

## **Predmet: Priznavanje pretporeza pri nabavi osobnih automobila i utvrđivanje plaće u naravi**

Društvo "A" obratilo nam se s upitom u vezi priznavanja pretporeza po ulaznim računima pri nabavi osobnih automobila i sredstava za osobni prijevoz te troškova korištenja tih dobara kad se zaposlenicima utvrđuje primitak u naravi kao i pitanje priznavanja pretporeza u vezi s utvrđivanjem nabavne cijene osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz.

U upitu se navodi da se stupanjem na snagu Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 87/09.) te Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 149/09.) od 1. siječnja 2010. godine promijenio porezni položaj u vezi priznavanja pretporeza pri nabavi i korištenju osobnih automobila i sredstava za osobni prijevoz. Navodi se da brisanjem odredbe članka 2. stavka 1. točke 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost nedostaje poveznica sa odredbama Zakona o porezu na dobit (Narodne novine, br. 177/04. do 146/08.) i Zakona o porezu na dohodak (Narodne novine, br. 177/04. do 73/08.), te se Samo iz odredbi Zakona o porezu na dodanu vrijednost vite ne može prepoznati mogućnost drukčijeg poreznog položaja korištenja osobnih automobila ili drugih sredstva za osobni prijevoz kada se zaposlenicima utvrđuje plaća.

Mišljenja su da u ovom razdoblju do potpunog usklađivanja Zakona o porezu na dodanu vrijednost s EU zakonodavstvom ne bi trebalo donijeti značajne promjene u odnosu na razdoblje do kraja 2009. godine, te da se i nadalje za potrebe korištenja osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz i u 2010. godini u slučaju kada se utvrđuje plaća porez na dodanu vrijednost obračunan pri nabavi može koristiti u cijelosti kao da se radi o najmu dok se za troškove korištenja tih dobara (gorivo, servis i sl.) pretporez ne može odbiti u visini 30%. Stoga mole za očitovanje u vezi priznavanja pretporeza pri nabavi i korištenju osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz.

Na postavljene upite odgovaramo u nastavku.

Prema odredbama članka 2. stavaka 1. točke 1 a. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 47/95 do 94/09. i u daljnjem tekstu: Zakon) propisano je da se porez na dodanu vrijednost plaća na sve isporuke dobara i sve obavljene usluge u tuzemstvu uz naknadu. Odredbama članka 3. stavka 5. Zakona propisano je da se isporukama dobara uz naknadu smatra ako porezni obveznik ili njegovi zaposlenici u privatne svrhe izuzimaju dobra koja čine dio poduzetničke imovine, ako raspolažu njima bez naknade ili ih izuzimaju u druge nepoduzetničke svrhe, a za ta dobra se u cijelosti ili djelomično mogao iskoristiti odbitak pretporeza.

Člankom 4. stavkom 4. Zakona propisano je da se uslugama obavljenim Uz naknadu smatra korištenje dobara koja čine dio poduzetničke imovine od strane poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika u privatne ili druge nepoduzetničke svrhe ako se porez na dodanu vrijednost na ta dobra mogao u cijelosti ili djelomično odbiti.

Odredbama članka 20. stavka 12. Zakona propisano je da porezni obveznik ne može odbiti 30% pretporeza obračunanog za obavljene mu isporuke, uvoz ili najam osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz te isporuke dobara, obavljene usluge ili uvoz dobara u vezi s njihovom nabavom, najmom ili korištenjem. Nije dopušten odbitak pretporeza za nabavu osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz koji se odnosi na iznos iznad 400.000,00 kuna nabavne vrijednosti po jednom sredstvu.

Navedena odredba se sukladno stavku 13. istoga članka Zakona ne primjenjuje kada se radi o osobnim automobilima i drugim sredstvima za osobni prijevoz te isporukama dobara i obavljenim uslugama u vezi s njima, što se koriste za obuku vozača, testiranje vozila, servisnu službu, taksi službu, prijevoz umrlih, iznajmljivanje te za daljnju prodaju. To znači da se u tom slučaju porez na dodanu vrijednost može koristiti u cijelosti neovisno o tome radi li se o vrijednosti osobnog automobila ili drugog sredstva za osobni prijevoz nabavne vrijednosti do 400.000,00 kn ili preko navedenog iznosa. Isto se odnosi i na troškove korištenja, odnosno porez na dodanu vrijednost po ulaznim računima može se kao pretporez u tom slučaju koristiti u 100% iznosu.

Obzirom da je 01. siječnja 2010. godine došlo do promjena odredbi Zakona o porezu na dodanu vrijednost navedene odredbe odnose se na osobne automobile i druga sredstva za osobni prijevoz koji će biti nabavljeni od 1. siječnja 2010. godine. Odredbe o ograničenju prava na odbitak pretporeza primjenjuju se pri nabavi osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz od 01. siječnja 2010. godine obzirom da je za automobile nabavljene prije tog datuma već iskorišteno pravo na odbitak pretporeza. Stoga je prema članku 26. stavku 1. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost j dalje ostala obveza obračunavanja poreza na dodanu vrijednost na vlastitu potrošnju na 30%, odnosno 100% troška amortizacije do isteka amortizacijskog vijeka odnosno trenutka prodaje, darovanja, otuđenja na drugi način ili uništenja tih sredstava poreznim obveznicima koji su osobne automobile ili druga sredstva za osobni prijevoz poduzetnika, poslovođnih, rukovođnih i drugih zaposlenih nabavili do 31. prosinca 2009. godine i koristili pravo na odbitak pretporeza, te obračunavali i plaćali PDV na 30% troška amortizacije za svotu do 400.000,00 kn nabavne vrijednosti tih sredstava, odnosno na 100% troška amortizacije za svotu koja prelazi 400.000,00 kn nabavne vrijednosti. Ograničenje prava na odbitak pretporeza od 30% za nabavljena dobra i usluge u vezi s korištenjem osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz primjenjuje se neovisno o tome ad su osobni automobili i druga sredstva za osobni prijevoz nabavljeni.

