



# Prodaja osobnih automobila

Neven Baica, mag. oec.

Osobni automobili su vrsta prijevoznih sredstava za koje su odredbama dvaju poreznih zakona predviđena paušalna porezna ograničenja zbog osobnog korištenja, odnosno korištenja dijelom u svrhe koje nisu poslovne. Ova porezna ograničenja jednim dijelom utječu i na porezne postupke koje treba primijeniti i kod njihove prodaje. U ovom članku bavimo se prodajom osobnih automobila koji su kod poduzetnika bili evidentirani kao dugotrajna imovina i koji se sukladno propisima o PDV-u ne smatraju novim osobnim vozilima.

## 1. Uvod

Osobne automobile koje poduzetnik koristi u poslovne svrhe, potrebno je zasebno promatrati. Naime, za tu kategoriju sredstava za osobni prijevoz predviđena su posebna porezna pravila povezana s porezom na dodanu vrijednost i porezom na dobit.

Za razmatranje poreznog učinka prodaje osobnog automobila značajne su odredbe propisa koji reguliraju oporezivanje PDV-om i to

- **Zakon o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 73/13, 99/13–Rješenje USRH i 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23 i 35/24); u daljnjem tekstu: **ZPDV**)
- **Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19, 01/20, 1/21, 73/21, 41/22, 133/22, 43/23, 1/24 i 39/24; u daljnjem tekstu: **PPDV**)

Učinak odredbi ovih propisa je višeznačan:

|    |   |
|----|---|
| 1. | Pojam osobni automobil koji koristimo u ovom članku je pojam koji je definiran upravo odredbama ZPDV-a. pa u poglavlju 2. pojašnjavamo ovaj pojam.  |
| 2. | Na određene kategorije osobnih automobila primjenjuje se ograničenje/zabrana korištenja pretporeza. Ovo ograničenje/zabrana primjenjuje se kod nabave i korištenja osobnog automobila, ali utječe i na primjenu određenih poreznih postupaka prilikom prodaje, što je i glavni fokus ovog članka. |
| 3. | Kod prodaje određenih kategorija osobnih automobila može doći do <b>primjene posebnog oslobođenja od obračunavanja PDV-a za osobne automobile</b> koje je propisano člankom 27. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (Narodne novine broj 115/16).  |
| 4. | Kod osobnih automobila koja su nabavljena uz djelomično pravo korištenja PDV-a porezni obveznik u razdoblju prodaje može ostvariti pravo na povrat dijela PDV-a koji kao pretporez nije mogao koristiti prilikom nabave kroz porezni postupak koji se zove <b>ispravak pretporeza</b> .           |
| 5. | PDV se obračunava na tržišnu vrijednost vozila, pa treba voditi računa o ispravnoj primjeni pravila ukoliko se osobni automobil prodaje po vrijednosti nižoj od tržišne.  |

U nastavku, u odvojenim poglavljima pojašnjavam pravnu osnovu za gore navedene učinke PDV sustava u RH na prodaju osobnih automobila.

Na osobne automobile primjenjuju se i pravila iz odredbi

- **Zakona o porezu na dobit** (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, 114/22 i 114/23); u daljnjem tekstu: **PDOB** ),
- **Pravilnika o porezu na dobit** (Nar. nov. 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, 156/22, 156/23), br.; u daljnjem tekstu: **ZDOB**),

**U odredbama navedenih propisa utvrđena su ograničenja kod priznavanja troškova** sredstava za osobni prijevoz koja uz ostalo obuhvaćaju i osobne automobile. Pravila priznavanja troška nisu predmet ovog članka, jer nemaju utjecaj na iskazivanje dobitka ili gubitka od prodaje. Ipak, odredbe imaju učinak kod evidentiranje prodaje, što ćemo pojasniti kroz primjere.

**Pravila koja se danas primjenjuju većim dijelom su u primjeni od 1. siječnja 2018.<sup>1</sup> godine kada su stupile na snagu sada važeće odredbe članka 61., ZPDV-a, ali i odredbe Zakona o porezu na dobit koji se bave priznavanjem troškova osobnih automobila. Posljedice ovih izmjena je višeznačna i promjene koje donosi možemo istaknuti u nekoliko točaka:**

|    |  |
|----|--|
| 1. | <b>PDV se može koristiti u 50%-tnom iznosu</b> (prije se nije mogao koristiti)   |
| 2. | <b>Troškovi se priznaju u 50%-tnom iznosu</b> (prije su se priznavali u 70%-tnom iznosu)   |
| 3. | Iznos PDV-a koji se evidentira u trošku <b>treba se pratiti odvojeno već od same nabave</b> jer se trošak PDV-a ne priznaje u cijelosti (100% nepriznat za razliku od osnove koja je 50% nepriznata) |

1 Od 1. siječnja 2019. kod ograničenja priznavanja pretporeza ukinute su posebnosti za vozila čija je nabavna vrijednost veća od 400.000,00 kuna (sada 54.000,00 eura), dok je takvo ograničenje i dalje prisutno u smislu priznavanja troška amortizacije temeljem odredbi Zakona o porezu na dobit.



Obzirom da obračun amortizacije nije izravno povezan s postupkom prodaje, u ovom članku ne bavimo se detaljno pravilima obračuna amortizacije. U ovom članku posebnu pažnju posvećujemo poreznom tretmanu osobnih automobila na koje je primijenjena zabrana korištenja pretporeza u razdoblju prije 1. siječnja 2018. te ograničenje korištenja pretporeza koje se primjenjuje nakon tog razdoblja.

**ističemo...**

Dakle, u ovom članku težište je na osobnim automobilima koje poduzetnik koji nije trgovac koristi za potrebe obavljanja djelatnosti, a koji se ne smatra novim prijevoznim sredstvom.

Kratke prikaze poreznih postupaka koji se primjenjuju kod prodaje osobnih automobila kao trgovačke robe, te osobnih automobila koji se smatraju novim prijevoznim sredstvima pojašnjavamo ukratko u posljednjem poglavlju ovog članka, te dajemo uputu na članke u kojima smo detaljnije pisali o tim poreznim postupcima.

U poglavlju koje slijedi detaljnije pojašnjavamo koji osobni automobili su predmet ovog članka.

## 2. Osobni automobili – definiranje pojma

Računovodstvena pravila prodaje osobnih automobila kao dugotrajne imovine ne razlikuju se od pravila za ostalu dugotrajnu imovinu. Međutim, osobni automobili u poreznom smislu predstavljaju specifičnu dugotrajnu imovinu, obzirom da su i odredbama propisa koji reguliraju porez na dobit, i odredbama koji reguliraju porez na dodanu vrijednost propisana određena ograničenja.

Ova posebnost osobnih automobila u poreznom smislu prisutna je i kod prodaje osobnih automobila.

**ističemo...**

Naime, osim nekretnina, osobni automobili su jedina kategorija dugotrajne imovine čiji porezni postupak kod prodaje može ovisiti o tome koji je porezni postupak primijenjen prilikom njegove nabave.

Iz tog razloga u ovom članku pojašnjavamo povijest poreznog tretmana osobnih automobila, kako bi olakšali razumijevanje poreznih pravila primijenjenih kod njegove prodaje.

### 2.1. Porezna definicija iz odredbi ZPDV-a

Ne postoji izravna definicija sredstva za osobni prijevoz u poreznim propisima. To znači da se pri utvrđivanju što se smatra sredstvom za osobni prijevoz treba poslužiti odredbama drugih propisa, na što i upućuje odredba članka 61. stavka 3. točke b) ZPDV-a. No, postupak utvrđivanja nije jednostavan, što pojašnjavamo u ovom poglavlju.

Definicija osobnog automobila druga je rečenica članka 61. stavke 2. ZPDV-a kojom je propisano ograničenje korištenja pretporeza za ovu kategoriju prijevoznih sredstava:

*“Osobnim automobilima smatraju se motorna vozila namijenjena za prijevoz osoba koja, osim sjedala za vozača, imaju najviše osam sjedala.”*

Dakle, radi se o definiciji pojma osobni automobili koju treba smatrati poreznim pojmom koji nije istovjetan pojmu prijevozna sredstva, ali niti istoimenim pojmom koji se koristi u propisu koji regulira porez na promet motornih vozila<sup>2</sup>. Da bi razumjeli koja su vozila uključena u ovaj pojam, a za potrebe primjene ograničenja iz članka 61. st. 2 potrebno je proučiti i koji su osobni automobili isključeni iz gore navedene definicije.

### 2.2. Novi i “stari” osobni automobil

Neovisno o definiciji osobnog automobila iz članka 61. stavke 2. ZPDV-a, za potrebe utvrđivanja poreznog postupka potrebno je provjeriti i da li se radi o osobnom automobilu koji ulazi u definiciju novih prijevoznih sredstava ili ne. Prema članku 4. stavku 2. i 3. proizlazi da se u smislu navedenog pojma razmatraju osobni automobili radnog obujma motora iznad 48 cm<sup>3</sup> ili snage motora iznad 7,2 kW. Takav automobil smatra se novim prijevoznim sredstvom ako je ispunjen jedan od slijedećih uvjeta:

- osobni automobil isporučen je unutar šest mjeseci od datuma prve uporabe,
- osobni automobil nije prešao više od 6.000 km.

Obzirom da će u izuzetno rijetkim slučajevima osobno vozilo koje je poduzetnik koji nije trgovac koristio za obavljanje svoje djelatnosti zadovoljiti navedene uvjete, u ovom članku nismo detaljno pisali o pravilima povezanim s novim prijevoznim sredstvima, već smo u posljednjem poglavlju članka ova pravila ukratko pojasnili, te uputili na članak u kojem smo o postupanjima s novim prijevoznim sredstvima pisali detaljnije.

### 3. Ograničenje/zabrana korištenja pretporeza

Ograničenje ili zabrana korištenja pretporeza za osobne automobile porezna je praksa koja postoji od uvođenja poreza na dodanu vrijednost kao osnovnog oblika poreza na promet pokretnih dobara i usluga. Ono što se mijenjalo tijekom godina su pravila priznavanja pretporeza. Sadašnje pravilo je treća promjena. U nastavku dajemo pregled pravila po razdobljima primjene.

#### Pregled pravila priznavanja pretporeza vezanih uz nabavu i korištenje osobnih automobila

| Do 31. 12. 2009.   |
|--|
| Prilikom nabavke sredstva za osobni prijevoz PDV je u cijelosti iskorišten kao pretporez ali se na 30% mjesečnog iznosa amortizacije obračunava PDV (ako je poduzetnik mjesečni obveznik PDV-a);   |
| Od 1. 1. 2010. do 29. 2. 2012.   |
| Prilikom nabavke sredstva za osobni prijevoz 70% PDV-a se priznalo kao pretporez, a 30%PDV-a koje poduzetnik nije mogao odbiti prilikom nabavke postao je dio troška nabave ali se evidentirao na zasebnom kontu u okviru dugotrajne materijalne imovine;  |
| Od 1. 3. 2012. do 31. 12. 2017.  |
| Prilikom nabavke sredstva za osobni prijevoz PDV se u cijelosti ne može odbiti kao pretporez te se za taj iznos PDV-a povećava trošak nabave.  |
| Od 1. 1. 2018. do danas  |
| Prilikom nabavke sredstva za osobni prijevoz 50% PDV-a se priznalo kao pretporez, a 50% PDV-a koje poduzetnik nije mogao odbiti prilikom nabavke postao je dio troška nabave ali se evidentirao na zasebnom kontu u okviru dugotrajne materijalne imovine. |

<sup>2</sup> Pojam osobnih automobila koristi se i u Zakonu o porezu na promet motornih vozila, kao jedno od motornih vozila koji su predmet oporezivanja porezom na promet motornih vozila.

Razdoblje od 1.3.2012. do 31.12.2017. istaknuto je u odnosu na ostala razdoblja, jer je u tom razdoblju na snazi bila potpuna zabrana korištenja pretporeza za određene kategorije osobnih automobila, dok je u svim ostalim razdobljima korištenje pretporeza bilo moguće uz ograničenja, odnosno obvezu naknadnog obračuna PDV-a na osobnu potrošnju. Obzirom da nam razdoblja prije 1.3.2012. nisu značajna za porezni tretman prodaje osobnog vozila, u slijedećim poglavljima pažnju usmjeravam na posljednja dva razdoblja primjene ograničenja, odnosno zabrane korištenja pretporeza.

