



Dugotrajna materijalna imovina – priznavanje i mjerenje

mr. sc. Zdravko Baica

U ovom članku pišemo o početnom priznavanju i početnom mjerenju, te mjerenju nakon početnog prema pravilima danim odredbama HSFI-a 6 - Dugotrajna materijalna imovina. Pravila evidentiranja, te primjenu poreznih pravila kod evidentiranja priznavanja i mjerenja dugotrajne materijalne imovine pojašnjavamo kroz praktične primjere.

1. Uvod

U ovom članku bavimo se računovodstvenim i poreznim pravilima početnog priznavanja i mjerenja, te mjerenja nakon početnog, dugotrajne materijalne imovine čija su računovodstvena pravila propisana odredbama HSFI-a 6 - *Dugotrajna materijalna imovina*. Dugotrajnom materijalnom imovinom bave se i drugi računovodstveni standardi. Tako su za:

- **ulaganja u nekretnine** → pravila propisana odredbama HSFI-a 7 - radi se o nekretninama (zemljište ili zgrada, ili dio zgrade, ili oboje) koju vlasnik ili najomoprmatelj u financijskom najmu drži kako bi ostvario prihode od najma ili radi porasta vrijednosti imovine ili oboje, a ne radikorištenja u proizvodnji ili ponudi roba i usluga ili u administrativne svrhe ili prodaje u sklopu redobnog poslovanja.
- **dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji** → pravila propisana odredbama HSFI-a 8 - radi se o imovini čija će se knjigovodstvena vrijednost nadoknaditi putem prodaje (s tim da je prodaja vrlo vjerojatna), a ne putem korištenja. Prodaja ove imovine provest će se unutar jedne godine od datuma klasifikacije. Takva dugotrajna imovina, koja je namijenjena prodaji, klasificira se kao **kratkotrajna imovina**.



ističemo...

U ovom članku ne bavimo se dugotrajnom imovinom koje su klasificirane kao ulaganja u nekretnine ili dugotrajna imovina namijenjena prodaji.

O dugotrajnoj imovini klasificiranoj kao ulaganja u nekretnine pisali smo u članku "**Ulaganje u nekretnine prema HSFI-7**" koji je objavljen u časopisu RiPup 10/2020. O dugotrajnoj imovini namijenje-

noj prodaji pisali smo u članku "**Dugotrajna imovina namijenjena prodaji**", autorice: mr. sc. Silvija Pretnar Abičić, koji je objavljen u časopisu RiPup 5/2020.

Na utvrđivanje nabavne vrijednosti, ali i na način samog evidentiranja nabave dugotrajne materijalne imovine utiču i odredbe poreznih propisa. U ovom članku osobitu pažnju posvećujemo odredbama propisa koji uređuju oporezivanje porezom na dodanu vrijednost, a to su:

- **Zakon o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 177/04, 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 39/22; u daljnjem tekstu: **ZPDV**) te
- **Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost** (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, 73/21 i 41/22; u daljnjem tekstu: **PPDV**)

Posebna pažnja potrebna je kada se za potrebe obavljanja djelatnosti nabavljaju nekretnine. Naime, ukupna cijena nekretnine ovisi i o tome kojim će se porezom oporezivati, a pravo na priznavanje pret poreza ovisi i o namjeravanoj upotrebi nekretnine. Kod građevina je prisutna i specifičnost u vezi evidentiranja zbog koje je često potrebno zatražiti usluge ovlaštenog procjenitelja. Zbog svega navedenog problematiku stjecanja nekretnina prikazujemo izdvojeno u zasebnom poglavlju.

2. Osnovno

Osnovne računovodstvene kategorije su: imovina, obveze, kapital, prihodi, rashodi i dobit. Prema točki 1.4. Okvira **imovina je resurs**:

- koji kontrolira poduzetnik kao posljedicu prošlih događaja, i
- od kojeg se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi poduzetniku.



Buduća ekonomska korist utjelovljena u imovini potencijal da se doprinese, izravno ili neizravno, priljevu novca i novčanih ekvivalenata kod poduzetnika. Buduće ekonomske koristi, utjelovljene u imovini mogu pritijecati poduzetniku na više načina. Tako imovina može biti:

- upotrijebljena pojedinačno ili u kombinaciji s ostalom imovinom u proizvodnji dobara ili usluga koje će poduzetnik prodati,
- razmijenjena za drugu imovinu,
- upotreblijva za podmirivanje obveza i
- podijeljena vlasnicima.

Imovina se priznaje u bilanci kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi teći kod poduzetnika i kada imovina ima trošak ili vrijednost koja se pouzdano može izmjeriti¹.

2.1. Što je dugotrajna materijalna imovina?

Računovodstvena pravila koja se odnose na dugotrajnu materijalnu imovinu propisana su HSFI-em 6 - *Dugotrajna materijalna imovina*.

Prema točki HSFI-a 6.5. **dugotrajna materijalna imovina je imovina:**

- namijenjena** 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
- ona imovina koja je namijenjena za korištenje na neprekidnoj osnovi u svrhu aktivnosti **poduzetnika**

Točkom HSFI-a 6.6. nabrojani su **glavni oblici dugotrajne materijalne imovine**, a to su: zemljište, građevinski objekti, postrojenja i oprema alati, pogonski inventar, namještaj i transportna sredstva, dugotrajna biološka imovina, predujmovi za dugotrajnu materijalnu imovinu i ostalu dugotrajnu materijalnu imovinu.

2.2. Osnovno o priznavanju i mjerenju

Točkom HSFI-a 6.19. propisano je da trošak nabave nekog predmeta dugotrajne materijalne imovine treba priznati kao imovinu ako **isključivo ako:**

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

Naknadni izdaci priznaju se u trošak nabave kada zadovoljavaju oba prije navedena kriterija.

Kada se imovina stekne potrebno je primijeniti pravila o početnom mjerenju dugotrajne materijalne imovine. Prema točki HSFI-a 6.20, **dugotrajna materijalna imovina početno se mjeri po trošku nabave** koji uključuje:

- nabavnu cijenu**, uključujući **uvozna davanja** 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 namjenu različite od proizvodnje zaliha tijekom razdoblja.

Dugotrajnu imovinu **potrebno je mjeriti i nakon početnog priznavanja**. Uz trošak amortizacije kojim se prikazuje postupno trošenje dugotrajne imovine tijekom razdoblja, poduzetnik treba **izabrati i jednu od dvije ponuđene metode mjerenja: metodu troška ili**

metodu revalorizacije. U posebnom poglavlju pojašnjavamo postupak izbora metode, te dajemo primjere mjerenja i evidentiranja imovine mjerene po metodi troška. Mjerenje metodom revalorizacije detaljno ćemo obraditi u RiPup-u br. 12/2022.



2.3. Načini stupanja u posjed materijalne imovine

Različiti su načini na koji poduzetnik može steći dugotrajnu materijalnu imovinu. Tako poduzetnik dugotrajnu materijalnu imovinu može steći:

- nabavom od drugih kupnjom,
- izradom (izgradnjom) u vlastitoj izvedbi,
- financijskim najmom,
- razmjenom za drugo sredstvo,
- donacijom od pravnih i fizičkih osoba ili
- ulaganjem članova trgovačkih društava.

Način evidentiranja dugotrajne imovine koju poduzetnik kupi na tržištu ovisi o poreznim i drugim pravilima koje treba primijeniti pri evidentiranju nabave, odnosno priznavanju i početnom mjerenju. Tako, obzirom na pravila vezana uz PDV različito se evidentira nabava iz EU u odnosu na nabavu iz trećih zemalja. Za građevinske objekte i zemljišta postoje više načina stjecanja, te je potrebno imati šira znanja u pogledu poreznog tretmana i računovodstvenih pravila, kako bi se priznavanje ispravno provelo u poslovnim knjigama. Iz tog razloga sve načine stjecanja zemljišta i građevina prikazujemo u zasebnom poglavlju.

2.4. Dugotrajna imovina u pripremi i stavljanje u upotrebu

Prema RiPup-ovom kontnom planu za svaki konto dugotrajne imovine predviđen je i konto te iste dugotrajne imovine u pripremi. Naime, sve dok dugotrajna imovina nije spremna za upotrebu iznosi koji čine nabavnu vrijednost unose se na konto te dugotrajne imovine u pripremi. Kada je završen postupak nabave, odnosno kada je zaprimljen i evidentiran račun dobavljača i svi zavisni troškovi nabave koji se prema odredbama HSFI-a mogu priznati kao imovina (mogu uključiti u nabavnu vrijednost) i kada je dugotrajna imovina spremna za namjeravanu upotrebu, iznos se sa konta dugotrajne imovine u pripremi preknjižava se na dugotrajnu imovinu u upotrebi, a amortizacija započinje s 1. danom mjeseca koji slijedi mjesec u kojem je imovina postala spremna za namjeravanu upotrebu.

3. Kupnja osobnog automobila od tuzemnog dobavljača

Kada je poduzetnik mali porezni obveznik, tada PDV iskazan na računima tuzemnih poreznika ne može koristiti kao pretpo-

¹ Točka 1.6.2. Okvira HSFI-a



rez. U tom slučaju PDV predstavlja nepovratni porez, te se sukladno točki 6.20 HSFI-a uključuje u nabavnu cijenu².

U slučaju kada se nabavljaju osobni automobili poduzetnik mora voditi računa o ograničenju prava korištenja pretporeza za osobne automobile propisano člankom 61. stavcima 2. i 3. ZPDV-a:

“(2) Porezni obveznik ne može odbiti 50% pretporeza obračunanog 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.”

U nastavku kroz praktičan primjer pojašnjavamo primjenu ovih pravila.

Primjer 1. - Nabava osobnog automobila

Društvo Led d.o.o. kupilo je u rujnu 2022. osobni automobil od dobavljača iz RH

- Od dobavljača je zaprimljen račun za osobni automobil s datumom 22. rujna 2022. Na računu su iskazani slijedeći iznosi:

Osnovica za PDV	200.000,00 kn
PDV 25%	50.000,00 kn
Posebni porez na motorna vozila	15.000,00 kn
Ukupan iznos računa	265.000,00 kn.
- Na dan 30. rujna 2022. Donijeta je odluka o stavljanju osobnog automobila u upotrebu.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun dobavljača za osobni automobil	265.000,00		2201
	■ osobni automobili u pripremi	215.000,00	056160	
	■ potraživanje za pretporez (50%)	25.000,00	16005	
	■ nepriznati PDV (50%)	25.000,00	056160	
2.	Osobni automobil stavljen u upotrebu	240.000,00		056160
	■ Osobni automobil u upotrebi	215.000,00	0336001	
	■ Osobni automobil u upotrebi (nepriznati PDV)	25.000,00	0336002	

Napomene:

- Knjiženje 1.: Od ukupnog PDV-a iskazanog na računu porezni obveznik može priznati 50%, pa se taj dio PDV-a evidentira kao potraživanje za pretporez. Preostalih 50% iskazanog PDV-a evidentira se kao nepovratni porez na kontu osobnog automobila u pripremi zajedno s ostalim stavkama koje vrijednost nabave osobnog automobila.
- Knjiženje 2. Stavljanje u upotrebu obavlja se temeljem done-sene odluke.

² U trenutku ulaza u sustav PDV-a dio tog PDV-a moći će se koristiti kao pretporez, ali je u trenutku nabave PDV bio nepovratan, te se stoga uključuje u nabavnu vrijednost dugotrajne materijalne imovine.

Za osobne automobile potrebno je izdvojeno pratiti PDV koji je uključen u nabavnu cijenu od preostalog iznosa nabavne cijene zbog drugačijeg poreznog tretmana PDV-a iskazanog u trošku amortizacije. Detaljnije o tome pisali smo u članku **“Amortizacija osobnih vozila od 1. siječnja 2018. – metode evidentiranja”**; objavljenog u časopisu RiPup 5/2018.

4. Evidentiranje uvoza i stjecanja iz EU

Od ulaska u EU za nabavu dobarakoj ulaze na teritorij Republike Hrvatske koristimo dva odvojena pojma, ovisno o tome da li dobra dolazi iz druge države članice EU ili iz trećih zemalja. Tako materijalnu imovinu možemo steći:

- uvozom iz treće zemlje** - pri čemu se primjenjuju pravila vezana za uvoz
- stjecanjem³ iz EU** - gdje se pod pojmom stjecanja podrazumijevaju pravila propisana odredbama ZPDV-a i PPDV-a.

Sva konta u knjigovodstvu poduzetnika vezana za **uvoz i stjecanje iz drugih država članica EU** (konto obveze prema ino dobavljaču i devizni konto ili prijelazni devizni konto) **treba evidentirati i u kunama i u stranoj valuti**. Salda svih konta koja se vode u stranoj valuti, po potrebi, svaki mjesec, a obavezno na datum izvještavanja treba uskladiti, odnosno treba ih iskazati u kunama prema pravilima koje zahtijevaju odredbe HSFI-a.

Tako se **konto obveza prema ino dobavljaču** iskazuje u kunama prema srednjem tečaju Hrvatske narodne banke na dan isporuke, što je kod uvoza datum uvozne carinske deklaracije, a plaćanje se evidentira po stvarnom tečaju u momentu isplate. **Na kraju godine** poduzetnik je dužan sve obveze prema stranim poduzetnicima i sve račune u stranoj valuti (i potraživanja od stranih poduzetnika) **svesti na srednji tečaj HNB** i sa datumom 31. prosinca proknjižiti pozitivne ili negativne tečajne razlike na račune prihoda ili rashoda.

Prema točki HSFI-a 16.37., tečajne razlike proizašle iz podmirivanja monetarnih stavki ili izvještavanja o monetarnim stavkama po tečajevima različitim od onih po kojima su bile početno evidentirane tijekom razdoblja ili prikazane u prošlim financijskim izvještajima, trebaju se priznati u Računu dobiti i gubitka (kao prihodi ili rashodi) razdoblja u kojem nastaju. Navedeno pravilo ne vrijedi za tečajne razlike proizašle iz monetarne stavke koja čini dio neto ulaganja poduzetnika u inozemno poslovanje, jer se u tom slučaju postupa po točki 16.38. HSFI-a.

