



Ulaganje i održavanje – naknadni izdaci na dugotrajnoj imovini

mr. sc. Zdravko Baica, Neven Baica, mag. oec.

Dugotrajnu materijalnu imovinu koja intenzivno sudjeluje u poslovnom procesu potrebno je održavati tijekom vijeka njegove upotrebe, a u pojedinim slučajevima u nju treba i ulagati. Koji je računovodstveni tretman ovih naknadnih izdataka dugotrajne imovine pročitajte u ovom članku.

1. Uvod

Veći dio imovine se troši, pogotovo kada se intenzivno koristi za potrebe poduzetničke djelatnosti, a takvo trošenje iskazuje se postupno tijekom njegova vijeka trajanja. No to ne znači da će to biti i jedini trošak vezan uz ovu imovinu. Naime, veći dio opreme zahtijeva održavanje tijekom njegova vijeka korištenja, a to se posebno odnosi na dugotrajnu materijalnu imovinu.

Ponekad takva održavanja uključuju sitne intervencije koje mogu biti planirane (podmazivanje dostupnih dijelova strojeva) ili neplanirane (popravci kvarova). No, treba istaći da kod kompleksnije opreme tijekom njegova vijeka trajanja treba obaviti i veća održavanja koja su često specificirana u uputama za korištenje opreme koju je sastavio proizvođač.

Ukoliko poduzetnik mijenja djelatnost ili širi kapacitete već postojeće djelatnosti, može se javiti potreba za značajnim ulaganjima u dugotrajnu materijalnu imovinu, a koja kao rezultat može imati povećanje kapaciteta imovine. U drugim slučajevima takva ulaganja mogu izmijeniti i namjenu ili neka druga svojstva imovine, a mogu povećati i sam vijek trajanja imovine kao i njezinu tržišnu vrijednost.

O tome kakav će biti učinak naknadnih izdataka na imovini ovisi koja će računovodstvena pravila trebati primijeniti pri evidentiranju takvih izdataka. U ovom članku pojasnit ćemo u kojim slučajevima računovodstvena pravila zahtijevaju da se takvi izdaci evidentiraju kao trošak razdoblja, a kada su zadovoljeni uvjeti za povećanjem vrijednosti ili vijeka trajanja imovine, te ćemo kroz praktične primjere pojasniti način evidentiranja u oba navedena slučaja.

U ovom članku pojasnit ćemo i koja se ograničenja priznavanja troška, odnosno pretporeza mogu pojaviti kod naknadnih izdataka na dugotrajnoj imovini. U tu svrhu prenijet ćemo i pojasniti učinak relevantnih odredbi slijedećih propisa:

- **Zakona o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 73/13, 99/13 - Rješenje USRH i 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20 i 39/22; u daljnjem tekstu: **ZPDV**)
- **Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19, 01/20, 1/21, 73/21 i 41/22; u daljnjem tekstu: **PPDV**)
- **Zakona o porezu na dobit** (Nar. nov., br. 77/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 143/14., 50/16., 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20 i 114/22) te
- **Pravilnika o porezu na dobit** (Nar. nov., br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18, 1/19, 1/20, 59/20, 1/21 i 156/22).

No, prije nego krenemo u pojašnjenje poreznih ograničenja i postupaka evidentiranja ulaganja odnosno održavanja imovine, dajemo kratak prikaz računovodstvenih definicija i pravila vezanih uz dugotrajnu imovinu.

1.1. Osnovno o dugotrajnoj imovini

Dugotrajna materijalna imovina je imovina:

- koju poduzetnik posjeduje za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe, i
- koja se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja
- koja je namijenjena za korištenje na neprekidnoj osnovi u svrhu aktivnosti društva.

Dugotrajna materijalna imovina obuhvaća: zemljište, građevinske objekte, postrojenja i opremu, alate, pogonski inventar, namještaj i transportna sredstva, dugotrajnu biološku imovinu, predujmove za dugotrajnu materijalnu imovinu i ostala dugotrajnu materijalnu imovinu.

Početo se dugotrajna materijalna imovina mjeri (priznaje) odnosno knjiži **po trošku nabave**. Trošak nabave uključuje:

- kupovnu cijenu, uključujući uvozne pristojbe i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata,
- sve 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, za koje obveza za poduzetnika nastaje kada je imovina nabavljena ili kao posljedica korištenja imovine tijekom razdoblja za namjerne različite od proizvodnje zaliha tijekom razdoblja (HSFI 6.20).

1.2. Računovodstvena pravila o naknadnim izdacima

Kako bi se zadržala učinkovitost ove dugotrajne imovine i njezina funkcionalnost na razini potrebnoj za nesmetano obavljanje poduzetničke djelatnosti, potrebno je povremeno ili po nastanku određenih okolnosti obaviti pregled imovine, te po potrebi izvršiti prilagodbe i druge postupke održavanja, popravaka ili zamjene pojedinih dijelova te imovine. Pri tome neminovno nastaju izdaci na koja treba primijeniti određena računovodstvena pravila.

Tako na dugotrajnoj materijalnoj imovini tijekom njezinog vijeka trajanja mogu nastati određeni izdaci koji se mogu odnositi na:

- redovne preglede i održavanja,
- otklanjanje kvarova,
- povećanje kapaciteta te
- prenamjenu imovine.

Hoće li se izdatak iskazati kao trošak razdoblja ili će se izdatak kapitalizirati, odnosno pridodati vrijednosti imovine te iskazivati kao trošak postupno tijekom vijeka trajanja dugotrajne materijalne imovine, ovisi o tome da li se takav izdatak smatra ulaganjem ili održavanjem.

U odredbama točke HSFI-a 6.19 u kojoj se daje definicija troška nabave, nalazi se i temeljno pravilo priznavanja naknadnih izdataka dugotrajne materijalne imovine:

“Trošak nabave nekog predmeta dugotrajne materijalne imovine treba priznati kao imovinu ako:

- a) je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane s imovinom pritijecati poduzetniku, i*
- b) se trošak imovine može pouzdano izmjeriti.*

Naknadni izdaci priznaju se u trošak nabave kada zadovoljavaju kriterije pod a) i b).”

Dakle ako je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane sa imovinom pritijecati poduzetniku, te kada se trošak može pouzdano izmjeriti, tada se takav trošak može priznati kao imovina, odnosno za visinu takvog troška uvećat će se nabavna vrijednost dugotrajne imovine.



ističemo...

Premda računovodstveni standardi ne koriste pojam održavanja i ulaganja, radi jednostavnosti u članku ćemo **pojam “održavanja”** koristiti za slučajeve naknadnih izdataka koji se priznaju kao troškovi razdoblja, a **pojam “ulaganja”** za slučajeve naknadnih izdataka koji zadovoljavaju uvjete iz točke HSFI-a 6.19, te se priznaju u trošak nabave dugotrajne imovine.

Obzirom da u odredbama HSFI-a nema dodatnih pojašnjenja koji bi pojasnili kada se radi o održavanju a kada o ulaganju, u poglavlju koji slijedi prenosimo pojašnjenja iz odredbi revidiranog i nerevidiranog MRS-a 16.

1.3. Naknadni izdaci prema MRS-u 16

Općenita odredba o troškovima nekretnina dana je točkom 10. MRS-a 16 koju citiramo:

“Subjekt ocjenjuje na temelju načela priznavanja sve svoje troškove nekretnina, postrojenja i opreme u vrijeme njihova nastanka. Ti troškovi uključuju nastale početne troškove stjecanja ili izgradnje nekretnina, postrojenja i opreme, te naknadno nastale dodatne troškove zamjene dijelova ili servisiranja.”