### 3.1. Zabrana korištenja pretporeza od 1.3.2012. do 31.12.2017.

Na prodaju osobnih automobila značajno utječe pravilo koje se pri nabavci osobnih automobila primjenjivalo od 1.3.2012 do 31.12.2017. Naime u tom razdoblju korištenje pretporeza za određene kategorije osobnih automobila bilo je u potpunosti zabranjeno, za razliku od pravila u ostala tri razdoblja kod kojih se pretporez djelomično koristio. U nastavku citiramo pravilo koje je u tom razdoblju bilo na snazi, a koje je propisano tada važećim odredbama članka 61. ZPDV:

*“(1) Porezni obveznik ne može odbiti pretporez u sljedećim slučajevima:*

- c) za nabavu i najam plovila namijenjenih za razonodu, zrakoplova, osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz, uključujući nabavu svih dobara i usluga u vezi s tim dobrima,*
- d) za nabavu dobara i usluga za potrebe reprezentacije pri čemu se reprezentacijom smatraju izdaci za ugošćivanje poslovnih partnera, darivanje poslovnih partnera, plaćanje poslovnim partnerima izdataka za odmor, sport i razonodu, izdataka za najam automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor i slično.*

*(2) Iznimno, odredbe stavka 1. točke a) ovoga članka ne primjenjuju se ako se radi o plovilima i zrakoplovima kojima se obavlja djelatnost prijevoza putnika i dobara te iznajmljivanja ili se nabavljaju za daljnju prodaju te ako se radi o osobnim automobilima i drugim prijevoznim sredstvima za osobni prijevoz koja se koriste za obuku vozača, testiranje vozila, servisnu službu, djelatnost prijevoza putnika i dobara, prijevoza umrlih, iznajmljivanja ili se nabavljaju za daljnju prodaju.”*

U slučaju kada je kod nabavke osobnih automobila u razdoblju od 1.3.2012 do 31.12.2017. bila aktivirana zabrana korištenja pretporeza iz tada aktualnog članka 61. ZPDV-u, kod prodaje takvog osobnog automobila poduzetnik može koristiti oslobođenje iz članka 27. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (Narodne novine broj 115/16). Detaljno, o ovom oslobođenju kao učinku zabrane korištenja pretporeza pisali smo u poglavlju 4.1. ovog članka.

### 3.2. Ograničenje korištenja pretporeza od 1.1.2018. do danas

Nakon provedenih izmjena ograničenje korištenja pretporeza za osobne automobile propisano je prvom rečenicom članka 61. st. 2. ZPDV-a:

*“Porezni obveznik ne može odbiti 50% pretporeza obračunava-  
nog za nabavu ili najam osobnih automobila, uključujući nabavu  
svih dobara i usluga u vezi s tim dobrima.”*

Navedena odredba upućuje da će se pri nabavci osobnog automobila, 50% PDV-a iskazanog na računu moći koristiti kao pretporez, dok je druga polovica PDV-a nepovratna, te će se evidentirati kao imovina, odnosno postati će dio nabavne vrijednosti osobnog automobila. Dio PDV-a koji je evidentiran kao imovina ima dvije bitne implikacije na postupanja.

**Prva učinak ograničenja priznavanja pretporeza javlja se kod korištenja automobila**, odnosno kod obračuna amortizacije, i odnosi na **priznavanje troška koji proizlazi iz nepriznatog pretporeza**. Naime, upotrebom osobnog automobila i evidentiranjem amortizacije kao troška razdoblja, dio amortizacije koji se odnosi na PDV u cijelosti je nepriznat, za razliku od amortizacije koja proizlazi iz ostalih izvora koja se priznaje u 50%-tnom dijelu. Iz tog razloga razvili su se modeli evidentiranja PDV-a koji je dio nabavne vrijednosti kako bi se olakšalo ispravno kategoriziranje troška amortizacije na dio koji je priznat i dio za koji je potrebno uvećati osnovicu poreza na dobit. Detaljnije, o poreznom pristupu trošku amortizacije osobnog automobila pišemo u poglavlju 5.2. ovog članka

**Drugi učinak ograničenja priznavanja pretporeza javlja se kod prodaje automobila i odnosi se na pravo provođenja postupka ispravka pretporeza**. Detaljnije o ovom učinku pisali smo u poglavlju 4. ovog članka.

### 3.3. Iznimke od ograničenja/zabrane

I u razdoblju zabrane korištenja pretporeza i od 1. siječnja 2018. do danas, od zabrane odnosno ograničenja izuzete su određene kategorije osobnih vozila. Tako je u danas važećem članku 61. stavku 3. ZPDV-a propisano slijedeće.

*“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.”*

Kao što je vidljivo, **propisane iznimke možemo podijeliti na dvije kategorije:**

- iznimka za prijevozna sredstva kojima se obavlja nabrojane djelatnosti.
- iznimke za motorna vozila kategorije N1 koja su razvrstana u tarifnu oznaku 8703 Carinske tarife i nisu predmet oporezivanja prema posebnom propisu o posebnom porezu na motorna vozila”.

Formulacije ove odredbe mijenjale su se kroz razdoblja, ali suštinskih promjena nije bilo, tako da smatramo da su navedena izuzeća bila identična u svim varijantama primjene ograničenja/zabrane korištenja pretporeza. Međutim, treba naglasiti da nije uvijek jednostavno utvrditi da li pojedino vozilo ulazi u iznimke iz gore citiranog članka 61. stavka 3. ZPDV-a, te treba biti oprezan osobito u dijelu koji se odnosi na djelatnost servisne službe. Smatramo da se u djelatnost servisne službe **moгу uključiti djelatnosti pomoć na cesti i na vodi, djelatnosti izvođenja i/ili održavanja plinskih, vodovodnih i drugih instalacija, hitnih intervencija ako sredstva za osobni prijevoz služe isključivo za takvu djelatnost**, obzirom da su te djelatnosti izrijeком nabrojane u ograničenju priznavanje troškova prema članku 25. stavku 2. Zakona o porezu na dobit.



**ističemo...**

Smatramo da u slučaju kada se radi o drugim sličnim djelatnostima, prije upotrebe iznimke iz oba zakona, provjeru "sličnosti" treba upitom zatražiti od savjetnika Ministarstva financija–Porezne uprave.

Detalnije o utvrđivanju da li određeno motorno vozilo zadovoljava uvjete iz članka 61. stavka 3. pisali smo u članku "Sredstva za osobni prijevoz–pojam i porezni tretman; koje je objavljeno u časopisu RiPup 5/2018. Pojašnjenja u tom članku i dalje su aktualna, uvažavajući izmjene ovih pravila, a to je ukidanje dodatnog ograničenja korištenja pretporeza za osobne automobile čija je nabavna vrijednost veća od 400.000,00 kuna (54.000,00 eura).

**4. Učinak ograničenja/zabrane na prodaju**

U prethodnom poglavlju pojasnili smo pravila iz odredbi članka 61. ZPDV-a koja su propisivala zabranu, odnosno koja danas propisuju ograničenje priznavanja pretporeza. U ovom poglavlju pojašnjavamo učinak primjene zabrane, odnosno ograničenja kod prodaje osobnih automobila.

Kao što smo naveli u prethodnom članku različito se postupa u slučaju kada je kod nabavke osobnog automobila aktivirana zabrana iz članka 61. ZPDV-a koja je bila na snazi od 1.3.2012. do 31.12.2017., od slučaja kada je pravo priznavanja pretporeza ograničeno na 50%, kako je propisano danas, a u primjeni od 1. siječnja 2018. Porezna postupanja u ova dva slučaja pojašnjavamo u odvojenim poglavljima koja slijede.

**4.1. Oslobođenje zbog zabrane iz članka 61. ZPDV-a**

Ograničenje korištenja pretporeza za osobne automobile porezna je praksa koja postoji od uvođenja poreza na dodanu vrijednost kao osnovnog oblika poreza na promet pokretnih dobara i usluga. Ono što se mijenjalo tijekom godina su pravila priznavanja pretporeza. Sadašnje pravilo je treća promjena. U nastavku dajemo pregled pravila po razdobljima primjene.

**4.1.1. Pravna osnova za oslobođenje**

Pravilo za **razdoblje od 1.3.2012. do 31.12.2017.** razlikuje se od ostalih pravila zbog činjenice da je **samo u tom razdoblju odbitak pretporeza kod nabave osobnih automobila bio u potpunosti zabranjen**. Navedeno je bitno zbog prijelazne odredbe propisane člankom 27. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (Narodne novine broj 115/16) koju citiramo:

*"PDV-a su oslobođene isporuke plovila namijenjenih za razonodu, zrakoplova, osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz za koje nije bio moguć odbitak pretporeza prema članku 61. stavku 1. točki a) Zakona o porezu na dodanu vrijednost (»Narodne novine«, br. 73/13., 99/13., 148/13., 153/13. i 143/14.) koje porezni obveznici nabave do 31. prosinca 2017."*

**4.1.2. U kojem slučaju se primjenjuje oslobođenje?**

Iz citirane odredbe razvidno je da se ovo oslobođenje odnosi na osobne automobile i druga sredstva za osobni prijevoz. Neovisno

o tome što je pojam drugih sredstava za osobni prijevoz izbačen iz danas aktualnih odredbi zakona, ova prijelazna odredba osigurava primjenu oslobođenja i na primjerice motore ili električne romobile nabavljene u tom razdoblju, a na koje je primijenjena zabrana korištenja pretporeza iz tadašnjeg članka 61. stavka 1. točke a) ZPDV-a.

Pojednostavljeno gledano, proizlazi da se oslobođenje na osobne automobile kupljene u razdoblju od 1.3.2012. do 31.12.2017. primjenjuje u svim slučajevima kada pretporez nije korišten, odnosno kod svih nabavki osobnih automobila na koje se primjenjuje ograničenje iz članka 61. stavka 1. točke a) tada aktualnog ZPDV-a. Međutim to nije ispravna tvrdnja.

Treba naglasiti da **za primjenu navedenog oslobođenja nije dovoljna sama činjenica da je osobni automobil nabavljen u razdoblju od 1.3.2012. do 31.12.2017. i da pretporez nije korišten**. Naime, u odredbi se jasno napominje da se oslobođenje odnosi na osobne automobile za koje nije bio moguć odbitak pretporeza prema tada aktualnim odredbama članka 61. stavku 1. točki a). ZPDV-a.

Pojam aktivacije zabrane treba razmatrati u smislu toga da se ona događa samo u slučajevima kada bi po svim drugim pravilima odbitak pretporeza bio moguć. To znači da je **za potrebe utvrđivanja aktivacije zabrane** potrebno provjeriti da li su svi drugi uvjeti za korištenje pretporeza bili zadovoljeni, jer ako nisu, PDV se nije koristio iz tog razloga, što prema praksi poreznog nadzora znači da odredba članka 61. stavka 1. točke a) ZPDV-a pri nabavi nije aktivirana, a što onemogućuje primjenu oslobođenja prilikom prodaje tog istog osobnog automobila.

To znači da **oslobođenje nije moguće primijeniti kod prodaje osobnih automobila koji su nabavljeni u razdoblju od 1.3.2012. do 31.12.2017. i kod kojih pretporez nije korišten u slijedećim slučajevima:**

- 1) Kada je zaprimljen račun bez iskazanog PDV-a  
**Obrazloženje:** U svim slučajevima kada je ispostavljen račun bez iskazanog PDV-a nije došlo do aktivacije **zabrane iz članka 61. To su primjerice slučajevi:**
  - kada je osobni automobil kupljen od građana ili pravne osobe koja nije porezni obveznik,
  - kada je osobni automobil kupljen od malog poreznog obveznika ili poreznog obveznika koji se kod prodaje pozvao na oslobođenje iz članka 40.
- 2) Kada je zaprimljen račun s iskazanim PDV-om, ali korištenje pretporeza nije bilo moguće iz nekog od slijedećih razloga:
  - stjecanje je obavljeno u razdoblju kad je poduzetnik bio izvan sustava PDV-a (mali porezni obveznik)
  - vozilo je namijenjeno za potrebe obavljanja oslobođenih djelatnosti iz članka 39. i 40. ZPDV-a.
- 3) Kada je zaprimljen račun s iskazanim PDV-om, ali nije sastavljen sukladno članku 79. ZPDV-a  
**Obrazloženje:** Navedena konstatacija proizlazi iz prakse poreznog nadzora kod koje je osporavano da je aktivirana zabrana iz članka 61. obzirom da je račun imao nedostatke zbog kojih korištenje pretporeza ne bi bilo moguće bez obzira na primjenu zabrane (primjerice: neiskazan OIB kupca ili prodavatelja na računu)
- 4) Kada je kupljen osobni automobil koji je izuzet iz zabrane  
**Obrazloženje:** Premda je jasno da se zabrana korištenja pretporeza ne primjenjuje u slučaju nabavke osobnih automobila koji su tada važećim člankom 61. stavkom 2. ZPDV-a izuzeti od primjene ograničenja, ovdje ističemo da u slučaju kada je ograničenje greškom primijenjeno na takav automobil, radi se o pogreški zbog koje može biti osporeno korištenje oslobođenja iz članka 27. prilikom njegove prodaje.