U nastavku, u odvojenim poglavljima pojašnjavamo specifičnosti uvoza iz trećih zemalja i stjecanja iz drugih država članica EU.

4.1. Uvoz

Prema članku 11. ZPDV-a uvozom dobara smatra se:

- svaki unos dobara u Europsku uniju (u nastavku: EU) koja nisu u slobodnom prometu na području EU-a, i
- unos dobara koja su u slobodnom prometu na području EU-a, a potječu s trećih područja koja su dio carinskog područja EU-a, u skladu s carinskim propisima (čl. 11. ZPDV-a).

Prema članku 28. stavku 1. ZPDV-a, mjesto uvoza dobara je država članica na čijem se području dobra nalaze pri unosu u Europsku uniju.

³ Stjecanje u ovom članku koristimo i kao općeniti pojam, odnosno sinonimriječi “nabava”. No u ovom slučaju pojam stjecanja prema odredbama ZPDV-a i PPDV-a odnosi se isključivo na porezni postupak koji se provodi u slučajevima kada se dobra unose iz druge države članice Europske unije u Republiku Hrvatsku i zadovoljeni su propisani uvjeti za njegovu primjenu. U tom slučaju postupkom stjecanja, stjecatelj dobara samostalno obračunava PDV, a ne Carinska uprava kao što je to u slučaju uvoza iz trećih zemalja.



Kod uvoza dobara iz države koja nije članica EU koja se obavlja na hrvatskoj granici, carinu i poreze obračunava Carinska uprava RH neovisno o tome da li je uvoznik u sustavu PDV-a ili nije, te da li je pravna ili fizička osoba.

Porezni obveznik koji želi obavljati poslove uvoza kroz granicu Republike Hrvatske dužan je upisati se u EORI⁴ sustav u nadležnoj ispostavi carinarnice, te će mu kao dokaz o upisu biti izdan EORI broj.

EORI broj	
Struktura:	HR + OIB ⁵
Svrha:	EORI broj je identifikacijski broj za carinske svrhe i potreban je u slučaju poslovanja s trećim zemljama

Kod uvoza dobara, Carinska uprava ispostavlja *Uvoznu carinsku deklaraciju* na kojoj su podaci o vrsti i količini uvezenih dobara, te iznosi osnovice za carinjenje. Ova osnovica sukladno članku 35. stavku 1. i 2. ZPDV-a ujedno je i osnovica za obračunavanje PDV-a. No, bitno je naglasiti da je u slučaju uvoza dobara, za obračun PDV-a uvijek odgovorna carinska uprava, te će na Uvoznoj carinskoj deklaraciji biti iskazan i iznos obveze za PDV.

PDV obračunat pri carinjenju mogu koristiti kao pretporez porezni obveznici koji su upisani u registar PDV-a, dok su **mali porezni obveznici PDV koji na uvoz dobra obračuna carinarnica uključiti u nabavnu vrijednost tog dobra**.

Porezni obveznici koji u cijelosti mogu koristiti PDV obračunat pri uvozu kao pretporez mogu koristiti **dva načina obračuna i plaćanja PDV-a pri uvozu**:

- **1. način** - platiti PDV obračunat pri uvozu u proračun, te potom pretporez tražiti preko prijave PDV-a.
- **2. način** - koristiti mogućnost obračunskog plaćanja PDV-a unosom porezne obveze i prava na pretporez u prijavi PDV-a.

Uvoz poduzetnik može obaviti izravno, ili može koristiti uslugu špeditera. U nastavku kroz primjere pojašnjavamo uvoz sa ili bez usluge špeditera, te pojašnjavamo porezna pravila povezana s načinom obračuna i plaćanja PDV-a obračunatog pri uvozu.

4.1.1. Uvoz i obračunsko plaćanje PDV-a

Prema članku 76. stavku 7. ZPDV-a, PDV pri uvozu plaća se u roku za plaćanje uvoznih davanja u skladu s carinskim propisima. Od 1. siječnja 2021. u primjeni je nova odredba članka 76. stavka 8. ZPDV-a kojom je propisano slijedeće:

“Iznimno od stavka 7. ovoga članka, smatra se da je PDV pri uvozu plaćen ako ga porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti iskaže kao obvezu u prijavi PDV-a, a takav način obračunavanja i plaćanja PDV-a porezni obveznik zatraži odgovarajućim popunjavanjem carinske deklaracije kojom se dobra puštaju u slobodni promet.”

Drugim riječima, od 1. siječnja 2021. PDV pri uvozu moguće je platiti obračunski što se provodi dostavljanjem PDV-obrasca u kojem je iznos PDV-a pri uvozu iskazana kao porez i kao pretporez. Za potrebe ovog članka **ovaj postupak nazivamo obračunskim plaćanjem PDV-a**.

**ističemo...**

Obračunsko plaćanje PDV-a pri uvozu mogu zatražiti porezni obveznici u sustavu PDV-a koji za tu transakciju mogu pretporez koristiti u cijelosti.

Obračunsko plaćanje zahtijeva se ispunjavanjem polja 44/2na uvoznoj carinskoj deklaraciji na slijedeći način:

OZNAKA	JEDINSTVENI IDENTIFIKACIJSKI BR.
4 PDV	R91/11002/000007/2020/4444444444

Za potrebe sastavljanja carinske deklaracije u kojoj se zahtijeva obračunsko plaćanje PDV-a Ministarstvo financija - Carinska uprava objavila je na svojim stranicama **Uputu za plaćanje poreza na dodanu vrijednost pri uvozu putem prijave poreza na dodanu vrijednost**⁶.

Carinska upravaprihvatanje zahtijeva za obračunsko plaćanje PDV-a potvrđuje upisom oznake “B00” uz iznos obračunatog PDV-a.** Porezni obveznik koji posjeduje carinsku deklaraciju s navedenom oznakom nije dužan platiti PDV obračunat pri uvozu već iznos PDV-a iskazan u carinskoj deklaraciji unosi u slijedeća polja Obrasca PDV:

- II.15. OBRAČUNANI PDV PRI UVOZU
- III.14. PRETPOREZ PRI UVOZU

Obzirom da je ovaj način plaćanja PDV-a moguć tek ako je zadovoljen uvjet da stjecatelj uvezenih dobara ima pravo u cijelosti koristiti pretporez, nadležni carinski ured provjerava da li su za odnosnu isporuku zadovoljeni uvjeti priznavanja pretporeza, a u određenim slučajevima može zatražiti i plaćanje PDV-a kao jamstvo. U nastavku dajemo primjer evidentiranja nabave stroja iz trećih zemalja uz obračunsko plaćanje PDV-a pri uvozu.

Primjer 2. - Uvoz stroja uz obračunsko plaćanje PDV-a

Od inozemnog dobavljača iz SAD - a nabavljen je stroj za proizvodnju u iznosu od **18.520,00 USD**.

- 1) Dobiven je račun od inozemnog dobavljača iz SAD-a u iznosu od **18.520,00USD (102.633,02 kuna)** i obavijest carinarnice da je stroj za proizvodnju stigao na granicu;
- 2) Dobiveno je rješenje carinarnice o carinjenju uvoza stroja za proizvodnju, i to:

■ carina	7.000,00 kn
■ carinske pristojbe	3.000,00 kn
■ PDV 25%	24.200,00 kn
■ Ukupno:	34.200,00 kn
- 3) Zaprmljen je račun prijevoznika za prijevoz stroja za proizvodnju u svoti od **11.000,00** kuna bez PDV-a, (iznos prijevoza uključen je u carinsku deklaraciju);
- 4) Zaprmljen je račun za montažu stroja za proizvodnju u svoti od **7.000,00** kuna (PDV 25% iznosi **1.400,00** kuna);
- 5) S deviznog računa ino dobavljaču plaćen je iznos od **18.520,00 USD (103.145,08** kuna);
- 6) Plaćene obveze ostalim tuzemnim dobavljačima u svoti od **18.000,00** kuna;
- 7) Plaćena obveza carinarnici u svoti od **34.200,00** kuna;

4 EORI = eng. Economic Operators Registration And Identification System

5 Premda EOR-i broj ima istu strukturu kao i porezni (VAT) broj, radi se o dva različita broja za različite namjene. Porezni (VAT) broj treba imati porezni obveznik kod određenih transakcija sa drugim državama članicama EU, dok je EORI broj potreban kada transakcije kontrolira carinarnica, odnosno kod uvoza i izvoza dobara iz trećih zemalja te drugih carinskih postupaka.

6 “Uputa za plaćanje poreza na dodanu vrijednost pri uvozu putem prijave poreza na dodanu vrijednost”, Klasa: 011-02120-03/19, Ur.Broj: 513-02-1243/6-20-1, Zagreb, 31. prosinca 2020. godine izvor: <https://carina.gov.hr/propisi-i-sporazumi/carinsko-zakonodavstvo/upute-3514/postupak-uvoza/uputa-br-19-20-za-placanje-poreza-na-dodanu-vrijednost-pri-uvozu-putem-prijave-poreza-na-dodanu-vrijednost/9148>

- 8) Raščišćavanjem računa 2211 utvrđena je negativna tečajna razlika u svoti od **512,06** kuna;
- 9) Stroj za proizvodnju stavljen u upotrebu.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun inozemnog dobavljača za stroj - 18.520 USD	102.633,02	05601	2211
2.	Rješenje carinarnice:			
	■ carina i carinske pristojbe	10.000,00	05601	-
	■ PDV (obračunski)	24.200,00	16071	2607
	■ obveze prema Carinskoj upravi	10.000,00	-	261
3.	Račun prijevoznika - ukupan iznos	11.000,00	05601	2202
4.	Račun dobavljača za montažu stroja - ukupan iznos	7.000,00	-	2202
	■ PDV	1.400,00	16005	-
	■ iznos iz računa bez PDV-a	5.600,00	05601	-
5.	Izvod deviznog računa - isplata ino dobavljaču - 18.520 USD	103.145,08	2211	1030
6.	Izvod žiro - računa - isplata dobavljačima	18.000,00	2202	1000
7.	Izvod žiro - računa - isplata carinarnici	10.000,00	261	1000
8.	Tečajna razlika na računu 2211	512,06	7242	2211
9.	Stroj stavljen u upotrebu	129.233,02	0301	05601

0301 - Stroj	2202 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama u zemlji za usluge
1000 - Žiro - račun za redovno poslovanje jevi za proizvodnju	2211 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama u inozemstvu za dugotrajnu imovinu
05601 - Strojevi za proizvodnju u pripremi	2607 - Obveze za obračunani PDV pri uvozu
1030 - Devizni račun u domaćoj banci	261 - Obveze prema carinarnici
16071 - Pret porez pri obračunskom uvozu	7242 - Negativne tečajne razlike
16005 - Pret porez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%	

Napomene:

- 1) **R.b. 2.** ➔ Kod obračunskog PDV-a u Obrascu PDV popunjava se s istim iznosom polje II.15 kao porezna obveza i III.14 kao pret porez. U poslovnim knjigama obračunsko plaćanje PDV-a pri uvozu iskazuje se tako da se isti iznos evidentira dugovno na kontu 16071 - Potraživanje za pret porez, te potražno na kontu 2607 - Obveza za PDV. Ova dva konta zatvaraju se s evidentiranjem Obračuna PDV-a za to porezno razdoblje.
- 2) **Rb. 8.** ➔ Obveze prema ino dobavljačima u knjigovodstvu poduzetnika treba voditi i u stranoj valuti i u kunama. Ulazni račun proknjižen je kao obveza u kunama po srednjem tečaju USD na datum uvozne carinske deklaracije (**vidi rb. 1.**), Plaćanje dobavljaču proknjiženo je po tečaju na dan plaćanja (**vidi rb. 5.**) Nakon plaćanja saldo u valuti je nula, a saldo iskazan u kunama predstavlja negativnu tečajnu razliku koja je knjiženjem br. 8. iskazana kao rashod.

4.1.2. Uvoz preko špeditera

Kada uvoznik koristi usluge špeditera, tada špediter vodi računa o sastavljanju uvozne carinske dokumentacije.



ističemo...

U tom slučaju uvoznik koji želi koristiti institut obračunskog plaćanja PDV-a mora o svojoj namjeri obavijestiti špeditera.

Obzirom da uvoznik za primjenu obračunskog plaćanja PDV-a mora zadovoljiti uvjet da za tu isporuku može u cijelosti koristiti PDV, u praksi se uvriježilo da špediter zahtijeva od uvoznika da uz zahtjev dostavi i izjavu kojom potvrđuje da je zadovoljio uvjet za obračunsko plaćanje PDV-a. Po primitku izjave špediter sastavlja i predaje uvozniku carinsku deklaraciju i ostale nužne dokumente, te u ime i za račun uvoznika plaća carinu i druga carinska davanja, ali ne i PDV.

Ako uvoznik ne može ili ne želi koristiti obračunsko plaćanje PDV-a pri uvozu, tada će na računu koji špediter dostavlja uvozniku za svoju uslugu uz ostale stavke biti iskazana dva iznosa PDV-a:

- **PDV na uslugu špeditera** (iskazan kao osnovica i iznos PDV-a) i
- **PDV koji je iskazan kao prolazna stavka.**

Iznosi PDV-a koji su iskazan kao prolazna stavka je iznos koji je carinarnica iskazala na rješenju zajedno sa carinom i carinskim pristojbama. Te iznose špediter je uplatio u ime svog klijenta, pa ih, kako bi povratio sredstva, iskazuje na računu za svoju uslugu. Takvi iznosi su prolazna stavka iz članka 33. stavke 3. ZPDV-a, pa se na takve iznose ne obračunava PDV, što bi trebalo biti i naznačeno na ulaznom računu špeditera.

