

Porezni tretman stjecanja osobnih automobila iz Europske unije i uvoza iz trećih zemalja

Vereš, Kristina

Professional thesis / Završni specijalistički

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:148:743506>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported/Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-20**



Repository / Repozitorij:

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



SVEUČILIŠTE U ZAGREBU

EKONOMSKI FAKULTET

KRISTINA VEREŠ

**POREZNI TRETMAN STJECANJA OSOBNIH
AUTOMOBILA IZ EUROPSKE UNIJE I UVOZA IZ
TREĆIH ZEMALJA**

**POSLIJEDIPLOMSKI
SPECIJALISTIČKI RAD**

ZAGREB, 2020.

Ime i prezime studenta/ice

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je _____
(vrsta rada)
isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog rada, te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

Student/ica:

U Zagrebu, _____

(potpis)

SAŽETAK

U poreznom sustavu RH egzistira velik broj različitih poreznih prihoda. Možemo istaknuti da su najznačajniji prihodi od svih, PDV zbog svoje jednostavnosti ubiranja i sigurnosti, te trošarine. U okviru trošarina najizdašniji je poseban porez na motorna vozila koji se plaća prilikom stjecanja osobnog automobila iz drugih država članica EU, te prilikom uvoza iz trećih zemalja. Nastojat ćemo analizirati karakteristike i značaj poreznog i računovodstvenog položaja nabavljenih osobnih automobila. Računovodstveno evidentiranje i oporezivanje razlikuje se s obzirom na osobu stjecatelja, stječe li se osobni automobil za osobni prijevoz ili za obavljanje djelatnosti, te radi li se o novom ili rabljenom osobnom vozilu. Cilj ovog rada je analizirati i usporediti na koji način se vrši oporezivanje osobnih automobila, odnosno prikazati glavne razlike poreznog opterećenja uzevši u obzir prethodno navedene indikatore.

KLJUČNE RIJEČI: PDV, poseban porez na motorna vozila, stjecanje iz EU, uvoz iz trećih zemalja

ABSTRACT

The tax system of the Republic of Croatia contains a large number of different tax revenues. We emphasize that the most significant income of all, VAT because of easy collection and security, and excise duty. Special tax on motor vehicles is the highest of excise duty, and is paid when acquiring a car from other EU Member States, and when they imported from third countries. We will try to analyze the characteristics and significance of the tax and accounting position of purchased cars. Accounting and taxation differs depending on the acquirer's person, whether a personal car is acquired for personal transport or for the purpose of business, and whether it is a new or used car. The aim of this work paper is to analyze and compare how the taxation of cars is done, that is, to show the main differences in the tax burden, taking into account the above indicators.

KEY WORDS: VAT, special tax on motor vehicles, acquisition from EU, import from third countries

SADRŽAJ

SAŽETAK	I.
ABSTRACT	II.
1. UVOD	1
1.1. Definiranje predmeta istraživanja	1
1.2. Ciljevi rada	2
1.3. Metode i izvori prikupljanja podataka	2
1.4. Struktura i sadržaj specijalističkog poslijediplomskog rada	3
2. TEMELJNE KARAKTERISTIKE POSREDNIH POREZA U POREZNOJ SUSTAVU REPUBLIKE HRVATSKE I OSNOVNA ULOGA POREZNOG OBVEZNIKA	4
2.1. Podjela i uloga posrednih poreza u Hrvatskoj	4
2.1.1. Razvoj poreznog sustava u Hrvatskoj	4
2.1.2. Porezi u Hrvatskoj	5
2.1.3. Usklađivanje hrvatskog poreznog sustava s europskim zakonodavstvom	8
2.2. Osnovna funkcija poreza na dodanu vrijednost kao indirektnog poreza	10
2.2.1. Obilježja PDV-a	10
2.2.2. Porezna osnovica, stope PDV-a i paralelni prikaz sa zemljama EU	12
2.2.3. Osnovni pojmovi i načela oporezivanja ulaskom u EU	15
2.3. Porezni obveznici i prijava u registar obveznika PDV-a	16
2.3.1. Porezni obveznik	16
2.3.2. Registracija i ulazak u sustav za potrebe PDV-a	17
2.3.3. Izlazak iz sustava PDV-a i ispravak pretporeza	21
2.4. Posebni porez na motorna vozila kao jedan od značajnijih trošarina	24
2.4.1. Opće uređenje posebnog poreza na motorna vozila	24
2.4.2. Obveznik plaćanja trošarine	24
2.4.3. Trošarinski sustav u odnosu s EU	25
3. RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE I POREZNI TRETMAN STJECANJA OSOBNOG AUTOMOBILA IZ ZEMALJA ČLANICA EUROPSKE UNIJE	28
3.1. Oporezivo stjecanje dobara unutar EU	28
3.1.1. Uvjeti za oporezivo stjecanje dobara unutar EU	29
3.1.2. Nastanak porezne obveze i pravo na odbitak pretporeza pri stjecanju dobara unutar EU	30
3.2. Klasifikacija osobnih automobila na nova i rabljena, te različitost kod nabave	31
3.2.1. Porezne obveze kupca prilikom nabave osobnog automobila	31
3.2.2. Prijavljivanje i plaćanje PDV-a kod stjecanja novih i rabljenih prijevoznih sredstava	37
3.3. Stjecanje osobnih automobila za prijevoz zaposlenika i članova uprave	43

3.3.1. Nabava novih osobnih automobila	43
3.3.2. Nabava rabljenih osobnih automobila za potrebe prijevoza	47
3.4. Specifičnosti kod stjecanja osobnih automobila	55
3.4.1. Specifičnosti kod stjecanje osobnih automobila za obavljanje djelatnosti	55
3.4.2. Specifičnosti kod stjecanja osobnih automobila za daljnju prodaju.....	57
4. POSEBAN POREZ NA MOTORNA VOZILA U HRVATSKOJ.....	59
4.1. Sustav oporezivanja osobnih vozila posebnim porezom	59
4.2. Način obračuna i plaćanja PPMV.....	62
4.3. Oslobođenja i izuzeća od plaćanja PPMV.....	72
4.4. Povrat PPMV.....	72
4.5. Poseban porez na stjecanje osobnih automobila u Hrvatskoj	73
5. RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE I POREZNI TRETMAN UVOZA OSOBNIH AUTOMOBILA IZ TREĆIH ZEMALJA	78
5.1. Porezno opterećenje dobara kod uvoza iz trećih zemalja i trećih područja	78
5.2. Uvoz novih osobnih automobila.....	82
5.3. Uvoz rabljenih osobnih automobila	88
5.4. Usporedba uvoza osobnih automobila za potrebe osobnog prijevoza i obavljanja djelatnosti	88
5.5. Komparativna analiza poreznog opterećenja osobnog automobila pri stjecanju iz zemalja članica EU i uvoza	91
6. ZAKLJUČAK.....	93
POPIS LITERATURE.....	95
POPIS TABLICA	99
POPIS SLIKA.....	100
POPIS GRAFIKONA.....	100
POPIS PRILOGA	100

1. UVOD

1.1. Definiranje predmeta istraživanja

Predmet istraživanja ovog specijalističkog poslijediplomskog rada je uloga i značaj poreznog tretmana osobnih automobila kod stjecanja iz drugih država članica Europske unije (dalje u tekstu: EU) i uvoza iz trećih zemalja. Poreznom reformom od 1. siječnja 2017. godine došlo je do promjene kod stjecanja osobnih automobila. Postupak stjecanja osobnog automobila specifičan je od stjecanja drugih dobara. U dugotrajnoj imovini poduzetnika, neovisno je li u sustavu PDV-a ili ne, evidentiraju se porezni oblici koji ulaze u nabavnu vrijednost pri stjecanju dobara iz država članica EU i kod uvoza iz trećih zemalja.

U nastavku rada predmet istraživanja su porezne obveze prilikom stjecanja osobnih automobila. Primarna analiza usmjerena je na porez na dodanu vrijednost (dalje u tekstu: PDV), zatim posebni porez na motorna vozila (dalje u tekstu: PPMV) i ostala porezna davanja. PDV je jedan od najznačajnijih državnih prihoda, od ukupnog broja raznolikih prihoda, većinu čini upravo PDV. Spada u neizravne poreze jer je već uključen u cijenu isporučenih dobara i obavljenih usluga. Hrvatska ga je uvela u svoj porezni sustav 1998. godine prema uzoru na tadašnje trendove u drugim suvremenim europskim državama. Ulaskom Republike Hrvatske (dalje u tekstu: RH) u EU javila se obveza usklađivanja hrvatskog poreznog sustava s pravnom stečevinom EU. Porezna harmonizacija,¹ odnosno porezno usklađivanje, odnosi se na koordinaciju poreznih sustava država članica EU, kako bi se izbjegle porezne mjere određene države koje mogu negativno utjecati na funkcioniranje zajedničkog tržišta. Osnovni dokument i zakonska osnova za harmonizaciju PDV-a je Šesta direktiva (77/388/EEC). Njome se želi na iste transakcije u državama članicama EU osigurati ista primjena.

¹ Porezna harmonizacija <http://www.ijf.hr/pojmovnik/harmonizacija.htm> (21.11.2019.)

1.2. Ciljevi rada

Osnovni ciljevi u okviru ovog specijalističkog poslijediplomskog rada su:

- analizirati karakteristike i značaj poreznog i računovodstvenog položaja nabavljenih osobnih automobila ovisno o njihovoj namjeni, odnosno dali su za obavljanje djelatnosti ili za osobni prijevoz;
- analizirati karakteristike stjecanja i uvoza novih i rabljenih osobnih automobila;
- ukazati na specifičnosti poreznih obveznika s obzirom dali jesu ili nisu u sustavu PDV-a, koje su njihove porezne obveze kao prodavatelj, a koje kao kupac u Republici Hrvatskoj, te pod kojim uvjetima im je dopušteno odbiti pretporez;
- ukazati na svrhu i specifičnost PPMV, prikazati na njegov novi način obračuna koji je stupio na snagu 1. siječnja 2017. godine i usporediti s prethodnim;
- usporediti i prikazati glavne razlike poreznog opterećenja između uvoza iz trećih zemalja i stjecanja osobnih automobila iz zemalja članica Europske unije.

1.3. Metode i izvori prikupljanja podataka

Metoda prikupljanja podataka očituje se u sintezi stručne relevantne literature i u analizi dostupnih podataka, te primjene poreznih propisa. Prilikom istraživanja koristit će se podaci koji se odnose na stručnu literaturu domaćih i stranih autora iz područja računovodstva, financija i poreza. Posebno će se koristiti stručni časopisi, te podaci dostupni na službenim stranicama Porezne i Carinske uprave, Državnog zavoda za statistiku i Ministarstva financija.

1.4. Struktura i sadržaj specijalističkog poslijediplomskog rada

U prvom dijelu rada, definiraju se predmet i ciljevi rada, metode i izvori prikupljanja podataka, te struktura i sadržaj specijalističkog rada.

U drugom dijelu rada prikazat će iznos PDV-a u ukupnim državnim prihodima. Definirat će se temeljne karakteristike PDV-a i trošarina, odnosno PPMV kao najizdašnjih neizravnih poreza u poreznom sustavu RH. Usporedno će se objasniti pravila oporezivanja stjecanja dobara unutar članica EU i u odnosu na uvoz iz trećih zemalja. Ukratko će se objasniti pravila ulaska i izlaska poreznih obveznika iz sustava PDV-a.