**ističemo...**

Iz navedene prakse proizlazi da se oslobođenje **može primijeniti samo na osobne automobile** kupljene u razdoblju od 1.3.2012. do 31.12.2017. kod kojeg korištenje pretporeza **nije bilo moguće zbog aktivacije odredbi članka 61. stavke 1. točka a). ZPDV-a<sup>3</sup>, a ne iz nekog od gore navedenih razloga.**

U primjerima koje dajemo u ovom članku, a koji se odnose na primjenu oslobođenja iz članka 27. podrazumijevamo da PDV nije korišten zbog primjene članka 61. ZPDV-a, a ne zbog nekih od gore navedenih razloga.

**4.1.3. Evidentiranje u poreznim knjigama i izdavanje računa**

Kada porezni obveznik prodaje automobil s oslobođenjem, račun koji ispostavlja neće imati iskazani PDV, a na računu treba biti iskazana slijedeća napomena:

*“Oslobođeno PDV-a u skladu sa člankom 27. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (Narodne novine broj 115/16).”*

Isporuka na koju je primijenjeno navedeno oslobođenje evidentira se u Obrascu PDV u razdoblju kada je obavljena.

**ističemo...**

Ukupan iznos računa unosi se na poziciju Obrasca PDV I.8–**Tuzemne isporuke.**



## Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u

Cijena: **130<sup>00</sup> EUR + PDV**  
T: **01 / 49 21 737**

3 Kao naznaku da je zabrana korištenja PDV-a proizašla iz primjene navedene odredbe u daljnjem tekstu pozivati ćemo se samo s izrazom “zabrana iz članka 61.”

**Primjer izgleda računa s oslobođenjem iz čl. 27. :**

TEN d.o.o.,  
Zagreb, Ilica 123  
OIB: 25587425996

**Kupac:**  
Ivan Galeb  
Zagreb, Maksimirska 22  
OIB: 32662523647

**Račun br. 100/VL3/2**

**Mjesto i datum izdavanja računa:** Zagreb, 10. rujan 2024.

**Vrijeme izdavanja:** 10:20

**Datum isporuke:** 10. rujan 2024:

| R.b.                       | Trgovački naziv  | Jed. cij. | Kol. | Iznos            |
|----------------------------|--|-----------|------|------------------|
| 1.                         | Osobni automobil Škoda Fabia<br>5 vrata Boja: bijela; Država proizvodnje:<br>Češka Godina proizvodnje: 2017. Broj<br>šasije: TEBJJ5DA7A5524687 | 11.000,00 | 1    | 11.000,00        |
| <b>Ukupan iznos računa</b> |  |           |      | <b>11.000,00</b> |

Oslobođeno PDV-a u skladu s člankom 27. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (Narodne novine broj 115/16).

Žiro račun / IBAN: 9323400022201238772

**Datum dospijeća:** 10. rujan 2024.

**Način plaćanja:** transakcijski račun

**Odgovorna osoba:**  
Robert Smithić

Ovdje upisati podatke zahtijevane člankom 21. st. 4 i 5. Zakona o trgovačkim društvima

\* Primjer evidentiranja prodaje za koje je ispostavljen račun s oslobođenjem dali smo u primjeru br. 2. u okviru poglavlja 7. ovog članka.

**4.2. Učinak ograničenja iz članka 61. ZPDV-a**

Ograničenje korištenja pretporeza zbog primjene članka 61. ZPDV-a prilikom nabavke osobnog automobila može imati učinak kod prodaje takvog automobila. Naime, vozila nabavljena od 1. siječnja 2018., godine od kada je u primjeni ograničenje od 50% PDV-a koje se ne može priznati promatraju se u slijedećih pet godina od godine u kojoj je osobni automobil kupljen.

**ističemo...**

Ukoliko se vozilo proda prije isteka razdoblja od pet godina, prodavatelj koji je prilikom nabave samo djelomično koristio pretporez zbog primjene ograničenja iz članka 61. ZPDV-a ostvaruje **pravo na povrat dijela tog neiskorištenog pretporeza preko poreznog postupka koji se naziva ispravak pretporeza.**

Detaljno o postupku ispravka pretporeza pisali smo u članku **“Ispravak pretporeza”**; objavljenog u časopisu RiPup 12/2021. U nastavku pojašnjavamo osnove ovog postupka, te detaljnije pri-



kazujemo primjenu ispravka pretporeza u slučaju prodaje osobnih automobila.

#### 4.2.1. Osnovno o ispravku pretporeza

Obveza primjene postupka ispravka pretporeza propisana je odredbama članka 63. stavaka 1. i 2. *Zakona*:

**“Porezni obveznik mora ispraviti odbitak pretporeza ako je odbitak viši ili niži od onoga na koji je porezni obveznik imao pravo. Porezni obveznik mora ispraviti odbitak pretporeza ako se nakon podnošenja prijave PDV-a promjene čimbenici na temelju kojih je utvrđen iznos odbitka pretporeza.”**

Radi se o postupku koji se provodi na imovini koju poduzetnik posjeduje, odnosno, koristi kroz određeno razdoblje i to u slučaju kada je protekom vremena, ili nastankom određenih poslovnih događaja, došlo do promjene čimbenika temeljem kojih se pri nabavi utvrđivalo pravo na odbitak pretporeza.

Ispravak pretporeza provodi se u oba smjera. Kada se čimbenici promjene na način da se pravo na odbitak umanjuje, dolazi do obveze obračuna i plaćanja PDV-a. U obrnutom slučaju povećava se pravo poreznog obveznika na povrat PDV-a. Iznos dobiven primjenom postupka ispravka pretporeza **unosi se u redni broj Obrasca PDV III.15.–Ispravak pretporeza:**

- **bez predznaka** ⇒ kada je ispravkom pretporeza utvrđeno pravo na pretporez
  - **s predznakom minus** ⇒ kada je utvrđena obveza za PDV
- Pravila ispravka pretporeza podijeljena su u odredbama *Zakona* u slijedeća tri poglavlja:
- 7.1. *Ispravak odbitka pretporeza kod gospodarskih dobara* (čl. 64. ZPDV-a)
  - 7.2. *Ispravak odbitka pretporeza kod isporuke gospodarskih dobara* (čl. 65. ZPDV-a)
  - 7.3. *Ispravak odbitka pretporeza za zalihe dobara* (čl. 65.a ZPDV-a)

Prema članku 64. stavku 3. gospodarskim dobrima u smislu ovih odredbi o ispravku pretporeza smatraju se dobra i usluge koje prema računovodstvenim propisima spadaju u dugotrajnu imovinu poreznog obveznika.



#### ističemo...

Dakle, kod prodaje osobnih automobila evidentiranih na bilančnoj poziciji dugotrajne imovine primjenjuju se pravila ispravka pretporeza iz članka 65. ZPDV-a.

#### 4.2.2. Postupak ispravka pretporeza kod prodaje osobnih automobila

Odredbama članka 65. *Zakona* iznad kojeg je podnaslov *“Ispravak odbitka pretporeza kod isporuke gospodarskih dobara”*, dana su posebna pravila koja treba primijeniti kada se uvjeti mjerodavni za odbitak pretporeza promijene za dobro koje se isporučuje. No, premda su pravila za ovaj slučaj izdvojena u posebno poglavlje, prilikom ispravka pretporeza kod isporuke treba voditi računa i o odredbama članka 64. *Zakona*. Potvrda ovom stavu su i odredbe *Pravilnika* kod kojeg odredbe koje se odnose na ispravak pretporeza kod isporuke gospodarskih dobara nisu izdvojene od ostalih pravila za gospodarska dobra.

Iz tog razloga naglašavamo, da se i pri ispravku pretporeza kod isporuke gospodarskih dobara mogu primijeniti pravila pojednostavljenja od 1.000,00 kuna, čije smo odredbe prenijeli u poglavlju 4. ovog članka.

Postoje dva značajna posebna pravila koja se primjenjuju kod ispravka pretporeza kod isporuke gospodarskog dobra. Tako se prema članku 65. stavku 2. *Zakona* **ispravak odbitka pretporeza kod isporuke gospodarskog dobra provodi odjednom za cijelo preostalo razdoblje ispravka**. Odredbom članka 140. stavka 9. propisano je i drugačije pravilo u vezi izvještavanja u odnosu na ispravak koji nije povezan s isporukom. Prema navedenoj odredbi obavljene ispravak pretporeza kod isporuke gospodarskih dobara **iskazuje se u prijavi PDV-a koja se podnosi za razdoblje oporezivanja u kojem je obavljena isporuka**.

Do promjena uvjeta mjerodavnih za oporezivanje dolazi i u slučaju kada porezni obveznik prodaje osobni automobil za koji pri nabavi nije mogao koristiti 50% pretporeza sukladno ograničenju iz članka 61. *Zakona*. Ukoliko taj osobni **automobil porezni obveznik prodaje unutar razdoblja od 5 godina od stjecanja, pripada mu pravo na dio pretporeza koji nije mogao koristiti pri nabavi**.

Navedeno je na slijedeći način pojašnjeno mišljenjem Ministarstva financija–Porezne uprave<sup>4</sup>:

*“Člankom 65. Zakona o PDV-u propisane su odredbe o ispravku odbitka pretporeza kod isporuke gospodarskih dobara.*

*Prema tim odredbama ako porezni obveznik unutar razdoblja za ispravak pretporeza isporučuje gospodarsko dobro, konkretno prijevozno sredstvo za osobni prijevoz (pet godina), smatra se da je gospodarsko dobro korišteno za gospodarsku djelatnost poreznog obveznika do isteka razdoblja za ispravak pretporeza.*

**Gospodarska djelatnost smatrat će se u cijelosti oporezivom ako je isporuka gospodarskog dobra oporezivana.**

**Gospodarska djelatnost smatrat će se u cijelosti oslobođenom PDV-a ako je isporuka gospodarskog dobra oslobođena.** *Ispravak odbitka pretporeza provodi se odjednom za cijelo preostalo razdoblje ispravka.*

*Znači, ako porezni obveznik unutar razdoblja za ispravak pretporeza proda prijevozno sredstvo za osobni prijevoz, smatra se da je isto korišteno za gospodarsku djelatnost poreznog obveznika do isteka razdoblja za ispravak pretporeza.*

*U tom slučaju može se u razdoblju prodaje izvršiti ispravak pretporeza za dio ranije nepriznatog pretporeza obzirom da je isporuka prijevoznog sredstva oporeziva u cijelosti.”*

Navedeno pojašnjavamo primjerom sastavljenim sukladno primjeru danom u nastavku citiranog Mišljenja.

#### Primjer 1. – Ispravak pretporeza (pravo na povrat pretporeza) kod isporuke osobnog automobila

Porezni obveznik nabavio je u 2022. godini osobni automobil u vrijednosti **20.000,00** eura plus **5.000,00** eura PDV. Od tog iznosa porezni obveznik kao pretporez koristi **2.500,00** eura PDV-a ( $5.000 \times 50\% = 2.500$ ).

U 2024. godini porezni obveznik automobil prodaje i pri tome obračunava PDV na ukupnu vrijednost prodaje. Time ostvaruje pravo na ispravak dijela pretporeza koji se u razdoblju nabave nije mogao odbiti.