Stjecatelj dobra uslugu špeditera evidentira i carinu evidentira u zavisne troškove. Ako stjecatelj dobra nije u sustavu PDV-a, ili nema pravo na korištenje pretporeza pri nabavi tog dobra, u zavisne troškove uključit će i PDV na uslugu špeditera i PDV koji je iskazan kao prolazna stavka.

Stjecatelj dobra koji ima pravo na korištenje pretporez oba iznosa PDV-a evidentira kao potraživanje na odvojenim kontima. U slučaju kada dolazi do plaćanja PDV-a pri uvozu u proračun PDV plaćen carinarnici (ili špediteru koji je u ime klijenta platio carinarnici) ne iskazuje se kao obveza na rednom broju II.15 Obrasca PDV. Naime, uplata PDV-a koji je obračunavala carinarnica ostaje izvan obračuna PDV-a koji se upućuje Poreznoj upravi iz razloga što se taj iznos uplaćuje na odvojeni račun Carinske uprave i ne podliježe kontrolama vezanim uz PDV obrazac.

Porezni obveznik koji ima pravo na pret porez po osnovi PDV-a pri uvozu određenog dobra pret porez koristi upisivanjem iznosa PDV-a iskazanog na carinskoj deklaraciji u redni broj III.14 Obrasca PDV.



ističemo...

Potraživanje za PDV pri uvozu unosi se u Obrazac PDV u razdoblju u kojem je obavljeno carinjenje, a uvjet je da uvoznik za to carinjenje posjeduje uvoznju carinsku deklaraciju s iskazanom obvezom za PDV pri uvozu. Pri tome nije bitno da li je PDV pri uvozu i uplaćen na račun Carinske uprave.

Napominjemo, da je originalni primjerak carinske deklaraciju koju je ispunio špediter u ime i za račun stjecatelja dobra (uvoznika),

špediter dužandostaviti stjecatelju dobra prije ili zajedno s računom za svoju uslugu.

4.2. Evidentiranje stjecanja iz EU

Kad se dobra kupuju iz druge države članice EU umjesto pojma "uvoz" Zakon o PDV-u koristi pojam "stjecanje". Na taj način razlikujemo postupke uvoza koje provodi carinarnica i postupke stjecanja kod kojih porezne postupke umjesto Carinske uprave samostalno provode isporučitelj iz druge države članice Europske unije i stjecatelj iz Republike Hrvatske. Naime, od 1. srpnja 2013. stjecanje dobara unutar EU u nadležnosti je Porezne uprave koja za praćenje prometa koristi podatke iz dokumentacije koju sudionici transakcija unose u sustav evidentiranja transakcija koji je usuglašen i isti za sve članice EU a naziva se *VIES baza podataka*. Za te potrebe porezni obveznici iz RH dužni su izvaditi PDV identifikacijski broj najkasnije 15 dana prije provođenja transakcija za koje im je PDV-ID broj nužan.

PDV identifikacijski broj (porezni VAT broj)	
Struktura:	HR + OIB
Svrha:	PDV identifikacijski broj (porezni VAT broj) koristi se u slučaju transakcija sa drugim članicama EU koje porezna uprava prati preko VIES baze podataka

Porezni obveznici, u slučaju kada obavljaju transakcije sa poreznim obveznicima iz druge države članice za koje su dužni obaviti ili primiti prijenos porezne obveze preko VIES baze, dužni su izvaditi PDV identifikacijski broj. Za porezne obveznike koji su upisani u sustav PDV-a to je slučaj kod svih takvih transakcija, dok mali porezni obveznici kod isporuka dobara nemaju takvu obvezu. U slučaju stjecanja dobara mali porezni obveznik PDV-ID broj mora zatražiti ako je stjecanje dobara prešlo prag od 77.000,00 kuna. Mali porezni obveznik može se i dobrovoljno odreći praga stjecanja, te zatražiti da mu Porezna uprava izda PDV-ID broj za potrebe stjecanja.

Stjecatelj dobara iz RH kojemu je obavljena transakcija iz druge države članice i koji je pravovremeno zaprimio račun sa prijenosom porezne obveze preko VIES sustava, dužan je obračunati PDV prema srednjem tečaju HNB na datum računa.

U svim slučajevima stjecanja preko VIES baze, hrvatski porezni obveznik dužan je ove transakcije prijaviti predajom Obrascia PDV i Obrascia PDV-S za razdoblje u kojoj je takva transakcija obavljena. Podsjećamo da se ova obveza odnosi na sve porezne obveznike, i one u sustavu PDV-a i one izvan kojima je ispostavljen PDV-ID broj za isporuke dobara.

Ako za tu transakciju ostvaruje pravo na pretporez, tada stjecatelj ih RH uz obračunatu obvezu za PDV u isti obračun PDV-a unosi i iznos pretporeza na koji ima pravo. U slučaju kad ima pravo na 100%-tni iznos pretporeza ne dolazi do stvarnog plaćanja poreza, već se smatra da je plaćanje obavljeno obračunski, samom predajom PDV obrasca sa iskazanom obvezom za plaćanje i pravom na povrat. Podsjećamo da osim što pravo na pretporez imaju samo porezni obveznici u sustavu, a ne i oni van njega, na mogućnost korištenja pretporeza utiču i pravila vezana za vrstu transakcije, način korištenja stečenih dobara i usluga, te potpunost i ispravnost dokumentacije zaprimljene od isporučitelja iz druge države članice EU.

Primjer 3. - Stjecanje dobara iz druge države članice EU

Od inozemnog dobavljača iz Njemačke nabavljen je stroj za proizvodnju u iznosu od **13.520,00 EUR**.

- 1) Od dobavljača je dobiven račun za stroj u iznosu **13.520,00 EUR (98.858,24 kn)**. Stroj je stigao u RH;

- 2) Zaprimljen je račun njemačkog prijevoznika za prijevoz stroja u svoti od **1.200,00 EUR (9.079,36 kn)**;
- 3) Zaprimljen je račun za montažu stroja od domaćeg poduzetnika u svoti od **7.000,00 kuna (PDV iznosi 1.400,00 kuna)**;
- 4) S deviznog računa plaćena je obveza prema ino dobavljaču u iznosu **13.520 EUR (99.847,90 kn)**;
- 5) S deviznog računa plaćena je obveza prema ino dobavljaču za prijevoz u iznosu od **1.200 EUR (9.147,90 kn)**;
- 6) Plaćena obveza tuzemnom dobavljaču u iznosu od **7.000,00 kn**;
- 7) Na kontu 2211 utvrđena je negativna tečajna razlika od **989,66 kn** koja je evidentirana kao rashod razdoblja;
- 8) Na kontu 2212 utvrđena je negativna tečajna razlika u svoti od **68,54 kn** koja je evidentirana kao rashod razdoblja.
- 9) Stroj stavljen u upotrebu.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun inozemnog dobavljača za stroj - 13.520 EUR	98.858,24	05601	2211
	■ PDV - prijenosa porezne obveze	24.714,56	16033	26033
2.	Račun inozemnog prijevoznika - 1.200 EUR	9.079,36	05601	2212
	■ PDV - prijenosa porezne obveze	2.269,84	16043	26043
3.	Račun domaćeg dobavljača za montažu stroja - ukupan iznos	7.000,00	-	2202
	■ PDV	1.400,00	16005	-
	■ iznos iz računa bez PDV-a	5.600,00	05601	-
4.	Izvod deviznog računa - isplata ino dobavljaču za stroj - 13.520 EUR	99.847,90	2211	1030
5.	Izvod deviznog računa - isplata ino dobavljaču za prijevoz stroja - 1.200 EUR	9.147,90	2212	1030
6.	Izvod žiro - računa - isplata tuzemnom dobavljaču	7.000,00	2202	1000
7.	Tečajna razlika na računu 2211	989,66	7242	2211
8.	Tečajna razlika na računu 2212	68,54	7242	2212
9.	Stroj za proizvodnju stavljen u upotrebu	113.537,60	0301	05601

Napomene:

- 1) **Red. br. 1.** ➔ PDV kod stjecanja dobara iz EU obračunava stjecatelj (kupac) temeljem računa. Ako stjecatelj ima pravo priznavanje pretporeza u cijelosti, u obrazac PDV unosi se istovremeno i obveza i potraživanje, pa ne dolazi do stvarnog plaćanja PDV-a (plaćanje je obavljeno obračunski). Stjecatelj uz obrazac PDV za tu transakciju dužan je sastaviti i Obrazac PDV-S.
- 2) **Red. br. 2.** ➔ Kod pojedinih usluga koje hrvatskom poreznom obvezniku obavi porezni obveznik iz druge države članice, može doći do prijenosa porezne obveze. U tom slučaju kod obračuna PDV-a i izvještavanja primjenjuju se ista pravila kao i kod stjecanja dobara, samo se iznosi ispunjavaju na drugim rednim brojevima obrazaca PDV i PDV-S
- 3) **Red. br. 7. i 8.** ➔ Utvrđivanje tečajne razlike pojašnjeno u primjeru 4.

Detaljnije o ovoj temi s više primjera iz prakse pisali smo u članku "**Stjecanje i isporuke dobara unutar EU s primjerima iz prakse**"; koji je objavljen u RiPup-u br.3/2015.

5. Ostali načini stjecanja dugotrajne imovine

U ovom poglavlju pojašnjavamo ostale načine stjecanja dugotrajne imovine.

5.1. Izrada dugotrajne imovine u vlastitoj izvedbi

Prema točki HSFI-a 6.21, **trošak dugotrajne materijalne imovine izgrađene u vlastitoj izvedbi utvrđuje se koristeći se istim načelima kao kod kupljene imovine.** Ako poduzetnik u svom redovitom poslovanju proizvodi za prodaju sličnu imovinu, trošak imovine uobičajeno je jednak trošku proizvodnje imovine namijenjene prodaji u skladu s HSFI-om 10 Zalihe. Prema tome, isključuju se interni dobici, a neuobičajeni iznosi otpadnog materijala, rada ili drugih resursa, nastali u proizvodnji imovine u vlastitoj izvedbi, ne uključuju se u trošak imovine.

Točkama HSFI-a 10 pojašnjeno je koji se troškovi uključuju u zalihe proizvodnje a koji ne. Tako je točkom HSFI-a 10.19 propisano da se **troškovi konverzije zaliha uključuju troškove izravno povezane s proizvodima kao što je izravan rad i slično.** Oni također uključuju i sustavno raspoređene **fiksne i varijabilne opće troškove proizvodnje** koji su nastali konverzijom materijala u gotove proizvode.

FIKSNI OPĆI TROŠKOVI	VARIJABILNI OPĆI TROŠKOVI
Fiksni opći troškovi proizvodnje su neizravni troškovi proizvodnje koji ostaju relativno konstantni bez obzira na obujam proizvodnje, kao što su npr. trošak amortizacije, održavanja građevinskih objekata, opći troškovi pogona i slično.	Varijabilni opći troškovi proizvodnje su neizravni troškovi proizvodnje koji ovise o obujmu proizvodnje, kao npr. indirektni materijal i rad u pogonu.

Troškovi koji se ne priznaju u troškove zaliha, a priznaju se kao rashod razdoblja u kojem su nastali, npr.:

- neuobičajeni troškovi otpadnog materijala, rada ili drugih proizvodnih troškova
- troškovi skladištenja, osim ako nisu nužno sastavni dio proizvodnog procesa prije iduće proizvodne faze
- administrativni opći troškovi koji ne doprinose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje
- troškovi prodaje (HSFI 10.23).

Odredbom članka 157. stavka 3. PPDV-a propisano je da **ako porezni obveznik izdaje interne račune** za isporuke između poslovnih cjelina ili poslovnih jedinica istog poreznog obveznika, **takvi računi se ne smatraju računima u smislu ZPDV-a i ne utječu na oporezivanje**, što znači da ne utječu na utvrđivanje obveze obračuna PDV-a i odbitak pretporeza.

Iz točke HSFI-a 6.21. proizlazi da **kod upotrebe vlastitih gotovih proizvoda** za dugotrajnu materijalnu imovinu, **u nabavnu vrijednost dugotrajne imovine ne ulazi prodajna vrijednost već trošak proizvodnje.** Dakle, u nabavnu vrijednost, ne smije se uključiti marža koju bi poduzetnik ostvario da je tu imovinu prodao drugima. U slučaju upotrebe vlastitih proizvoda ne iskazuje se prihod od prodaje već prihod od interne realizacije, odnosno prihod koji ulazi u posebnu poziciju obrasca RDG pod nazivom **"Prihod od upotrebe vlastitih**

proizvoda, robe i usluga". Proizvodnju stroja za vlastite potrebe i iskazivanje interne realizacije prikazujemo kroz primjer.