U trećem dijelu rada usmjerit ćemo se na pravila oporezivanja osobnih automobila koja se primjenjuju kod stjecanja dobara iz država članica EU. Na temelju računovodstvenog evidentiranja analizirat ćemo razliku između oporezivanja osobnih vozila namijenjenih za osobni prijevoz u odnosu na obavljanje djelatnosti. Pojasnit će se klasifikacija osobnih automobila na nova i rabljena, te porezne obveze prilikom stjecanja istih.

Četvrti dio poglavlja sadrži pravila primjene PPMV sa načinom obračuna posebnog poreza prema različitim skupinama motornih vozila. Prikazat će se tko i kada treba obračunati poseban porez, na koji način, što je predmet oporezivanja i što ulazi u poreznu osnovicu, kao i visinu posebnog poreza zajedno s ostalim nametima koji se plaćaju prilikom nabave osobnih automobila.

U petom poglavlju obrađen je uvoz osobnih automobila iz trećih zemalja. RH je pristupanjem u EU postala dijelom Carinske unije bez carinskog nadzora, carinske formalnosti i naplate carinskih davanja među državama članicama EU. Analizirat će se koje sve porezne obveze ima porezni obveznik kod nabave novih i rabljenih osobnim automobila uvozom iz trećih zemalja naspram stjecanja iz EU.

2. TEMELJNE KARAKTERISTIKE POSREDNIH POREZA U POREZNOJ SUSTAVU REPUBLIKE HRVATSKE I OSNOVNA ULOGA POREZNOG OBVEZNIKA

2.1. Podjela i uloga posrednih poreza u Hrvatskoj

2.1.1. Razvoj poreznog sustava u Hrvatskoj

Početak 1990-ih godina RH je kao i brojne druge tranzicijske zemlje, prošla reformu poreznog sustava, zbog potrebe uspostave sustava orijentiranog prema tržištu i stvorene samostalnosti. Prvenstveno je bila usmjerena na smanjenje poreznih olakšica i izuzeća. Reforma je išla u navedenom smjeru sve do kraja 1990-ih, da bi već 2000. godine u hrvatskom sustavu oporezivanja dohotka praktično postojala samo jedna prava olakšica – osobni dobitak.² Porezna reforma iz 1994. godine bila je usmjerena na izravne poreze, rekonstrukciju Porezne uprave, da bi završila uvođenjem PDV-a 1998. godine.³ Jedna od važnih novina bila je donošenje Općeg poreznog zakona koji se primjenjivao od 1. siječnja 2001. godine, a sadržavao je temeljna rješenja koja su se primjenjivala u poreznim sustavima mnogih suvremenih država. Također važna zadaća bila mu je usklađivanje hrvatskog pravnog sustava sa europskim standardima.⁴

U daljnjem razvoju poreznog sustava i završetku prve gospodarske i političke tranzicije, državna nastojanja su bila punopravno članstvo u EU. Od poreznih oblika najznačajniji su bili PDV i trošarine, što je pozitivna strana hrvatskog poreznog sustava jer pozitivno utječe na razvoj gospodarstva.⁵

² V. Bratić i I. Urban (2006) Porezni izdaci u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa, str. 129 <http://www.ijf.hr/pojmovnik/PDF/2-06.pdf> (01. 12. 2019.)

³ Ibid.

⁴ B. Jelčić i P. Bejaković (2012) Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, <https://www.ijf.hr/upload/files/file/knjige/bejakovic-jelcic.pdf> (01.12. 2019.)

⁵ Ibid.

2.1.2. Porezi u Hrvatskoj

Porezi su najizdašniji i najvažniji javni prihodi koji služe za financiranje javnih potreba. Međutim porezi ne služe samo za financiranje javnih službi, već i za bolje funkcioniranje ekonomije tržišta.⁶ Drugi javni prihod koji slijedi po izdašnosti nakon poreza su socijalni doprinosi, od kojih su najvažniji doprinosi za mirovinsko i zdravstveno osiguranje. Doprinosi se prije svega razlikuju od poreza jer im je unaprijed poznata namjena prikupljenih sredstava. Država svoje javne potrebe prvenstveno financira putem poreza, a zatim i manjim dijelom od prihoda imovine, upravnih pristojbi, prihoda od vlastite djelatnosti, kazni, donacija i slično.

Tablica 1. Prihodi proračuna opće države (u mlrd. kn) za razdoblje 2008. – 2017. godine

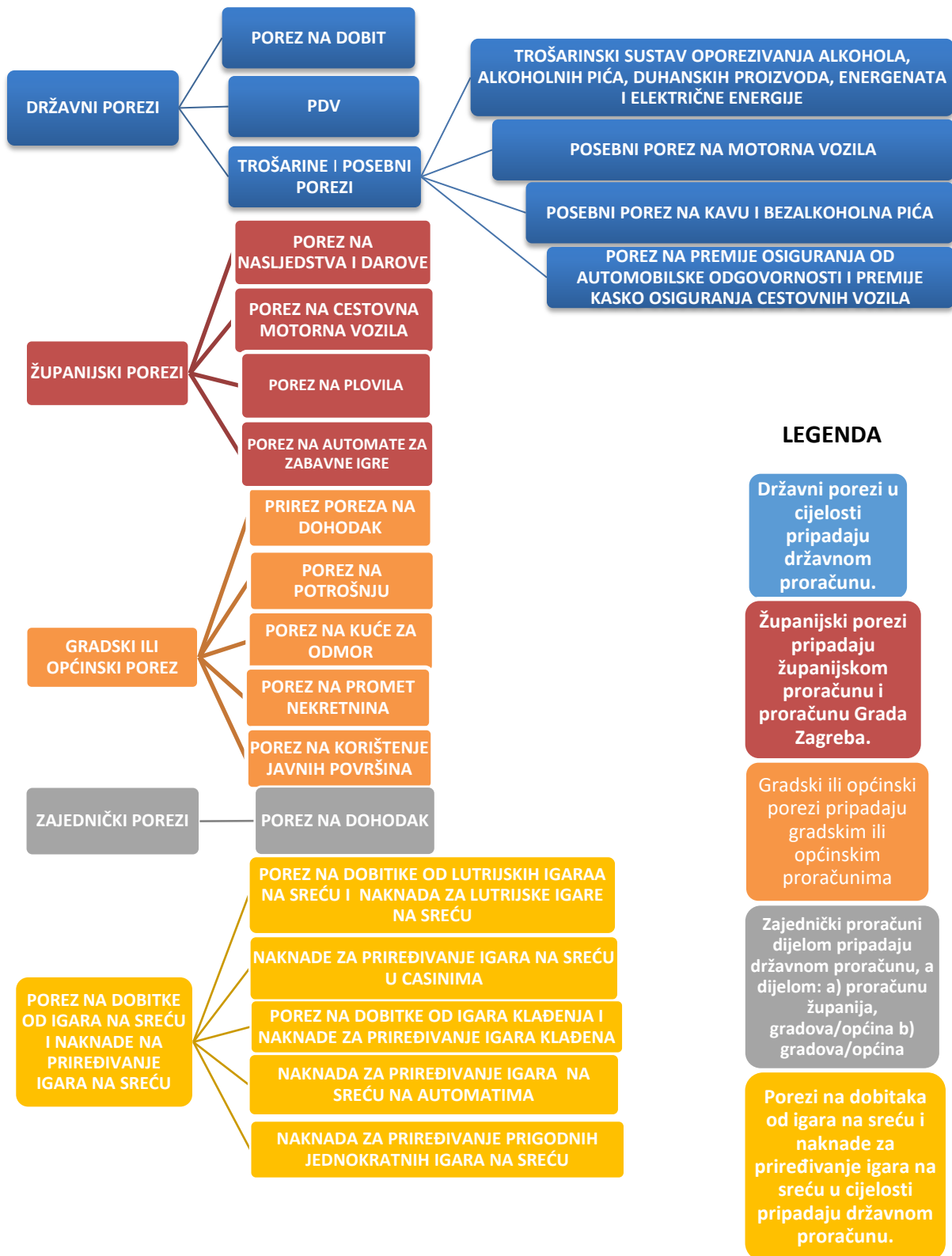
(u milijardama kuna)	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Ukupni prihodi	115,8	110,3	107,5	107,1	109,6	108,6	114,0	109,1	116,4	121,2
Prihodi od poreza	69,6	63,7	62,9	61,4	64,7	63	63,3	68,3	72	75,6
Porez na dohodak	1,7	1,4	1,2	1,3	1,3	1,4	1,4	2,1	2,2	2,0
Porez na dobit	10,6	9,4	6,4	7,3	7,7	6,4	5,7	6,2	7,2	8,3
Porezi na imovinu	0,6	0,5	0,4	0,4	0,4	0,5	0,4	0,2	0,2	0
PDV	41,3	37,0	37,7	37,7	40,7	40,3	40,9	43,6	45,2	47,6
Posebni porezi i trošarine	11,9	11,0	12,0	11,2	11,2	11,7	12,8	13,9	14,8	15,1
Porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije	1,9	1,7	1,6	1,8	1,8	1,2	0,4	0,4	0,4	0,4
Ostali porezi	0,3	1,3	2,2	0,4	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Doprinosi	40,7	40,0	38,7	38,6	37,8	37,1	41,7	22,9	22,2	23,2
Pomoći	0,5	0,6	0,6	0,9	1,0	1,7	2,3	10,0	14,0	13,7
Ostali prihodi	5,0	6,0	5,3	6,2	6,1	6,7	6,7	8,0	8,3	3,0

Izvor: Autorica, prema Statističkom ljetopisu Republike Hrvatske 2011., 2014., 2017., Ministarstvo financija

⁶Krister A. et. Al. (2007) National tax policy in Europe: to be or not to be? Springer, XIII edition, str. 1.

U tablici 1. prikazani su javni prihodi u RH na razini proračuna opće države. U 2008. godini javni prihodi iznosili su 115,8 mlrd. kuna, od čega su porezi iznosili čak 69,6 mlrd. kn, a doprinosi 40,7 mlrd. kuna dok se preostali iznos od 5,5 mlrd. kn odnosi na ostale prihode. Od tada možemo uočiti tendenciju smanjenja javnih prihoda do 2016. godine kada su 116,4 mlrd kn. U 2017. godini javni prihodi su bili 121,2 mlrd. kn što je najveći iznos u posljednjih 10 godina. Tendencijom povećanja prihoda od poreza, smanjuju se prihodi od doprinosa koji su 2008. godine iznosili 40,7 mlrd. kuna, a 2017. samo 23,2 mlrd. kuna, uz iznimku 2014. godine kada su iznosili 41,7 mlrd. Kn.

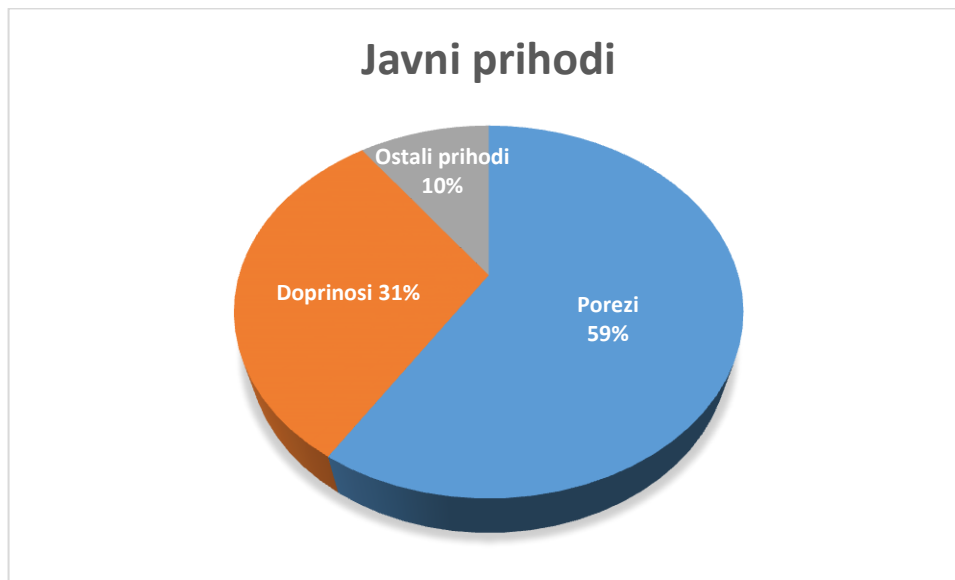
Slika 1. Porezi i podjela prema pripadnosti poreznih prihoda u Hrvatskoj



Izvor: Autorica, prema Poreznom sustavu, https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav (17. 11. 2019.)