<sup>4</sup> Mišljenje Ministarstva financija–Porezna uprava “Porezni tretman prijevoznih sredstava za osobni prijevoz”; Klasa: 410-10/18-01/01, Ur.br: 513-07-21-01/18-1, Zagreb; 27.03.2018

Za preostalo razdoblje ispravka porezni obveznik ima pravo odbitka pretporeza u iznosu 100%. Razlika prava na odbitak pretporeza je **2.500,00** eura. Porezni obveznik ispravlja pretporez za 3/5 odnosno 1.500,00 eura ( $5.000 - 2.500 = 2.500 \times 3/5 = 1.500$ ).

Knjiženje:

| 7697 Prihod s osnovne povrata pretporeza | 1605 Ispravci pretporeza |
|--|--------------------------|
| 1.500,00 (1)                             | (1) 1.500,00             |

Kad porezni obveznik ima pravo na povrat dijela pretporeza odnosno kad od države potražuje dio pretporeza tada u obrascu porezne prijave iznos ispravka iskazuje s predznakom plus (+). Taj ispravak iskazuje se pod točkom III.15. Obrasca PDV.

U prethodnom primjeru prikazali smo izračun iznosa ispravka pretporeza za osobni automobil koji je kupljen 2022. godine a prodan 2024. godine. U nastavku, na iznosu od 2.500,00 eura pojašnjavamo izračun prava na ispravak pretporeza u slučaju kada je auto prodan 2024. a kupljen u nekoj od godina petogodišnjeg promatranog razdoblja.

**Pregled prava za ispravak u slučaju kada je iznos neiskorištenog pretporeza 2.500 eura**

|                                   |      |       |       |       |               |
|-----------------------------------|------|-------|-------|-------|---------------|
| Godina kupnje                     | 2020 | 2021  | 2022  | 2023  | 2024          |
| Godina prodaje                    | 2024 | 2024  | 2024  | 2024  | 2024          |
| Udio prava na ispravak pretporeza | 1/5  | 2/5   | 3/5   | 4/5   | Vidi komentar |
| Iznos za ispravak (u eurima)      | 500  | 1.000 | 1.500 | 2.000 |               |

Da smo nastavili niz proizlazi da bi poduzetnik u slučaju kada je osobni automobil nabavljen i prodan u istoj godini, kroz ispravak pretporeza mogao koristiti 5/5 dijelova pretporeza koje pri nabavci nije mogao koristiti kao pretporez. Naime, u slučaju kada je osobni automobil nabavljen u siječnju 2024. godine, a prodan u prosincu 2024 godine (osobito ako se radi o samom početku siječnja i samom kraju prosinca) treba priznati da je osobni automobil korišten gotovo čitavu godinu, te u tom slučaju porezni obveznik ne bi trebao očekivati povrat PDV-a za to razdoblje korištenja. S druge strane, u iznimno rijetkim slučajevima moguće je da je osobni automobil prodan u istoj godini, bez da je korišten, kao što bi bili slučajevi u kojima se tek pri nabavci otkrije nedostatak koji onemogućava obavljanje djelatnosti, ili je iz nekog osobnog razloga neprihvatljiv za korištenje. U tom slučaju možemo reći da osobni automobil nije uopće korišten u poslovne ili osobne svrhe, te imamo argumente za povrat svih 5/5-tina neiskorištenog PDV-a.

Razlog zbog kojeg nismo dali uputu o postupanju u slučaju kupnje i prodaje osobnog automobila u istoj godini je činjenica da se o navedenom nije izjasnila porezna uprava, te da nam niti iz prakse poreznog nadzora i sudskih prakse nisu poznata stajališta nadležnih tijela. Iz tog razloga smatramo da se u slučaju kupnje i prodaje osobnog automobila u istoj kalendarskoj godini ne treba zahtijevati povrat svih 5/5-tina iznosa pretporeza.

U slučaju da poduzetnik ipak odluči koristiti svih 5/5-tina smatram uputnim da planirano postupanje opiše u nekom internom aktu. U tom slučaju preporučamo da pravo na svih 5/5-tina koristi samo ako od kupnje do prodaje u istoj godini nije proteklo više od 6 mjeseci, te o navedenom postupanju obavijesti Poreznu upravu, odnosno postavi upit o ispravnosti savjetnicima Ministarstva financija–Porezne uprave, te da nas u slučaju poreznog nadzora provedenog postupka obavijeste da li je takvo postupanje prošlo bez prigovora i/ili novčanih kazni.

#### 4.2.3. Evidentiranje u poreznim knjigama i izdavanje računa

U slučaju kada se prodaje osobni automobil na koji se ne primjenjuje oslobođenje (vidi prethodno poglavlje), porezni obveznik u sustavu PDV-a koji osobni automobil prodaje u RH uvijek će PDV zaračunati na ukupan iznos računa, odnosno na tržišnu vrijednost automobila<sup>5</sup>.

Iznos osnovice i obračunatog PDV-a unosi se u Obrazac PDV:

- **redni broj II.3**–Isporuke dobara i usluga u RH po stopi 25%, te
- za potrebe ispravka pretporeza (**poglavlje VI**) u **redni broj I.3**–Prodaja osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz.

Ukoliko kod prodaje takvog automobila porezni obveznik ostvaruje pravo na ispravak pretporeza upisuje ga u redni broj **III.15**–Ispravci pretporeza.

#### Primjer izgleda računa s iskazanim PDV-om :

TEN d.o.o.,  
Zagreb, Ilica 123  
OIB: 25587425996

**Kupac:**  
Ivan Galeb  
Zagreb, Maksimirska 22  
OIB: 32662523647

**Račun br. 100/VL3/2**

**Mjesto i datum izdavanja računa:** Zagreb, 10. rujan 2024.

**Vrijeme izdavanja:** 10:20

**Datum isporuke:** 10. rujan 2024:

| R.b.                       | Trgovački naziv  | Jed. cij. | Kol. | Iznos           |
|----------------------------|--|-----------|------|-----------------|
| 1.                         | Osobni automobil Škoda Fabia<br>5 vrata Boja: bijela; Država proizvodnje:<br>Češka Godina proizvodnje: 2017. Broj<br>šasije: TEBJJ5DA7A5524687 | 11.000,00 | 1    | <b>1.800,00</b> |
| <b>Osnovica za PDV</b>     |  |           |      | <b>1.800,00</b> |
| <b>PDV 25%</b>             |  |           |      | <b>450,00</b>   |
| <b>Ukupan iznos računa</b> |  |           |      | <b>2.250,00</b> |

**Žiro račun / IBAN:** 9323400022201238772

**Datum dospijeca:** 10. rujan 2024.

**Način plaćanja:** transakcijski račun

**Odgovorna osoba:**  
Robert Smithić

Ovdje upisati podatke zahtijevane člankom 21. st. 4 i 5. Zakona o trgovačkim društvima

\* Primjer evidentiranja prodaje za koje je ispostavljen račun s oslobođenjem dali smo u primjeru br. 2. u okviru poglavlja 7. ovog članka.

Kao što smo pojasnili u prethodnom poglavlju, da li postoji mogućnost korištenja pretporeza i ako da, koliko petina PDV-a koji je evidentiran u nabavnoj vrijednosti će se moći upisati u redni broj

<sup>5</sup> PDV se uvijek obračunava na tržišnu vrijednost automobila. Ukoliko porezni obveznik prodaje osobni automobil po cijeni koja je niža od tržišne, PDV i dalje obračunava i plaća na njezinu tržišnu vrijednost.



III:15. Obrasca PDV, ovisi o tome u kojoj godini promatranog petogodišnjeg razdoblja je osobni automobil stečen. Neovisno o tome da li se kod prodaje koristi ispravak pretporeza, na račun nije potrebno staviti nikakvu napomenu, obzirom da se radi o redovnom oporezivanju stopom od 25% PDV-a.

**ističemo...**

Dakle, nema razlike u računu izdanom s korištenjem ispravka pretporeza u odnosu na račun kod kojeg nema ispravka pretporeza.

**5. Računovodstvena pravila**

Kod evidentiranja prodaje osobnih automobila evidentiranih na bilančnoj poziciji dugotrajne imovine vrijede ista pravila kao i kod prodaje bilo koje druge dugotrajne imovine. U ovom poglavlju pojašnjavamo računovodstvena pravila, odnosno u zasebnim poglavljima upozoravamo na obvezu priznavanja prihoda na neto osnovi, te pojašnjavamo pravila povezana s obračunom amortizacije obzirom na specifičnost poreznog tretmana ovog troška osobnog automobila.

**5.1. Neto priznavanje prihoda ili rashoda od prestanka priznavanja osobnog automobila**

Kada se neka dugotrajna materijalna imovina otuđi, potrebno je iskrijžiti sve stavke povezane s tom imovinom. Kod prodaje robe, odnosno kratkotrajne imovine, zasebno se iskazuje prihod od prodaje, a zasebno trošak knjigovodstvene vrijednosti te imovine. Takvo postupanje kod prodaje dugotrajne imovine bilo bi neispravno. Naime, za dugotrajnu imovinu primjenjuju se pravila iz točke HSFI-a 15.42 koju citiramo:

*“Prihod ili rashod od prestanka priznavanja pojedine dugotrajne materijalne imovine utvrđuje se tako da se od neto zaračunatog iznosa (ili fer vrijednosti u slučaju zamjene) oduzme knjigovodstvena vrijednost ove imovine<sup>6</sup>. Ovaj prihod ili rashod klasificira se kao ostali prihodi i ostali rashodi i priznaje se na neto osnovi.”*

Obveznici MSFI-a istoznačne odredbe mogu pronaći u točkama 68. i 71 MRS-a 16–Nekretnine, postrojenja i oprema u kojima je propisano slijedeće:

*“68. Dobitke ili gubitke proizašle od prestanka priznavanja nekretnina, postrojenja i opreme treba uključiti u dobit ili gubitak kada je prestalo njihovo priznavanje (osim ako MRS 17 ne zahtijeva drugačije u transakciji prodaje i povratnog najma). Dobici se ne klasificiraju kao prihod.*

*...  
71. Dobitke ili gubitke koji proizlaze iz prestanka priznavanja pojedine nekretnine, postrojenja i opreme treba utvrditi kao razliku između neto iznosa potraživanja od otuđenja, i knjigovodstvene vrijednosti imovine.”*

Iz navedenih odredbi jasno je da kod obveznika HSFI-a istovremeno ne smije biti iskazan prihod od prodaje i rashod od prestanka priznavanja dugotrajne materijalne imovine (knjigovodstvena vrijed-

nost). Kako je propisano ove dvije vrijednosti se sučeljavaju te se kao razlika iskazuje samo:

- prihod od prodaje (kada je prihod od prodaje veći od knjigovodstvene vrijednosti imovine)
- rashod od prodaje (kada je prihod od prodaje manji od knjigovodstvene vrijednosti imovine)

Za razliku od obveznika HSFI-a, **obveznici primjene MSFI-a, dobitke** proizašle iz prodaje dugotrajne materijalne imovine **ne iskazuju kao prihod, već direktno kao povećanje zadržane dobiti**, dok gubitke proizašle iz prodaje dugotrajne materijalne imovine iskazuju kao rashod razdoblja.

**5.2. Obračun amortizacije do trenutka prodaje**

Premda je obračun amortizacije povezan s korištenjem osobnog automobila, neizravno je povezan i s prodajom. Naime, obračun amortizacije najčešće se obavlja krajem godine, pa postoji mogućnost zanemarivanja obveze obračuna amortizacije u godini kada je osobni automobil prodan.

**ističemo...**

Ova pogreška ima veći značaj kod prodaje osobnih automobila nego kod prodaje ostale dugotrajne imovine, a razlog su ograničenja priznavanja troška propisana odredbama Zakona o porezu na dobit.

Naime, kod primjene neto principa prodaje ukupan trošak koji proizlazi iz neotpisane vrijednosti osobnog automobila priznat je u smislu poreza na dobit. Na taj način propušteno je obračunavanje nepriznatog dijela troška amortizacije što u konačnici dovodi do neispravnog ispunjavanja rednog broja 7. Obrasca PD kojim se uvećava osnovica poreza na dobit za nepriznati dio amortizacije. Kako bi pojasnili ispravna postupanja s obračunom amortizacije, u nastavku pojašnjavamo i računovodstveni i porezni dio obračuna amortizacije za osobne automobile na koje se primjenjuje ograničenje iz Zakona o porezu na dobit.