Pojašnjenja o postupanju sa naknadno nastalim dodatnim troškovima dani su točkama 12. do 14. MRS-a 16 koje u cijelosti prenosimo:

“12. U skladu s načelom priznavanja iz točke 7., subjekt ne priznaje u knjigovodstvenu vrijednost pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme troškove njihovog redovnog održavanja. Ti troškovi se priznaju u računu dobiti i gubitaka kako nastaju. Troškovi redovnoga održavanja su prije svega troškovi rada i potrošnog materijala, a mogu uključivati i troškove sitnih dijelova. Svrha ovih rashoda obično se opisuje kao „troškovi popravaka i održavanja” pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme.

13. Dijelovi određenih nekretnina, postrojenja i opreme mogu zahtijevati zamjenu u redovitim vremenskim razmacima. Na primjer, industrijska peć može zahtijevati zamjenu unutarnje obloge nakon određenog broja sati uporabe, ili unutarnja oprema zrakoplova, kao što su sjedala i hodnici, mogu zahtijevati višekratnu zamjenu tijekom vijeka uporabe zrakoplova. Nekretnine, postrojenja i oprema također mogu biti nabavljeni kako bi se zamjene mogle vršiti što rjeđe, kao što je na primjer slučaj sa zamjenom unutarnjih zidova zgrade, ili kako bi se izvršila samo jedna zamjena. Sukladno načelu priznavanja iz točke 7., subjekt priznaje u knjigovodstvenu vrijednost pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme trošak zamjene dijela odnosno imovine u vrijeme nastajanja troška ako su ispunjena mjerila priznavanja. Knjigovodstvena se vrijednost tih dijelova prestaje priznavati u skladu s odredbama o prestanku priznavanja iz ovog standarda (vidjeti točke 67.-72.).

14. Uvjet za neprekidnu uporabu nekretnina, postrojenja i opreme (na primjer, zrakoplova) može biti obavljanje redovitih opsežnijih pregleda bez obzira na to koji su dijelovi zamijenjeni. Prilikom obavljanja redovitog opsežnijeg pregleda, trošak toga pregleda priznaje se u knjigovodstvenu vrijednost te nekretnine, postrojenja i opreme kao trošak zamjene ako su ispunjena mjerila priznavanja. Ostatak knjigovodstvene vrijednosti troška posljednjeg pregleda (bez dijelova) prestaje se priznavati. To se vrši bez obzira na to je li trošak posljednjega pregleda prikazan u transakciji u okviru koje je ta imovina bila nabavljena ili izgrađena. Po potrebi se procijenjeni trošak budućih sličnih pregleda može koristiti kao pokazatelj troška postojećeg pregleda u vrijeme kad je imovina bila nabavljena ili izgrađena.”



Iz prije citiranih točaka razvidno je da je za određivanje da li neki naknadni dodatni trošak nekretnine treba priznati u knjigovodstvenu vrijednost nekretnine bitno načelo priznavanje iz točke 7. MRS-a 16. Navedena točka istoznačna je točki HSFI-a 6.19. i glasi:

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

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

Ovdje je bitno naglasiti da su u revidiranom MRS-u 16 nije više uvjetovano da buduće ekonomske koristi koje će pritecати poduzetniku nakon naknadnog dodatnog troška na imovini prelaze izvorno procijenjeni standard uspjeha postojećeg sredstva. Naime **prema nerevidiranom MRS-u 16** (koji se primjenjivao do 2005.) svi **naknadni troškovi koje ne donose povećanje izvorno procijenjenog standarda uspjeha trebali su biti priznati kao rashod u razdoblju u kojem su nastali**. Nerevidiranim MRS-om 16 dani su i primjeri poboljšanja koji dovode do povećanja budućih ekonomskih koristi i to:

- modifikacija predmeta postrojenja kojom se produljuje vijek uporabe, uključujući povećanje kapaciteta
- dogradnja dijelova stroja kojom se postiže znatno unaprijeđenje kvalitete proizvodnje i
- usvajanje novih proizvodnih procesa koji omogućuju znatno smanjenje prethodno procijenjenih proizvodnih troškova.

Smatramo da se i danas ove primjeri primjenjivi jer u slučaju kada imamo povećanje ekonomskih koristi evidentno smo zadovoljili i uvjet iz aktualne točke 7. MRS-a 16. Naime, sadašnja pravila obuhvaćaju i gore navedene primjere, ali i slučajeve naknadnih dodatnih troškova koji nemaju za posljedicu povećanja budućih ekonomskih koristi.



ističemo...

Prema aktualnom MRS-u 16 u imovinu se mogu priznati i naknadni dodatni troškovi na dugotrajnoj imovini koji ne dovode do povećanja budućih ekonomskih koristi od te imovine, već je **dovoljno da buduće ekonomske koristi pritecātu poduzetniku, makar bile i na istoj ili nižoj razini**.

Primjenu navedenih pravila pojašnjavamo kroz primjere u poglavljima 2. do 3. ovog članka.

1.4. Ulaganje u postojeću imovinu kao zasebna imovina

Postoje slučajevi kada izdaci nisu trošak razdoblja, ali se niti ne priznaju u vrijednost imovine u koju je ulaganje obavljeno. Tako primjerice, u pojedinim slučajevima ulaganje u imovinu postaje zasebna materijalna imovina. To je osobito slučaj ako se ulaganje odnosi na neku cjelinu koja može imati i drugačiji vijek trajanja od imovine na kojoj je ulaganje izvršeno. Posebnim oblikom ulaganja možemo promatrati i ulaganje u tuđu imovinu. Takvo ulaganje ne evidentira se kao materijalna već kao nematerijalna imovina, te se amortizira prema pravilima koje se odnose na nematerijalnu imovinu. O svemu navedenom detaljnije u poglavljima koje slijede.

2. Troškovi održavanja

Pod troškovima održavanja dugotrajne imovine podrazumijevamo troškove nastale poduzimanjem aktivnosti redovnog održavanja dugotrajne materijalne imovine. Svako pojedino sredstvo dugotrajne

imovine može imati različitu dinamiku i strukturu aktivnosti održavanja, obzirom na svoje tehničke osobine i intenzitet eksploatacije.

Tako primjerice **kod opreme** u tekuće i investicijsko održavanje spadaju slijedeće aktivnosti:

- zamjena dotrajalih dijelova (kada se zamjenom ne osigurava veći standard korištenja u odnosu na izvorno procijenjeni),
- podmazivanje mehaničkih dijelova strojeva,
- manji popravci koji se češće ponavljaju,
- provjera ispravnosti rada i sl.

Kod građevinskih objekata aktivnostima održavanja odnosile bi se primjerice na:

- ličilačke radove,
- zamjenu stolarije,
- zamjenu instalacije vodovoda i odvodnje,
- zaštitno premazivanja podnih obloga,
- zamjenu potrošnih dijelova koji se odnose na električne, vodovodne i plinske instalacije čiji je vijek trajanja kraći od jedne godine i sl.

Pojašnjenja u vezi troškova tekućeg i investicijskog održavanja dana su odredbom točke 12. MRS-a 16.

*“U skladu s načelom priznavanja iz točke 7., subjekt ne priznaje u knjigovodstvenu vrijednost pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme **troškove njihovog redovnog održavanja**. Ti troškovi se **priznaju u računu dobiti i gubitaka kako nastaju**.”*

U računovodstvenim propisima ne postoji podjela troškova održavanja na tekuće i investicijsko. Ova podjela preostala je iz zakonodavne i poslovne prakse još iz vremena SFR Jugoslavije kada je bilo moguće obaviti rezerviranja za očekivane troškove investicijskog održavanja, te se čak zahtijevalo i izdvajanje novčanih sredstava za takvu vrstu održavanja na izdvojene račune koji su se mogli koristiti samo u te svrhe. U propisima su tada bili prisutni i kriteriji koji su omogućavali razgraničavanje tekućeg od investicijskog održavanja.