Kao što je vidljivo u tablici br. 1. u kojoj su prikazani javni prihodi na razini opće države, u razdoblju 2008. - 2017. godine porezi su najizdašniji i najvažniji javni prihodi, međutim unatoč velikom broju poreza, preko 90% svih poreznih prihoda čine samo PDV, trošarine, porez na dohodak i porez na dobit.

Graf 1. Struktura javnih prihoda u Hrvatskoj za razdoblje 2008. – 2017. godine



Izvor: Autorica, prema Statističkom ljetopisu Republike Hrvatske 2011., 2014., 2017., Ministarstvo financija

Od ukupnog iznosa javnih prihoda porezi čine 664,5 mlrd. kn, što je 59%, doprinosi iznose 342,9 mlrd. kn, odnosno 31%, a ostali prihodi proračuna opće države iznose samo 10%, u brojkama 106.8 mlrd. kn.

2.1.3. Usklađivanje hrvatskog poreznog sustava s europskim zakonodavstvom

Ulazak RH u EU i postajanjem jednom od njezinih članica 1. srpnja 2013. godine utjecalo je na porezne odredbe i izmjene u stjecanju usluga i dobara. Zakonom o PDV-u mora se provesti usklađivanje s pravnom stečevinom na području oporezivanja PDV-om. Javlja se obveza implementacije Direktive Vijeća 2006/112/EZ donesene 28. studenog 2006. radi primjene zajedničkog sustava oporezivanja PDV-a, a koja je 1. siječnja 2007. godine stupila na snagu. Za provedbu direktive 15. ožujka 2011. godine donesena je uredba Vijeća EU br. 282/2011 kojom se nastoji osigurati jednaka primjena sustava PDV-a. Pri oporezivanju PDV-

om primjenjuje se uz navedenu uredbu i Pravilnik o PDV, te zakon o PDV-u od 1. srpnja 2013. godine.⁷ PDV se primjenjuje na sve transakcije unutar EU od strane poreznog obveznika, to jest bilo koje fizičke ili pravne osobe koja isporučuje oporeziva dobra i usluge tijekom poslovanja.⁸ Države članice ne smiju strane fizičke ili pravne osobe staviti u nepovoljniji položaj u odnosu na domaće porezne obveznike.⁹ Uvoz takvog poreznog obveznika se također oporezuju PDV-om. Oporeziva transakcija uključuje isporuku dobara i usluga unutar jedne zemlje EU-a, stjecanje dobara unutar EU-a (dobra isporučena i poslana od strane poslovanja jedne zemlje EU-a u poslovanje koje se nalazi u drugoj zemlji EU) i uvoz dobara u EU izvana, odnosno iz trećih područja. Mjesto transakcije ovisi o samoj prirodi transakcije, vrsti isporučenog proizvoda i uključenosti prijevoza, stoga razlikujemo:¹⁰

- Isporuka dobara – mjesto oporezivanja gdje se isporučuju dobra;
- Stjecanje dobara unutar EU – mjesto oporezivanja je zemlja EU u kojoj se nalaze dobra nakon prijevoza iz druge zemlje EU;
- Dobra uvezena u EU iz trećih zemalja uglavnom se oporezuje u zemlji EU u koju stigne;
- Isporuka usluga – mjesto oporezivanja odnosi se na mjesto u kojem se isporučuju usluge. Kako bi se osiguralo da se usluga oporezuje tamo gdje se konzumira, postoje iznimke kao što su: usluge povezane s nepokretnom imovinom (nekretnine), prijevoz putnika, aktivnosti vezane uz kulturu, sport, obrazovanje i zabavu, restoranske usluge.

⁷ Pravilnik o PDV-u (NN 79/13., 85/13., 160/13., 35/14., 157/14.) https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_06_79_1633.html

⁸ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu PDV-a <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/> (26. 11. 2019.)

⁹ Key A. (2017.) The Harmonization of the Avoidance Rules in European Union Insolvencies, str. 90.

¹⁰ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu PDV-a <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/> (26. 11. 2019.)

2.2. Osnovna funkcija poreza na dodanu vrijednost kao indirektnog poreza

PDV ulazi u kategoriju najizdašnijih prihoda države, te iz navedenog razloga rijetko možemo uočiti da država na njega odobrava određene porezne izdatke ili daje oslobođenja.¹¹ Kako bismo shvatili funkciju PDV-a u nastavku poglavlja objašnjena su obilježja PDV-a, osnovni pojmovi i pravila za oporezivanje PDV-a ovisno na kojem se tržištu odvijaju, te načela oporezivanja koja su stupila na snagu ulaskom RH u EU.

2.2.1. Obilježja poreza na dodanu vrijednost

PDV u sadašnjem hrvatskom zakonodavstvu uređen je Zakonom o PDV-u¹² koji je na snazi od 1. siječnja 2019. godine.

U strukturi poreznih sustava RH PDV zauzima posebno i značajno mjesto, a glavna obilježja kroz koja se očituje su:¹³

1. Obilježje prevaljivosti – kod PDV-a dolazi do prevaljivanja porezne obveze s osobe poreznog obveznika na osobu koja stvarno snosi porezni teret, tj potrošač. Ako nije prevaljiv na krajnjeg potrošača, što je njegova glavna karakteristika, tada ne možemo govoriti o porezu na potrošnju. Kupac, odnosno krajnji potrošač ponekad nije ni svjestan da plaća PDV jer je on već uračunat u cijenu proizvoda koji kupuje, odnosno obavljenih usluga.
2. Financijska obilježja – osiguravaju PDV-u poseban status i privilegiju u poreznom sustavu države. To se očituje kroz kriterij izdašnosti prihoda jer je jedan od najvažnijih instrumenata za punjenje proračuna, u zemljama EU preko 30% poreznih prihoda prikuplja se kroz PDV, dok u Hrvatskoj taj je postotak znatno veći i on iznosi između 50% i 60%. Zatim kroz kriterij stabilnosti je važan kod planiranja izdataka države koji se financiraju iz državnog proračuna. Nadalje, važan kriterij je i jeftinoća prikupljanja prihoda što znači da su troškovi naplate, kontrole i razreza zanemarivi u odnosu na

¹¹ V. Bratić i I. Urban, (2006.) Porezni izdaci u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa, str. 171., <http://www.ijf.hr/pojmovnik/PDF/2-06.pdf> (01. 12. 2019.)

¹² Zakon o PDV-u (NN 73/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16) <https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost->

¹³ Mazars, K.Cinotti, A.Garofulić, P.Mioč i dr., (2015.) Porezni savjetnik, str. 115

ubrana sredstva. „Porezni obveznici koji se nazivaju i državnim inkasatorima su pravne i fizičke osobe koji za državu obavljaju poslove naplate ovog poreza. Oni plaćaju porez na promet državi i prevaljuju ga u povećanoj cijeni na milijunsko potrošačko tijelo koje snosi taj porezni teret. Kroz sustav oporezivanja, država je učinila da je ubiranje PDV-a jednostavno i jeftino za državu.“¹⁴ Na kraju kriterij ugodnosti plaćanja poreza je presudan jer konačna cijena sadrži i PDV, pri čemu kao neizravan porez ne utječe na odluku potrošača, dapače kupci ga često nisu ni svjesni zato se kaže da se plaća pod „anestezijom“.

3. Ekonomska obilježja – predstavljaju funkcije javnih financija koje država provodi porezima, ali i drugim instrumentima fiskalne politike (subvencije, deficit/suficit i sl). Razlikujemo alokacijsku funkciju kojom država prenosi poreze prikupljene od potrošačkog društva u korist javnih izdataka, zatim distribucijskom funkcijom utječe na raspodjelu dohotka i bogatstva, da bi na kraju stabilizacijskom funkcijom utjecala na razinu ekonomske aktivnosti i makroekonomskih kretanja.
4. Socijalna obilježja izazivaju negativnost zbog svog nesocijalnog učinka, budući da se porezni teret prema prihodima raspoređuje regresivno. Krajnji potrošači oporezovanih proizvoda, bez obzira na svoju ekonomsku snagu, plaćaju nominalno isti iznos poreza, što više porezno opterećuje građane s manjim dohotkom. To je protivno poreznim načelima, te neprihvatljivo stajalištima socijalne politike, a posebice načela porezne pravednosti kao jednog od osnovnih načela poreznog sustava. Zbog toga je potrebno da porezni sustav izgradi određene mehanizme, mjere, kojima će na socijalnom području umanjiti negativno djelovanje poreza. U pravilu se poduzimaju mjere poput: oslobađanja od plaćanja PDV-a na određene proizvode te sustav sniženih poreznih stopa. Jedan od učinkovitih mehanizama ublažavanja regresivnog učinka PDV-a je i mjera socijalne politike poput dječjeg doplatka, prednosti u stipendiranju, korištenje đачkih i studentskih domova, snižene stanarine, socijalni stanovi i sl. Dok najučinkovitija mjera za ublažavanje regresivnog učinka je primjena progresivnih poreznih stopa u sustavu oporezivanja dohotka. Njena svrha je da građani s većom ekonomskom snagom plaćaju postotno i veći iznos PDV.

¹⁴ Šimović, J., Šimović, H., (2006.) Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb, str.108., <https://bib.irb.hr/datoteka/268885.b> Fiskalni sustav i fiskalna polit.pdf (01. 12. 2019.)

PDV je porez potrošačkog tipa, a primjenjuje se prema određenim smjernicama:

1. „Svaka isporuka dobara i usluga mora biti oporezovana PDV-om, ako nije oslobođena posebnom odredbom,
2. Niti jedna isporuka dobara i usluga ne smije biti obuhvaćena PDV-om dva ili više puta,
3. PDV u isporukama dobara i usluga u poduzetničke svrhe mora biti putem pretporeza odbijen, kako bi se ostvarilo načelo njegove neutralnosti u poduzetničkim aktivnostima,
4. Svaki poduzetnik zahtjeva od svojih dobavljača da na računima iskažu zaračunati PDV kako bi ga oni mogli odbiti kao svoj pretporez.“¹⁵

2.2.2. Porezna osnovica, stope poreza na dodanu vrijednost i paralelni prikaz sa zemljama Europske unije

U praksi se često javlja pitanje na koji se iznos mora platiti PDV. Općeniti odgovor bio bi da je „porezna osnovica naknada, odnosno sve ono što je isporučitelj dobra ili usluge primio ili treba primiti od kupca ili neke druge osobe za te isporuke“.¹⁶

„Zakonskim je propisima određeno da se u poreznu osnovicu uračunavaju iznosi poreza, carina, pristojbi i sličnih davanja, osim PDV-a, te sporedni troškovi kao što su provizije, troškovi pakiranja, prijevoza i osiguranja koje isporučitelj dobara ili usluga zaračunava kupcu ili primatelju. U poreznu osnovicu ne ulaze sniženja cijena ili popusti zbog prijevremenog plaćanja i popusti što se kupcu odobri u trenutku isporuke“.¹⁷

PDV može biti jednostopni ili višestopni, a u praksi najčešće dolazi do primjene dvije, te čak i tri stope PDV-a, te nulte porezne stope radi načela porezne pravednosti. Kod višestopnog sustava koji poznaje i hrvatski porezni sustav, dolazi do sistematizacije poreznih stopa. Najčešće se susreću standardna ili opća stopa PDV-a kojom se oporezuje promet najvećeg broja proizvoda i usluga, trenutnih 25%. Zatim susrećemo sniženu poreznu stopu od 5% kojom se oporezuju proizvodi bitni za životni standard većeg broja ljudi, kao što su

¹⁵ H.Šimović, (2007.) PDV i trošarine, Porezni sustav RH. Zagreb, str. 3., https://bib.irb.hr/datoteka/291926.H.Simovic_Skripta_PDV_i_trosarine.pdf (01. 12. 2019.)