**5.2.1. Osnovno o amortizaciji**

Pojam amortizacije definiran je odredbama računovodstvenih propisa. Za trošak amortizacije možemo reći da predstavlja iznos utrošenog dijela vrijednosti dugotrajne materijalne imovine koji se može iskazati kao trošak razdoblja ili se treba uključiti u troškove proizvodnje dobara i usluga, a s druge strane ispravlja, odnosno umanjuje nabavnu vrijednost dugotrajne materijalne imovine. **Amortizacija se obračunava** primjenom odgovarajuće stope amortizacije na nabavnu vrijednost dugotrajne materijalne imovine (na **trošak nabave**) uz eventualno umanjenje ostatka vrijednosti<sup>7</sup>.

Prema HSFI-u 6.11. **korisni vijek upotrebe** je:

- a) razdoblje u kojem se očekuje da će poduzetnik upotrebljavati imovinu, tj. da će mu ista biti dostupna za upotrebu ili
- b) broj proizvoda ili sličnih jedinica koje poduzetnik očekuje ostvariti od te imovine.

**Amortizacijska stopa** ne spominje se u računovodstvenim propisima, već u poreznim, ali korisni vijek upotrebe pretvara se u godišnju stopu otpisa, te se izračun amortizacije obavlja primjenom

<sup>7</sup> Ostatok vrijednosti imovine je procijenjeni iznos koji bi poduzetnik u ovome trenutku dobio otuđenjem imovine nakon odbitka procijenjenih troškova otuđenja, ali uz uvjet da je imovina već sada one starosti i u onom stanju kakvo se očekuje na kraju njenog korisnog vijeka upotrebe”

<sup>6</sup> Knjigovodstvena vrijednost = nabavna vrijednost umanjena za obračunatu amortizaciju i eventualna vrijednosna usklađenja

amortizacijske stope na nabavnu vrijednost umanjenu za eventualni ostatak vrijednosti.



### ističemo...

Amortizacija se obračunava primjenom odgovarajuće stope amortizacije na nabavnu vrijednost dugotrajne imovine (na trošak nabave) uz eventualno umanjeno ostataka vrijednosti.

Iznos amortizacije za svako razdoblje treba priznati kao rashod u računu dobiti i gubitka, osim u slučaju ako je taj iznos amortizacije uključen u knjigovodstvenu vrijednost druge imovine, sukladno HSFI (HSFI 6.44.). Slično propisuje i točka HSFI-a 5.44 prema kojoj trošak amortizacije za svako razdoblje će biti priznat u računu dobiti i gubitka osim ako ovaj ili drugi Standard to dopušta ili zahtijeva da bude uključen u knjigovodstvenu vrijednost druge imovine.

### 5.2.2. Početak i prestanak obračuna amortizacije

Da bi se ispravno obračunao trošak amortizacije od početka upotrebe do prodaje osobnog automobila, potrebno je znati i kada se započinje, te kada se prestaje s obračunom amortizacije.

**Kada amortizacija dugotrajne materijalne imovine treba započeti** propisano je točkom HSFI-a 6.47:

*"Amortizacija imovine započinje kad je imovina spremna za upotrebu, tj. kad se nalazi na lokaciji i u uvjetima potrebnim za korištenje koje je namijenila uprava."*

Odredbe o prestanku obračuna amortizacije dugotrajne materijalne imovine dane su točkom HSFI-a 6.47. Prema navedenoj točki amortizacija imovine prestaje:

- prije datuma kad je imovina razvrstana kao imovina koja se drži za prodaju (ili je svrstana u skupinu raspoloživa za trgovanje koja je klasificirana kao ona koja se drži za prodaju u skladu s uvjetima koji se odnose na tu imovinu) ili
- datuma prestanka priznavanja kao imovine.

Iz navedenog je jasno da dugotrajnu imovinu treba amortizirati po stopi izračunatoj temeljem utvrđenog vijeka trajanja od dana kada je automobil spreman za upotrebu do trenutka prestanka priznavanja kao imovine. Za potrebe ovog članka možemo istaknuti da **za prodani osobni automobil amortizacija treba biti obračunata po utvrđenoj amortizacijskoj stopi, od trenutka kada je automobil spreman za upotrebu do njegove prodaje.**



### ističemo...

Dakle, u godini prodaje poduzetnik je dužan iskazati rashod od amortizacije, i to od početka godine, do datuma prodaje.

Navedeno ističemo jer je praksa da se obračun amortizacije obavlja krajem godine. Kod poduzetnika koji imaju kvalitetan program za obračun amortizacije, u trenutku rashodovanje zbog prodaje, program će automatski provesti obračun amortizacije za razdoblje od početka godine do datuma prodaje. U slučaju kada program ne obavi automatski obračun i knjiženje, poduzetnik treba voditi računa da prije evidentiranja prodaje provede obračun amortizacije i knjiženje, kako bi se izbjeglo neispravno iskazivanje podataka na rednom broju 7. Obrasca PD.

### 5.2.3. Porezno nepriznati trošak amortizacije

Odredbe koje propisuju ograničenja priznavanja amortizacije osobnih vozila (odnosno sredstava za osobni prijevoz u koje se ubrajaju i osobna vozila) propisane su odredbama Zakona o porezu na dobit.



### ističemo...

Tako iz članka 7. stavka 1. točke 4. i stavka 3. točke a Zakona o porezu na dobit proizlazi da se porezna osnovica povećava i za 50% troškova amortizacije vlastitog osobnog automobila ako se na osnovi njegova korištenja ne utvrđuje plaća.

Odredbom članka 12. stavka 13. Zakona o porezu na dobit propisano je dodatno pravilo za osobne automobile veće vrijednosti prema kojem se amortizacija za osobne automobile i druga sredstva za osobni prijevoz priznaje do **54.000,00** eura troška nabave po jednom sredstvu. Ako trošak nabave premašuje navedenu svotu, amortizacija iznad navedene svote priznaje se samo ako sredstvo služi isključivo za registriranu djelatnost najma ili prijevoza

Primjena ovih odredbi pojašnjena je odredbama članka 22. stavka 3. i članka 25. Pravilnika o porezu na dobit koje citiramo:

#### „Članak 22.

...

(3) Ako je trošak nabave za dugotrajnu imovinu iz članka 12. stavak 13. Zakona iznad 54.000,00 eura po jednom sredstvu, porezna osnovica povećava se za iznos porezno nepriznate amortizacije u poreznom razdoblju u kojemu se imovina amortizira. Porezna osnovica povećava se za trošak amortizacije za imovinu koja je nabavljena u razdoblju primjene Zakona.

...

#### Članak 25.

(1) U troškove iz članka 7. stavak 1. točka 4. Zakona za koje se povećava porezna osnovica ne spadaju troškovi osiguranja, kamata povezana s nabavom imovine (sredstva) i plaćeni porez na cestovna motorna vozila i porez na plovila, te naknade i pristojbe koje se obvezno prema posebnim propisima plaćaju pri registraciji sredstva za osobni prijevoz.

(2) Sredstvima za osobni prijevoz iz stavka 1. ovoga članka ne smatraju se osobni automobili i druga sredstva za osobni prijevoz koja se izravno koriste u obavljanju određenih djelatnosti, kao što su: autoškole, taxi-službe, djelatnosti iznajmljivanja sredstava prijevoza, pomoć na cesti i na vodi, djelatnosti izvođenja i/ili održavanja plinskih, vodovodnih i drugih instalacija, hitnih intervencija i druge slične djelatnosti ako sredstva za osobni prijevoz služe isključivo za takvu djelatnost.

(3) U obračun troškova iz stavka 1. ovoga članka uključuju se i troškovi prijevoznih sredstava za koje se ne priznaje trošak amortizacije u smislu članka 22. stavak 3. ovoga Pravilnika.

(4) Sredstvima za osobni prijevoz iz stavka 1. ovoga članka ne smatraju se vozila koja osim sjedišta vozača imaju najmanje 7 ili najviše 8 sjedišta, koja se koriste isključivo za prijevoz radnika u slučaju rada na terenu, ako poslodavac organizira prijevoz radnika do mjesta rada i povratka s mjesta rada te ako se vozila koriste isključivo za takve svrhe."

Dodatne posebnosti kod obračuna amortizacije nastale su 1. siječnja 2018. godine na osobna vozila primjenjuju se izmijenjena porezna ograničenja. Radi se o slijedećim promjenama:

|    |   |
|----|---|
| 1. | PDV se može koristiti u 50%-tnom iznosu (prije se nije mogao koristiti)           |
| 2. | Troškovi se priznaju u 50%-tnom iznosu (prije su se priznavali u 70%-tnom iznosu) |

Interakcija ovih poreznih ograničenja dovela je do toga da PDV za koji je uvećana nabavna vrijednost ima drugačiji porezni tretman u odnosu na dio nabavne vrijednosti koji proizlazi iz svih ostalih stavaka (osnovice s računa dobavljača, PPMV-a i ostalih izdataka koji se uključuju u nabavnu vrijednost.).

Sa svrhom pojašnjavanja tadašnje novine u obračunu amortizacije osobnog automobila na koje se primjenjuju oba porezna ograničenja, Ministarstvo financija pa je kroz praktični primjer u Mišljenju pojasnilo upravo nabavu osobnog vozila, te obračun amortizacije na takvo vozilo:

*"Primjerice porezni obveznik koji je i obveznik PDV-a primi račun dobavljača tijekom 2018. godine u iznosu 126.000,00 kuna (prodajna cijena 100.000,00 + 25.000,00 PDV + 1.000,00 PPMV). Tijekom razdoblja korištenja prijevoznog sredstva za osobni prijevoz kroz pet godina porezni obveznik će ukupno povećati osnovicu poreza na dobit za 63.000,00 kuna, što znači da je osnovica za utvrđivanje porezno nepriznatog iznosa nabavna vrijednost s pripadajućim PDV-om, odnosno ukupnog iznosa računa. U konkretnom slučaju, porezni obveznik koji je u sustavu PDV-a osnovicu poreza na dobit uvećava također za 63.000,00 kuna, polazeći od 50% troška nabave odnosno 50.500,00 kuna (101.000,00 x 50% = 50.500,00) te za pripadajući PDV, odnosno za 50% ukupnog pretporeza 12.500,00 kuna (25.000,00 X 50% = 12.500,00)."*

Dakle iz prije navedenog mišljenja proizlazi da se za korištenje prijevoznog sredstva za osobni prijevoz, osnovica poreza na dobit, u konačnici (nakon isteka razdoblja korištenja) treba uvećati za:

- 50% vrijednosti osnovice iskazane na računu,
- 50% vrijednosti PPMV-a,
- 100% vrijednosti nepriznatog PDV-a.

U nastavku ponavljamo pravila pojašnjena u gore citiranom primjeru, kroz primjer pretvoren u eure, te uređen za potrebe pojašnjenja istih pravila.

### Primjer 2. – Utvrđivanje obveze uvećanja osnovice poreza na dobit troška amortizacije osobnog automobila

Poduzetnik "K" d.o.o. koji je u sustavu PDV-a nabavio je od drugog poreznog obveznika automobil za vlastite potrebe, za koje je člankom 7. Zakona o porezu na dobit propisana obveza uvećanja osnovice poreza na dobit, te člankom 61. ZPDV-a ograničenje prava na odbitak pretporeza. Primljen je račun sa slijedećim iznosima.

Preuzeto je vozilo i primljen je račun sa slijedećim iznosima:

|                                   |                |
|-----------------------------------|----------------|
| ■ Osnovica                        | 10.000,00 eura |
| ■ PDV iskazan na računu           | 2.500,00 eura  |
| ■ Poseban porez na motorna vozila | 100,00 eura    |

Primjenjujući pravilo iz članka 61. ZPDV-a kao pretporez korišteno je 50% PDV-a iskazanog na računu, pa je nabavna vrijednost automobila u poslovnim knjigama poduzetnika iskazana u slijedećim iznosima:

|  |                       |
|--|-----------------------|
| ■ Osnovica                                     | 10.000,00 eura        |
| ■ 50% nepriznatog PDV-a                        | 1.250,00 eura         |
| ■ Poseban porez na motorna vozila              | 100,00 eura           |
| ■ Ukupno nabavna vrijednost dugotrajne imovine | <b>11.350,00 eura</b> |

Poduzetnik primjenjuje stopu otpisa (amortizacije) od 20%. Nakon 5 godina korištenja u trošku amortizacije evidentirano je svih 11.350,00 eura nabavne vrijednosti. Primjenjujući pravilo čl. 7. Zakona o porezu na dobit u Obrascima PD za razdoblja u kojima su iskazivani troškovi amortizacije za to vozilo ukupno je uvećana osnovica za **6.300,00 eura**.