Primjer 4. - Izgradnja stroja za vlastite potrebe

Društvo koje se bavi izgradnjom alatnih strojeva odlučilo je izraditi stroj za vlastite potrebe proizvodnje

Poslovni događaji:

- 1) Utrošeni direktni materijalni troškovi za izradu stroja u svoti od **54.000,00** kuna;
- 2) Plaće radnika koji su sudjelovali u izgradnji stroja iznose **65.000,00** kuna (bruto plaće **50.000,00** kuna i doprinosi na plaće **15.000,00** kuna);
- 3) Utrošena amortizacija dugotrajne imovine za izgradnju stroja iznosi **12.500,00** kuna (amortizacija postrojenja i opreme iznosi **8.000,00** kn a amortizacija alata i pogonskog inventara iznosi **4.500,00** kn);
- 4) Prijenos direktnih troškova na proizvodnju u svoti od **131.500,00** kuna;
- 5) Prijenos indirektnih troškova (fiksni i varijabilni) na proizvodnju u iznosu od **38.000,00** kuna;
- 6) Prijenos zalihe proizvodnje u tijeku na zalihe gotovih proizvoda u iznosu od **169.500,00** kn;
- 7) Prijenos stroja u iznosu od **169.500,00** kn s pozicije gotovog proizvoda na poziciju dugotrajne imovine (knjiženje interne realizacije);
- 8) Račun dobavljača za montažu stroja u svoti od **27.663,93** kuna (PDV iznosi **5.532,79** kuna);
- 9) Stroj u iznosu od **191.631,14** kn je predan u upotrebu.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Utrošeni direktni materijal za izradu stroja	54.000,00	4000	3100
2a.	Bruto plaće radnika utrošene direktno na izradu stroja	50.000,00	4700	2700
2b.	Doprinosi na bruto plaće radnika utrošene direktno na izradu stroja	15.000,00	472	2650
3a.	Utrošena amortizacija postrojenja i opreme za izradu stroja	8.000,00	4302	032
3b.	Utrošena amortizacija alata i pogonskog inventara za izradu stroja za proizvodnju	4.500,00	4303	035
4.	Prijenos direktnih troškova za izradu stroja	131.500,00	6000	490
5.	Prijenos indirektnih troškova za izradu stroja	38.000,00	6000	490
6.	Prijenos zalihe proizvodnje na zalihe gotovih proizvoda	169.500,00	6300	6009
7a.	Knjiženje interne realizacije	169.500,00	05601	76000
7b.	Prijenos troškova zalihe gotovih proizvoda u rashode poslovanja	169.500,00	700	6300
8.	Račun dobavljača za montažu stroja - ukupno	27.663,93	-	2202
	■ PDV	5.532,79	16005	-
	■ iznos računa bez PDV-a	22.131,14	05601	-
9.	Stroj stavljen u uporabu	191.631,14	0301	05601

Zahvaljujemo na vašem povjerenju!

Pretplatite se na časopis RAČUNOVODSTVO i POREZI u praksi



0301 - Strojevi za proizvodnju	4000 - Troškovi temeljnog materijala
032 - Ispravak vrijednosti (amortizacija) postrojenja i opreme	4302 - Amortizacija postrojenja i opreme
035 - Ispravak vrijednosti (amortizacija) alata, pogonskog inventara i transportne imovine	4303 - Amortizacija alata i pogonskog inventara
05601 - Strojevi za proizvodnju u pripremi	4700 - Bruto plaće i nadnice koje se uključuju u cijenu proizvodnje
16005 - Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%	472 - Doprinosi na bruto plaće
2700 - Obveze za bruto plaće na teret poslodavca	490 - Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga (troškovi koji se prenose na razred 5 odnosno na razred 6)
2650 - Obveze za doprinos za osnovno zdravstveno osiguranje na plaće	6000 - Proizvodnja u tijeku
2202 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama u zemlji za usluge	6009 - Obračun završenih proizvoda i usluga
3100 - Zalihe sirovina i materijala	6300 - Proizvodi u skladištu
	700 - Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta
	76000 - Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda za dugotrajnu imovinu

Detaljno o proizvodnji dugotrajne imovine za vlastite potrebe pisali smo u članku **“Prihod od upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga (interna realizacija)”**, objavljen u RiPup-u br. 10/2021.

5.2. Stjecanje sklapanjem ugovora o leasingu

Odredbama članka 5. Zakona o leasingu propisane su dvije osnovne vrste leasinga: **financijski leasing i operativni leasing**. Obzirom da su za svaki od navedenih vrsta leasinga propisana zasebna pravila evidentiranja, obje vrste leasinga definirane su i u odredbama HSFI-a. Tako je **financijski najam** točkom HSFI-a 15.11 definiran kao najam kojim se većim dijelom prenose svi rizici i nagrade povezane s vlasništvom neke imovine. Vlasništvo se može, ali ne mora prenijeti. **Poslovni najam** (koji odgovara pojmu operativnog leasinga) definiran je točkama HSFI-a 6.15 i 15.12. kao svaki najam osim financijskog najma.

Kod obveznika HSFI-a ugovor o financijskom leasingu evidentira se kao imovina, pa se može reći da obveznik HSFI-a dugotrajnu imovinu može steći i sklapanjem financijskog leasinga.

Detaljno o stjecanju dugotrajne imovine financijskim leasingom kod obveznika HSFI-a pisali smo u članku **“Financijski najam kod obveznika HSFI-a”**; koji je objavljen u RiPup-u 5/2021.

Od 1. siječnja 2019. u primjeni je novi standard MSFI 16 - Najmovi koji je značajno promijenio pristup evidentiranju najмова kod onih najmoprimaca koji su obveznici primjene *Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja* (obveznika MSFI-a). **Za razliku od MRS-a 17 - Najmovi koji su takvi obveznici primjenjivali do 2018., novi MSFI 16 - Najmovi** napušta podjelu najмова na poslovne i financijske, te evidentiranje najмова pristupa na drugačiji način. Prema novom standardu najmoprimac će svaki predmet najma priznati kao imovinu s pravom uporabe te pripadajuću obvezu. Tijekom razdoblja najma sva imovina u najmu amortizira se, a godišnji trošak najma će predstavljati iznos amortizacije odnosno imovine, zajedno s kamatom kod financijske obveze po najmu.

Detaljno o priznavanju, mjerenju i evidentiranju najмова kod obveznika MSFI-a temeljem odredbi novog MSFI-a 16 - *Najmovi* pi-

sali smo u članku **“Priznavanje i mjerenje najma prema MSFI-ju 16 - Najmovi (s motrišta najmoprimca)”**; autori: mr. sc. Stjepan Kolačević i mr. sc. Baldo Hreljac; koji je objavljen u časopisu RiPup 10/2019, te u članku **“MSFI 16 – Evidentiranje najмова u poslovnim knjigama najmoprimca”**; koji je objavljen u RiPup-u br. 12/2018.

5.3. Stjecanje razmjennom

Dugotrajna materijalna imovina može se steći i razmjennom, a pravila su dana točkom HSFI-a 6.22. Prema navedenoj odredbi jedna ili više nekretnina, postrojenja i oprema može se nabaviti u zamjenu za nemonetarnu imovinu ili imovine, ili kombinaciju monetarne i nemonetarne imovine. Trošak nabave u transakciji zamjene jedne nenovčane imovine za drugu nenovčanu imovinu mjeri se po fer vrijednosti, osim:

- ako transakcija nema komercijalni sadržaj ili
- ako se fer vrijednost primljene imovine i fer vrijednost dane imovine ne mogu pouzdano izmjeriti.

Nabavljena se imovina mjeri na navedeni način čak i ako poduzetnik ne može odmah prestati priznavati imovinu koju je dao u zamjenu. Ako se nabavljena imovina ne mjeri po fer vrijednosti, njezin se trošak nabave mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti dane imovine.

Poduzetnik odlučuje ima li zamjena komercijalni sadržaj na način da ocijeni u kojoj će se mjeri promijeniti njegovi budući novčani tokovi kao posljedica te transakcije. Razmjena ima komercijalni sadržaj ako:

- se struktura (tj. rizik, vrijeme i iznos) novčanih tokova primljene imovine razlikuje od strukture novčanih tokova imovine dane u zamjenu, ili
- se vrijednost dijela poslovanja poduzetnika, svojstvena tom poduzetniku i pod utjecajem odnosne transakcije, promijeni kao posljedica zamjene, i
- je razlika u podtočki (a) ili (b) značajna u odnosu na fer vrijednost zamijenjene imovine.

Kako bi se utvrdilo ima li zamjena komercijalni sadržaj, vrijednost dijela poslovanja poduzetnika, svojstvena tom poduzetniku i pod utjecajem odnosne transakcije, mora odražavati novčane tokove nakon oporezivanja. Rezultat ovih analiza može biti jasan bez da poduzetnik vrši detaljne izračune.

Fer vrijednost materijalne imovine za koju ne postoje usporedne tržišne transakcije može se pouzdano izmjeriti ako:

- promjenjivost raspona razumnih procjena fer vrijednosti nije značajna za tu imovinu ili
- se vjerojatnosti različitih procjena u tom rasponu mogu razumno ocijeniti i koristiti u procjeni fer vrijednosti.

Ako poduzetnik **može pouzdano utvrditi fer vrijednost** primljene imovine ili dane imovine, fer se vrijednost dane imovine koristi za mjerenje troška nabave, osim ako je fer vrijednost primljene imovine jasnija.

Kada se proizvodi, uključivo i robu, ili usluge zamjenjuju ili razmjenjuju za proizvode ili usluge **slične prirode i vrijednosti** prihod se ne priznaje. Kada se proizvodi prodaju ili usluge pružaju u zamjeni **za neslične proizvode ili usluge**, ta se zamjena odnosno transakcija priznaje kao prihod koji se mjeri po fer vrijednosti primljenih roba ili usluga usklađenoj za iznos transferiranog novca ili novčanih ekvivalenata (HSFI 15.30. do 15.31).

Prema članku 15. PPDV-a, ako pri isporuci naknada nije novčana, već u isporuci drugog dobra ili obavljenoj usluzi, radi se o razmjeni. Pri razmjeni, isporuka podliježe oporezivanju na obje strane, kod svakog isporučitelja. Isto je propisano i drugim poreznim propisima,

što znači da se u poreznom smislu razmjena promatra kao dvije odvojene isporuke. Dakle za svako se sredstvo razmjene treba utvrditi cijena. Neovisno o tome koja će cijena biti utvrđena za potrebe razmjene, obračun PDV-a treba se sukladno članku 44. stavku 1. PPDV-a obračunati na tržišnu vrijednost svakog dobra ili usluge koja je predmet zamjene.

Primjer 5. - Nabavljanje osobnog vozila za potrebe obavljanja djelatnosti razmjenom

Poduzetnik Rentaauto za potrebe obavljanja djelatnosti iznajmljivanja vozila, sklopio je ugovor s poduzetnikom B za kupnju osobnog automobila u zamjenu za stari automobil čija je knjigovodstvena vrijednost **15.000,00** kuna (nabavna vrijednost **85.000,00** kuna i ispravak vrijednosti **70.000,00** kuna). Stari automobil procijenjen je na 21.000,00 kuna zajedno s PDV - om, a novi automobil vrijedi 115.000,00 kuna zajedno s PDV - om.

Poslovni događaji:

- 1) Izlazni račun za rabljeni automobil u svoti od **21.000,00** kuna (PDV iznosi **4.200,00** kuna);
- 2) Ulazni račun za novi automobil iznosi **115.000,00** kuna (PDV iznosi **23.000,00** kune). U računu je priznata vrijednost starog automobila u svoti od **21.000,00** kuna, pa ostaje za plaćanje **94.000,00** kuna;
- 3) Novi automobil stavljen je u uporabu;
- 4) Isplaćena dobavljaču razlika po računu u svoti od **94.000,00** kuna.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Izlazni račun za rabljeni automobil - ukupni iznos	21.000,00	1201	-
	■ PDV	4.200,00	-	260030
	■ nabavna vrijednost rabljenog automobila	85.000,00	-	03360
	■ ispravak vrijednosti rabljenog automobila	70.000,00	03560	-
	■ prihod od prodaje	1.800,00	-	7616
2a.	Ulazni račun za novi automobil - ukupni iznos	115.000,00	-	2201
	■ PDV	23.000,00	16005	-
	■ iznos iz računa bez PDV-a	92.000,00	056160	-
2b.	Prijeboj potraživanja i obveza	21.000,00	2201	1201
3.	Novi automobil stavljen u uporabu	92.000,00	03360	056160
4.	Izvod žiro - računa - plaćena razlika dobavljaču	94.000,00	2201	1000

03360 - Osobni automobili
 03560 - Ispravak vrijednosti osobnih automobila
 16005 - Pret porez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%
 056160 - Osobni automobili u pripremi
 1201 - Potraživanja od kupaca u zemlji za dugotrajnu imovinu

1000 - Žiro - račun
 2201 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama za dugotrajnu imovinu
 260030 - Obveza za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25% za izlazne račune
 7616 - Prihodi od prodaje dugotrajne materijalne imovine

Napomene:

- 1) **Rb. 2.a** ➔ Pri evidentiranju računa za osobni automobil korištena je odredba članka 61. stavka 2. ZPDV-a u kojoj je propi-

sana je iznimka prema kojoj se zabrana korištenja pretporeza ne primjenjuje ako se radi o plovilima i zrakoplovima kojima se obavlja djelatnost prijevoza putnika i dobara te iznajmljivanja. Dakle, premda se radi o osobnom automobilu, poduzetnik Rentaauto može koristiti pretporez iz računa dobavljača.

Za porezni tretman osobnog vozila od izuzetne je važnosti da li služu obavljanju djelatnosti za koje porezni propisi omogućuju korištenje pretporeza i troškova u cijelosti. I ovdje je riječ o specifičnim pravilima za nabavu i korištenje osobnih automobila o čemu smo detaljno pisali u članku "**Oporezivanje nabave osobnih automobila i utvrđivanje plaće u naravi**";, autor:Jadranka Knežević, mag.oec, objavljen u časopisu RiPup9/2019.

5.4. Stjecanje donacijom

Prema točki HSFI-a 6.7. **fer vrijednost je iznos koji bi trebalo priznati za prodanu imovinu ili platiti za podmirenje obveze u uobičajenoj transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti.**

Upravo ovu odredbu treba primijeniti u slučajevima kada kod stjecanja dugotrajne materijalne imovine nije poznat trošak nabave. Upravo takav slučaj nastaje kod donacije. Dakle, za svaku doniranu imovinu trebamo utvrditi njezinu fer vrijednost i iskazati ju kao prihod razdoblja.

Primjer 6. - Stjecanje stroja za proizvodnju donacijom

Poduzetnik A dobio je od poduzetnika B stroj za proizvodnju kao donaciju čija je knjigovodstvena vrijednost **15.000,00** kuna (nabavna vrijednost **85.000,00** kuna i ispravak vrijednosti **70.000,00** kuna). Donirani stroj procijenjen je na **21.000,00** kuna zajedno s PDV - om pa PDV iznosi **4.200,00**. Poduzetnik B fakturirao je poduzetniku A samo PDV za donirani stroj.