Propisano ograničenje prava na odbitak pretporeza iz članka 20. stavka 12. Zakona ne dovodi u vezu pravo na odbitak pretporeza sa odredbama Zakona o porezu na dobit i Zakona o porezu na dohodak, odnosno obračunava li poslodavac plaću u naravi svom zaposleniku kojem je vozilo dao na korištenje 24 sata neovisno o tome što zaposlenik automobil djelomično koristi za potrebe poduzeća i za svoje vlastit potrebe. Ograničenje prava na odbitak pretporeza ne primjenjuje se samo kada se radi o osobnim automobilima i drugim sredstvima za osobni prijevoz te isporukama dobara i obavljenim uslugama u vezi s njima, ako se koriste za obuku vozača, testiranje vozila, servisnu službu, taksi službu, prijevoz umrlih, iznajmljivanje te za daljnju prodaju.

Mišljenja smo da se davanje osobnog automobila na korištenje zaposleniku ne može smatrati uslugom iznajmljivanja obzirom da zaposlenik osobni automobil koristi da bi obavljao njime i poslove za potrebe poduzeća, a ne samo za svoje privatne potrebe, te se u tom slučaju ne radi o djelatnosti iznajmljivanja automobila za koju bi prema članku 20. stavku 13. Zakona postojalo pravo potpunog odbitka pretporeza. Obzirom da zaposlenik osobni automobil koristi za obje svrhe, za potrebe poduzeća i za svoje privatne potrebe logično je ograničenje prava na odbitak pretporeza za nepoduzetničke svrhe.

Uzimajući u obzir odredbu točke 16. Međunarodnog računovodstvenog standarda 16. - Nekretnine, postrojenja i oprema (Narodne novine, br. 136/09 do 18/10) odnosno odredbu točke 6.19 Hrvatskog standarda financijskog izvještavanja 6 - Dugotrajna imovina (Narodne novine, br. 30/08) koje propisuju, između ostalog, da trošak nabave pojedine nekretnine, postrojenja i opreme obuhvaća kupovnu cijenu, uključujući uvozne pristojbe i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata, potrebno je imati u vidu da je dio pretporeza kojega porezni obveznik ne može odbiti sukladno članku 20. stavku 12. Zakona o porezu na dodanu vrijednost prilikom nabave sredstava za osobni prijevoz u svojoj biti trošak koji nije učinjen u cijelosti za poslovne potrebe poreznog obveznika i predstavlja nepriznati trošak koji uvećava osnovicu poreza na dobit prema odredbi članka 7. Zakona o porezu na dobit (Narodne novine, br. 177/04, 90/05 i 57/06) i dohodak od samostalne djelatnosti prema članku 22. Zakona o porezu na dohodak (Narodne novine, br. 177/04 i 73108). Stoga je istog za porezne svrhe potrebno posebno evidentirati kao dio nabavne vrijednosti sredstva za osobni prijevoz kojim će se uvećavati osnovica poreza na dobit i dohodak od samostalne djelatnosti tijekom razdoblja korištenja takvog sredstva.

U slučaju kada se temeljem korištenja sredstava za osobni prijevoz obračunava plaća u naravi porezni obveznik bi zbog potrebe za pravovaljanim iskazivanjem poreznih obveza, dakle u porezne svrhe, trebao evidentirati trošak nabave u iskazanom iznosu bez poreza na dodanu vrijednost, a dio pretporeza na koji porezni obveznik nema pravo odbitka evidentirati kao porezno priznati trošak. Tako iskazani trošak nabave sredstava za osobni prijevoz čini osnovicu za obračun plaće u naravi koja se obračunava sukladno odredbama članka 14. Zakona o porezu na dohodak i članka 16. Pravilnika o porezu na dohodak (Narodne novine, br. 95/05 do 146/09), te osnovicu za obračun amortizacije. U slučaju kada porezni obveznik za korištenje sredstava za osobni prijevoz obračunava radniku plaću u naravi tada sukladno

članku 7. stavku 1. točki 4. Zakona o porezu na dobit poreznu osnovicu neće uvećati za 30% troškova nabave.

Napominjemo, da se na postupak evidentiranja troškova nastalih u svezi korištenja osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz, kao što su troškovi goriva, ulja, rezervnih dijelova i drugo, te reprezentacije ne primjenjuju odredbe MRS 16 i HSFI 6, odnosno da se dio pretporeza kojega porezni obveznik ne može odbiti evidentira kao nepriznati trošak razdoblja, te je sukladno članku 7. Zakona o porezu na dobit i članku 22. Zakona o porezu na dohodak za isti potrebno uvećati osnovicu poreza na dobit i poreza na dohodak.

Ministarstvo financija  
Porezna uprava – Središnji ured  
Klasa: 410-01/10-01/224  
URBROJ: 513-07-21-01/10-2  
Zagreb, 08. ožujka 2010.