### Navedeno prikazujemo grafički:

| Ukupni trošak amortizacije |                  | Uvećanje u Obrascu PD |                 |
|----------------------------|------------------|-----------------------|-----------------|
| Izvor                      | Iznos            | %-tak                 | Iznos           |
| Osnovica                   | 10.000,00        | → 50%                 | 5.000,00        |
| Nepriznati PDV             | 1.250,00         | → 100%                | 1.250,00        |
| PPMV                       | 100,00           | → 50%                 | 50,00           |
| <b>Ukupno:</b>             | <b>11.350,00</b> | <b>Ukupno:</b>        | <b>6.300,00</b> |

Poduzetnik primjenjuje stopu otpisa (amortizacije) od 20%. Nakon 5 godina korištenja u trošku amortizacije evidentirano je svih 11.350,00 eura nabavne vrijednosti. Primjenjujući pravilo čl. 7. Zakona o porezu na dobit u Obrascima PD za razdoblja u kojima su iskazivani troškovi amortizacije za to vozilo ukupno je uvećana osnovica za **6.300,00 eura**.

Zbog poreznog tretmana troška amortizacije koji nije jednak za čitav trošak amortizacije potrebno je **razviti sistem evidentiranja nabave osobnih vozila koje porezni obveznik koristi kao dugotrajnu imovinu, koji će nakon obračuna amortizacije osigurati mogućnost zasebnog praćenja troška amortizacije koji proizlazi iz nepriznatog PDV-a**. Obvezu odvojenog praćenja PDV-a zbog njegovog posebnog tretmana istaknuto je i u mišljenju Ministarstva financija–Porezne uprave, Središnji ured Porezne iz kojeg citiramo:

*"...Temeljem navedenoga i temeljem članka 7. stavka 3. Zakona o porezu na dobit, obveznik PDV-a dio nepriznatog poreza samo za potrebe utvrđivanja obveze poreza na dobit ne uključuje u iznos nabavne vrijednosti koja je osnova za utvrđivanje porezno priznatog troška od 50%, već isti iznos treba posebno izdvojiti, ali evidentirati kao dio nabavne vrijednosti prijevoznih sredstava za osobni prijevoz obzirom da je u cijelosti porezno nepriznat te će se u ukupnom iznosu uključiti u poreznu osnovicu tijekom razdoblja korištenja sredstva. Navedeno se odnosi i na ukupan iznos pretporeza kojega porezni obveznik nije mogao odbiti u slučaju nabave prijevoznih sredstava za osobni prijevoz vrijednosti veće od 400.000,00 kuna (članak 61. stavak 2. i 3. Zakona o PDV-u). Međutim, porezni obveznik može izabrati i drugačiji način evidentiranja nepriznatog pretporeza ukoliko drugačije evidentiranje osigurava ispravan postupak utvrđivanja porezno nepriznatih troškova prijevoznih sredstava za osobni prijevoz tijekom više poreznih razdoblja."*

Obzirom da trošak amortizacije koji proizlazi iz nepriznatog dijela PDV-a koji je uključen u nabavnu vrijednost, proizlazi da se nepriznati PDV treba pratiti već od same nabave osobnog automobila.





**ističemo...**

Iznos PDV-a koji se evidentira u trošku **treba se pratiti odvojeno već od same nabave osobnog vozila** jer se trošak PDV-a ne priznaje u cijelosti (100% nepriznat za razliku od osnovice koja je 50% nepriznata)

Detaljnije o učinku navedenih izmjena poreznih propisa i o razlozima zašto je potrebno trošak nepriznatog PDV-a izdvojeno iskazivati pisali smo u poglavlju 5. članka **“Sredstva za osobni prijevoz – pojam i porezni tretman”** koji je objavljen u časopisu RiPup broj 5/2021. Pojašnjenja ove i drugih mogućih metoda praćenja neiskorištenog PDV-a u nabavnoj vrijednosti osobnog automobila, zajedno s praktičnim primjerima objavljena su u članku: **“Amortizacija osobnih vozila od 1. siječnja 2018. – metode evidentiranja”**; koji je objavljen u časopisu RiPup 5/2018. U smislu priznavanja troška amortizacije u rijetkim slučajevima mogu biti u primjeni i pravila koja se odnose na automobile nabavljene prije 1. siječnja 2018. Primjenu svih pravila izračuna porezno nepriznate amortizacije osobnih automobila pojasnili smo u poglavlju o red. br. 7. Obrasca PD koji se nalazi u članku **“Prijava poreza na dobit (Obrazac PD) za 2023”**; autor Igor Milinović, mag. oec. kojeg smo objavili u časopisu RiPup 2/2024.

U praktičnim primjerima u nastavku ne bavimo se detaljno obračunom amortizacije niti načinima zasebnog praćenja PDV-a. U primjerima smo međutim istaknuli metodu zasebnog praćenja neiskorištenog PDV-a korištenjem posebnog konta za dio amortizacije koji proizlazi iz neiskorištenog dijela PDV-a.

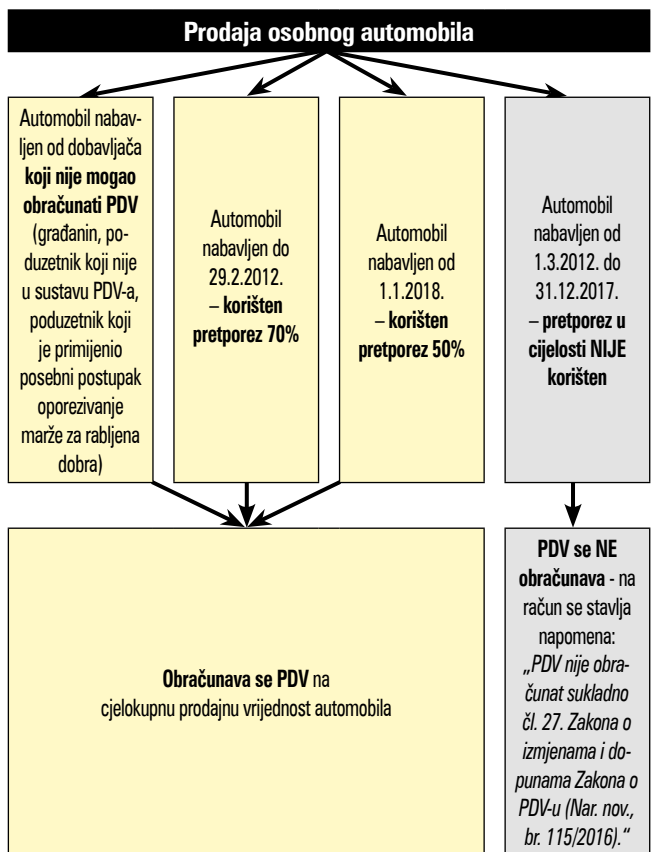
**6. Provjere prije prodaje**

Na temelju svega što smo naveli u prethodnim poglavljima, u ovom poglavlju ponavljamo o čemu sve poduzetnik koji prodaje

osobni automobil treba voditi računa prije prodaje, odnosno za potrebe ispravnog provođenja postupka prodaje u smislu evidentiranja u poreznim i poslovnim knjigama, ispunjavanja poreznih obveza i ostvarivanja poreznih prava, te izvještavanja o istom.

**6.1. Provjera razdoblja u kojem je osobni automobil nabavljen i korištenja pretporeza**

Kako bi utvrdio koji će porezni tretman primijeniti poduzetnik koji prodaje osobni automobil **treba utvrditi razdoblje u kojem je taj automobil nabavljen**. Ukoliko je automobil nabavljen u razdoblju od 1.3.2012. do 31.12.2017. tada postoji mogućnost da se pri njegovoj prodaji koristi oslobođenje. U svim ostalim prethodnim i kasnijim razdobljima pravila koja su primjenjivanja omogućavala su korištenje dijela pretporeza, pa nije moguća primjena oslobođenja iz članka 27. Izmjena i dopuna Zakona o PDV-u (Nar. nov., br. 115/2016). Navedeno pojašnjavamo i kroz grafički prikaz.



**6.2. Provjera za osobne automobile kupljene u razdoblju 1.3.2012. do 31.12.2017. kada kod nabave nije korišten pretporez**

U slučaju kada smo utvrdili da je osobni automobil nabavljen u razdoblju od 1.3.2012. do 31.12.2017 postoji mogućnost primjene oslobođenja iz članka 27. Izmjena i dopuna Zakona o PDV-u (Nar. nov., br. 115/2016).



**ističemo...**

Ali kao što smo već naglasili u poglavlju 4.1.2. to nije dovoljno da bi se oslobođenje i primijenilo.

**BESPLATNO ZA PRETPLATNIKE**

**SVAKODNEVNO KORIŠTENJE STRUČNE TELEFONSKE KONZULTANTSKE SLUŽBE!**



**Ponedjeljkom i četvrtkom od 11.00 do 15.30 sati, utorkom, srijedom i petkom od 8.30 do 13.00 sati.**

[www.racunovodstvo-porezi.hr](http://www.racunovodstvo-porezi.hr)



Naime, automobili kupljeni u tom razdoblju mogu se prodati s oslobođenjem samo ukoliko pretporez nije korišten, te ako je razlog nekorištenja tog pretporeza aktivacija odredbi članka 61. stavke 1. točka a). ZPDV-a. Što smatramo pod pojmom "aktivacije", te koji razlozi mogu spriječiti aktivaciju navedene odredbe, a time i primjenu oslobođenja iz članka 27. Izmjena i dopuna Zakona o PDV-u pisali smo u poglavlju 4.1.2. ovog članka.

Smatramo stoga, da poduzetnik koji želi biti siguran da je primjena oslobođenja ispravna, treba pribaviti dokaze da nisu nastali neki od razloga navedenih u tom poglavlju koji dovode do toga da zabrana iz članka 61. nije aktivirana. Smatramo da takve dokaze treba na adekvatan način arhivirati, odnosno pripremiti da ih se može u razumnom roku predočiti u slučaju zahtjeva nadzornih tijela.

Relevantnim dokazom, prvenstveno smatramo izvorni račun ili vjerodostojnu presliku originalnog računa dobavljača osobnog automobila s iskazanim PDV-om.

### 6.3. Provjera kada je osobni automobil kupljen prije 1.3.2012 ili nakon 31.12.2017.

U ovom dijelu pojašnjavamo kontrole koje je potrebno obaviti ukoliko je osobni automobil kupljen prije 1.3.2012 ili nakon 31.12.2017. Kako smo pojasnili u poglavlju 6.1. ovog članka, kod prodaje takvih automobila ne može se koristiti oslobođenje, već se u slučaju prodaje u RH, kod prodaje takvog osobnog automobila mora obračunati PDV od 25%. Provjera koju treba obaviti odnosi se na iznos PDV-a koji je korišten za potrebe ispravka pretporeza. Ispravak pretporeza obavlja na iznos pretporeza koji je evidentiran u nabavnoj vrijednosti osobnog automobila zbog primjene danas aktualnih odredbi članka 61. ZPDV-a, te pod uvjetom da je automobil prodan u petogodišnjem promatranom razdoblju.



#### ističemo...

U ovom poglavlju ističemo da sam račun nije dovoljan izvor informacija da bi se utvrdio iznos pretporeza koji se može potraživati kroz postupak ispravka pretporeza.

#### 6.3.1. Utvrđivanje razdoblja ispravka pretporeza

Kako smo naglasili u poglavlju 4.2.2. ovog članka, ako porezni obveznik unutar razdoblja za ispravak pretporeza proda prijevozno sredstvo za osobni prijevoz, smatra se da je isto korišteno za gospodarsku djelatnost poreznog obveznika do isteka razdoblja za ispravak pretporeza. U tom slučaju može se u razdoblju prodaje izvršiti ispravak pretporeza za dio ranije nepriznatog pretporeza obzirom da je isporuka prijevoznog sredstva oporeziva u cijelosti.