Poslovni događaji:

- 1) Ulazni račun samo za PDV za donirani stroj u svoti od **4.200,00** kuna;
- 2) Donirani stroj stavljen u uporabu u procijenjenoj vrijednosti od **16.800,00** kn;
- 3) Isplaćen poduzetniku B PDV za donirani stroj u svoti od **3.786,89** kuna.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1a.	Ulazni račun samo za PDV za donirani stroj	4.200,00	16005	2201
1b.	Procijenjena vrijednost doniranog stroja	16.800,00	05600	7663
2.	Donirani stroj stavljen u uporabu	16.800,00	-	05600
	■ procijenjena nabavna vrijednost doniranog stroja	85.000,00	0301	-
	■ procijenjeni ispravak vrijednosti doniranog stroja	68.200,00	-	0321
3.	Izvod žiro - računa - isplata PDV-a donatoru	4.200,00	2201	1000

0301 - Strojevi za proizvodnju
 0321 - Ispravak vrijednosti strojeva za proizvodnju
 05600 - Strojevi za proizvodnju u pripremi
 1000 - Žiro - račun

16005 - Pret porez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%
 2201 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama za dugotrajnu imovinu
 7663 - Prihodi od donacija

5.5. Stjecanje od vlasnika

Vlasnik se u ulozi dobavljača dugotrajne imovine može pojaviti kao prodavatelj, donator ili ulagač. Za razliku od donacije kod koje je protustavka prihod, ulaganjem u kapital prihod ne nastaje, a pod određenim uvjetima neće nastati niti obveza uvećanje osnovice poreza na dobit.

Ulaganje vlasnik može obaviti na dva načina:

- ulaganjem u upisani kapital i
- ulaganjem u neupisani kapital.

Kod ulaganja dugotrajne materijalne imovine u upisani kapital osnovica poreza na dobit se ne uvećava, ali je za upis imovine u temeljni kapital nužna prethodna procjena ovlaštenog revizora. **Porezni tretman ulaganja u neupisani kapital** ovisi da li su zadovoljeni uvjeti iz članka 10. *Pravilnika o porezu na dobit*. Odredbe članka 10. *Pravilnika o porezu na dobit* koje se odnosi na ulaganje stvari i prava dugotrajne imovine prenosimo u cijelosti:

“(1) Pod ulaganjem dioničara ili člana društva u neupisani kapital društva, poreznog obveznika, prema članku 9. stavak 2. ovoga Pravilnika, razumijeva se ulaganje u novcu, stvarima i pravima predanim društvu na raspolaganje u poslovne svrhe, a koja ne potječu od obavljanja djelatnosti društva. O ulaganju mora postojati društveni ugovor ili druga pisana isprava.

(2) Ako se ulaganje člana društva ili dioničara ne registrira kao povećanje temeljnoga kapitala, bitno je da ulaganje osigura status imovine društva. Smatra se da je ulaganje steklo status imovine društva ako na temelju takova ulaganja ne postoji ni sadašnja ni buduća obveza društva, te da društvo imovinu posjeduje i s njom neograničeno raspolaze. Neograničeno raspolaganje imovinom podrazumijeva da se na društvo prenosi pravo činjeničnog (faktičkog) vlasništva, odnosno pravo gospodarske pripadnosti dobra društvu, u smislu Općeg poreznog zakona.

(3) Ulaganje iz stavka 1. ovoga članka u obliku stvari i prava dugotrajne imovine procjenjuje se po usporedivoj tržišnoj vrijednosti. Pod usporedivom tržišnom vrijednosti razumijeva se cijena koja bi se u trenutku ulaganja mogla postići na tržištu, a prvenstveno je mjerodavna cijena nove nabave. Ako se cijena nove nabave ne može pouzdano utvrditi, treba usporedivu tržišnu vrijednost procijeniti.

(4)...

(5) Kao podloga za procjenu usporedive tržišne vrijednosti mogu poslužiti ranije procijenjene vrijednosti za uložena dobra. Ako su se cijene istih ili sličnih dobara ranije procijenjenih povisile ili snizile, to pri novoj procjeni treba uzeti u obzir. Ako se korisnost nekoga dobra u odnosu na raniju procjenu smanjila, to treba putem otpisa uzeti u obzir.

(6) Dobra koja nisu nova, za koja se tržišna vrijednost ne može ili ne može pouzdano utvrditi jer se rabljenim dobrima ne trguje ili se trguje rijetko, mogu se procijeniti na osnovi tržišne cijene za nova ista ili slična dobra, s tim da njihovu potrošenost (smanjenu korisnost) treba putem otpisa uzeti u obzir.

(7) Ako je rezultat procjene prema stavcima 5. i 6. ovoga članka očito netočan, procjena se ne smije primijeniti. Očitou netočnost dokazuje onaj tko ju je utvrdio. (8) Ne smatra se ulaganjem u smislu stavka 1. ovoga članka ako se imovina dioničara ili člana društva koristi u društvu kao tuđa, koja je društvu dana u najam, zakup, pozajmicu ili posudbu.”

U nastavku dajemo primjer evidentiranja dokapitalizacije, odnosno ulaganja vlasnika u upisani kapital i ulaganje vlasnika u neupisani kapital (kapitalne rezerve).

Primjer 7. - Dokapitalizacija ulaganjem nekretnine

Poslovni događaji:

- 1) Upisom u sudski registar obavljena je dokapitalizacija ulaganjem nekretnine člana društva u društvo s ograničenom odgovornošću, čija vrijednost prema procjeni ovlaštenog revizora iznosi **900.000,00** kuna;
- 2) U skladu s čl.10. Pravilnika o porezu na dobit obavljeno je ulaganje nekretnine člana društva u društvo s ograničenom odgovornošću u neupisani kapital prema procjeni u iznosu od **600.000,00** kuna.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Dokapitalizacija ulaganjem upravne zgrade	900.000,00	0240	9010
2.	Ulaganje upravne zgrade u neupisani kapital	600.000,00	0240	911

0240 - Upravne zgrade

9010 - Upisani temeljni uložni
domaćih osoba

911 - Kapitalne rezerve -

ulaganja u neupisani
kapital

6. Posebnosti kod stjecanja nekretnina

U ovom članku posebnu pažnju posvećujemo različitim načinima stjecanja nekretnine. Naime, promet nekretninama oporezuje se s jednim od dva poreza na promet, porezom na dodanu vrijednost ili porezom na promet nekretnina, te je bitno prepoznati koji porez treba primijeniti pri stjecanju nekretnine. Za nekretnine je i kompleksniji postupak evidentiranja u poslovnim knjigama, jer je kod stjecanja građevinskog objekta s pripadajućom nekretninom bitno odvojiti dio vrijednosti koji se odnosi na zemljište od vrijednosti građevinskog objekta za potrebe obračuna amortizacije.

6.1. Računovodstvena pravila

Građevinski objekti uvijek imaju ograničen vijek uporabe, a razlikuju se po svojoj namjeni, pa tako i po vijeku trajanja. Zemljište je dugotrajna materijalna imovina koja najčešće ima neograničen vijek uporabe pa se stoga ne amortizira. Obzirom da se s građevinskim objektom kupuje i pripadajući dio zemljišta točkom 58. MRS-a 16 pojašnjeno je postupanje u tom slučaju:

“Zemljište i zgrade su odvojena imovina i obračunava se i iskazuje odvojeno, čak ako se zajedno nabavljaju. Zemljište obično ima neograničeni vijek upotrebe, uz iznimke, primjerice kame-noloma i odlagališta otpada, i stoga je to imovina koja se ne amortizira. Zgrade obično imaju ograničeni vijek upotrebe i stoga su imovina koja se amortizira. Povećanje vrijednosti zemljišta na kojem se nalaze zgrade ne utječe na utvrđivanje amortizirajućeg iznosa za zgradu.”

Dakle, čak i kada se **građevinski objekt i pripadajuće zemljište** nabavljaju zajedno, **potrebno ih je u knjigovodstvu iskazati i prati-ti odvojeno**. Obzirom da su zadnjim izmjenama PDV-a izjednačeni porezni tretmani prodaje građevinskog objekta i pripadajućeg mu zemljišta, smanjen je pritisak na prodavatelja da na računu odvo-jeno iskaže navedene dvije stavke. Stoga, odredbu točke 58. MRS-



a 16 treba zadovoljiti prodavatelj, te prije unosa u poslovne knjige dati stručnoj osobi da procijeni koji dio nabavne vrijednosti pripada građevinskom objektu, a koji zemljištu. O potrebi korištenja stručne osobe upućuje i odredba HSF-a 6.33:

“Fer vrijednost zemljišta i zgrada obično je njihova tržišna vrijednost utvrđena procjenom koju uobičajeno obavljaju profesionalno kvalificirani procjenitelji. Fer vrijednost predmeta postrojenja i opreme obično je njihova tržišna vrijednost utvrđena procjenom.”

Za potrebe odvojenog evidentiranja građevinskog objekta i zemljišta u našem kontnom planu otvorili smo posebnu skupinu konta **02 - Dugotrajna materijalna imovina - zemljišta i građevinski objekti**. Unutar ove skupine odvojeno se iskazuju zemljišta (**020 - Zemljišta**) i građevinski objekti (**024 - Građevinski objekti**).

Prilikom kupnje dugotrajne imovine treba voditi računa o tome **koji sve troškovi nabave ulaze u nabavnu vrijednost građevinskog objekta**. Tako osim vrijednosti građevinskog objekta iz računa dobavljača, u nabavnu vrijednost građevinskog objekta treba uključiti i druge troškove koji se mogu direktno povezati sa dotičnom nabavom građevinskog objekta i sa samim građevinskim objektom.

Nekretnine - troškovi nabave koje treba priznati kao imovinu:

- projektna i druga dokumentacija za dotični građevinski objekt
- izdaci za dobivanje potrebnih dozvola za priključke za vodu, struju, plin
- troškovi izgradnje pristupnih cesta i staza
- troškovi uređenja okoliša

6.2. PDV i porez na promet nekretnina

Stupanjem na snagu izmjena propisa koji uređuju PDV, **od 1. siječnja 2015. ukinut je kriterij utvrđivanja oporezivosti nekretninakoji je prije bio vezan za činjenicu da li je nekretnina bila izgrađena, isporučena ili plaćena do 31. prosinca 1997, te je od tog datuma u primjeni novi kriterij - kriterij prvog nastanjenja.**

Tako se prema članku 40. stavci 1. točkama j) i k) ZPDV-a oslobode:

- j) isporuka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, osim isporuka prije prvog nastanjenja odnosno korištenja ili isporuka kod kojih od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine. Građevinom u smislu ovoga Zakona smatra se objekt pričvršćen za zemlju ili učvršćen u zemlji,
- k) isporuka zemljišta, osim građevinskog zemljišta.

Dakle, oslobođenje je kod građevina uvjetovano korištenjem od dvije godine od prvog nastanjenja, dok je kod zemljišta PDV-a oslobođeno svako zemljište koje nije građevinsko. U ovim slučajevima i svim drugim slučajevima kada se na nekretnine ne obračunava PDV-a, kupcu Porezna uprava izdaje rješenje o plaćanju 3% poreza na promet nekretnina.

Porez na dodanu vrijednost
= 25%

Porez na promet nekretnina
= 3%

U slučaju kada je nekretnina oslobođena plaćanja PDV-a, porezni obveznik pod uvjetima iz članka 40. stavka 4. ZPDV-a može se odlučiti za oporezivanje PDV-om, što se obavlja postupkom prijenosa porezne obveze iz članka 75. stavka 3. točke c) ZPDV-a. U tom slučaju ne postoji obveza plaćanja 3% poreza na promet nekretnina. Prijenos porezne obveze primjenjuje se i kada se nekretnina prodaje u postupku ovrhe.



ističemo...

Dakle, ova dva poreza međusobno se isključuju, odnosno svaka nekretnina bit će oporezivana sa jednim od navedenih poreza. Porez na promet nekretnina u potpunosti je nepovratni porez, dok je porez na dodanu vrijednost moguće povratiti od države.

Stoga je posebne važnosti da se za svaku nekretninu odredi kojim će od ova dva poreza biti oporezovan. Provjera poreznog tretmana dati će i odgovor na pitanje da li će na računu biti iskazan PDV ili će račun biti izdan s prijenosom porezne obveze, što je bitno za financijsko planiranje, a osobito ako se za financiranje nabave treba posegnuti za vanjskim izvorima.

Prije navedena pravila prikazujemo u grafikonu.

BESPLATNO ZA PRETPLATNIKE ČASOPISA RiPup SVAKODNEVNO KORIŠTENJE STRUČNE TELEFONSKE KONZULTANTSKE SLUŽBE!

Porezni i pravni stručnjaci, svakim radnim danom, neograničeno, bez naplate telefonskih impulsa!