U današnjim računovodstvenim propisima pojmovi tekućeg i investicijskog održavanja nisu posebno definirani računovodstvenim standardima, rezerviranja istih nisu moguća, niti postoji obveza izdvajanja novčanih sredstava za potrebe investicijskog održavanja. No, zbog činjenice da investicijska održavanja često mogu činiti značajnu stavku troškova poslovanja, ovi pojmovi i dalje se razgraničavaju kod poduzetnika koji imaju obvezu planiranja i kontrole ostvarenja planova održavanja dugotrajne materijalne imovine, pa ćemo ih u ovom članku i dalje odvojeno razmatrati.

Neki od važnijih kriterija za određivanje da li se neki trošak smatra tekućim održavanjem ili investicijskim je visina ukupnog troška ili relativna visina troška u odnosu na vrijednost imovine, te repetitivnost, odnosno razdoblje u kojem je nužno ponoviti određenu aktivnost održavanja na dugotrajnoj materijalnoj imovini. Troškovi održavanja evidentiraju se na slijedećim kontima RiPup-ovog kontnog plana:

412		Usluge održavanja (Pozicija II.2.c)
	4120	Usluge tekućeg održavanja (bez vlastitog materijala i dijelova)
	4121	Usluge za investicijsko održavanje (bez vlastitog materijala i dijelova)
	4122	Usluge održavanja prijevoznih sredstava
	41220	Usluge održavanja motornih vozila i za osobni prijevoz
	41221	Usluge održavanja ostalih prijevoznih sredstava (osim onih za osobni prijevoz)
	4123	Usluge popravka proizvoda u jamstvenom roku
	4129	Ostale usluge održavanja

U nastavku kroz praktične primjere pojašnjavamo primjenu računovodstvenih pravila na troškove tekućeg i investicijskog održavanja.

2.1. Troškovi tekućeg održavanja

Glavna karakteristika aktivnosti tekućeg održavanja odnosi se na činjenicu da takve aktivnosti održavaju funkcionalnost dugotrajne imovine unutar njegova procijenjenog vijeka trajanja, ali se vijek trajanja ne produžuje, niti se mijenja funkcija same dugotrajne imovine.

Aktivnosti tekućeg održavanja najčešće se provode temeljem tehničkih normativa proizvođača, odnosno dobavljača određene dugotrajne materijalne imovine. Takva tekuća održavanja ponavljaju se u kraćim vremenskim razdobljima, nisu vremenski zahtjevna i mogu se obavljati u vrijeme kada se oprema ne koristi a u nekim slučajevima takva održavanja moguća su i u vrijeme proizvodnog rada opreme, pa ne nastaju oportuni troškovi održavanja.

Prema RiPup-ovom kontnom planu troškovi investicijskog održavanja evidentiraju se na analitičkom kontu **4120 - Usluge tekućeg održavanja (bez vlastitog materijala i dijelova)**. Na posebnom kontu izdvojeni su troškovi održavanja prijevoznih sredstava za osobni prijevoz. Poseban konto u ovom slučaju nužan je zbog drugačijeg poreznog tretmana troškova vezanih za osobne automobile što pojašnjavamo u zasebnom poglavlju. U nastavku dajemo primjer evidentiranja troškova tekućeg održavanja.

Primjer 1. - Popravlak i održavanje informatičke opreme

Društvo R.t d.o.o. zatražilo je uslugu čišćenje računala od servisea, društva PC-Održavanje d.o.o. Serviser je preuzeo računalo, te ga i vratilo nakon obavljenog čišćenja te dostavilo račun u iznosu **250,00 eura** (PDV 25% iznosi **50,00 eura**). Evidentiranje računa obavlja se na slijedeći način.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun od servisnog društva	250,00		2202
	■ PDV 25%	50,00	1600	
	■ usluga čišćenja računala	200,00	4120	

2.2. Troškovi investicijskog održavanja

Naknadni izdaci koji se mogu smatrati investicijskim održavanjem imaju slijedeće karakteristike:

- aktivnosti se ponavljaju u dužim vremenskim razdobljima (npr. godišnje, jednom u dvije ili više godina) te,
- financijski izdaci su značajni u odnosu na ukupne izdatke društva ili na ukupnu vrijednost imovine.

Za takve aktivnosti nerijetko su potrebna specijalizirana znanja i vještine, pa se za obavljanje aktivnosti investicijskog održavanja često angažiraju tvrtke kojima je to specijalnost. Investicijsko održavanje može se obavljati i u vlastitoj režiji, pri čemu treba voditi računa da angažiranost kadrova oko održavanja ne ugrozi obavljanje redovne poslovne aktivnosti poduzetnika.

Prema RiPup-ovom kontnom planu troškovi investicijskog održavanja evidentiraju se na analitičkom kontu **4121 - Usluge za investicijsko održavanje (bez vlastitog materijala i dijelova)**. Na posebnom kontu izdvojeni su troškovi održavanja prijevoznih sredstava na kojima se evidentiraju troškovi investicijskog održavanja te imovine.

Primjer 2. Investicijsko održavanje zgrade

Na upravnoj zgradi zamijenjeni su umivaonici vodokotlići i WC školjke zbog dotrajlosti, te je od izvođača radova zaprimljen račun u iznosu od **12.500,00 eura** (od toga PDV 25% iznosi **2.500,00 eura**)

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Obveze prema dobavljačima	12.500,00		2202
	■ potraživanje za PDV (pretporez)	2.500,00	1600	
	■ troškovi investicijskog održavanja	10.000,00	4121	

Treba naglasiti da se kod održavanja pojedinih dijelova nekretnine može pojaviti postupak predviđen člankom 75. stavkom 3. ZPDV-a, te će u tom slučaju račun od dobavljača biti iskazan bez PDV-a s napomenom "Tuzemni prijenos porezne obveze". O kakvom se poreznom postupku radi i koje su obveze primatelja takvog računa pojašnjavamo u posebnom poglavlju ovog članka.

3. Ulaganja na dugotrajnoj imovini

U prethodnim poglavljima pojasnili smo što se smatra ulaganjima i koja računovodstvena pravila treba primijeniti kod evidentiranja ulaganja.

U suštini ulaganje će se priznati kao imovina, ako je vjerojatno da će takav naknadni donijeti poduzetniku buduće ekonomske koristi te ako se mogu pouzdano izmjeriti. Kod evidentiranja ulaganja u imovinu možemo razlikovati tri slučaja:

- **1. slučaj:** Ulaganje se priznaje kao **uvećanje vrijednosti postojeće imovine**
- **2. slučaj:** Ulaganje se kao **zasebna materijalna imovina**
- **3. slučaj:** Ulaganje na **tuđoj imovini - priznaje se kao nematerijalna imovina**

U zasebnim poglavljima pojašnjavamo primjenu računovodstvenih pravila u sva tri navedena slučaja.

3.1. Ulaganje kao uvećanje vrijednosti postojeće imovine

U slučaju kada ulaganje zadovoljava kriterije za priznavanjem kao imovine, ali se ne promatra odvojeno od imovine na kojoj je obavljeno, ulaganje ćemo iskazati kao uvećanje vrijednosti dugotrajne imovine na kojoj je obavljeno. Navedeno pojašnjavamo kroz primjer.

Primjer 3. - Investicijsko ulaganje na nekretnini

Proizvođačko društvo ERT d.o.o. bavi se proizvodnjom alata te se u proizvodnji koristi strojem koji na dan 1.1.2023. ima slijedeće knjigovodstveno stanje:

- nabavna vrijednost = **30.000,00 eura**,
- akumulirana amortizacija = **5.000,00 eura**.

Društvo je odlučilo nadograditi stroj radi povećanja proizvodnih kapaciteta i kvalitete izrade za što je angažirano društvo SDE d.o.o.

Radovi na nadogradnji su dovršeni 31. 01.2023, te je sa tim datumom društvo SDE. d.o.o. ispostavilo račun u iznosu od **12.500,00 eura** (od čega PDV 25% iznosi **2.500,00 eura**).

Nadogradnjom stroja nije produžen vijek trajanja stroja, ali mu je povećan kapacitet pa računovodstvena pravila zahtijevaju da se vrijednost nadogradnje prizna kao imovina. Postupak evidentiranja prikazujemo u nastavku.



Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So	Stanje stroja na dan 1.1.2023.			
	■ nabavna vrijednost	30.000,00	0301	
	■ ispravak vrijednosti	5.000,00		0321
1.	Račun dobavljača za nadogradnju stroja	12.500,00		2202
	■ potraživanja za PDV (pretporez)	2.500,00	1600	
	■ uvećanje troška nabave za troškove nadogradnje	2.500,00	0301	

Nadogradnjom nije povećan vijek trajanja stroja, ali je povećana nabavna vrijednost, pa se trošak amortizacije od 1. veljače 2023. godine izračunava primjenom iste amortizacijske stope ali na povećanu nabavnu vrijednost koja od tog datuma iznosi **32.500,00 eura** (30.000,00 + 2.500,00).

3.2. Ulaganje kao zasebna materijalna imovina

Računovodstveni standardi daju mogućnost da se ulaganja u dugotrajnu imovinu iskažu kao zasebna imovina (poseban inventarni broj) i prati odvojeno od imovine na kojoj je ulaganje obavljeno. Temelj za takvo postupanje možemo naći u pravilima koji u određenim slučajevima zahtijevaju zasebno amortiziranje značajnih dijelova opreme. Takvo pravilo dano je točkom 44. MRS-a 16:

“Subjekt raspoređuje početno priznati iznos svake pojedine nekretnine, postrojenja i opreme na njihove značajne dijelove i amortizira zasebno svaki dio. Primjerice, možda će biti potrebno zasebno amortizirati oplatu i motor zrakoplova, bez obzira na to je li u vlasništvu subjekta ili u financijskom najmu.”

U pojedinim slučajevima kod početnog priznavanja možda neće biti potrebe za raspoređivanjem opreme na njezine značajne dijelove, obzirom da oprema pri nabavi čini cjelinu. No ta cjelovitost može se izgubiti zbog različitog trošenja pojedinih dijelova opreme ili značajnih kvarova koji se mogu riješiti značajnim ulaganjima te nerijetko i zamjenama nekog značajnog djela. Takva zamjena može za posljedicu imati potrebu za naknadnim razdvajanjem opreme na značajne dijelove koji će imati zaseban vijek trajanja. Navedeno pojašnjavamo u primjeru koji slijedi.

Primjer 4. - Zamjena motora na kamionu za specijalne terete

Trgovačko društvo registrirano za prijevoz specijalnih tereta SPECCARGO d.o.o. u vlasništvu je kamiona za specijalne terete. Kamion je nabavljen 15. lipnja 2016. godine. Prije stavljanja u uporabu na kamionu su izvršena značajna ulaganja zbog potreba pojačanja oplate kamiona radi prijevoza teških tereta, te nadogradnje koje omogućuju prijevoz tereta specifičnih dimenzija. Kamion u analitičkoj evidenciji ima jedinstvenu oznaku **“Kamion 43” i inventarni broj 315**.

Temeljem računovodstvenih pravila koja zahtijevaju da u nabavnu vrijednost uđu sva ulaganja potrebna da bi određena imovina bila spremna za namjeravanu upotrebu, sva navedena ulaganja uključena su u nabavnu vrijednost. Kamion je stavljen u uporabu 30. lipnja 2016. godine po nabavnoj vrijednosti od 650.000,00 eura.

Predviđeni vijek trajanja kamiona je 5 godina, pa se trošak amortizacije za izvještajno razdoblje izračunava primjenom godišnje amor-

tizacijske stope od 20%. Na dan 1. siječnja 2023. godine, nakon 2,5 godine uporabe početna stanja vezana uz kamion 43 su sljedeća: **nabavna vrijednost 65.000,00 eura**, **akumulirana amortizacija 32.500,00 eura**.

U 2023. godini zabilježeni su sljedeći poslovni događaji:

- 1) Dana 15. veljače 2023. godine, tijekom prijevoza specijalnog tereta došlo je do kritičnog kvara na motoru kamiona. Pregledom motora utvrđeno je da se motor ne može popraviti. Serviser je procijenio da je motor prije kvara imao sadašnju vrijednost od **5.000,00 eura**. Društvo SPECCARGO d.o.o. umanjuje vrijednost kamiona za procijenjenu vrijednost motora, tako da u vrijednosti kamiona ostaje uključena vrijednost oplate kamiona.
- 2) Odgovorne osobe društva SPECCARGO d.o.o. odlučilo je da zbog značajnih nadogradnji konstrukcije kamiona takav kamion i dalje potreban za prijevoz specijalnih tereta pa je odlučeno da će se u kamion ugraditi novi motor istog proizvođača. Zbog opsežnih radova koji će trajati mjesec dana, kamion je stavljen van uporabe.
- 3) Serviser je ugradio novi motor. Nabavna vrijednost motora iznosila je **13.000,00 eura**, a ukupna usluga ugradnje iznosila je **2.000,00 eura**. Društvo SPECCARGO zaprimilo je popravljenu kamion te račun u iznosu od **18.750,00 eura** (od toga PDV 25% iznosi **3.750,00 eura**).
- 4.a i 4.b) Kamion je stavljen u uporabu na način da se motor evidentira razdvojeno od ostatka kamion kao zasebni inventarni broj. Razgraničenje vrijednosti obavlja se na sljedeći način:

Vrijednost motora iskazuje se po njegovoj nabavnoj vrijednosti uvećanoj za vrijednost ugradnje u iznosu **15.000,00 eura**. te se u upotrebu stavlja **kao inventarni broj 418**.

Vrijednost karoserije ostala je neizmijenjena (nakon umanjenja za vrijednost pokvarenog motora) i u trenutku stavljanja kamiona u upotrebu evidentira se kao poseban **inventarni broj 419** po vrijednosti od **27.500,00 eura**.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So	Stanje kamiona 43 na dan 1.1.2023.			
	■ nabavna vrijednost	65.000,00	033704	-
	■ ispravak vrijednosti	32.500,00	-	035704
1.	Umanjenje vrijed. kamiona 43 zbog kvara na motoru	5.000,00	7115	034704
2.	Kamion 43 stavljen van uporabe (u pripremu)	27.500,00	056170	
	■ nabavna vrijednost	65.000,00	-	033704
	■ vrijednosno usklađenje	5.000,00	034704	
	■ ispravak vrijednosti	32.500,00	035704	-
3.	Zaprimljen račun od servisera	18.750,00		2202
	■ potraživanja za PDV (pretporez)	3.750,00	16005	
	■ uvećanje troška nabave za troškove nadogradnje	15.000,00	056170	-
4.a	Kamion 43 - motor stavljen u uporabu kao inv. br. 418	15.000,00	033704	056170
4.b	Kamion 43 - karoserija stavljena u uporabu kao inv. br. 419	27.500,00	033704	056170

033704 - Ostali specijalizirani kamioni	7115 - Vrijednosno usklađenje alata, pogonskog inventara i transportne imovine
034704 - Vrijed.uskl. ostalih spec. kamiona	16005 - Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%
035704 - Ispravak vrijednosti ostalih spec. kamiona	2202 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama za usluge
056170 - Transportna sredstva u cestovnom prometu u pripremi	

Napomene:

- Uz knjiženje 1.** - Kvar motora doveo je do nenadoknadivog umanjenja vrijednosti kamiona. Iz tog razloga za procijenjenu vrijednost umanjena je vrijednost kamiona.
- Uz knjiženje 2.** - Nastali kvar je doveo do toga da kamion više nije sposoban za namjeravanu uporabu. Navedena činjenica omogućuje prekid obračuna amortizacije i vraćanje kamiona na konto dugotrajna imovina u pripremi gdje će biti evidentiran sve do trenutka kada je spreman za namjeravanu upotrebu
- Uz knjiženje 4.a** - Ukupan iznos računa od 15.000,00 eura odnosi se na nabavnu vrijednost motora od 13.000,00 eura i vrijednost ugradnje motora u kamion. Premda vrijednost ugradnje ne povećava vrijednost motora, iznos je utrošen za ugradnju motora u karoseriju bez čega motor ne bi bio spreman za namjeravanu upotrebu. Iznos ugradnje stoga je zavisni trošak koji postaje djelom nabavne vrijednosti motora.
- Uz knjiženje 4.b** - Karoserija nije bila oštećena, te se iznos servisiranja ne odnosi na karoseriju. Procijenjeno je da vijek trajanja karoserije nije potrebno mijenjati u odnosu na početnu procjenu vijeka trajanja kamiona. To znači da je preostali vijek trajanja karoserije 2,5 godina pa se na karoseriju primjenjuje amortizacijska stopa od 40%. Obzirom da karoserija nema ista svojstva kao i kamion odlučeno je da se karoserija tretira kao nov oblik dugotrajne imovine te da se ne evidentira pod starim inventarnim brojem koji je bio dodijeljen kamionu (inv.br. . Karoseriji je dodijeljen **inv. br. 419**. Ovakav pristup smatramo prihvatljivim i zbog činjenice da će motor i karoserija imati bliske inventarne brojeve što će povećati preglednost i razumijevanje podataka dobivenih iz aplikacija za vođenje analitike dugotrajne imovine.

Slučajevi kada se naknadno ulaganje na dugotrajnoj imovini može smatrati zasebnom imovinom javljaju se češće na nekretninama. Tako primjerice u slučaju kada krov nekretnine strada u oluji može nastati potreba za značajnim ulaganjima u popravak krova ili čak za postavljanje potpuno novog krova sa novom konstrukcijom. Novi krov neće promijeniti vijek trajanja nekretnine, niti će povećati njegov kapacitet što stvara osnovu da se vrijednost novog krova ne pridružuje nabavnoj vrijednosti nekretnine. Obzirom da se ne očekuje da će se takvi izdaci ponavljati iz godine u godinu, smatramo primjerenim da se krovu dodjeli zaseban inventarni broj koji će omogućiti da se krov amortizira po stopi izračunatoj temeljem procijenjenog vijeka trajanja krova, a koja ne mora odgovarati stopi po kojoj se amortizira nekretnina na kojoj se nalazi.

3.3. Ulaganje na tuđoj imovini - nematerijalna imovina

Posebni oblik nematerijalne imovine nastaje u slučaju kada zakupnik ulaže u imovinu koju je zakupio od druge fizičke ili pravne osobe. Naime, ugovorom o zakupu može se predvidjeti da zakupnik redovito podmiruje zakupninu, a da se sva sredstva uložena u zakupljenu

imovinu smatraju investicijom zakupnika. U tom slučaju radi se o ulaganjima na tuđoj imovini.

Obzirom da zakupnik takvo ulaganje može koristiti samo dok traje zakup, takvo ulaganje smatra se pravom, te se kod zakupnika evidentira kao nematerijalna imovina. Treba voditi računa da pravo na takvo ulaganje prestaje s raskidom zakupa, odnosno prenosi se na zakupodavca što nosi određene porezne posljedice.

Detalnije o poreznom aspektu ulaganja na tuđoj dugotrajnoj materijalnoj imovini, te različitim ugovornim varijantama pisali smo u članku **"Računovodstveni i porezni tretman ulaganja u zakupljeni poslovni prostor"**; objavljeno u RiPup-u br. 3/ 2019.

U nastavku dajemo primjer evidentiranja ulaganja u tuđu dugotrajnu materijalnu imovinu.

Primjer 5. - Ulaganja na tuđoj dugotrajnoj materijalnoj imovini

Poduzetnik je sklopio ugovor s fizičkom osobom o najmu poslovnog prostora na vrijeme od 10 godina. U ugovoru je određena mjesečna najamnina od **3.000,00** eura i obaveza najmoprimca da izvrši dodatno ulaganje u nekretninu na svoj teret. S pravnim osobama koje zaračunavaju troškove struje, vode i telefona za unajmljeni poslovni prostor dogovoreno je da se računi za navedene troškove koji se odnose na unajmljeni poslovni prostor dostavljaju na ime poduzetnika-najmoprimca.

- Poduzetnik je obračunao najminu sukladno ugovoru o najmu sa fizičkom osobom (koja ne mora ispostavljati račun) u iznosu od **3.000,00** eura za prvi mjesec najma;
- Plaćena je najamnina za prvi mjesec najma poslovnog prostora u iznosu od **3.000,00** eura;
- Primljen je račun za struju za unajmljeni poslovni prostor u iznosu od **900,00** eura (PDV 25% iznosi **180,00** eura);
- Primljen je račun za vodu za unajmljeni poslovni prostor u iznosu od **850,00** eura (PDV 25% iznosi **170,00** eura);
- Primljen je račun za telefon za unajmljeni poslovni prostor u iznosu od **1.600,00** eura (PDV 25% iznosi **320,00** eura);
- Primljen je račun za čišćenje unajmljenog poslovnog prostora u iznosu od **5.500,00** eura (PDV 25% iznosi **1.100,00** eura);
- Primljen je račun izvođača radova za dodatna ulaganja u unajmljeni poslovni prostor u iznosu od **15.000,00** eura s tuzemnim prijenosom porezne obveze ;
- Aktivirana dodatna ulaganja u unajmljeni poslovni prostor kao dugotrajna nematerijalna imovina;

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Obračun prema ugovoru o najmu za prvi mjesec.	3.0000	4140	2226
2.	Izvod žiro - računa - plaćena mjesečna najamnina	3.000,00	2226	1000
3.	Račun za struju za unajmljeni poslovni prostor	900,00	-	2200
	■ PDV 25%	180,00	16005	-
	■ iznos računa za struju bez PDV - a	720,00	4010	-
4.	Račun za vodu za unajmljeni poslovni prostor	850,00	-	2202
	■ PDV 25%	170,00	16005	-
	■ iznos računa za vodu bez PDV - a	680,00	4187	-



Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
5.	Račun za telefon za unajmljeni poslovni prostor	1.600,00	-	2202
	■ PDV 25%	320,00	16005	-
	■ iznos računa za telefon bez PDV - a	1.280,00	4107	-
6.	Račun za čišćenje za unajmljeni poslovni prostor	5.500,00	-	2202
	■ PDV 25%	1.100,00	16005	-
	■ iznos računa za čišćenje bez PDV - a	4.400,00	4191	-
7.	Račun izvođača radova za dodatna ulaganja na unajmljeni poslovni prostor	15.000,00	0193	2201
	■ PDV 25%	3.750,00	1602	2602
8.	Aktivirana dodatna ulaganja	15.000,00	0130	0193

4. Porezna ograničenja kod naknadnih izdataka

Poreznim propisima nisu izrijekom navedeni opći uvjeti priznavanja troškova održavanja dugotrajne materijalne imovine, pa se na ove troškove primjenjuju pravila koja vrijede i za ostale troškove poslovanja. No, treba imati na umu da Zakon o porezu na dobit ima propisana ograničenja priznavanja svih troškova za određene vrste dugotrajne imovine, pa je time ograničeno priznavanje i troškova održavanja takve dugotrajne imovine.

Tako prema odredbama Zakona o porezu na dobit ograničenja priznavanja troškova održavanja mogu se pojaviti na slijedećoj imovini:

- osobnim automobilima,
- plovilima,
- zrakoplovima te
- apartmanima i kućama za odmor.

Na osobne automobile i stambene prostorije te dijelove stana primjenjuju se i ograničenja u priznavanju PDV-a sukladno odredbama članka 61. i 58. ZPDV-a. U nastavku pojašnjavamo pravni izvor ograničenja i postupanja kod evidentiranja naknadnih izdataka održavanja i ulaganja obavljenih na nabrojanoj imovini.