¹⁶ Bogovac J. (2014) Javne financije, SCJUJF, Porezni studij, str. 9. https://www.pravo.unizg.hr/download/repository/POREZNI_SUSTAV_RH_JB2_2015.pdf (27. 11. 2019)

¹⁷ Mazars, K.Cinotti, A.Garofulić, P.Mioč i dr., (2015.) Porezni savjetnik, str. 115

prehrambeni proizvodi, lijekovi, knjige, dok se poreznom stopom od 13% u trenutnom poreznom sustavu oporezuju novine, oprema za djecu, kino ulaznice i slično. Povišenom stopom PDV-a oporezuju se proizvodi s karakterom luksuza, dok je nulta stopa porezno oslobođenje, primjerice u nekim zemljama na kruh i mlijeko. Broj i visina poreznih stopa podložne su učestalim promjenama, osobito u prvim godinama primjene stope PDV-a.

Stručnjaci ekonomskih područja protive se primjeni jedne stope PDV-a, odnosno ukidanju sniženih stopa. Stoga je postignut prethodno navedeni višestopni sustav sa primjenom sniženih stopa na osnovne namirnice. Ogromna većina privatnog sektora, između 97% i 100% tvrdi da se standardna stopa PDV-a od 25% ne bi trebala dodatno povećavati, jer je stopa PDV-a u RH ionako među najvišima u državama članicama EU.¹⁸

Sustav PDV-a u EU ne može se ostaviti po strani upravo iz razloga jer je najprikladniji za harmoniziran porezni sustav EU i koordinaciju ekonomskih politika država članica.¹⁹ Na razini EU donesena je Šesta smjernica EU²⁰ o zajedničkom sustavu oporezivanja koja predstavlja model PDV-a kakav bi se trebao oblikovati u poreznoj politici država članica EU. Prema toj direktivi na razini svih država članica EU osigurava se jednaka primjena PDV-a na iste transakcije. Države članice sporazumno primjenjuju jedinstvenu poreznu stopu PDV-a. Jedinstvena porezna stopa ne bi smijela biti od 15% niža, te snižene porezne stope ne bi smijele biti od 5% niže. Snižena stopa se može primjenjivati na hranu i piće za ljude i životinje, izuzev alkoholnih pića, zatim farmaceutske proizvode, medicinsku opremu, knjige, novine, ulaznice za kulturne i sportske događaje i slično. Nadalje, spominje i nultu poreznu stopu koja se može primijeniti samo na dobra koja se izvoze. Možemo zaključiti da na razini EU postoje standardna stopa, snižena i povišena, te nulta stopa.

¹⁸ Blažić H., Štambuk A., Šimović H. (2014) Perspectives of tax reforms in Croatia: expert opinion survey. (4) Financial theory and practice <https://hrcak.srce.hr> (03. 12. 2019).

¹⁹ Aujean M. (2012) Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future, (3) <https://home.heinonline.org> (03.12.2019.)

²⁰ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu PDV-a <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/> (26. 11. 2019.)

Tablica br. 2 Stope poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji

Država	Jako snižena stopa	Snižena stopa	Redovna stopa	Međustopa
Austrija	-	10/ 13	20	13
Belgija	-	6/ 12	21	12
Bugarska	-	9	20	-
Cipar	-	5/ 9	19	-
Češka	-	10/ 15	21	-
Danska	-	-	25	-
Estonija	-	9	20	-
Finska	-	10/ 14	24	-
Francuska	2,1	5,5/ 10	20	-
Grčka	-	6/ 13	24	-
Hrvatska	-	5/ 13	25	-
Irska	4,8	9/ 13,50	23	13,50
Italija	4	5/ 10	22	-
Latvija	-	12	21	-
Litva	-	5/ 9	21	-
Luksemburg	3	8	17	14
Mađarska	-	5/ 18	27	-
Malta	-	5/ 7	18	-
Nizozemska	-	6	21	-
Njemačka	-	7	19	-
Poljska	-	5/ 8	23	-
Portugal	-	6/ 13	23	13
Rumunjska	-	5/ 9	19	-
Slovačka	-	10	20	-
Slovenija	-	9,5	22	-
Španjolska	4	10	21	-
Švedska	-	6/ 12	25	-
Ujedinjeno Kraljevstvo	-	5	20	-

Izvor: Pravila o PDV-u i stope PDV-a, https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_hr.htm#shortcut-3 (20. 11. 2019.)

Kod zemalja članica EU, jedino Danska ima implementiran jednostopni sustav PDV-a, što znači da sva dobra i usluge oporezuje po visokoj stopi od 25%, ali primjenjuje i nultu poreznu stopu na određena dobra. Ostale zemlje EU koriste višestopni PDV, većina njih ima i više od jedne snižene stope koje služe za ublažavanje regresivnosti sustava PDV-a. Ukupno pet zemalja se odlučilo za primjenu super snižene stope koja je ispod 5%, što nije usklađeno

sa Šestom smjernicom EU prema kojoj snižene stope ne smiju biti niže od 5%. Vidljivo je da određene države imaju tzv. parking stopu koja se primjenjuje na pojedine robe i usluge na koje se ne može primijeniti snižena stopa. Određene države članice su od 1. siječnja 1991. godine primjenjivale snižene stope na te robe i usluge. Njima je dozvoljena primjena sniženih stopa pod uvjetom da nisu niže od obveznih 12%.

2.2.3. Osnovni pojmovi i načela oporezivanja ulaskom u Europsku uniju

Nakon što je Hrvatska pristupila Europskoj uniji postala je dio zajedničkog tržišta, ukidaju se granice i kontrola nad njima. Uvoz između zemalja članica postaje stjecanje, a izvoz isporuka. Područja koja nisu u sastavu EU nazivaju se trećim zemljama te je za njih vezan pojam uvoza i izvoza. Trećim zemljama ne smatraju se mala područja europskih zemalja, Kneževina Monako, Otok Man, Akrotiri i Dhekelia.

Pojam tuzemstva odnosi se na područje Republike Hrvatske. Za sve isporuke obavljene u tuzemstvu, generalno je pravilo da se obračunava PDV bez obzira na to tko je kupac.

Predmet oporezivanja su isporuke dobara koje porezni obveznik uz naknadu obavi u tuzemstvu, zatim stjecanje dobara unutar EU i obavljanje usluga.

Oporezivim transakcijama smatraju se isporuka dobara, obavljanje usluga, stjecanje dobara unutar EU, koje ćemo detaljnije obraditi u nastavku rada, zatim trostrani posao, uvoz dobara i vrijednosni kuponi. Kako bi se ispravno primijenio porezni tretman, važno je razumjeti osnovne principe oporezivanja koji ovise o dva parametra:²¹

1. Tržištu na kojem se obavljaju transakcije – mjesto oporezivanja dobara polazi od načela odredišta, što znači da se dobro oporezuje prema mjestu gdje se konačno troši, dok mjesto oporezivanja usluga podrazumijeva sjedište poduzeća davatelja usluga, odnosno temeljno načelo oporezivanja usluga je načelo porijekla.²²

²¹ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu PDV-a <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/> (26. 11. 2019.)

²² Posebnosti poslovanja s EU i trećim zemljama <http://finprojekt.hr/wp-content/uploads/2016/05/PDV-POSEBNOSTI-POSLOVANJA-SA-EU-I-TRE%C4%8CIM-ZEMLJAMA.pdf> (27. 11. 2019)

2. Na zajedničkom tržištu postoje generalna pravila za oporezivanje isporuka, a ovisi o tome koji je porezni status kupca. Opća pravila oporezivanja su:²³

- B2B (engl. business to business) se odnosi na isporuke između pojedinih poreznih obveznika (pravna osoba) - oporezivanje se vrši prema mjestu sjedišta primatelja, stoga porezni obveznici iz različitih zemalja članica EU izdaju račun bez PDV-a, naznačujući prijenos porezne obveze.

- B2C (engl. business to customer) se odnosi na isporuke pojedinim osobama koje nisu u sustavu poreznih obveznika (fizička osoba) – mjesto oporezivanja je prema sjedištu isporučitelja, porezni obveznici zaračunavaju PDV iz zemlje iz koje vrši isporuku i izdaju račun s PDV-om.

2.3. Porezni obveznici i prijava u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost

2.3.1. Porezni obveznik

Porezni obveznik prema Zakonu o PDV-u definira se kao „svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti.“²⁴

Iz navedene definicije proizlaze tri važna elementa poreznog obveznika, gospodarska djelatnost, uključuje svaku djelatnost trgovca, proizvođača i osoba prilikom obavljanja usluga, uključujući slobodna zanimanja, poljoprivredne i rudarske djelatnosti, zatim iskorištavanje imovine, nematerijalne (najam, zakup i dr.) i materijalne radi trajnosti prihoda, te na kraju samostalnost u obavljanju djelatnosti neovisno o svrsi i rezultatu. Porezni obveznici mogu biti razne udruge i neprofitne organizacije ako imaju namjeru stjecanje prihoda ili primitka od obavljanja djelatnosti, a nije bitno hoće li se ostvariti dobit ili dohodak obavljanjem djelatnosti.

Zakon također smatra poreznim obveznikom svaku „osobu koja povremeno isporučuje nova prijevozna sredstva koja kupcu otpremi ili preveze prodavatelj, sam kupac ili druga osoba za njihov račun na području neke druge države članice.“²⁵ Navedeno se odnosi

²³ Ibid.

²⁴ Zakon o PDV-u (NN 73/13, 148/13, 143/14, 115/16) <https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost->

²⁵ Ibid.

na poduzetnike koji povremeno obavljaju takve djelatnosti, te se nisu registrirali za trgovinu motornih vozila.