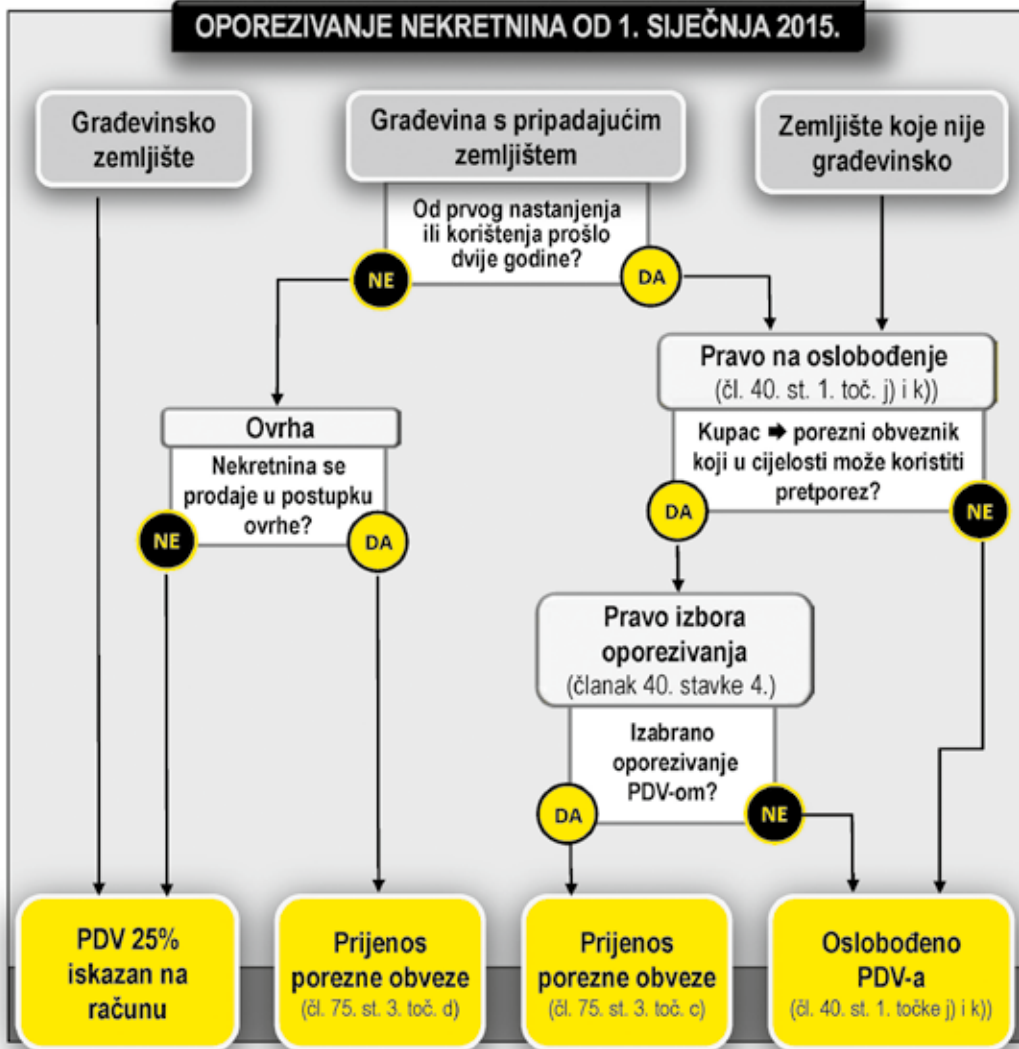
RAČUNOVODSTVO
i POREZI u praksi



20 godina
rješavamo vaše poslovne izazove
iz područja računovodstva,
poreza, plaća i naknada,
radnih odnosa i
trgovačkog prava

**Stručno, praktično,
brzo i točno!**
01 49 21 739
01 48 36 046
(temeljem PIN-a)

www.racunovodstvo-porezi.hr



Ispunjavanje pozicija Obrasca PDV

ISPORUČITELJ ispunjava:
II.3. - Isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25%
VIII.3.3. - Isporuka nekretnina koje su oporezive PDV-om
STJECATELJ ispunjava:
III.3. - Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi 25%
Napomena: Odbitak pretporeza uvjetovan odredbama čl. 60. Zakona i 131. Pravilnika

ISPORUČITELJ ispunjava:
I.1. - Isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni PPO)
VIII.3.2. - Isporuka iz članka 40. stavka 4. Zakona
STJECATELJ ispunjava:
II.4. - Primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni PPO)
III.4. - Pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni PPO)

ISPORUČITELJ ispunjava:
I.8. - Tuzemne isporuke
VIII.3.1. - Isporuka iz članka 40. stavka 1. točaka j) i k) Zakona
STJECATELJ ispunjava:
Stjecatelj o ovoj isporuci ne izvještava u Obrascu PDV.
Napomena: U ovom slučaju stjecatelj ima obvezu plaćanja 4% poreza na promet nekretnina

Detaljnije o uvjetima za oslobođenje kod prodaje zemljišta i građevina, te evidentiranje u poslovnim knjigama prikazujemo u nastavku.

6.3. Evidentiranje i provjera poreznog tretmana

Vrijednosti nekretnina uobičajeno nisu beznačajne stavke, pa tako niti porez obračunat na promet nekretnine, bilo da je to PDV od 25% ili porez na promet nekretnina od 3%. Stoga je uputno prije nabave nekretnine, raspitati se kod dobavljača koji će porezni tretman imati nekretnina, te provjeriti da li je u ispostavljenom računu primijenjen ispravi porezni postupak.

Opcija iz članka 40. stavka 4. ZPDV-a koja omogućuje izdavanje računa s prijenosom porezne obveze može se koristiti samo kada se prodaju nekretnine koje su oslobođene PDV-a prema odredbama članka 40. stavka 1. točaka j) i k). S druge strane PDV na računu smije biti iskazan samo na nekretninama koje nisu oslobođene plaćanja PDV-a.



ističemo...

Pogrešno oporezivanje PDV-om ili pogrešna primjena postupka prijenosa porezne obveze može dovesti do neželjenih poreznih posljedica (dvostrukog oporezivanja ili osporavanja pretporeza)

U slučaju kada stjecatelj nekretnine uoči pogrešku, odredbama članka 152. stavka 4. i 5. PPDV-a propisana su **pravila prema kojima stjecatelj treba upozoriti izdavatelja računa na nastalu pogrešku**. Navedene odredbe citiramo:

(4) Ako isporučitelj dobara i usluga iz članka 75. stavka 3. Zakona izda račun bez PDV-a s napomenom »prijenos porezne obveze« ili ako izda račun sa zasebno iskazanim PDV-om, a primatelj takve isporuke smatra da isporučitelj nije ispravno postupio, tada pisanim putem u roku 8 dana od zaprimanja računa poziva isporučitelja da ispravi račun. U suprotnom smatrat će se da je suglasan s načinom na koji je račun izdan. Isporučitelj u roku 8 dana mora obavijestiti primatelja isporuke je li prihvatio njegov zahtjev za ispravak računa.

(5) Ako isporučitelj ne prihvati prijedlog primatelja isporuke, tada primatelj mora prihvatiti takav račun te o navedenom pisanim putem može obavijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave prema svom sjedištu, prebivalištu ili uobičajenom boravištu.

Detaljno o sastavljanju prigovora na pogrešan porezni tretman računa prema navedenim odredbama pisali smo u članku **”Prigovor na tuzemni prijenos porezne obveze zbog neispravnog računa”** koji je objavljen u RiPup-u br. 5/2021. U nastavku, kroz zasebna poglavlja pojašnjavamo detalje u svezi oporezivanja i evidentiranja zemljišta i građevina.

6.3.1. Kupnja zemljišta

Isporuka zemljišta koje nije građevinsko oslobođeno je PDV-a 40. stavka 1. točke k) ZPDV-a. Isto tako kroz kriterij prvog nastanjenja, sudbinu poreznog tretmana građevina dijeli i zemljište na kojem je nekretnina izgrađena. Iz navedenog proizlazi novina, da nisu više sve isporuke zemljišta oslobođene PDV-a.



ističemo...

PDV-om je oporeziva isporuka građevinskog zemljišta i zemljišta na kojem je izgrađena nekretnina kada je PDV-om oporeziva isporuka nekretnine.

Odredbom članka 40. stavka 6. ZPDV-a i članka 72.a PPDV-a propisano je što se smatra građevinskim zemljištem u smislu odredbe oslobođenja. Tako je prema navedenim odredbama **građevinsko zemljište ono za koje je izdan izvršni akt kojim se odobrava građenje, a to je građevinska dozvola, lokacijska dozvola, rješenje za građenje i slično**. Istaknuto je da se građevinskim zemljištem u smislu članka 40. stavka 1. točke k) ZPDV-a osobito se ne smatra poljoprivredno zemljište i šumsko zemljište.

Stoga, prije zaprimanja računa od strane dobavljača, kupac zemljišta treba provjeriti u zemljišnim knjigama da li je za predmetno zemljište izdan izvršni akt kojim se odobrava građenje. Ovu provjeru nije potrebno obavljati ako zemljište prodaje građanin ili druga pravna ili fizička osoba koja nije u sustavu PDV-a, obzirom da će takva isporuka uvijek biti oporezivana porezom na promet nekretnina.

Primjer 8. - Kupnja poljoprivrednog zemljišta

Poslovni događaji:

- 1) Na temelju ugovora o kupnji poljoprivrednog zemljišta dobiven je račun od dobavljača u iznosu od **800.000,00 kn**;
- 2) Po rješenju nadležnog mjerodavnog tijela uplaćena je sa žiro-računa naknada za komunalno uređenje zemljišta u iznosu od **15.000,00 kn**;
- 3) Po rješenju Porezne uprave sa žiro-računa uplaćen je porez na promet nekretnina u iznosu od **40.750,00 kn**;
- 4) Od advokata primljen je račun za usluge i troškove vezane za uknjižbu vlasništva u zemljišne knjige u iznosu od **14.000,00 kn** (PDV iznosi **2.800,00 kn**);
- 5) Građevinsko zemljište stavljeno je u upotrebu.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun dobavljača za poljoprivredno zemljište	800.000,00	05501	2201
2.	Izvod žiro-rač. - uplata naknade za komunalno uređenje zemljišta	15.000,00	05501	1000
3.	Izvod žiro-računa - uplata poreza na promet nekretnina	40.750,00	05501	1000
4.	Račun advokata - ukupan iznos	14.000,00	-	2223
	■ PDV	2.800,00	16005	-
	■ iznos iz računa bez PDV-a	11.200,00	05501	-
5.	Poljoprivredno zemljište stavljeno u upotrebu	866.950,00	0200	05501

05501 - Građevinska zemljišta u pripremi
0200 - Poljoprivredna zemljišta
1000 - Žiro račun za redovno poslovanje
16005 - Pret porez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%

2201 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama u zemlji za dugotrajnu imovinu
2221 - Obveze prema dobavljačima - fizičkim osobama u zemlji koji vode poslovne knjige za dugotrajnu imovinu

Napomene:

- 1) Iz knjiženja pod r.br. 3. vidljivo je da porez na promet nekretnina ulazi u nabavnu vrijednost građevinskog zemljišta;
- 2) Iz knjiženja pod r.br. 4. vidljivo je da PDV na usluge advokata (na samo zemljište ne obračunava se PDV već porez na promet nekretnina) **ne ulazi** u nabavnu vrijednost građevinskog zemljišta. U slučaju da poduzetnik nije u sustavu **PDV-a**, tada PDV **ulazi** u nabavnu vrijednost građevinskog zemljišta;

6.3.2. Kupnja građevinskog objekta

Oslobođenja iz članka 40. stavka 1. točke j) koje se odnosi na građevine ili njihove dijelove i zemljišta na kojem se one nalaze **može se primijeniti samo u slučaju kada je od datuma prvog nastanjenja, odnosno korištenja prošlo dvije godine**. Iz navedenog proizlazi kada su građevine oporezive PDV-om, što je i istaknuto odredbom članka 72.b stavka 1. *Pravilnika*.

**ističemo...**

Isporuka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze prije prvog nastanjenja ili korištenja odnosno kod kojih od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine, oporezuje se PDV-om.

Detalji u vezi činjenice da li je građevina oslobođena PDV-a ili oporezuje se dati su odredbama članka 40. stavaka 5. i 7. ZPDV-a i članka 72.b PPDV-a.

Tako se prema navedenim odredbama **prvim nastanjenjem** odnosno korištenjem u smislu stavka 1. točke j) ovoga članka **smatra trenutak stavljanja nekretnine u uporabu što porezni obveznik dokazuje jednim od slijedećih dokumenata:**

- dokumentom nadležnog tijela o prebivalištu ili uobičajenom boravištu,**
- knjigovodstvenom evidencijom** kojom se građevina odnosno njezini dijelovi stavlja u uporabu,
- bilo kojom drugom dokumentacijom** kojom se dokazuje korištenje nekretnine i njezinih dijelova kao što su: ugovor o najmu, ugovor o isporuci električne energije, vode i slično,

Iznimno, ako se prvo nastanjenje odnosno korištenje ne može dokazati jednim od dokumenata koji su propisani stavkom 2. ovoga članka, a **nekretnina je bila korištena, datumom prvog nastanjenja ili korištenja smatrat će se datum prve isporuke.**

Iz odredbe članka 40. stavka 5. ZPDV-a proizlazi da se **oslobođenje ne može primijeniti** na isporuku rekonstruiranih građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, **ako su troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine prije isporuke veći od 50% prodajne cijene.** Isto je ponovljeno i u članku 72.b stavku 4. PPDV-a.

Podrekonstrukcijom građevine smatra se izvedba građevinskih i drugih radova na postojećoj građevini kojima se mijenja građevina u odnosu na stanje prije rekonstrukcije kao što su dograđivanje, nadograđivanje, uklanjanje vanjskog dijela građevine, izvođenje radova radi promjene namjene građevine i slično, odnosno izvedba građevinskih i drugih radova na ruševini postojeće građevine u svrhu njezine obnove. Kada je isporuka rekonstruirane građevine oporezuje se PDV-om, prodajnom cijenom smatra se naknada u smislu članka 33. PPDV-a.