4.1. Održavanje i ulaganje na osobnom automobilu

Odredbom članka 61. stavka 2. i 3. ZPDV-a propisano je ograničenje koje se odnosi na osobne automobile uključujući nabavu svih dobara i usluga u vezi s tim dobrima. U navedenoj odredbi dana su ograničenja koja se odnose na maksimalnu nabavnu vrijednost i iznimke kada se navedene odredbe ne trebaju primijeniti. U nastavku citiramo spomenuti čl. 61. ZPDV-a:



TELEFON ZA KONZULTACIJE
Ponedjeljkom i četvrtkom
 od 11.00 do 15.30 sati,
utorkom, srijedom i petkom
 od 8.30 do 13.00 sati.

01/48 36 046 i 01/49 21 739

„(2) Porezni obveznik ne može odbiti 50% pretporeza obračunog za nabavu ili najam osobnih automobila, uključujući nabavu svih dobara i usluga u vezi s tim dobrima. Osobnim automobilima smatraju se motorna vozila namijenjena za prijevoz osoba koja, osim sjedala za vozača, imaju najviše osam sjedala.

(3) Iznimno, odredbe stavka 2. ovoga članka ne primjenjuju se ako se radi o osobnim automobilima koji se koriste za obuku vozača, testiranje vozila, servisnu službu, djelatnost prijevoza putnika i dobara, prijevoza umrlih, iznajmljivanja ili se nabavljaju za daljnju prodaju te 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.“

Porezno ograničenje iz Zakona o porezu na dobit odnosi se na obvezu uvećanja osnovice poreza na dobit za 50% propisanih troškova za osobni prijevoz. Ova obveza propisana je člankom 7. stavkom 1. točkom 4. te stavkama 2. i 3. te člankom 12. stavkom 13. Zakona o porezu na dobit. Navedene odredbe članka 7. Zakona o porezu na dobit citiramo u nastavku:

„(1) Porezna osnovica iz članka 5. ovoga Zakona povećava se:

- 4) za 50% troškova, osim troškova osiguranja i kamata, nastalih u svezi s vlastitim ili unajmljenim motornim vozilima i drugim sredstvima za osobni prijevoz (osobni automobil, plovilo, helikopter, zrakoplov i sl.) poslovnih, rukovodnih i drugih zaposlenih osoba, ako se na osnovi korištenja sredstava za osobni prijevoz ne utvrđuje plaća,

(2) Za rashode iz stavka 1. ovoga članka, osim za rashode iz točke 9. i 12. toga stavka, ne povećava se porezna osnovica kada se sukladno Zakonu o porezu na dohodak obračunava i plaća porez na dohodak.

(3) U troškove iz stavka 1. točke 4. ovoga članka spadaju troškovi s pripadajućim porezom na dodanu vrijednost, 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.“

Iz navedenog je vidljivo da je za osobne automobile u primjeni ograničenje korištenja pretporeza i ograničenje u priznavanju troškova koje treba primijeniti i na veći dio troškova koji su nastali u svezi te imovine. To uključuje i troškove održavanja, što je izrijekom i navedeno u gore citiranom članku 7. stavku 3. točki 1. Zakona o porezu na dobit.



ističemo...

Na uslugu održavanja osobnih automobila treba primijeniti ograničenja u priznavanju pretporeza s računa dobavljača usluge održavanja te imovine, kao i ograničenja u priznavanju nastalih troškova održavanja.

4.1.1. Evidentiranje troška održavanja osobnog automobila

U nastavku dajemo praktični primjer evidentiranja troška održavanja osobnog automobila kao važne pripreme za ispravno sastavljanje Obrasca PD za 2023. godinu u slučaju kada se primjenjuju ograničenja u priznavanju pretporeza i ograničenja priznavanja troška održavanja.

Primjer 6. - Trošak popravka za osobni automobil

Osobni automobil koje društvo Ken d.d. koristi u poslovne svrhe za potrebe službenog puta odvezen je do servisera zbog neispravnog rada motora. Automobil je popravljen. Dana 15. travnja 2023. godine zaprimljen je račun od servisera sa sljedećim iznosima: osnovica 320,00 eura, PDV 25% 80,00 eura te ukupan iznos računa 400,00 eura. Račun se kod društva Ken evidentira na sljedeći način:

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Obveze prema dobavljaču	400,00	-	2202
	Usluge održavanja motornih vozila i drugih sredstava za osobni prijevoz – 50% porezno priznati troškovi	160,00	412200	-
	Usluge održavanja motornih vozila i drugih sredstava za osobni prijevoz – 50% porezno nepriznati troškovi	160,00	412201	-
	Usluge održavanja – 50% PDV-a koji se ne može odbiti	40,00	412202	-
	Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu	40,00	1600	-

2202 - Dobavljači u zemlji za usluge	412201 - Usluge održavanja motornih vozila za sobni prijevoz - 50% porezno nepriznati troškovi
412200 - Usluge održavanja motornih vozila za osobni prijevoz - 50% porezno priznati troškovi	412202 - Usluge održavanja motornih vozila za osobni prijevoz - 50% PDV-a koji se ne može odbiti

Kao što je vidljivo iz gore navedenog primjera, zbog ograničenja priznavanja troškova osobnih automobila trošak te imovine iskazuje se na zasebnim kontima. Treba uočiti da je na kontu 412202 izdvojeno prikazano 50% PDV-a koji se ne može koristiti kao pretporez. Ovaj iznos PDV-a, prema tumačenju odredbi članka 7. stavka 3. Zakona o porezu na dobit (vidi mišljenje¹) također uvećava osnovicu poreza na dobit. Dakle, na kraju godine, iznosi sa konta 412201 i 412202 unose se kao uvećanje osnovica poreza na dobit u za to predviđeni redni broj Obrasca PD.

4.1.2. Evidentiranje ulaganja na osobnom automobilu

Slično prethodnom primjeru događa se i u slučaju kada se radi o ulaganju, odnosno kada se naknadni izdaci priznaju kao imovina, te uvećavaju nabavnu vrijednost osobnog automobila ili se iskazuju kao zasebna materijalna imovina povezana s osobnim automobilom. U tom slučaju dio PDV-a iskazanog u nabavnoj vrijednosti potrebno je pratiti odvojeno od preostalog iznosa nabavne vrijednosti jer iznos PDV-a u trošku amortizacije ima drugačiji porezni tretman od troška amortizacije koji proizlazi iz preostalog iznosa nabavne vrijednosti.

¹ Klasa: 410-10/18-01/01, Ur. broj: 513-07-21-01/18-1, Zagreb, 27.03.2018.

Problematiku evidentiranja i načina obračuna amortizacije osobnih automobila kod kojih je 50% PDV-a uključeno u nabavnu vrijednost obradili smo u članku **“Amortizacija osobnih vozila od 1. siječnja 2018. – metode evidentiranja”**, koji je objavljen u časopisu RiPup br. 5/2018.

4.2. Održavanje i ulaganje u plovila, zrakoplove, apartmane i kuće za odmor

Odredbama članka 12. stavaka 16. do 21. Zakona o porezu na dobit i članka 22. stavaka 7. do 11. Pravilnika o porezu na dobit, propisani su **uvjeti priznavanja troškova korištenja plovila, zrakoplova, apartmana i kuće za odmor koji su evidentirani u dugotrajnoj imovini poreznog obveznika**.

Prema navedenim odredbama, poreznom obvezniku koji u dugotrajnoj imovini ima evidentiranu navedenu imovinu, **ne priznaje se rashod amortizacija takve imovine i pripadajući troškovi** koji su nastali u svezi s korištenjem takve imovine, ako porezni obveznik **zadovolji jedan od sljedećih uvjeta**:

- 1) nije registriran za djelatnost iznajmljivanja i prijevoza plovilima i zrakoplovima, odnosno za djelatnost iznajmljivanja apartmana i kuća za odmor,
- 2) po osnovi korištenja plovila i zrakoplova ostvari u prethodnoj godini prihode manje 7% nabavne vrijednosti takve imovine,
- 3) **po osnovi korištenja apartmana i kuće za odmor** ostvari u prethodnoj godini prihode manje od **5% nabavne vrijednosti** takve imovine,
- 4) po osnovi korištenja navedene imovine na temelju poslovnog najma ostvari prihode manje od troškova najma.