#### ističemo...

Obzirom da je razdoblje ispravka pretporeza za osobne automobile pet godina, to znači da je **ispravak pretporeza kod prodaje tijekom 2024. moguć ukoliko osobni automobil nije stečen prije početka 2020. godine.**

#### 6.3.2. Utvrđivanje iskorištenog iznosa PDV-a

U slučaju kada smo utvrdili da je automobil nabavljen nakon isteka 2019. godine, treba utvrditi i iznos PDV-a koji je uključen u nabavnu vrijednost. U velikom broju slučajeva taj iznos će se jednostavno utvrditi temeljem provjere koji iznos PDV-a je evidentiran kao imovina, odnosno koji dio PDV-a je iskazan u nabavnoj vrijednosti. Obzirom da je člankom 61. utvrđeno da je to 50% PDV-a u većini slučajeva taj iznos se može utvrditi jednostavnom primjenom navedenog postotka na iznos PDV-a iskazanog na računu. No treba istaći da ovo pravilo ima i nekoliko izuzetaka, pa je za potpunu sigurnost koji iznos možemo uključiti u izračun prava na povrat temeljem postupka ispravka pretporeza potrebno odgovoriti na nekoliko pitanja:

- 1) Je li na osobnom automobilu primijenjen postupak podjele pretporeza?
- 2) Je li automobil nabavljen dok poduzetnik nije bio u sustavu PDV-a?
- 3) Je li proveden neki od postupaka ispravka pretporeza tijekom promatranog razdoblja, a koji nije u vezi ulaska u sustav PDV-a?

**Ukoliko je odgovor na sva tri pitanja negativan**, tada se iznos PDV-a, koji je iskazan kao dio nabavne vrijednosti osobnog automobila, može smatrati osnovom za izračun pretporeza koje će poduzetnik potraživati temeljem provedenog postupka ispravka pretporeza.

**Ukoliko je neki od odgovora pozitivan** tada treba uraditi slijedeće:

- 1) U slučaju kada je na automobilu primijenjen postupak podjele pretporeza, ukupan iznos PDV-a koji se može koristiti treba izračunati temeljem podataka iz evidencije o zadnjem konačnom obračunu podjele pretporeza<sup>8</sup>.
- 2) U slučaju kada je automobil nabavljen dok je poduzetnik bio izvan sustava PDV-a, a pretporez je korišten kroz postupak ispravka pretporeza kod ulaska u sustav PDV-a, relevantni su podaci iz provedenog ispravka pretporeza.
- 3) U slučaju kada je do promjena uvjeta mjerodavnih za oporezivanje došlo zbog promjene svojstva imovine ili promjena u obavljanju djelatnosti, za izračun iznosa relevantni su podaci iz svih ispravka pretporeza provedenih do prodaje osobnog automobila.

Primjer takvog ispravka je ispravak pretporeza zbog izmjena vozila koji mijenjaju njegovu kategorizaciju ili tarifnu oznaku na način koji dovodi do promjene uvjeta mjerodavnih za oporezivanje, ili primjerice prestanak obavljanja djelatnosti koja je izuzeta iz primjene ograničenja iz članka 61. stavka 3. ZPDV-a u razdoblju nakon njegove nabavke.

#### 6.4. Provjera ispravnosti obračunate amortizacije

Premda je obračun amortizacije računovodstveni postupak, zbog ograničenja u sustavu poreza na dobit koji u određenim slučajevima ograničava priznavanje troškova amortizacije, kod prodaje osobnih automobila u odnosu na ostalu dugotrajnu imovinu, provođenje ispravnog obračuna amortizacije do dana prodaje osobnog automobila od većeg je značaja.

**ističemo...**

Naime, kako smo pojasnili u poglavlju 5.2. ovog članka, neispravni obračun amortizacije može dovesti do pogrešnog iskazivanja uvećanja osnovice poreza na dobit na rednom broju 7. Obrasca PD.

Naravno, ova kontrola provodi se isključivo za osobne automobile koji su izuzeti iz ograničenja iz članka 61. ZPDV-a, ali treba naglasiti da ovu kontrolu ne treba provoditi niti u slučaju kada se u čitavom vijeku upotrebe, na takva automobil obračunavala plaća u naravi na zbog korištenja u privatne svrhe, obzirom da takvi automobili, premda nisu izuzeti od ograničenja korištenja pretporeza, izuzeti su od ograničenja u sustavu poreza na dobit, te s u tom slučaju ne postoji nepriznati iznos obračunatog troška amortizacije.

Izuzetak od ovog pravila su automobili čija je nabavna vrijednost iznad 54.000,00 eura, obzirom da kod takvog osobnog automobila postoji dio nepriznate amortizacije neovisno o obračunu plaće u naravi.

**7. Evidentiranje prodaje**

U ovom poglavlju pojašnjavamo evidentiranje prodaje osobnih automobila koje je poduzetnik koristio kao dugotrajnu imovinu, a za koje je pri nabavi postojala zabrana ili ograničenje korištenja pretporeza sukladno odredbama članka 61. ZPDV-a koji su bili na snazi u vrijeme njihove nabave.

**7.1. Prodaja u RH**

Kada osobni automobil prodaje poduzetnik koji ga je koristio za obavljanje svoje oporezive djelatnosti, postupak koji će se primijeniti prilikom prodaje ovisi o tome da li se radi o osobnom automobilu za koji se koristi oslobođenje iz članka 27. Izmjena i dopuna Zakona o PDV-u (Nar. nov., br. 115/2016) ili ne.

Ako ne postoji pravo korištenja oslobođenja tada se sastavlja račun sa PDV-om. Navedeno objašnjavamo kroz dva odvojena primjera. U primjeru 3. prikazujemo evidentiranja i druga postupanja kod prodaje automobila s oslobođenjem iz članka 27. Izmjena i dopuna Zakona o PDV-u ((Nar. nov., br. 115/2016), dok u primjeru 4. prikazujemo postupanja kada takvo oslobođenje nije moguće, te je potrebno izdati račun s PDV-om. U tom primjeru pojašnjavamo izračun ispravka pretporeza, te njegovo evidentiranje u slučaju kada od nabave do prodaje nije prošlo više od pet godina.

**Primjer 3.–Prodaja osobnog automobila s oslobođenjem**

Poduzetnik u sustavu PDV-a "TEN" d.o.o. kupio je u ožujku 2017. osobni automobil od poreznog obveznika "CAR" d.o.o. u vrijednosti od 20.000,00 eura (osnovica 16.000,00 + PDV 4.000,00). Obzirom da nisu zadovoljeni uvjeti za primjenom iznimke od ograničenja iz tada važećeg članka 61. ZPDV-a, ograničenje iz navedene odredbe je primijenjeno, te pretporez iskazan na računu nije korišten.

U rujnu 2024. godini poduzetnik "TEN" d.o.o. odlučilo je prodati osobni automobil. Obzirom da je vozilo nabavljeno u razdoblju od 1. 3. 2012 do 31.12.2017., te da je pri nabavci aktivirano propisano ograničenje iz tada važećeg članka 61. ZPDV-a, te pretporez nije korišten, prilikom prodaje poduzetnik može primijeniti oslobođenje.

**Obračun amortizacije do isporuke:**

Vijek trajanja automobila bio je procijenjen na 5 godina, pa je do početka 2024. godine automobil bio u cijelosti amortiziran.

**Poslovni događaji:**

So Stanje osobnog automobila na dan 1. siječnja 2024. godine: Nabavna vrijednost 20.000,00 eura, Ispravak vrijednosti 20.000,00 eura.

1) Isporučeno vozilo i ispostavljen račun kupcu u RH na ukupan iznos 11.000,00 eura.

**Knjiženje:**

| Red. br. | Opis  | Iznos     | Račun  |           |
|----------|---|-----------|--------|-----------|
|          |   |           | Duguje | Potražuje |
| 1        | 2   | 3         | 4      | 5         |
| So       | Saldo prije prodaje osobnog automobila              |           |        |           |
|          | ■ Osobni automobili                                 | 20.000,00 | 033600 |           |
|          | ■ Ispravak vrijednosti osobnih automobila           | 20.000,00 |        | 03560     |
| 1.       | Prodaja osobnog automobila                          |           |        |           |
|          | ■ Potraživanja od kupaca u zemlji                   | 11.000,00 | 1200   |           |
|          | ■ Ispravak vrijednosti osobnih automobila           | 20.000,00 | 03560  |           |
|          | ■ Osobni automobili                                 | 20.000,00 |        | 033600    |
|          | ■ Prihodi od prodaje dugotrajne materijalne imovine | 11.000,00 |        | 7616      |

**Ispostavljanje računa i evidentiranje u Obrascu PDV**

Poduzetnik "TEN" u rujnu 2024. isporučuje osobni automobil građaninu Ivanu Galebu u RH, te sastavlja račun bez obračunatog PDV-a na ukupni iznos od 11.000,00 eura, s napomenom "Oslobođeno PDV-a u skladu s člankom 27. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (Narodne novine broj 115/16)."

Isporuka je evidentirana u obrascu PDV-a na poziciji 1.8. – Tuzemne isporuke.

**Primjer 4. – Prodaja osobnog automobila s ispravkom pretporeza**

Poduzetnik u sustavu PDV-a "BEL-ON" d.o.o. je 2023. godine nabavio je u siječnju 2023. osobni automobil od poreznog obveznika "CER" d.o.o. u vrijednosti od **2.650,00 eura** od čega osnovica iznosi **2.000,00 eura**; PDV **500,00, te PPMV 150,00 eura** ). Automobil je stavljen u upotrebu u siječnju iste godine s vijekom trajanja 5 godina, bez procijenjenog ostatka vrijednosti.

Pri nabavi iskorišteno je kao pretporez 250,00 eura, dok je preostalih 50% PDV-a u iznosu od **250,00 eura** uključeno u nabavnu vrijednost automobila, te evidentirano na posebnom kontu **033601–Osobni automobili–nepriznati PDV**.

Poduzetnik je odlučio automobil prodati u siječnju 2024. godine trgovačkom društvu "ZEC" d.o.o.

Obračun amortizacije za 2023:

Obzirom da je automobil stavljen u upotrebu 1. siječnja 2023. godine, amortizacija se obračunava za čitavo godišnje razdoblje na način da se na nabavnu vrijednost primijeni stopa amortizacije od 20% (za 5. godišnji vijek trajanja). Kako bi se odvojio oporezivi od neoporezivog troška amortizacije potrebno je obaviti slijedeći izračun:

**Objavite financijske izvještaje u RiPup-u**

Cijena: **130<sup>00</sup> EUR** + PDV

**T: 01 / 49 21 737**



| Nabavna vrijednost |                 | Godišnja amortizacija | Nepriznati dio troška amortizacije |               |
|--------------------|-----------------|-----------------------|------------------------------------|---------------|
| Izvor              | Iznos           |                       | %-tak                              | Iznos         |
| 1                  |                 | 2                     | 3                                  |               |
| Osnovica           | 2.000,00        | 400,00                | 50%                                | 200,00        |
| Nepriznati PDV     | 250,00          | 50,00                 | 100%                               | 50,00         |
| PPMV               | 150,00          | 30,00                 | 50%                                | 15,00         |
| <b>Ukupno:</b>     | <b>2.400,00</b> | <b>480,00</b>         |                                    | <b>265,00</b> |

Dakle, za 2023. godinu obračunata je amortizacija u ukupnom iznosu od **480,00** eura, pa je to i ukupan iznos iskazan na kontima ispravka vrijednosti, s time da je radi praćenja neoporezivog dijela za potrebe jednostavnijeg izračuna iznosa za povećanje osnovice poreza na dobit, odnosno unosa u redni broj 7. Obrasca PDV, dio amortizacije čiji je izvor nepriznati PDV iskazan u iznosu od **50,00** eura na kontu **03561–Ispravak vrijednosti osobnih automobila–nepriznati PDV**.

Početna stanja osobnog automobila na dan 1. siječnja 2024.