Prema članku 72.b stavku 5. PPDV-a **oslobođenje se ne primjenjuje niti na isporuke nedovršenih građevina ili njihovih dijelova i zemljišta** na kojem se one nalaze kao što je **roh-bau.**

Primjer 9. - Kupnja poslovne zgrade - zaračunat PDV

Poslovni događaji:

- Na temelju ugovora o kupnji poslovne zgrade dobiven je račun od dobavljača u svoti od **1.800.000,00** kuna (PDV iznosi **211.500,00** kuna). Zgrada prethodno nije bila u upotrebi;
- Od advokata primljen je račun za usluge i troškove vezane za uknjižbu vlasništva u zemljišne knjige u svoti od **14.000,00** kuna (PDV iznosi **1.120,00** kuna);
- Procijenitelj je utvrdio da se od **1.606.130,00** kuna, na poslovnu zgradu odnosi **1.560.000,00** dok preostali iznos čini vrijednost zemljišta. Poslovna zgrada stavljena je u upotrebu.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun dobavljača za poslovnu zgradu - ukupno	1.800.000,00	-	2201
	■ PDV	211.500,00	16005	-
	■ iznos iz računa bez PDV-a	1.588.500,00	05520	-
2.	Račun advokata - ukupan iznos	14.000,00	-	2223
	■ PDV	1.120,00	16005	-
	■ iznos iz računa bez PDV-a	12.880,00	05520	-
3.	Poslovna zgrada i zemljište stavljeno u upotrebu	1.601.380,00		05520
	■ poslovna zgrada	1.560.000,00	0240	
	■ zemljište	41.380,00	0201	

05520 - Upravna zgrada u pripremi
0240 - Upravne zgrade
0201 - Građevinska zemljišta
16005 - Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%

1000 - Žiro račun za redovno poslovanje
2201 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama u zemlji za dugotrajnu imovinu
2223 - Obveze prema dobavljačima - fizičkim osobama u zemlji koji vode poslovne knjige za usluge

6.4. Izgradnja građevinskog objekta

Ukoliko se sam poduzetnik bavi građevinskom djelatnošću i sam će proizvesti građevinski objekt za vlastite potrebe, potrebno je postupiti na način koji smo opisali u poglavlju 5.1. Kada se poduzetnik ne bavi građevinskom djelatnošću, građevinski objekt osim kupnjom može se steći i na način da se za gradnju sklopi ugovor o građenju s graditeljem.

Obzirom da izgradnja nekretnina može angažirati znatna likvidna sredstva poduzetnika, često se izgradnja financira uzimanjem kredita ili pozajmice. HSFI **omogućuju da se troškovi posudbe uključe u nabavnu vrijednost.**

Troškovi posudbe – su kamate i drugi troškovi koji nastanu kod poduzetnika u svezi s posudbom izvora imovine (HSFI 16.5).

Navedeno je omogućeno točkom HSFI-a 6.23. kojom je propisano da se troškovi posudbe **koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine, mogu se kapitalizirati kao dio troška nabave te imovine.** Iznos troškova posudbe koji je prihvatljiv za kapitalizaciju treba odrediti u skladu s HSFI 157 - *Rashodi*

Naime, prema točki HSFI-a 16.35. troškovi posudbe priznaju se kao rashod u razdoblju u kojem su nastali, osim ako se kapitaliziraju u skladu s točkom HSFI-a 16.36.

Troškovi posudbe **mogu uključiti:**

- kamate na prekoračenja na bankovnom računu, kratkoročne i dugoročne posudbe,
- amortizaciju diskonta ili premije vezane na posudbu,
- amortizaciju pomoćnih troškova koji nastaju u svezi s aranžmanima posudbe,

- d) financijske troškove financijskog najma,
e) tečajne razlike nastale posudbama u stranoj valuti, u iznosu u kojem se smatraju usklađivanjem troškova kamata.(HSFI 16.34.).

U nastavku dajemo primjer knjiženja izgradnje građevinskog objekta od strane građevinske firme s kojom je sklopljen ugovor o građenju. U primjeru ćemo prikazati i način knjiženja troškova posudbe kao kapitalizirani dio troška nabave dugotrajne imovine.

Primjer 10. - Izgradnja upravne zgrade za vlastite potrebe

Poslovni događaji:

- Zaprimljen je račun dobavljača u svoti od **50.000,00** kuna, za pripremu gradilišta na kojem će nam građevinska firma izgraditi upravnu zgradu;
- Zaprimljen je račun dobavljača za projekt izgradnje upravne zgrade u svoti od **15.000,00** kuna;
- Uplaćen izvođaču radova ugovoreni predujam u svoti od **400.000,00** kuna;
- Zaprimljen je od izvođača radova račun za predujam u svoti od **400.000,00** kuna;
- Isplaćeni računi dobavljačima **50.000,00** kuna i **15.000,00** kuna;
- Zaprimljena je od izvođača radova privremena obračunska situacija u svoti od **450.000,00** kuna. U privremenoj obračunskoj situaciji priznat je predujam u svoti od **400.000,00** kuna, pa ostaje za platiti **50.000,00** kuna;
- Isplaćena razlika po privremenoj obračunskoj situaciji u iznosu od **50.000,00** kuna;
- Zaprimljena je od izvođača radova konačna obračunska situacija u svoti od **1.150.000,00** kuna, pa razlika za knjiženje po odbitku iznosa iz privremene obračunske situacije iznosi **700.000,00** kuna;
- Plaćena je razlika po konačnoj obračunskoj situaciji u svoti od **700.000,00** kuna od strane banke po odobrenom dugoročnom kreditu;
- Zaprimljen je račun od dobavljača za uređenje okoliša **5.950,00** kuna;
- Zaprimljen je račun od advokata za usluge i troškove vezane za uknjižbu vlasništva u zemljišne knjige u svoti od **14.000,00** kuna (PDV iznosi **2.800,00** kn);
- Plaćeni računi dobavljačima **5.950,00** kuna i **14.000,00** kuna;
- Banka je obračunala kamate na dugoročni kredit u svoti od **5.342,80** kuna. Od navedenih kamata za razdoblje od trenutka korištenja kredita do aktiviranja upravne zgrade kamate iznose **4.867,90** kuna, a razlika kamata u iznosu od **474,90** kuna odnosi se na razdoblje nakon aktiviranja upravne zgrade;
- Upravna zgrada je stavljena u upotrebu.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun dobavljača za pripremu gradilišta upravne zgrade	50.000,00	05520	2202
	■ porez na dodanu vrijednost zbog prijensa porezne obveze	12.500,00	1602	2602
2.	Račun dobavljača za projekt izgradnje upravne zgrade	15.000,00	05520	2202
	■ PDV 25% (prijenos porezne obveze)	3.750,00	1602	2602

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
3.	Izvod žiro - računa - uplata predujma izvođaču radova	400.000,00	180	1000
4.	Ulazni račun za predujam - prijenos porezne obveze - knjiženje PDV-a	100.000,00	1602	2602
5.	Izvod žiro - računa - plaćanje računa dobavljača	65.000,00	2202	1000
6.	Privremena obračunska situacija - ukupan iznos	450.000,00	05520	2202
	■ PDV 25% na 50.000,00 kuna (prijenos porezne obveze)	12.500,00	1602	2602
	■ prijebaj predujma s obvezom prema dobavljaču	400.000,00	2202	180
7.	Izvod žiro - računa - isplata razlike po obračunskoj situaciji	50.000,00	2202	1000
8.	Konačna obračunska situacija - razlika - ukupan iznos	700.000,00	05520	2202
	■ PDV 25% (prijenos porezne obveze)	175.000,00	1602	2602
9.	Banka iz kredita direktno platila izvođaču radova razliku po konačnoj obračunskoj situaciji	700.000,00	2202	9820
10.	Račun dobavljača za uređenje okoliša	5.950,00	05520	2202
	■ PDV 25% (prijenos porezne obveze)	1.487,50	1602	2602
11.	Račun advokata - ukupan iznos	14.000,00	-	2223
	■ porez na dodanu vrijednost	2.800,00	16005	-
	■ iznos računa bez PDV-a	11.200,00	05520	-
12.	Izvod žiro - računa - plaćeni računi dobavljača	19.950,00	-	1000
	■ dobavljaču za uređenje okoliša	5.950,00	2202	-
	■ advokatu	14.000,00	2223	-
13.	Obračun kamata od banke - ukupna svota	5.342,80	-	2003
	■ kamate koje se kapitaliziraju	4.867,90	05520	-
	■ kamate koje se ne kapitaliziraju	474,90	7220	-
14.	Poslovna zgrada stavljena u upotrebu	1.237.017,90	0240	05520

0240 - Upravne zgrade
05520 - Upravna zgrada u pripremi
1000 - Žiro račun za redovno poslovanje
180 - Potraživanja za predujmove za usluge
1602 - Pret porez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)
16005 - Pret porez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%
2202 - Obveze prema dobavljačima - pravnim osobama u zemlji za usluge

2003 - Obveze za ugovorne kamate prema bankama u zemlji
2223 - Obveze prema dobavljačima - fizičkim osobama u zemlji koji vode poslovne knjige za usluge
2602 - Obveze za PDV za primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)
7220 - Ugovorene kamate s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama
9820 - Dugoročni krediti od banaka u zemlji

Napomene:

- PDV iskazan u poslovnim događajima 1., 2., 6., 8. i 10. obračunava stjecatelj poslovne zgrade jer je računom izvršen tu-



zemni prijenos porezne obveze. Na takvom računu PDV nije iskazan već je stavljena napomena "prijenos porezne obveze". Temeljem takvog računa porezni obveznik iskazuje obvezu za PDV i pretporez ako na to ima pravo u istom obračunskom razdoblju, pa ne dolazi do stvarnog plaćanja PDV-a već se obveza i potraživanje prebija na istom Obrascu PDV.

- 2) Knjiženje 4. ➔ izvršitelj građevinske usluge izdaje račun za primljeni predujam koji prati porezni tretman buduće isporuke. Obzirom da se radi o građevinskoj usluzi iz čl. 152. PPDV-a i račun za predujam treba izdati sa prijenosom porezne obveze. Iz računa za predujam knjiži se samo PDV, istovremeno kao obveza i potraživanje, pa ne dolazi do stvarnog plaćanja PDV-a;
- 3) Kao što je vidljivo iz poslovnog događaja pod red. br. 6., kod privremene obračunske situacije u kojoj je priznat plaćeni predujam, primatelj građevinske usluge obračunava PDV i pretporez na iznos usluge umanjeno za priznati predujam;
- 4) Kao što je vidljivo iz poslovnog događaja pod red. br. 11., advokatske usluge za uknjižbu upravne zgrade u zemljišne knjige nisu građevinske usluge pa advokat (ako je u sustavu PDV-a) na svom izlaznom računu mora obračunati PDV (nema prijenosa porezne obveze). Primatelj advokatske usluge koji je u sustavu PDV-a samu uslugu advokata knjiži u nabavnu vrijednost upravne zgrade, ali PDV iz tog računa ne ulazi u vrijednost upravne zgrade već se iskazuje kao pretporez odnosno potraživanje za PDV od Porezne uprave.

7. Mjerenje nakon početnog

Odredbe o metodama mjerenja dugotrajne materijalne imovine nakon početnog priznavanja dane su točkama HSFI-a 6.30 do 6.32. Tako prema navedenim odredbama poduzetnik treba odabrati ili metodu troška ili metodu revalorizacije kao računovodstvenu politiku i primijeniti tu politiku na cjelokupnu skupinu dugotrajne materijalne imovine.

METODA TROŠKA

Nakon početnog priznavanja imovine, poduzetnik može pojedinu dugotrajnu materijalnu imovinu iskazati po njezinu trošku nabave umanjeno za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja (HSFI 6.31).

METODA REVALORIZACIJE

Alternativno, nakon početnog priznavanja imovine, dugotrajnu materijalnu imovinu čija se fer vrijednost može pouzdano mjeriti poduzetnik može iskazati po revaloriziranom iznosu, koji čini njegova fer vrijednost na datum revalorizacije umanjena za kasniji ispravak vrijednosti i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja. Revalorizacija se treba provoditi dovoljno redovito kako se knjigovodstvena vrijednost ne bi značajno razlikovala od one do koje bi se došlo utvrđivanjem fer vrijednosti na datum bilance (HSFI 6.32).

Dakle, poduzetnik za svaku grupu dugotrajne materijalne imovine treba donijeti odluku da li će mjerenje obavljati primjenom metode troška ili metode revalorizacije. U oba slučaja poduzetnik obavlja amortizaciju.

Kod primjene metoda troška u mjerenju dugotrajne materijalne imovine, kod procjenjivanja vrijednosti primjenjuje se pravilo iz točke HSFI-a 6.51:

"Na svaki datum izvještavanja poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj da neka dugotrajna materijalna imovina može biti umanjena. Ako takav pokazatelj postoji, poduzetnik treba procijeniti nadoknadivi iznos imovine."

U točki HSFI-a 6.52 pojašnjeno je da se nadoknadivi iznos kao viši iznos usporedbom fer neto prodajne vrijednosti jedinice koja stvara novac i vrijednosti u upotrebi. Nije uvijek nužno odrediti fer vrijednost imovine minus troškovi prodaje i vrijednost u upotrebi. Ako bilo koji od ovih iznosa premašuje knjigovodstvenu vrijednost imovine, imovina se ne umanjuje i nije nužno procijeniti drugi iznos.

Iz ovih pravila jasno je da kod primjene metode troška može doći do umanjenja imovine, dok je iz pojašnjenja iz HSFI-a 6.52 razvidno da u slučaju kada umanjenja nema, nema zahtjeva za procjenjivanjem, što znači da se povećanje ne provodi.

Iz pravila danih točkama HSFI-a 6.63 do 6.66 upućuje da se umanjenja nastala na dugotrajnoj materijalnoj imovini iskazuju kao gubitak razdoblja. Na svaki datum izvještavanja treba procjenjivati da li i dalje postoji gubitak, te kada se ocijeni da ne postoji treba ga ukinuti. Točkom HSFI 6.68. propisano je slijedeće:

"Ukidanje gubitka od umanjenja za neku imovinu, treba se priznati kao prihod odmah u računu dobiti i gubitka, osim ako je imovina priznata u revaloriziranom iznosu."

Ukidanjem gubitka, dakle doći će do povećanja knjigovodstvene vrijednosti neke imovine, no točkom HSFI-a 6.67 ističe se da **takvo povećanje radi ukidanja gubitka od umanjenja imovine ne treba prelaziti knjigovodstvenu vrijednost koja bi se mogla odrediti (neto, bez amortizacije) da nije bilo gubitka od umanjenja imovine koji je priznat za tu imovinu u ranijim godinama.**

U točki HSFI-a 5.51. navedeno je da se odredbe o umanjenju dugotrajne materijalne imovine na odgovarajući način primjenjuju i za dugotrajnu nematerijalnu imovinu.