Dakle, obzirom da su ograničenjem obuhvaćeni i svi pripadajući troškovi navedene imovine, jasno je da se **ograničenje primjenjuje i na troškove održavanja i ulaganja u navedenu imovinu**.



ističemo...

Na troškove održavanja i ulaganja u plovila, zrakoplove, apartmane i kuće za odmor primjenjuju se ograničenja iz članka 12. stavaka 16. do 21. Zakona o porezu na dobit i članka 22. stavka 7. do 11. Pravilnika o porezu na dobit.

Detaljnije o primjeni ograničenja na amortizaciju takve imovine pisali smo uz redni broj 5. Obrasca PDV u članku **“Prijava poreza na dobit (Obrasc PD) za 2022.”**, autor Igor Milinović, mag. oec., koji je objavljen u časopisu RiPup br. 2/2023. Naglašavamo da se, iako se redni broj 5, Obrasca PD naziva “Amortizacija”, u taj isti redni broj upisuju se i nepriznati iznosi troškova održavanja, kao i ostali pripadajući troškovi imovine za koju nisu zadovoljeni uvjeti za priznavanjem troškova iz članka 12. stavka 16. Zakona o porezu na dobit.



ističemo...

Ukoliko za neku imovinu nisu zadovoljeni uvjeti iz članka 12. stavka 16. Zakona o porezu na dobit, iznos troška održavanja te imovine treba iskazati u rednom broju 5. Obrasca PD.

U slučaju kada se naknadni izdatak ne može priznati kao imovina, trošak se iskazuje u razdoblju kada je nastao. Pri evidentiranju treba voditi računa da za svaki pojedini trošak održavanja treba biti poznato na koju se točno imovinu odnosi kako bi se na kraju godine moglo primijeniti ograničenje ako sa tu imovinu nisu zadovoljeni uvjeti iz



članka 12. stavka 16. Zakona o porezu na dobit. Navedeno se može zadovoljiti na način da se za svaku imovinu otvara posebni konto troška održavanja, odnosno da se vodi analitička evidencija po vrsti imovine. Ako se svi iznosi evidentiraju na isti konto neovisno o tome na koju se imovinu odnose, predlažemo da se u opisu transakcije navedene inventarni broj ili drugu jedinstvenu oznaku koja omogućuje da se pojedini trošak poveže s određenom imovinom.

4.3. Održavanje stambenih prostorija i dijelova stana danih u najam za potrebe stanovanja

Člankom 39. ZPDV-a propisuju se brojna oslobođenja za određene djelatnosti od javnog interesa, dok se člankom 40. propisuju razna ostala oslobođenja.



ističemo...

U skladu s člankom 40. stavkom 1. točkom l) Zakona o PDV-u i člankom 73. Pravilnika o PDV-u najam stambenih prostorija i dijelova stana u svrhu stanovanja oslobođen je plaćanja PDV-a.

Sve prateće isporuke dobara i usluga u vezi s najmom stana u stambene svrhe, koji se uključuju u iznos naknade za najam stana, također su oslobođeni PDV-a (primjerice režijski troškovi kao što su isporuke vode, struje, plina, grijanja, odvoz smeća).

Navedeno oslobođenje isporuka utiče i na pravo priznavanja pretporeza. Naime, u skladu s člankom 58. stavkom 4. ZPDV-a **porezni obveznik ne može odbiti pretporez sadržan u računima za primljena dobra i obavljene usluge što ih koristi za oslobođene isporuke dobara i usluga prema člancima 39. i 40. istog Zakona.** Iz navedenog možemo zaključiti slijedeće pravilo koje se odnosi na troškove održavanja stambenih prostorija i dijelova stana danih u najam za stambene potrebe.



ističemo...

Porez na dodanu vrijednost iskazan na računima za usluge održavanja stambenih prostorija i dijelova stana danih u najam za stambene potrebe ne može se koristiti sukladno ograničenju iz članka 58. stavka 4. ZPDV-a.

Ukoliko se održavanje odnosi na objekt koji se **djelom koristi za potrebe stanovanja, a djelom za potrebe oporezive djelatnosti, na takav račun možda će biti potrebno primljeni pravila podjele pretporeza iz članka 62. ZPDV-a.** Detaljno o podjeli pretporeza pisali smo u članku **“Podjela pretporeza - konačan obračun za 2021”**, koji je objavljen u časopisu RiPup br. 12/2021.

5. Posebnosti

U slučaju kada se obavlja održavanje i ulaganje nekretnine vlasnik imovine na kojoj je obavljeno održavanje ili ulaganje može dobiti račun s tuzemnim prijenosom porezne obveze. U ovom poglavlju pojašnjavamo postupanje poduzetnika koji je zaprimio račun za održavanje s tuzemnim prijenosom porezne obveze. U ovom poglavlju osvrćemo se i na probleme koji mogu nastati u slučaju za potrebom ulaganja na sitnom inventaru, te pojašnjavamo kakve su mogućnosti rezerviranja troškova za održavanje ili investicijsko ulaganje.

5.1. Održavanje i tuzemni prijenos porezne obveze

Tuzemni prijenos porezne obveze predviđen je člankom 75. stavkom 3. ZPDV-a. U točki a) navedene odredbe propisano je da se tuzemni prijenos porezne obveze obavlja i kada jedan porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a drugom takvom poreznom obvezniku obavi **građevinske usluge.**



ističemo...

Građevinskim uslugama smatraju se usluge u vezi s izgradnjom, održavanjem, rekonstrukcijom ili uklanjanjem građevina, uključujući usluge popravka i čišćenja. Isto se odnosi i na ustupanje osoblja ako ustupano osoblje obavlja građevinske usluge.

Iz navedenog je razvidno da, u slučaju kada se obavlja **održavanje građevinskog objekta**, te kada su i izvođač radova i primatelj računa registrirani obveznici PDV-a, treba primijeniti postupak tuzemnog prijenosa porezne obveze iz članka 75. stavka 3. ZPDV-a.

Ovdje treba imati na umu, da se **građevinskim uslugama ne smatra svako održavanje koje se obavlja na građevinskom objektu ili njegovoj opremi**, te da se u tom slučaju prijenos porezne obveze ne smije primijeniti. Obzirom da nije moguće izabrati koji će se postupak primijeniti vrlo je bitno točno utvrditi da li se u konkretnom slučaju radi o građevinskoj usluzi, odnosno da li će se na isporuku primijeniti tuzemni prijenos porezne obveze ili redovan postupak oporezivanja.



ističemo...

Kada su zadovoljeni uvjeti za prijenos porezne obveze, isporučitelj je dužan izdati račun s prijenosom porezne obveze.

U nastavku dajemo kratki pregled pravila za razgraničenje održavanja koje se smatra građevinskom uslugom od održavanja koje treba zaračunati po redovnom postupku oporezivanja, te naglašavamo koje su obveze primatelja računa ukoliko je zaprimio račun s pogrešnim poreznim postupkom.

Što se smatra građevinskim uslugama iz članka 75. stavka 3. točke a) Zakona o PDV-u, a što ne, dano je člankom 152. PPDV-a i Dodatkom II koji je sastavni dio PPDV-a. Za određivanje koja se usluga smatra građevinskom izrazito su važna i mišljenja Ministarstva financija - Porezne uprave objavljena na tu temu, a osobito **Uputa za primjenu prijenosa porezne obveze prilikom obavljanja građevinskih usluga²** (u daljnjem tekstu **Uputa**) koja se može pronaći na stranicama Ministarstva financija - Porezne uprave (www.porezna-uprava.hr).