Poreznim obveznicima ne smatraju se komore, tijela državne uprave, tijela državne vlasti, tijela i jedinice lokalne i područne samouprave, kao i druga tijela s javnim ovlastima i kad ubiru pristojbe, naknade i transakcije prilikom obavljanja djelatnosti u zanemarivom opsegu, odnosno ako je vrijednost isporuka ispod 300.000,00 kn. Tu se misli na isporuku plina, vode, električne energije, zatim telekomunikacijske usluge, prijevoz putnika i dobara, isporuke novih dobara proizvedenih za prodaju i slično.²⁶

2.3.2. Registracija i ulazak u sustav za potrebe poreza na dodanu vrijednost

Za sustav PDV-a registrirat će se porezni obveznik ako obavlja poslovne transakcije unutar EU, te će podnijeti zahtjev Poreznoj upravi za izdavanje PVD ID broja. U Hrvatskoj PDV ID broj sastoji se od osobnog identifikacijskog broja i predznaka HR, a može se provjeriti u elektroničkoj bazi podataka svih država članica EU koje su povezane u takozvanoj VIES bazi (engl. VAT Information Exchange System).²⁷

„Propisana je obveza registracije poreznog obveznika za potrebe PDV-a i dodjele PDV ID broja, Direktivom 2006/112/EZ, sljedećim poreznim obveznicima:²⁸

- Tuzemni porezni obveznik ako obavlja transakcije u EU i upisan je u registar obveznika PDV-a;
- Tuzemni porezni obveznik ako obavlja usluge ili isporučuje dobra na koja nema pravo odbitka pretporeza i ako ih obavlja, odnosno isporučuje malom poreznom obvezniku, koji nije obveznik PDV-a dok ne prođe prag stjecanja 77.000,00 kn ili dok ga se ne odrekne;
- Svaki porezni obveznik koji u tuzemstvu, dakle na području članica EU stječe dobra, a radi obavljanja djelatnosti na području trećih zemalja;
- Tuzemni porezni obveznik kojem je obavljena usluga na koju ima obvezu platiti PDV;

²⁶ Cutvarić M. (2017) Ulazak u sustav PDV-a. RIF. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika <http://rif.hr/e-izdanje/rif/rif-12-2017/assets/common/downloads/publication.pdf> (27. 11. 2019.)

²⁷ VIES baza http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/ (10.11.2019.)

²⁸ Božina, A. et al. (2018) Porez na dodanu vrijednost. Zagreb. RRIF. str. 45

- Tuzemni porezni obveznik ako su obavljene usluge na području druge države članice za koje se u njoj plaća PDV, a ne odnosi se na tuzemne porezne obveznike koji obavljaju usluge izvan EU;
- Strani porezni obveznik s pravom odbitka pretporeza za obavljene usluge i isporučena dobra u tuzemstvu;
- Strani porezni obveznik ako obavlja usluge ili isporučuje dobra osobama koje nisu prošle prag isporuke od 270.000,00 kn ili su odustale od istog;
- Strani porezni obveznik kada se plaća trošarina na isporučena dobra osobama koje ne plaćaju PDV na stjecanje, odnosno nisu porezni obveznici.“

Svi obveznici PDV-a koji u EU razmjenjuju dobra i usluge s drugim članicama imaju svoj jedinstveni broj koji im je izdalo porezno tijelo države članice EU u kojoj je registriran. PDV ID broj u EU ima predznak u skladu s međunarodnim standardom ISO br. 3166 – alfa 2 pomoću kojeg se može odrediti država članica izdavanja.

Tablica br. 3 Struktura identifikacijskog broja poreza na dodanu vrijednost u državama članicama Europske unije

Država	Struktura PDV ID broja	Oblik
Austrija	ATU99999999	1 skupina od 9 znakova
Belgija	BE0999999999	1 skupina od 10 brojeva
Bugarska	BG999999999 ili BG9999999999	1 skupina od 9 brojeva ili 1 skupina od 10 brojeva
Cipar	CY99999999L	1 skupina od 9 znakova (8 brojeva+1 slovo)
Češka	CZ99999999 CZ999999999 CZ9999999999	1 skupina od 8, 9 ili 10 brojeva
Danska	DK99 99 99 99	4 skupine od 2 broja
Estonija	EE999999999	1 skupina od 9 brojeva
Finska	FI99999999	1 skupina od 8 brojeva
Francuska	FRXX999999999	1 skupina od 2 znaka i 9 brojeva
Grčka	EL999999999	1 skupina od 9 brojeva
Hrvatska	HR99999999999	1 skupina od 11 brojeva
Irska	IE9S99999L	1 skupina od 8 znakova
Italija	IT99999999999	1 skupina od 11 brojeva
Latvija	LV99999999999	1 skupina od 11 brojeva

Litva	LT999999999 ili LT999999999999	1 skupina od 9 brojeva ili 1 skupina od 12 brojeva
Luksemburg	LU999999999	1 skupina od 8 brojeva
Mađarska	HU999999999	1 skupina od 8 brojeva
Malta	MT999999999	1 skupina od 8 brojeva
Nizozemska	NL999999999B99	1 skupina od 12 znakova
Njemačka	DE999999999	1 skupina od 9 brojeva
Poljska	PL9999999999	1 skupina od 10 brojeva
Portugal	PT999999999	1 skupina od 9 brojeva
Rumunjska	RO9999999999	1 skupina od 2- 10 brojeva
Slovačka	SK9999999999	1 skupina od 10 brojeva
Slovenija	SI999999999	1 skupina od 8 brojeva
Španjolska	ESX99999999X	1 skupina od 9 znakova
Švedska	SE999999999999	1 skupina od 12 brojeva
Ujedinjeno Kraljevstvo	GB999 9999 99 ili GB999 9999 99 999 ili GBGD999 ili GBHA999	1 skupina od 3 broja, 1 skupina od 4 broja i 1 skupina od 2 broja; ili prethodno navedeno slijedi skupina od 3 broja; ili skupina od 5 znakova

Izvor: PDV ID broj http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faqvies.do#item11 (27.11.2019.)

Provjera ispravnosti identifikacijskog broja PDV-a poslovnog partnera može se obaviti na stranicama Europske komisije, odnosno u informatičkoj bazi VIES – Value added tax information exchange system.²⁹

U Hrvatskoj porezni identifikacijski broj nisu obvezne tražiti sljedeće osobe:³⁰

- Osobe koje povremeno obave isporuku novih prijevoznih sredstava;
- Mali porezni obveznik kao pravna osoba ako u prethodnoj kalendarskoj godini nije isporučio dobra ili obavio usluge u vrijednosti većoj od 300.000,00 kn;
- Osobe koje isključivo obavljaju transakcije oslobođene PDV-a bez prava na odbitak pretporeza.

Porezni obveznik nije obvezan ući u sustav PDV tijekom godine ako je već prešao prag od 300.000,00 kn na temelju vrijednosti isporuka dobara i usluga, već treba ući u sustav od 1. siječnja sljedeće godine kada će imati pravo i na priznavanje pretporeza.

²⁹ PDV ID Broj http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/ (10. 11. 2019.)

³⁰ Zakon o PDV-u (NN 73/13, 148/13, 143/14, 115/16) <https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost->

Promet koji ulazi u prag od 300.000,00 kn uključuje:³¹

1. Ukupna vrijednost obavljenih usluga i isporučenih dobara koja se oporezuju po stopi od 5%, 13% i 25%;
2. Isporučena dobra u određenoj vrijednosti, koja su oslobođena PDV-a pri izvozu, usluge obavljene na pokretnoj imovini, zatim u vezi s međunarodnim prijevozom, te pojedine isporuke izjednačene s izvozom (diplomatska i konzularna predstavništva), kao i za određene usluge posredovanja;
3. Vrijednost isporuka nekretnina i transakcija osiguranja, odnosno reosiguranja, ugovaranje kreditnih garancija, odobravanje kredita i zajmova, transakcije vezane s štednim, tekućim i žiroračunima, transakcije povezane s dionicama, obveznicama i drugim vrijednosnim papirima, usluge upravljanja investicijskim fondovima; iako su te transakcije oslobođene PDV-a i nemaju pravo na priznavanje pretporeza;
4. Vrijednost isporuke dobara u drugu zemlju članicu EU;
5. Vrijednost obavljene usluge B2B.

Promet koji ne ulazi u prag od 300.000,00 kn:³²

1. Vrijednost isporuka oslobođenih PDV-a, ako se radi o najmu stambenih prostora, usluge doktora stomatologije i medicine, usluge liječenja u zdravstvenim ustanovama, usluge osnovnih, srednjih i visokoškolskih ustanova, djelatnosti javnog radija i televizije, usluge organizacija socijalnog karaktera, usluge u kulturi, usluge vezane uz sport i tjelesni odgoj i drugo, osim ako nije najam prostora za poslovne svrhe, komercijalni seminari, promidžba i slično, u iznosu od 300.000,00 kn i više;
2. Isporuke materijalnih i nematerijalnih gospodarskih dobara poreznog obveznika;
3. Svota poticaja koja se ne smatra naknadom za isporuku dobara ili usluga;
4. Primljeni predujmovi za dobra i usluge koja će tek biti isporučena u sljedećoj godini.

Osobe koje nemaju sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u RH već u drugoj državi članici, trebaju se registrirati za potrebe obračuna PDV kada su obvezni u RH plaćati PDV za obavljene usluge i isporučena dobra u tuzemstvu. Kriterij od 300.000,00 kn se ne

³¹ Ibid.

³² Zakon o PDV-u (NN 73/13, 148/13, 143/14, 115/16) <https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost->

primjenjuje na njih, te je propisana obveza upisa prije prve isporuke, odnosno stjecanja dobara unutar EU.³³ Osobe koje nisu porezni obveznici također se trebaju registrirati u RH, ako su prešli prag stjecanja dobara unutar EU u iznosu većem od 77.000 kn tijekom tekuće kalendarske godine. Navedeno se odnosi i na tijela državne i javne vlasti.

2.3.3. Izlazak iz sustava poreza na dodanu vrijednost i ispravak pretporeza

Od 1. siječnja 2018. godine temeljni kriterij izlaska iz sustava PDV-a poreznim obveznicima je u slučaju da im se promet smanjio u prethodnoj godini ispod 300.000,00 kn ili da su prestali obavljati djelatnost, odnosno prilikom likvidacije.

Ako u prethodnoj godini porezni obveznik „po sili zakona“ ostvari vrijednost isporučenih dobara i obavljenih usluga u iznosu manjem od 300.000,00 kn bez PDV-a, treba podnijeti zahtjev za brisanje iz registra obveznika. Nadalje, ako je u sustav PDV-a ušao dobrovoljno, odnosno na vlastiti zahtjev, nakon isteka roka od tri godine može podnijeti zahtjev za izlazak, a do isteka razdoblja ostaje i dalje ostaje upisan u registar obveznika, iako je ostvario promet u vrijednosti manjoj od 300.000,00 kn.³⁴

Ako je izlazak iz sustava obveznika PDV-a povezan s likvidacijom, porezne obveznike koji ne obavljaju gospodarsku djelatnost u periodu duljem od dvije godine, Porezna uprava briše iz registra obveznika PDV-a po službenoj dužnosti. Izlazak iz sustava PDV-a znači i mogućnost prelaska u male porezne obveznike koji su oslobođeni od plaćanja PDV-a, na izdanim računima nemaju pravo iskazivati PDV i nemaju pravo na odbitak pretporeza.³⁵

Sukladno Pravilniku³⁶ obveznik poreza pri izlasku iz sustava PDV-a treba provesti ispravak pretporeza u vezi gospodarskog dobra za razdoblje do promjene uvjeta važnih za odbitak pretporeza. Odnosi se na razdoblje koje je preostalo do kraja pete ili desete godine, kada se radi o nekretninama, jer u tom razdoblju porezni obveznik više nije u sustavu PDV-a i nema pravo na dio pretporeza koji se odnosi na to promatrano razdoblje. Godišnji iznos

³³ Cutvarić M. (2017) Ulazak u sustav PDV-a. RIF. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 66., <http://rif.hr/e-izdanje/rif/150/> (27. 11. 2019.)

³⁴ Zakon o PDV-u (NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18)
<https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost->

³⁵ Javor. Lj. (2017) Izlazak iz sustava PDV-a, RIF, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 71., dostupno na: <http://rif.hr/e-izdanje/rif/> (27. 11. 2019.)

³⁶ Pravilnik o PDV-u (NN 79/13, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19)
https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_06_79_1633.html

ispravka pretporeza iznosi petinu ili desetinu svote pretporeza odbijene kod same nabave, proizvodnje ili izgradnje gospodarskog dobra.

