odnosu odnosno osobe koje ostvaruju primitke iz članka 21. Zakona o porezu na dohodak, smatraju primicima od kojih se utvrđuje drugi dohodak. Vrijednost primitaka u naravi utvrđuje se prema članku 22. Pravilnika o porezu na dohodak.

Prema odredbi članka 22. stavka 1. Pravilnika o porezu na dohodak propisano je da se vrijednost primitaka u naravi utvrđuje prema tržišnoj vrijednosti tih primitaka koja je važeća u mjestu davanja (s uključenim PDV-om). Prema stavku 3. točki 5. istog članka Pravilnika pri korištenju prijevoznih sredstava – primitak je iznos u visini od 1% nabavne vrijednosti prijevoznih sredstava mjesečno (uvećano za PDV) odnosno u visini 20% od mjesečne rate za operativni leasing ili dugotrajni najam (uvećano za PDV), bez obzira na opseg korištenja prijevoznih sredstava za osobni prijevoz u privatne svrhe. Primitak se može utvrđivati i prema opsegu stvarnog korištenja. Ako se prijevozna sredstva daju na korištenje u privatne svrhe, poslodavac i isplatitelj primitka odnosno plaće obavezan je donijeti odluku o načinu i uvjetima tog korištenja, kao i načinu utvrđivanja plaće radnika i osoba koje ostvaruju primitke iz članka 21. Zakona po toj osnovi. Također napominjemo da ako se plaća po toj osnovi utvrđuje prema opsegu stvarnog korištenja, poslodavac i isplatitelj primitka odnosno plaće obavezan je voditi evidenciju o prijeđenoj kilometraži i vremenu korištenja u privatne svrhe, a način vođenja te evidencije utvrđuje se navedenom odlukom. Obveza vođenje evidencije o korištenju sredstava za osobni prijevoz, osim u navedenom slučaju stvarnog korištenja, za porezne svrhe, nije propisano ili obvezno.

Primjerice, u slučaju utvrđivanja plaće u naravi u visini od 1% nabavne vrijednosti prijevoznih sredstava, ako porezni obveznik (bez obzira da li je istovremeno obveznik PDV-a ili nije) zaprimi račun dobavljača tijekom 2018. godine u iznosu 126.000,00 kuna (prodajna cijena 100.000,00 + 25.000,00 PDV + 1.000,00 PPMV), u tom slučaju za korištenje navedenog prijevoznog sredstva za osobni prijevoz porezni obveznik utvrđuje plaću u naravi polazeći od osnovice 126.000,00 (101.000,00 + 25.000,00 PDV).

Vezano uz utvrđivanje plaće u naravi po osnovi korištenja prijevoznih sredstava za osobni prijevoz nabavljenih putem operativnog leasinga ili dugotrajnog najma, napominjemo kako navedeni postotni iznosi mjesečne rate za operativni leasing ili dugotrajni najam iz članka 22. stavka 3. točke 5. Pravilnika o porezu na dohodak pretpostavlja iznos mjesečnih rata koje su obračunate tako da tijekom razdoblja trajanja leasinga ili najma obuhvate ukupnu vrijednost nabavljenog prijevoznog sredstva za osobni prijevoz. Primjerice, ako se pri nabavi prijevoznog sredstva za osobni prijevoz putem operativnog leasinga na rok financiranja odnosno korištenja od 60 mjeseci, uplati predujam naknade od 30% vrijednosti, pri čemu se ostatak od 70% vrijednosti otplaćuje 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 (plaćeni predujam naknade/60).

Objavljeno: 27.03.2018.