Na temelju obračuna nabave i obračuna amortizacije proizlazi da je početno stanje konta povezanih s tim osobnim automobilom na dan 1. siječnja 2024. slijedeće:

- (a) Osobni automobili **2.150,00** eura
- (b) Osobni automobili–nepriznati PDV **250,00** eura
- (c) Ispravak vrijednosti osobnih automobila **430,00** eura
- (d) Ispravak vrijednosti osobnih automobila–nepriznati PDV **50,00** eura

#### Izračun ispravka pretporeza

Obzirom da je prilikom nabave osobnog automobila iznos PDV-a od **250,00** eura nije iskorišten kao pretporez, te da nije prošlo promatrano razdoblje za ispravak od 5 godina, koda prodaje automobila poduzetnik "BEL-ON" ima pravo na ispravak pretporeza. Obzirom da je korištenje osobnog automobila 1 godina (2023), a automobil je prodan u 2024, poduzetnik može koristiti 4/5 od iznosa PDV-a uključenog u nabavnu vrijednost što iznosi **200,00** eura (250,00 eura x 4/5)

Poslovni događaji u 2024:

- Osobni automobil je prodan i isporučen kupcu "ZEC" d.o.o. Ispostavljen je račun sa slijedećim iznosima:  
 Osnovica **1.800,00** eura  
 PDV 25% (e) **450,00** eura  
 Ukupno (f) **2.250,00** eura  
 Primjer izgleda računa dali smo u okviru poglavlja \_\_ ovog članka
- Evidentirano potraživanje za ispravak pretporeza u iznosu od **200,00** eura

#### Knjiženje u 2024.:

| Red. br. | Opis   | Iznos    | Račun  |           |
|----------|--|----------|--------|-----------|
|          |  |          | Duguje | Potražuje |
| 1        | 2  | 3        | 4      | 5         |
| So       | <b>Saldo prije prodaje osobnog automobila</b>            |          |        |           |
|          | ■ Osobni automobili                                      | 2.150,00 | 033600 | -         |
|          | ■ Osobni automobili–nepriznati PDV                       | 250,00   | 033601 | -         |
|          | ■ Ispravak vrijednosti osobnih automobila                | 430,00   | -      | 03560     |
|          | ■ Ispravak vrijednosti osobnih automobila–nepriznati PDV | 50,00    | -      | 03561     |

| Red. br. | Opis   | Iznos    | Račun  |           |
|----------|--|----------|--------|-----------|
|          |  |          | Duguje | Potražuje |
| 1        | 2  | 3        | 4      | 5         |
| 1.       | <b>Prodaja osobnog automobila</b>                              |          |        |           |
|          | (e) Potraživanja od kupaca u zemlji                            | 2.250,00 | 1200   | -         |
|          | (a) Osobni automobili  | 2.150,00 | -      | 033600    |
|          | (b) Osobni automobili–nepriznati PDV                           | 250,00   | -      | 033601    |
|          | (c) Ispravak vrijednosti osobnih automobila                    | 430,00   | 03560  | -         |
|          | (d) Ispravak vrijednosti osobnih automobila–nepriznati PDV     | 50,00    | 03561  | -         |
|          | (f) Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH             | 450,00   | -      | 2600      |
|          | (g) Prihodi od prodaje osobnog automobila                      | 120,00   |        | 7616      |
| 2.       | <b>Za ispravak pretporeza kod prodaje osobnog automobila</b>   |          |        |           |
|          | ■ Pretporez od primljenih isporuka u tuземstvu po stopi od 25% | 200,00   | 16005  | -         |
|          | ■ Prihodi s osnove povrata poreza                              | 200,00   | -      | 7697      |

**Ispunjavanje Obrasca PDV za siječanj 2024.:** Iznos osnovice s računa od 2.250,00 eura, i iznos obveze za PDV od 450,00 eura poduzetnik "BEL-ON" unosi u obrazac PDV za mjesec siječanj u redni broj II.3–*Isporuke dobara i usluga u RH po stopi 25%*. U isti obrazac PDV-a unosi i iznos potraživanja od 200,00 eura po osnovi ispravka pretporeza kao iznos bez predznaka u redni broj III.15–*Ispravak pretporeza*.

#### Napomene:

- Kako bi se osigurala primjena neto načelo iskazivanja rezultata prodaje dugotrajne imovine, u knjiženju 1. zatvorena su sva konta koja su povezana s nabavom prodanog automobila (točke a, b, c i d), te su istovremeno evidentirani i iznosi iz izdanog računa (točke e i f). Obzirom da je rezultat pozitivan, odnosno da su ostvareni prihodi, veći od rashoda prodaje, ostvarena dobit od prodaje evidentira se na neto osnovi na kontu **7616–Prihod od prodaje osobnog automobila** u iznosu od **120,00** eura.

## 7.2. Prodaja izvan RH

Kod prodaje osobnih automobila izvan RH poduzetnik pod određenim uvjetima koristi oslobođenja:

- iz članka 41. stavka 1. ZPDV-a–kada osobni automobil isporučuje poreznom obvezniku u drugu državu članicu EU
- iz članka 45. stavka 1. ZPDV-a kada osobne automobile prodaje u treću zemlju (postupak izvoza).

U tom slučaju kod prodaje osobnih automobila ne postoje specifičnosti u odnosu na ostalu pokretnu imovinu, osim u slučaju prodaje osobnog automobila koji zadovoljava definiciju novog prijevoznog sredstva što smo u osnovnim crtama obradili u poglavlju 8.1. ovog članka.

**Postupak isporuke u drugu državu članicu EU**, odnosno uvjete za primjenu oslobođenja iz članka 41. stavka 1 ZPDV-a detaljno smo pojasnili u članku: "**Isporuka dobara u države članice EU**", autor: Biljana Stanković, mag. oec., ovl. porezni savjetnik, koji je objavljen u časopisu RiPup 11/2023. **O postupku izvoza** detaljno smo pisali u članku: "**PDV kod izvoznih isporuka**"; autor: Jadranka Knežević, mag. oec., koji je objavljen u časopisu RiPup br. 10/2020.

## 8. Nespomenuti postupci

U ovom članku bavili se samo specifičnostima povezanim s osobnim automobilima, a ne svih poreznih pravila koja se mogu dogoditi prilikom prodaje osobnih automobila. U nastavku nabrajamo ukratko pravila kojima se nismo bavili u ovom članku, s uputama gdje smo o tim oblicima prodaje, odnosno postupcima prodaje, detaljnije pisali.

### 8.1. Osobni automobili kao novo prijevozno sredstvo

Kod prodaje osobnog automobila od strane poduzetnika koji nije trgovac u rijetkim slučajevima može se dogoditi da se radi o osobnom automobilu koji se prema odredbama ZPDV-a smatra novim prijevoznim sredstvom.



**ističemo...**

U tom slučaju poduzetnik treba voditi računa o dodatnim obrascima i obvezama u slučaju kada osobni automobil koji se smatra novim prijevoznim sredstvom prodaje u drugu državu članicu EU.

Utvrdjivanje da li je osobni automobil ujedno i novo prijevozno sredstvo obavlja se prema odredbama članka 4. stavka 2. i 3. ZPDV-a koje citiramo:

*“(2) »Prijevoznim sredstvima« u smislu ovoga Zakona, ako su namijenjena za prijevoz osoba ili dobara, smatraju se:*

*a) kopnena motorna vozila radnog obujma motora iznad 48 cm<sup>3</sup> ili snage motora iznad 7,2 kW,*

*b) plovila duža od 7,5 m, osim plovila koja se koriste za plovidbu na otvorenom moru i za prijevoz putnika uz naknadu, te plovila koja se koriste u komercijalne ili industrijske svrhe, za ribarenje ili za spašavanje odnosno pružanje pomoći na moru ili za ribarenje uz obalu i*

*c) zrakoplovi čija je težina pri polijetanju veća od 1.550 kg, osim zrakoplova koje koriste zrakoplovne tvrtke koje prometuju uz naknadu uglavnom na međunarodnim linijama.*

*(3) »Novim prijevoznim sredstvima« u smislu ovoga Zakona smatraju se prijevozna sredstva iz stavka 2. ovoga članka koja ispunjavaju jedan od sljedećih uvjeta:*

*a) plovila i zrakoplovi su isporučeni unutar tri mjeseca od datuma prve uporabe, a za kopnena motorna vozila ovo razdoblje iznosi šest mjeseci,*

*b) nisu prešla više od 6.000 km u slučaju kopnenih motornih vozila, nisu plovila više od 100 sati.”*

Iz točke a) stavka 2. navedene odredbe jasno je da osobni automobili kako su definirani člankom 61. stavkom 2. ZPDV-a, mogu, u slučaju kada zadovolje uvjete iz stavka 3. članka 4. ZPDV-a biti uključeni i u definiciju novih prijevoznih sredstava.

U tom slučaju kod kupnje i kod prodaje takvih automobila primjenjuju se posebna pravila u slučaju kada se takvi automobili stječu iz druge države članice EU ili se isporučuju iz RH u drugu državu članicu EU, što uključuje ispunjavanje posebnih obrazaca propisanih Pravilnikom i to:

- **Obrasca – Stjecanje NPS** – Prijava za stjecanje novog prijevoznog sredstva iz druge države članice EU, te
- **Obrasca – Isporuca NPS** – Prijava za isporuku novog prijevoznog sredstva iz RH u drugu državu članicu.

Osim navedenih obrazaca, prodaja novih prijevoznih sredstava specifična je i u pogledu pravila po kojem i građanin koji takvo sredstvo prodaje u drugu državu članicu postaje privremeno porezni obveznik.



**ističemo...**

Zbog činjenice da će rijetko automobil evidentiran u dugotrajnu imovinu zadovoljavati uvjete za kategorizaciju u novo prijevozno sredstvo, u ovom članku ne bavimo se detaljno postupanjima u slučaju prodaje takvog vozila.

Primjere prodaje osobnog automobila kao novog prijevoznog sredstva dali smo u članku **Prodaja osobnih automobila – porezni aspekt**; autor; Jadranka Knežević, mag. oec.; koji je objavljen u časopisu RiPup 9/2018. Pravila navedena u tom članku u potpunosti su aktualna i danas.

Zbog specifičnosti pravila povezanih s osobnim automobilima koji odgovaraju definiciji novih prijevoznih sredstava i činjenice da se ta pravila primjenjuju i kod nabavke i kod prodaje takvih automobila, ovu temu smo odlučili izdvojiti u poseban članak koji ćemo objaviti tijekom 2025. godine.

### 8.2. Postupak marže kod prodaje osobnog automobila od strane trgovca motornim vozilima

Poseban postupak oporezivanja marže<sup>9</sup> specifičan je oblik oporezivanja kod kojeg osnovicu čini marža kao razlika između nabavne i prodajne cijene. Primjena ovog postupka uvjetovana je, pa se može provoditi u ograničenom broju slučajeva, a osnovna namjena mu je da omogući preprodavatelju izbor najpovoljnijeg načina oporezivanja za kupca rabljenog dobra.



**ističemo...**

Ovaj postupak mogu primjenjivati porezni obveznici–preprodavatelji.

Definicija preprodavatelja dana je u čl. 95. stavku 1.e ZPDV-a.

**“Preprodavatelj”** je porezni obveznik koji u okviru svoje gospodarske djelatnosti radi preprodaje kupuje ili uvozi za potrebe svoje djelatnosti rabljena dobra i/ili umjetnička djela, kolekcionarske ili antikne predmete, bilo da taj porezni obveznik djeluje za svoj račun ili za račun druge osobe prema ugovoru kojim je utvrđeno plaćanje provizije pri prodaji ili kupnji.

Iz same definicije “preprodavatelja” proizlazi da se radi o osobi koja rabljena dobra i/ili umjetnička djela, kolekcionarske ili antikne predmete kupuje radi daljnje prodaje. Iz toga proizlazi da ovaj postupak mogu koristiti samo registrirani trgovci. U slučaju prodaje osobnih automobila navedeno znači da ovaj porezni postupak mogu primjenjivati poduzetnici koji obavljaju trgovinu automobilima. To znači da se radi o prodaji osobnih automobila koji su evidentirani na bilančnoj poziciji trgovačke robe, a ne na poziciji dugotrajne imovine.

<sup>9</sup> Puni naziv posebnog postupka koji je propisan navedenim odredbama je “Posebni postupak oporezivanja marže za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske ili antikne predmete”. Zbog jednostavnosti u nastavku ćemo za ovaj postupak koristiti izraz “poseban postupak oporezivanja marže”.