Gospodarska dobra³⁷ za potrebe ispravka pretporeza su ona dobra koja se ubrajaju u dugotrajnu imovinu prema računovodstvenim propisima, a to znači materijalna i nematerijalna imovina poreznog obveznika kao što su nekretnine, prava, licence, roba, odnosno dugotrajna imovina koja je u trenutku ispravka u iznosu višem od 1.000,00 kn.

Ispravak pretporeza je rashod poduzetnika koji nema utjecaja na visinu troška nabave dugotrajne imovine. Izračun iznosa pretporeza koji treba ispraviti izračunava se tako da se pretporez podijeli s pet ili deset godina i pomnoži s preostalim razdobljem za ispravak pretporeza. Porezni obveznik obavezan je ispraviti i odbitak pretporeza za zalihe dobara neovisno koliko su dugo evidentirane na zalihi poreznog obveznika. Izlaskom iz sustava porezni obveznik gubi pravo na pretporez sadržan u zalihama. Za iznos ispravka pretporeza u zalihama dobara treba povećati zalihe. U slučaju da je došlo do uništenja, gubitka ili krađe zaliha dobara, za što postoji valjani dokaz, porezni obveznik nije obavezan ispraviti odbitak pretporeza.³⁸

Sustav PDV-a počiva na temeljnom principu, a to je pravo na odbitak pretporeza. Prema navedenom, generalno je pravilo da porezni obveznik ima pravo odbiti pretporez kao iznos PDV-a kojeg plaća svom dobavljaču za obavljene usluge i isporučena dobra. Od PDV-a na svoju prodaju (outpute) ima pravo odbiti pretporez koji plaća na inpute. Svaki mjesec dužan je utvrditi razliku i uplatiti Poreznoj upravi iznos svoje porezne obveze. Glavni je uvjet da isporuke za primljena dobra i usluge služe u poduzetničke svrhe jer se time ostvaruje načelo neutralnosti PDV-a u poduzetničkoj sferi, a ne s privatnom upotrebom vlasnika poduzeća. Za primljena dobra i usluge koje se koriste u privatne svrhe pretporez se ne može odbiti, time se ostvaruje načelo da se sva dobra i usluge koje su namijenjene krajnjoj potrošnji oporezuju.

Porezni obveznik kojem su obavljene usluge ili je primio dobra za koja posjeduje račun, ima pravo na odbitak od prvog do zadnjeg dana u obračunskom razdoblju. Prema tome, porezni obveznik treba ispuniti dva uvjeta za priznavanje pretporeza. Ponajprije treba posjedovati račun, a drugi je uvjet da isporuka dobara ili usluga bude obavljena.

³⁷ Zakon o PDV-u (NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18)

<https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost->

³⁸ Markota Lj. (2016) Obveznici PDV-a u 2017. godini-ulazak i izlazak. RRIF br. 12. str. 193.

Porezni obveznik odbit će pretporez za isporučena dobra i obavljene usluge kada su ispunjeni navedeni uvjeti:³⁹

1. Nije isključen odbitak pretporeza - pretporez se ne može priznati na isporuke koje su u RH oslobođene PDV-a, kao što su korištenje nekretnina i gospodarskih dobara u neposlovne svrhe, ili ako ima ograničeno pravo priznavanja pretporeza, ili dijeli pretporez;
2. Porezni obveznik ima račun sa svim propisanim elementima u vezi s isporukom dobara i usluga;
3. Za uvezenu robu treba imati jedinstvenu carinsku deklaraciju sa podacima o primatelju ili uvozniku dobara i sa iskazanim iznosom PDV-a;
4. Porezni obveznik je obavezan platiti PDV temeljem prijenosa porezne obveze;
5. Da iskaže obvezu obračuna PDV-a sa potrebnim podacima;
6. Ako je plaćen predujam, pretporez će se odbiti kada je primljeni račun izdan sa potrebnim elementima.

Postoje dodatna ograničenja prava na odbitak pretporeza kod određenih isporuka kod kojih porezni obveznik ne može odbiti pretporez ili može djelomično:⁴⁰

- a) Za nabavljena dobra i usluge radi reprezentacije, a reprezentacijom se smatraju izdaci za ugošćavanje poslovnih partnera, plaćanje poslovnim partnerima izdataka za odmor, sport i razonodu, darivanje poslovnih partnera, izdataka za najam automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor i sl.;
- b) Nije moguće odbiti pretporez u iznosu od 50% obračunan za najam ili nabavu osobnog automobila i ostalih dobara i usluga koja su povezana s navedenim dobrima;
- c) Pretporez se u cijelosti može odbiti kod nabave osobnog automobila ako se koristi za servisnu službu, obuku vozača, djelatnost prijevoza putnika i dobara, testiranje vozila, prijevoz umrlih, motorna vozila kategorije N1., te iznajmljivanja ili nabavljanja za daljnju prodaju.

³⁹ Zakon o PDV-u (NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18)

<https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost->

⁴⁰ Ibid.

2.4. Posebni porez na motorna vozila kao jedan od značajnijih trošarina

2.4.1. Opće uređenje posebnog poreza na motorno vozilo i trošarine

U suvremenim poreznim sustavima, nasuprot PDV-u kojim se oporezuju skoro svi proizvodi i usluge u prometu, određeni proizvodi podliježu oporezivanju posebnim ili selektivnim porezom na promet koji se zove trošarina ili akciza. Trošarina je poseban porez na promet koji služi za oporezivanje samo jednog ili nekoliko proizvoda iste vrste. Javna su davanja i prihod su proračuna opće države. Posebni ili pojedinačni porezi na promet kao što su trošarine smatraju se jednim od najstarijih poreza.⁴¹

Pravni okvir trošarinskog oporezivanja je Zakon o trošarinama.⁴² Trošarine su porezi za oporezivanje alkohola i alkoholnih pića, energenata i električne energije, te duhanskih prerađevina. Nadalje, uz njega postoji i Zakon o posebnom porezu na kavu i bezalkoholna pića,⁴³ Zakon o porezu na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila,⁴⁴ te Zakon o posebnom porezu na motorna vozila⁴⁵ kojim ćemo se detaljnije baviti u nastavku rada.

2.4.2. Obveznik plaćanja trošarine

Obvezu plaćanja trošarine, odnosno trošarinskim obveznikom smatra se:⁴⁶

- „ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta, registrirani primatelj, bilo koja osoba koja otpušta trošarinske proizvode ili osoba za čiji se račun otpuštaju trošarinski proizvodi iz sustava odgode plaćanja trošarine;
- uvoznik trošarinskih proizvoda;

⁴¹ Trošarinsko postupanje: <https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/trosarinsko-oporezivanje-opce-informacije> (28.10. 2019.)

⁴² Zakon o trošarinama (NN 106/2018) <https://www.zakon.hr/z/545/Zakon-o-tro%C5%A1arinama>

⁴³ Zakon o posebnom porezu na kavu i bezalkoholna pića (NN 72/13) <https://www.zakon.hr/z/600/Zakon-o-posebnom-porezu-kavu-i-bezalkoholna-pi%C4%87a>

⁴⁴ Zakon o porezu na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila (150/02) <https://www.zakon.hr/z/911/Zakon-o-porezu-na-premije-osiguranja-od-automobilske-odgovornosti-i-premije-kasko-osiguranja-cestovnih-vozila>

⁴⁵ Zakon o posebnom porezu na motorna vozila (NN15/13, 108/13, 115/16, 127/17)

<https://www.zakon.hr/z/561/Zakon-o-posebnom-porezu-na-motorna-vozila>

⁴⁶ Zakon o trošarinama (NN 106/2018) <https://www.zakon.hr/z/545/Zakon-o-tro%C5%A1arinama>

- proizvođač trošarinskih proizvoda izvan sustava odgode;
- primatelj trošarinskih proizvoda već puštenih u potrošnju u drugoj državi članici, a koje drži u komercijalne svrhe na teritoriju Republike Hrvatske radi isporuke ili radi potrošnje.“

Trošarinu je obvezna platiti i osoba koja drži ili isporučuje trošarinske proizvode, zatim prodavatelj iz druge države članice ili njegov porezni zastupnik kad prodaje na daljinu, te na kraju primatelj trošarinskih proizvoda u RH u slučaju da prodavatelj nije nadležnom tijelu prijavio i podnio instrument osiguranja plaćanja trošarine prije otpreme proizvoda.

Obvezu plaćanja trošarine sukladno odredbama zakona ima:⁴⁷

- „ opskrbljivač električnom energijom ili prirodnim plinom kada isporuči krajnjem kupcu u RH električnu energiju ili prirodni plin;
- opskrbljivač kada električnu energiju ili prirodni plin uvozi ili unosi za vlastitu potrošnju;
- proizvođač kada proizvedenu električnu energiju koristi za vlastitu potrošnju;
- proizvođač plina kada proizvedeni plin koristi za vlastitu potrošnju;
- isporučitelj kada isporuči kruta goriva (kameni i mrki ugljen i koks) krajnjem potrošaču u RH odnosno kada kruta goriva koristi za vlastitu potrošnju;
- krajnji potrošač kada uvozi ili unosi kruta goriva za vlastitu potrošnju;
- osoba koja duhanske proizvode (prerađeni duhan namijenjen zagrijavanju, tekućina namijenjena konzumiranju u elektroničkoj cigareti) pušta u potrošnju na teritoriju RH“.

2.4.3. Trošarinski sustav u odnosu s Europskom unijom⁴⁸

Na razini hrvatskog porezno-pravnog sustava pojmom „trošarine“ obilježava se harmonizirani sustav trošarinskog oporezivanja, odnosno taj pojam obuhvaća trošarine koje su prilagođene zahtjevima EU, dok se pojam „posebni porezi“ odnosi na proizvode glede kojih članice EU mogu samostalno uređivati svoj nacionalni zakonodavni okvir na tom području. Dugotrajni proces usklađivanja poreza i trošarina koji postoji diljem svijeta, a

⁴⁷ Ibid.

⁴⁸ Trošarine: <https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/trosarinsko-oporezivanje-opce-informacije/uvod/3697> (28. 10. 2019.)

posebice unutar EU, logična je posljedica općeg procesa globalizacije.⁴⁹ Harmoniziranim sustavom trošarinskog oporezivanja obuhvaćeno oporezivanje uključuje.⁵⁰

- alkohol i alkoholna pića (uključujući vino, pivo, ostala pića dobivena vrenjem osim piva i vina, etilni alkohol i međuproizvode);
- duhanskih prerađevina (cigarete, cigarilosi, cigare, sitno rezani duhan i ostali duhan za pušenje);
- energenata (motorni benzini, kerozin, plinsko ulje, ukapljeni naftni plin, prirodni plin, teško loživo ulje, kruta goriva na ugljen, koks i lignit i biogoriva);
- električne energije.

Možemo primijetiti da harmoniziranim sustavom nije obuhvaćeno oporezivanje motornih vozila, oporezivanje kave i bezalkoholnih pića. Usprkos tome, svaka država članica ne smije svojim nacionalnim zakonodavstvom povrijediti temeljna načela Ugovora o funkcioniranju EU. Dakle, mora osigurati primjenu načela slobode kretanja usluga, ljudi i kapitala, te roba na unutarnjem tržištu uz potpuno poštivanje načela nediskriminacije. Načelo nediskriminacije podrazumijeva jednak tretman svih proizvoda i proizvođača, kako onih iz drugih država članica tako i trećih zemalja, te posljednje načelo jednakosti poreznog oblika prema svim poreznim obveznicima i subjektima unutar EU.