Kod primjene metode troška ne govorimo o smanjenju i povećanju vrijednosti imovine već o smanjenju vrijednosti i ukidanju smanjenja vrijednosti, ili iz drugog kuta gledano, ostvarenim gubicima na imovini i ukidanjima tih gubitaka u kasnijem ili kasnijem razdobljima.

Osnovna razlika između ove dvije metode mjerenja je u mogućnosti da se izborom metode revalorizacije iskazuju povećanja knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne imovine, što nije moguće kada se imovina mjeri metodom troška.

O mjerenju metodom revalorizacije pisat ćemo u časopisu RiPup br. 12/2022. U nastavku pojašnjavamo primjenu metode troška pri mjerenju vrijednosti dugotrajne materijalne imovine.

7.1. Umanjenje vrijednosti

Prema točki HSFI-a 6.51. na svaki datum izvještavanja poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj da neka dugotrajna materijalna imovina može biti umanjena.



ističemo...

Ako takav pokazatelj postoji, poduzetnik **treba procijeniti nadoknadivi iznos imovine.**

Prema točki HSFI-a 6.52, nadoknadivi iznos definira se kao viši iznos usporedbom dva pokazatelja:

- fer neto prodajne vrijednosti jedinice koja stvara novac i
- vrijednosti u upotrebi.

U nastavku te odredbe pojašnjeno je da ne treba uvijek određivati oba prije navedena pokazatelja, jer čim se utvrdi da je neka od njih veća od knjigovodstvene vrijednosti umanjenje se ne provodi.

**ističemo...**

To znači da umanjeње treba provesti samo ako se mjerenjem utvrdi da su oba prije navedena pokazatelja manja od knjigovodstvene vrijednosti, a iznos umanjeња čini razlika između knjigovodstvene vrijednosti i vrijednosti pokazatelja koji je viši.

Točkom HSFI-a 6.56 predviđeno je i pojednostavljenje u slučaju kada nema razloga vjerovati da vrijednost imovine u upotrebi značajno premašuje njezinu fer vrijednost minus troškovi prodaje. U tom slučaju nadoknadivi iznos imovine može biti njegova fer vrijednost minus troškovi prodaje. U nastavku HSFI-a pojašnjeno je da je to čest slučaj s imovinom koja se drži za otpis i prodaju jer se od takve imovine očekuju zanemarivi novčani tokovi od njezine neprekinute upotrebe.

Za ispravnu primjenu navedenih pravila bitna su i pojašnjenja u vezi određivanja veličina koje se spominju u prije navedenim pravilima i to:

- **vrijednost imovine u upotrebi** (vidi točke HSFI-a 6.58 i 6.59);
- **fer vrijednost** (vidi točke HSFI-a 6.22, 6.54 i 6.55).

**ističemo...**

Gubitak od umanjeња imovine treba se odmah priznati u računu dobiti i gubitka, osim ako se iskazuje u revaloriziranom iznosu (HSFI 6.60).

Istom točkom HSFI-a propisano je da nakon priznanja gubitka od umanjeња imovine, amortizaciju te imovine treba uskladiti u budućim razdobljima da se sustavno rasporedi knjigovodstvena vrijednost imovine, umanjena za ostatak vrijednosti (ako postoji), za razdoblje njezinog preostalog korisnog vijeka upotrebe

Primjer 11.- Umanjenje vrijednosti strojeva za proizvodnju

Poslovni događaji:

Stanje strojeva za proizvodnju na dan 31.12.2021. prije umanjeња vrijednosti je slijedeće:

- nabavna vrijednost **750.000,00 kn,**
 - ispravak vrijednosti **325.000,00 kn;**
- 1) Na dan 31.12.2021. obavljeno je umanjeње vrijednosti navedene imovine na niže po stopi od 20% i rezultat umanjeња je:
- na nabavnu vrijednost **150.000,00 kn,**
 - na ispravak vrijednosti **65.000,00 kn,**
 - na knjigovodstvenu vrijednost **85.000,00 kn.**
- 2) Evidentirana je odgođena porezna imovina u iznosu **8.500,00 kn** (10% od 85.000,00):

Knjiženje:

0301 Strojevi za proizvodnju		0321 Ispravak vrijednosti strojeva za proizvodnju	
S° 750.000,00	150.000,00 (1a)	(1) 65.000,00	325.000,00 S°
7114 Vrijednosno usklađenje postrojenja i opreme			
(1) 85.000,00			
0806 Odgođena porezna imovina zbog privremeno porezno nepriznatih ostalih rashoda		811 Korekcija poreza na dobit zbog odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze	
(2) 8.500,00		(1)	8.500,00 (2)

Napomene:

- 1) Privremeno porezno nepriznati rashod u iznosu od **85.000,00** kuna (na kojem smo knjižili odgođenu poreznu imovinu) na dan 31. prosinca 2021. unosi se kao povećanje porezne osnovice poreza na dobit u red.br.18. obrasca PD. Na taj način povećali smo osnovicu poreza na dobit za **85.000,00** kuna odnosno ako je osnovica pozitivna povećali smo obvezu za porez na dobit za **8.500,00** kuna i smanjili dobitak tekuće godine za **8.500,00** kuna.
- 2) Knjiženjem odgođene porezne imovine preko konta 811 povećava se dobitak tekuće godine, tako da je dobitak tekuće godine ostao nepromijenjen iako će poduzetnik zbog **85.000,00** kuna privremeno nepriznatih rashoda u 2015. platiti **8.500,00** kuna veći porez na dobit (obveza za porez na dobit iz obrasca PD nije se smanjila za **8.500,00** kuna knjiženjem odgođene porezne imovine, već se samo korigirao dobitak tekuće godine). Knjiženjem odgođene porezne imovine postigli smo to što računovodstvena pravila žele a to je da zbog privremeno nepriznatih rashoda ne smije doći do smanjenja dobitka tekuće godine;

7.2. Ukidanje gubitka od umanjeња vrijednosti

Prema točki HSFI-a 6.65, na svaki datum izvještavanja poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj za neku imovinu, gubitak od umanjeња imovine koji je priznat u ranijim godinama više ne postoji ili je možda smanjen.

**ističemo...**

Ako takav pokazatelj postoji, poduzetnik treba procijeniti nadoknadivi iznos te imovine.

U točkama HSFI-a 6.66. do 6.69 pojašnjena su postupanja u vezi ukidanja gubitka od umanjeња koja citiramo:

6.66. Gubitak od umanjeња imovine koji je priznat za imovinu, u ranijim godinama treba ukinuti ako, i samo ako su se promijenile procjene korištene za određivanje nadoknadivog iznosa imovine od kada je posljednji gubitak od umanjeња imovine priznat. U ovom slučaju knjigovodstvenu vrijednost imovine treba se povećati do njezinog nadoknadivog iznosa i priznaje se u računu dobiti i gubitka.

6.67. Povećanje knjigovodstvene vrijednosti neke imovine, radi ukidanja gubitka od umanjeња imovine **ne treba prelaziti knjigovodstvenu vrijednost** koja bi se mogla odrediti (neto, bez amortizacije) da nije bilo gubitka od umanjeња imovine koji je priznat za tu imovinu u ranijim godinama.

6.68. Ukidanje gubitka od umanjeња za neku imovinu, treba se priznati kao prihod odmah u računu dobiti i gubitka, osim ako je imovina priznata u revaloriziranom iznosu. S ukidanjem gubitka od umanjeња imovine kod revalorizacije imovine treba se postupati kao s povećanjem revalorizacije sukladno odredbama o revalorizaciji navedenim u ovom Standardu.

Iz navedenog je razvidno da se povećanje vrijednosti imovine po metodi troška provodi samo kada je imovina prethodno bila umanjena na teret rashoda, a uvećanje se provodi najviše do njezinog troška nabave. Navedena pravila pojašnjavamo grafičkim prikazom:



Prema točki HSFI-a 6.69. nakon što je ukinut gubitak od umanjenja vrijednosti imovine, **trošak amortizacije se treba uskladiti za buduća razdoblja da se sustavno rasporedi** promijenjena knjigovodstvena vrijednost imovine, umanjena za ostatak vrijednosti (ako postoji) **tijekom preostalog korisnog vijeka trajanja imovine.**

Primjer 12. - Ukidanje umanjenja stroja za proizvodnju

U ovom primjeru pretpostavljamo da je u prethodnom obračunskom razdoblju izvršeno umanjenje vrijednosti dugotrajne materijalne imovine za 85.000,00 kn, a u ovom obračunskom razdoblju je došlo do ukidanja navedenog umanjenja za 51.000,00 kn.

Stanje strojeva za proizvodnju na dan 31.12.2021. prije smanjenja (ukidanja) umanjenja:

- nabavna vrijednost 600.000,00 kn,
 - ispravak vrijednosti 260.000,00 kn,
 - odgođena porezna imovina 17.000,00 kn;
- 1) Na dan 31.12.2021. obavljeno je smanjenje (ukidanje) umanjenja navedene imovine po stopi od 15% i učinak smanjenja (ukidanja) umanjenja je:
- na nabavnu vrijednost 90.000,00 kn,
 - na ispravak vrijednosti 39.000,00 kn,
 - na knjigovodstvenu vrijednost 51.000,00 kn
- 2) Ukinuta je odgođena porezna imovina u iznosu **5.100,00 kn** (10% od 51.000,00 kn).

Knjiženje:

0301 Strojevi za proizvodnju		0321 Ispravak vrijednosti strojeva za proizvodnju	
S° 600.000,00		260.000,00 S°	
(1) 90.000,00		39.000,00(1)	
811 Korekcija poreza na dobit zbog odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze		7670 Prihodi od ukidanja gubitka od umanjenja vrijednosti dugotrajne imovine	
(2) 5.100,00	8.500,00 S°		51.000,00 (1)
0806 Odgođena porezna imovina zbog privremeno porezno nepriznatih ostalih rashoda			
S° 8.500,00	5.100,00 (2)		

Napomena:

- 1) Smanjenje (ukidanje) umanjenja knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne imovine u iznosu od 51.000,00 kn (koje smo knjižili kao prihod na kontu 7670) na dan 31. prosinca 2021. unosi se kao

smanjenje porezne osnovice poreza na dobit u red.br.30. obrasca PD. Na taj način za taj iznos smanjili smo osnovicu poreza na dobit, a za 10% tog iznosa povećat će se i dobit tekuće godine.

- 2) Knjiženjem odgođene porezne imovine preko konta 811 smanjuje se dobitak tekuće godine, tako da je dobitak tekuće godine ostao nepromijenjen iako će poduzetnik zbog 51.000,00 kuna umanjenja privremeno nepriznatih rashoda u 2021. platiti 10.200,00 kuna manji porez na dobit (obveza za porez na dobit iz obrasca PD nije se povećala za 10.200,00 kuna knjiženjem odgođene porezne imovine, već se samo korigirao dobitak tekuće godine). Knjiženjem odgođene porezne imovine postigli smo da zbog umanjenja privremeno nepriznatih rashoda ne smije doći do povećanja dobitka tekuće godine.

O umanjenju dugotrajne imovine detaljno smo pisali u članku "Umanjenje vrijednosti imovine (prema HSFI-ima)", koji je objavljen u našem časopisu RiPup br.6/2010 na str.37. O istoj temi za obveznike MSFI-a pisali smo u RiPup-u br. 10/2020.

8. Objavljivanje

Prema točki 65. HSFI-a 6.70, za svaku skupinu dugotrajne materijalne imovine u financijskim izvještajima treba objaviti:

- a) osnove mjerenja korištene za utvrđivanje bruto knjigovodstvene vrijednosti,
- b) korištene metode amortizacije,
- c) korisni vijek upotrebe ili korištene stope amortizacije,
- d) bruto knjigovodstvenu vrijednost, kumulativne iznos ispravka vrijednosti, kumulativne iznose gubitaka od umanjenja imovine na početku i na kraju izvještajnog razdoblja,
- e) usklađenje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju razdoblja kojim se prikazuje:
 - I) povećanja, smanjenja i prijenosi tijekom izvještajnog razdoblja,
 - II) u slučaju kada se dugotrajna materijalna imovina mjeri prema revaloriziranim iznosima, povećanja i smanjenja koja proistječu iz revalorizacije u izvještajnom razdoblju uz objašnjenje poreznog tretmana sadržanih stavki, uključujući povećanja, smanjenja i prijenose koji proizlaze iz revalorizacije, gubitke od umanjenja revalorizirane imovine koji su priznati ili ukinuti izravno u kapitalu,
 - III) gubitke od umanjenja imovine koji su priznati, odnosno ukinuti u računu dobiti i gubitka, odnosno izravno u kapitalu, te koji su naplaćeni tijekom izvještajnog razdoblja, i
 - IV) amortizaciju, otpise i prijenose tijekom izvještajnog razdoblja,
 - V) neto tečajne razlike koje su posljedica prevođenja financijskih izvještaja iz funkcionalne valute u drugu valutu prezentiranja, uključujući prevođenje inozemnog poslovanja u valutu prezentiranja izvještajnog poduzetnika, i
 - VI) ostale promjene,
- f) u slučaju kada se kamata kapitalizira, iznos kapitaliziran tijekom izvještajnog razdoblja,
- g) knjigovodstvena vrijednost u bilanci koja bi se iskazala da dugotrajna materijalna imovina nije bila revalorizirana,
- h) u slučaju kada se dugotrajna materijalna imovina mjeri prema revaloriziranim iznosima, trošak nabave ako je dugotrajna materijalna imovina predmet vrijednosnog usklađivanja samo za potrebe oporezivanja, iznos usklađenja kao i razlozi zbog kojih su izvršena.

Prema točki HSFI-a 6.70.a prije navedena pravila ne primjenjuju mikro i mali poduzetnici.