Prema odredbi članka 152. stavke 1. PPDV-a građevinskim uslugama iz članka 75. stavka 3. Zakona o PDV-u među ostalim smatraju i:

- radovi u okviru građenja (izgradnja, održavanje, rekonstrukcija i uklanjanje građevinskog objekta ili njegovih dijelova) iz Dodatka II. koji je sastavni dio ovoga Pravilnika (vidi Pregled radova iz Dodatka II Pravilnika o PDV-u),
- usluge čišćenja koje se obavljaju u okviru građenja.

² Uputa za primjenu prijenosa porezne obveze prilikom obavljanja građevinskih usluga Br.KI: 410-19/14-01/241, Ur. broj: 513-07-21-01/14-02, Zagreb, 29.09.2014; (u daljnjem tekstu Uputa)

Dotakom II, pobrojane su usluge koje se u okviru članka 152. stavka 1. PPDV-a smatraju građevinskim uslugama. Među nabrojanim uslugama su i **brojne usluge održavanja** na građevinskom objektu, njegovim dijelovima ili opremi, **uglavnom u slučaju kada su obavljene u trenutku građenja ili rekonstrukcije.** No, neke od usluga održavanja smatraju se građevinskim uslugama i **kada se obavljaju na postojećem objektu na kojem se ne obavlja rekonstrukcija.** Popis takvih usluga dan je *Uputom* te ga prenosimo u tabelarnom prikazu koji slijedi.

Radovi koji se smatraju građevinskim uslugama i u slučajukada se obavljaju na postojećoj nekretnini koja nije u rekonstrukciji

zidarski radovi	ličilački radovi	podopolagački radovi
izolaterski radovi	stolarski radovi	radovi oblaganja
radovi pjeskarenja	bravarski radovi	završna obrada podova
tesarski radovi	staklarski radovi	štukatura
krovopokrivački radovi	limarski radovi	gipsarski radovi
soboslikarski radovi	parketerski radovi	

Treba naglasiti da utvrđivanje kada točno treba primijeniti tuzemni prijenos porezne obveze, a kada redovni postupak oporezivanja nije uvijek jednostavno. Osobito su se problematičnim pokazale usluge koje su u svezi održavanja i ugradnje opreme u već postojeće objekte koji nisu u postupku rekonstrukcije.

Kada porezni obveznik zaprimi račun s tuzemnim prijenosom porezne obveze tada je dužan obaviti obračunsko plaćanje PDV-a.

O građevinskim uslugama i razgraničenju na one koje se fakturiraju s prijenosom porezne obveze i one koje se fakturiraju s iskazanim PDV-om pisali smo u nekoliko članaka objavljenih u časopisu RiPup koji su primjenjivi i za aktualnu izvještajnu godinu i to:

- **“Tuzemni prijenos porezne obveze”**, objavljen u časopisu RiPup 9/2021 i
- **“Tuzemni prijenos porezne obveze za opremu, uređaje i instalacije”**, objavljen u časopisu RiPup 9/2022.

Treba naglasiti da u slučaju kada je neispravno primijenjen tuzemni prijenos porezne obveze, ali i obrnuto, kada je na računu iskazan PDV, a trebao je biti primijenjen tuzemni prijenos porezne obveze, primatelj takvog računa može snositi posljedice pogrešno primijenjenog postupka ako nije postupio prema odredbama članka 152. stavka 4. i 5. Pravilnika koji propisuju postupak upućivanja prigovora. Detaljno smo o tome pisali u članku **“Prigovor na tuzemni prijenos porezne obveze zbog neispravnog računa”**; objavljen u časopisu RiPup 5/2021.

5.2. Sitan inventar i održavanje

Porezni propisi također definiraju dugotrajnu imovinu ali na drugačiji način nego računovodstveni standardi. Prema odredbi čl. 12. st. 3. *Zakona o porezu na dobit*, dugotrajnom materijalnom i nematerijalnom imovinom smatraju se stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od **464,53 eura** i vijek trajanja duži od godinu dana.

Imovina čiji je pojedinačni trošak nabave jednak ili manji od 464,53 eura po računovodstvenim pravilima i dalje se smatra dugotrajnom imovinom, no **prema poreznim pravilima** ona to nije, pa se za takvu imovinu u računovodstvenoj praksi pojavio poseban izraz **“sitan inventar”**. Sitan inventar evidentira se u poslovnim knjigama i iskazuje u izvještajima kao kratkotrajna imovina i to kao zalih ili zalih u upotrebi, te se u trenutku stavljanja u upotrebu može otpisati u 100%-tnom iznosu što je kao trošak i priznato odredbama Zakona o porezu na dobit.

Porezna definicija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine značajna je za način oporezivanja otpisa vrijednosti takve imovine, a u svezi problematike održavanja i ulaganja može poslužiti kao orijentir. Naime, logično je pretpostaviti da se kod imovine koja je manje vrijednosti od 464,53 eura u većini slučajeva neće obavljati ulaganja, nego će se u slučaju značajnog kvara koji dovodi do neupotrebljivosti, takva imovina u cijelosti rashodovati i eventualno zamijeniti novom.

Međutim u zadnje vrijeme prisutna je praksa da se u sitan inventar uključuju sofisticirani uređaji poput stolnih računala. Treba naglasiti da, iako se radi o predmetima koji udovoljavaju kriterije za sitan inventar, kod takvih uređaja mogu nastati ulaganja s kojima će njihova nabavna vrijednost premašiti vrijednost od 464,53 eura. U tom slučaju takva imovina ne smije ostati iskazana na poziciji kratkotrajne imovine jer više ne udovoljava kriterijima za priznavanje kao sitan inventar, te se u trenutku stavljanja u upotrebu ne priznaje 100%-tni otpis njegove nabavne vrijednosti.



ističemo...

Smatramo da imovinu na kojoj su moguća ulaganja s kojima će kriterij od 464,53 eura biti premašen ne treba niti početno evidentirati kao sitan inventar, već kao dugotrajnu materijalnu imovinu.

5.3. Mogu li se troškovi održavanja mogu rezervirati?

Prema točki *HSFI-a 16.23*, rezerviranja troškova i rizika priznaje se kao rashod kada poduzetnik ima obvezu neodređenog vremena ili/iznosa. Rezerviranje treba priznati ako, i samo ako:

- poduzetnik ima sadašnju obvezu (zakonsku ili izvedenu) kao rezultat prošlih događaja,
- je vjerojatno da će podmirenje obveza zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi i
- se iznos obveze može pouzdano procijeniti.

Isto je navedeno i u odredbi točke 14. *MRS-a 37 - Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina.*

Troškovi investicijskog održavanja nastaju radi budućeg korištenja sredstava dugotrajne materijalne imovine i nisu vezani za neki prošli događaj, pa nije zadovoljen uvjet iz točke a). Iz navedenog proizlazi slijedeći zaključak.



ističemo...

Rezervacija troškova tekućeg i investicijskog održavanja nije predviđena odredbama računovodstvenih standarda.

Ukoliko poduzetnik ipak izvrši dugoročno rezerviranje troškova investicijskog održavanja, navedeni troškovi su nepriznati rashod jer takvo rezerviranje nije predviđeno niti člankom 11. *Zakona o porezu na dobit*, a obzirom da su na taj način prekršena i računovodstvena pravila, iznos rezerviranja smatra se računovodstvenom pogreškom te može utjecati na istinitost financijskih izvještaja za godinu u kojoj su takva rezerviranja obavljena i u godini u kojoj su takva rezerviranja ukinuta.

Literatura:

- Investicijsko ulaganje i investicijsko održavanje dugotrajne imovine; RiPup 11/2005 str. 26
- Ulaganja u dugotrajnu materijalnu imovinu; RiPup 12/2010 str. 19;
- Zakup poslovnog prostora (knjiženje, PDV, depozit, ulaganje u tuđu nekretninu); RiPup 10/2011 str. 23.