Opći okvir trošarinskog oporezivanja sadržan je u Direktivi Vijeća 2008/118/EU od 16. prosinca 2008. godine koja predstavlja temeljni europski propis. Uz tu opću direktivu donesene su i posebne direktive za svaku grupu trošarinskih proizvoda kojima se definiraju opći porezno-pravni okvir utvrđenja porezne osnovice, obračuna i naplativosti porezne obveze, porezni nadzor, minimalne visine oporezivanja, te sustav kretanja trošarinskih proizvoda na jedinstvenom europskom tržištu.

U RH obveza obračunavanja trošarine nastaje puštanjem trošarinskih proizvoda u potrošnju:⁵¹

- „u trenutku otpuštanja trošarinskih proizvoda iz sustava odgode plaćanja trošarine;

⁴⁹ Deprez Johan (2003) International tax policy: recent changes and dynamics under globalization. Journal of post keynesian economics, 25(2003),3, str. 381.

⁵⁰ Trošarine: <https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/trosarinsko-oporezivanje-opce-informacije/uvod/3697>

⁵¹ Zakon o trošarinama (NN 106/2018) <https://www.zakon.hr/z/545/Zakon-o-tro%C5%A1arinama>

- u trenutku proizvodnje gotovih proizvoda od strane proizvođača alkohola i alkoholnih pića izvan sustava odgode;
- držanjem trošarinskih proizvoda izvan sustava odgode plaćanja trošarine za koje trošarina nije obračunata i plaćena;
- kada se utvrdi gubitak ili manjak trošarinskih proizvoda koji se dogodio na teritoriju RH ili je tamo otkriven, a nije moguće utvrditi gdje se dogodio;
- u trenutku isporuke duhanskih prerađevina iz trošarinskog skladišta drugom ovlaštenom držatelju trošarinskog skladišta na teritoriju RH, osim ovlaštenom držatelju trošarinskog skladišta koji vrši prodaju u izdvojenim prodajnim mjestima trošarinskih skladišta u zračnim lukama;
- na dan prestanka važenja odobrenja koje je izdao nadležni Carinski ured za poslovanje s trošarinskim proizvodima;
- pri uvozu trošarinskih proizvoda na teritorij RH obveza obračunavanja trošarine nastaje danom nastanka carinskog duga u skladu s carinskim propisima o obračunu i naplati carinskog duga, osim kada je obračunavanje trošarine odgođeno sukladno Zakonu o trošarinama.“

Trošarinska obveza prema porezno-tehničkom stajalištu može se utvrditi na sljedeće načine:⁵²

- 1.) prema tzv. jediničnom porezu, trošarina se plaća u apsolutnom iznosu, pa dolazi do toga da je skuplja roba manje oporezovana nego jeftinija;
- 2.) porez po vrijednosti, tzv. ad valorem, gdje se trošarina plaća po postotku vrijednosti kupljene robe;
- 3.) trošarina se plaća primjenom obje gore navedene metode, tzv. mješoviti porez.

⁵² H. Šimović (2007) PDV i trošarine https://bib.irb.hr/datoteka/291926.H.Simovic_Skripta_PDV_i_trosarine.pdf

3. RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE I POREZNI TRETMAN STJECANJA OSOBNOG AUTOMOBILA IZ ZEMALJA ČLANICA EUROPSKE UNIJE

3.1. Oporezivo stjecanje dobara unutar Europske unije⁵³

Ulazak RH u EU utjecao je na promjenu pravila oporezivanja prometa dobara i usluga s obzirom da nema granica niti carinske kontrole između država članica EU. Uvoz više nije nabava dobara iz zemalja članica EU, već se za to koristi termin stjecanje dobara.

Sukladno Zakonu i Pravilniku predmet oporezivanja u Hrvatskoj je:

- „Isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik;
- Stjecanje dobara unutar EU koje se u tuzemstvu obavi uz naknadu;
- Obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik;
- Uvoz dobara.“⁵⁴

Prema načelu države odredišta mjesto stjecanja dobara unutar granica EU je mjesto na kojem završi prijevoz ili otprema dobara stjecatelju.

Nadalje, zakon definira da je „stjecanje dobara unutar EU stjecanje prava raspolaganja pokretnom materijalnom imovinom u svojstvu vlasnika, koju prodavatelj ili stjecatelj dobara ili druga osoba za njihov račun otpremi ili preveze stjecatelju tih dobara u državu članicu koja nije država članica u kojoj je započela otprema ili prijevoz tih dobara.“⁵⁵ Možemo zaključiti da se stjecanje dobara unutar EU odnosi na više od jedne države, odnosno dobra ne bi smjela biti isporučena kupcu koji se nalazi u istoj državi članici, već u državu članicu gdje nije započela otprema. Dakle, može biti isporučena poreznom obvezniku kupcu u RH ili u nekoj drugoj državi članici u kojoj nije započela otprema ili prijevoz tih dobara.⁵⁶

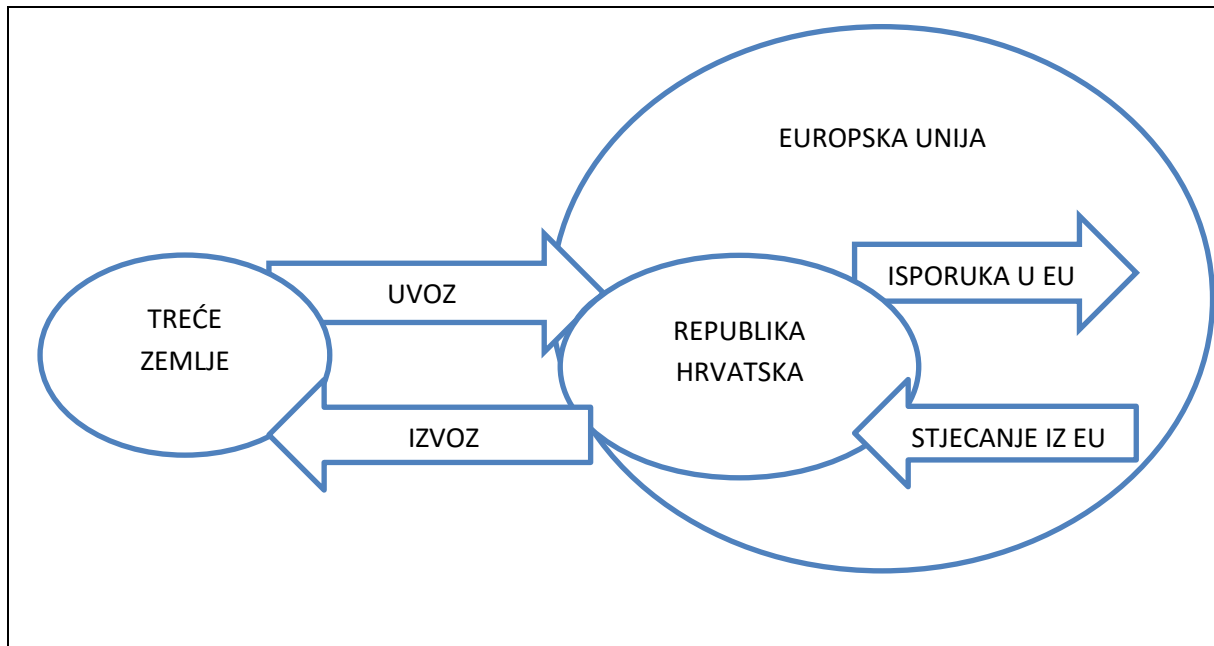
⁵³ Zakon o PDV-u (NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16) <https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost->

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ Markota Lj. (2016) Porezni položaj stjecanja dobara unutar Europske unije. RRIF. br. 12. str. 101.

Slika br. 2: Prikaz oporezivanja prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost



Izvor: Autorica, prema Zakonu o PDV-u

Na slici br. 2 vidljivo je da se isporuka dobara iz tuzemstva u drugu državu članicu EU smatra isporukom dobara u EU, dok se stjecanje dobara iz bilo koje države članice EU u tuzemstvo, odnosno u RH, smatra stjecanjem dobara. Pojmovi uvoz i izvoz odnose se na promet s trećim područjem, odnosno trećim zemljama, koja podliježu carinjenju, što ćemo detaljnije obraditi u 5. poglavlju.

3.1.1. Uvjeti za oporezivo stjecanje dobara unutar Europske unije

Stjecanje dobara iz zemalja članica EU da bi se smatralo oporezivim moraju biti zadovoljeni uvjeti:⁵⁷

1. „Pravo raspolaganja pokretnom materijalnom imovinom u svojstvu vlasnika;
2. Stjecanje dobara uz naknadu u tuzemstvo iz druge države članice koja nije država članica u kojoj je započela otprema ili prijevoz tih dobara u državi članici EU;
3. Stjecatelj i prodavatelj iz EU su "stvarni" porezni obveznici, upisani u registar PDV;

⁵⁷ Božina, A. et al. (2018) Porez na dodanu vrijednost. Zagreb. RRIF. str. 131.

4. U slučaju nabave novih prijevoznih sredstava iz druge države članice, stjecatelj je svaka osoba koja stječe novo prijevozno sredstvo, bilo da je pravna ili fizička osoba;

5. Stjecanje trošarinskih proizvoda neovisno o pragu stjecanja.“

Primjerice, ako hrvatski porezni obveznik nabavlja dobra iz EU od pravne osobe koja nije porezni obveznik, odnosno koja nije registrirana u bazi VIES, takvo stjecanje se neće oporezovati PDV-om u RH, niti će ga prodavatelj iz EU obračunavati. Takav račun potrebno je evidentirati samo kao obvezu prema dobavljaču u knjigovodstvenim evidencijama.

3.1.2. Nastanak porezne obveze i pravo na odbitak pretporeza pri stjecanju dobara unutar Europske unije

Oporezivi događaj nastaje u trenutku kad su dobra stečena u EU, odnosno kada su isporučena dobra i fizički otpremljena, prevezena drugom poreznom obvezniku, u drugu državu članicu. Transakcija isporučenih dobara unutar EU oporeziva je u državi članici u kojoj otprema završava sukladno načelu odredišta. Obveza PDV-a „nastaje u trenutku izdavanja računa ili istekom roka od 15 dana u mjesecu nakon što je nastao oporezivi događaj.“⁵⁸

Tablica br. 4 Nastanak obveze obračuna poreza na dodanu vrijednost i pravo na odbitak pretporeza kod stjecanja dobara unutar Europske unije.

STJECANJE DOBARA	IZDAVANJE RAČUNA	OBVEZA OBRAČUNA PDV-A	PRIMITAK RAČUNA	PRAVO NA ODBITAK PRETPOREZA
08.04.2019.	10.04.2019.	10.04.2019.	Travanj	Travanj
08.04.2019.	03.05.2019.	03.05.2019.	Svibanj	Svibanj
08.04.2019.	02.06.2019.	15.05.2019.	Svibanj	Svibanj
08.04.2019.	04.04.2019.	04.04.2019.	Travanj	Travanj
08.04.2019.	Nije izdan	15.05.2019.	Nije primljen	Svibanj

Izvor: Autorica

Prema Zakonu odbitak pretporeza je pravo poreznih obveznika koje postoji trenutkom nastanka obveze obračuna PDV koji se može odbiti. Nastaje u trenutku isporuke

⁵⁸ Markota Lj. (2016) Porezni položaj stjecanja dobara unutar Europske unije. RRIF. br. 12. str. 104.

novih prijevoznih sredstava u drugu državu članicu. Odbitak pretporeza kod isporuke novih prijevoznih sredstava unutar EU, moguć je najviše do iznosa PDV-a koji bi se morao platiti da isporuka nije oslobođena plaćanja PDV-a. Međutim, ne može se odbiti pretporez sadržan u računima za primljena dobra i obavljene usluge koje su oslobođene plaćanja PDV.

3.2. Klasifikacija osobnih automobila na nova i rabljena, te različitost kod nabave

3.2.1. Porezne obveze kupca prilikom nabave osobnog automobila

Kod većine poduzetnika osobna vozila su neizbježna stavka u strukturi imovine i troškova, a koriste se za prijevoz radnika, uprave, vlasnika i članove društva. Službeni osobni automobili poduzetnika te sredstva za osobni prijevoz kao što su motocikli, skuteri, plovila, helikopter, zrakoplov, uspoređujući ih s drugim sredstvima dugotrajne materijalne imovine imaju nepovoljniji porezni tretman prilikom njihove nabave i korištenja. Zbog činjenice da se službena osobna vozila koriste osim u službene i za privatne, odnosno nepoduzetničke, potrebe poduzetnika, njegovih radnika ili drugih osoba proizlazi i nepovoljniji porezni tretman.⁵⁹

Računovodstveni postupci priznavanja, mjerenja i objavljivanja dugotrajne materijalne imovine, a s tim se podrazumijevaju i osobni automobili koji se koriste za obavljanje djelatnosti, određeni su zahtjevima Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja⁶⁰ i Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.⁶¹ Poduzetnici su dužni primjenjivati i Zakon o računovodstvu⁶² pri evidentiranju poslovnih događaja, sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja. Zakonom o računovodstvu definirana je i primjena standarda kod poduzetnika. Mikro, mali i srednji poduzetnici dužni su primjenjivati Hrvatske standarde financijskog izvještavanja, dok veliki poduzetnici i oni od javnog interesa dužni su primjenjivati Međunarodne standarde financijskog izvještavanja.

⁵⁹ Vuk J., Markota LJ. (2013) Stjecanje i uvoz novih osobnih automobila nakon 01. srpnja 2013. RRIF. br. 9. str. 78.

⁶⁰ Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (NN 86/15) https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_08_86_1709.html

⁶¹ Međunarodni računovodstveni standardi (NN 61/06) i Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (NN 136/09, 8/10, 18/10, 27/10, 65/10, 120/10, 58/11, 140/11, 15/12, 118/12, 45/13, 69/13, 73/13)

⁶² Zakon o računovodstvu (NN 78/15 i 120/16) <https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu>

Sukladno zahtjevima Hrvatskog standarda financijskog izvještavanja i Međunarodnih računovodstvenih standarda, osobna vozila mjere se prema trošku nabave koji uključuje:

1. „kupovnu cijenu, uključujući uvozne pristojbe i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata,
2. sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto i radno stanje za namjeravanu upotrebu,
3. početno procijenjene troškove demontaže, uklanjanja imovine i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smještena, za koje obveza poduzetnika nastaje kad je imovina nabavljena ili kao posljedica korištenja imovine tijekom razdoblja.“⁶³

Možemo zaključiti da u trošak nabave osobnog automobila pripadaju svi troškovi koji su nastali prilikom nabave, dok ne pripadaju oni troškovi koji će se javljati tijekom godine u razdoblju njegove uporabe, kao što su troškovi osiguranja ili registracije. Sva dodatna oprema koja postaje sastavnim dijelom osobnog automobila, kao što je ugradnja alarma, povećava njegovu nabavnu vrijednost.

U suprotnom, oprema koja ne postaje sastavnim dijelom vozila, već se može odvojiti, mijenjati i koristiti na drugim vozilima, evidentira se kao posebna stavka dugotrajne materijalne imovine kada joj je vrijednost viša od 3.500,00 kuna. Kada je pojedinačna vrijednost opreme manjeg iznosa od 3.500,00 kuna tada se evidentira kao sitni inventar, primjerice navigacija.

Prema standardima se vidi da kod dugotrajne imovine trošak nabave je povećan za sve poreze koje porezni obveznik kod stjecanja imovine ne može odbiti, odnosno kad ih jednom plati više ih ne može vratiti od države. Prilikom nabave osobnog automobila bitno je znati dali dolazi do stjecanja ili uvoza zbog različitog tretmana, a javljaju se dva poreza PDV ili pretporez, koji u određenim situacijama postaje nepovratan porez, te PPMV koji je uvijek nepovratan porez.⁶⁴

Od 1. siječnja 2018. godine došlo je do promjena kod načina priznavanja prava na odbitak pretporeza prilikom nabave te korištenja osobnih automobila, kao i ostalih sredstava za osobni prijevoz. Također se promijenio i način poreznog priznavanja svih troškova

⁶³D. Lukač, i D. Zaloker (2018) Automobili i službena putovanja. Zagreb. TEB poslovno savjetovanje, str.7.

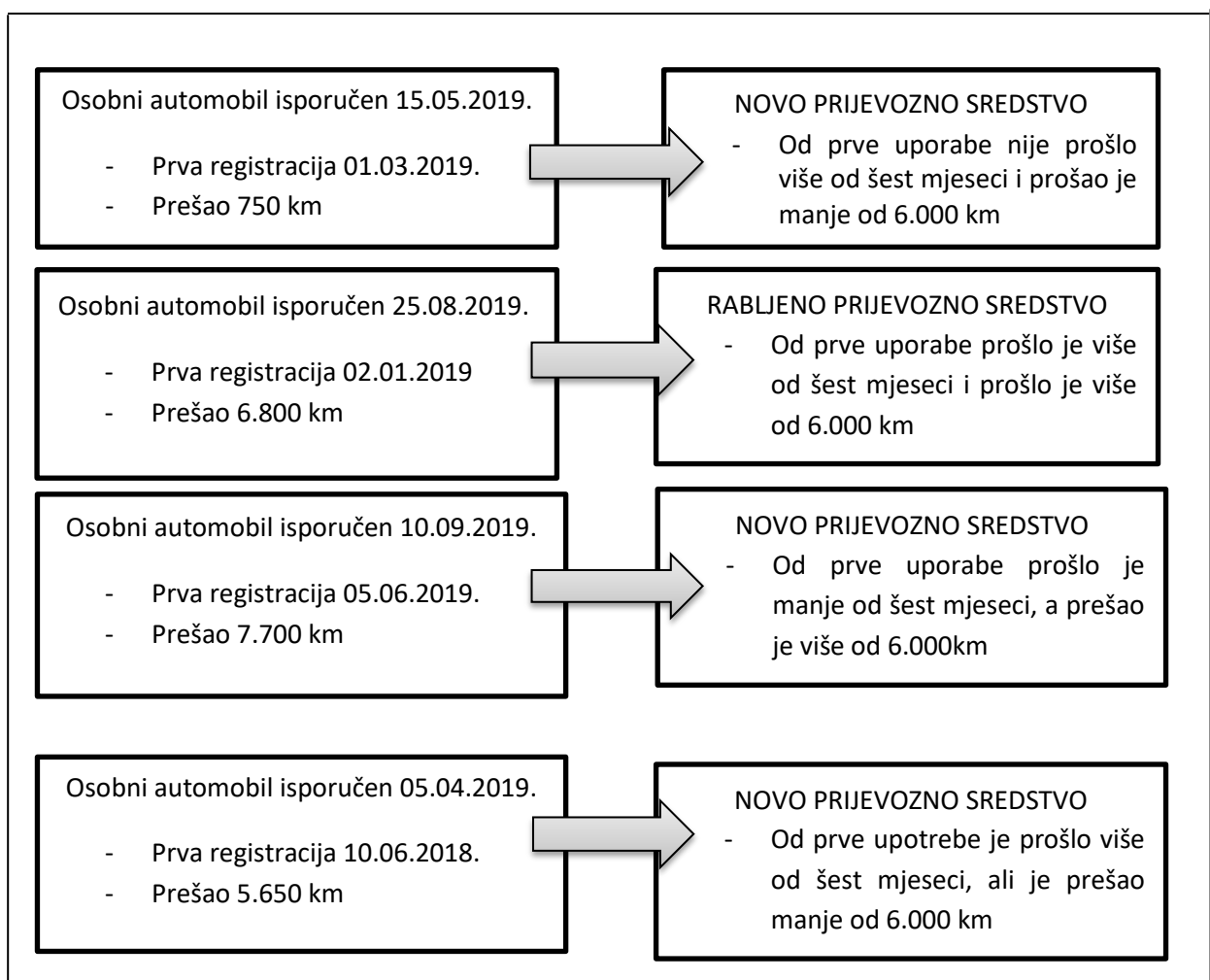
⁶⁴Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (NN 86/15) https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_08_86_1709.html

korištenja osobnih automobila. Središnji ured Porezne uprave je 3. travnja 2018. godine objavio novu Uputu u vezi poreznog tretmana prijevoznih sredstava.

Osobni automobili se smatraju novim ako nisu prošli više od 6.000 km ili ako su isporučeni u razdoblju od najviše 6 mjeseci od datuma prve uporabe. Ako ne ispunjavaju niti jedan od uvjeta smatraju se rabljenim osobnim automobilima, a njihovo stjecanje iz drugih država članica EU oporezuje se na isti način kao i stjecanje svih drugih dobara.⁶⁵

Prema Zakonu o posebnom porezu na motorna vozila,⁶⁶ osobno vozilo je novo ako nije bilo registrirano u trenutku uvoza, unosa, stjecanja ili prodaje u RH.

Slika br. 3 Primjeri klasifikacije osobnih automobila na nova i rabljena prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost



⁶⁵ Vuk J., Markota LJ. (2013) Stjecanje i uvoz novih osobnih automobila nakon 01. srpnja 2013. RRIF. br. 9. str. 78

⁶⁶ Zakon o posebnom porezu na motorna vozila (NN 15/13, 127/17) <https://www.zakon.hr/z/561/Zakon-o-posebnom-porezu-na-motorna-vozila>

Tablica br. 5. u nastavku, sažeto prikazuje porezne obveze koje se javljaju prilikom nabave osobnih automobila u tuzemstvu čija je namjena osobni prijevoz. Porezna obveza razlikuje se ovisno o tome radi li se o novom ili rabljenom vozilu, te od koga se vozilo nabavlja.

Tablica br. 5 Porezno opterećenje kupca kod nabave motornog vozila za osobni prijevoz

Vrsta vozila	Prodavatelj	Porezna obveza	
Novi osobni automobil	Trgovac motornim vozilima (npr. autokuća)	1. PDV na prodajnoj cijeni 2. PPMV - oba su iskazana na računu prodavatelja	
Rabljeni osobni automobil	Trgovac rabljenim motornim vozilima (primjenjuje redoviti postupak oporezivanja)	Vozilo koje nije bilo registrirano u RH (nabava iz EU ili treće zemlje)	1. PDV obračunan na prodajnu cijenu 2. PPMV
		Vozilo koje je bilo registrirano u RH	PDV obračunan na prodajnu cijenu
	Preprodavatelj	1. iz ostvarene marže se zaračunava PDV 2. ne obračunava se PDV ni upravna pristojba, ako nije ostvarena marža	
	Porezni obveznik koji prodaje svoju dugotrajnu imovinu	PDV je obračunan na prodajnu cijenu vozila za koji je prilikom nabave priznat pretporez u cijelosti ili djelomično	
		Prodaja automobila nabavljenog u razdoblju 1.3.2012. do 31.12.2017. kada nije bilo dopušteno koristiti pretporez: 1. Ne plaća se PDV 2. Plaća se upravna pristojba	
		Kod prodaje vozila nabavljenog od građanina ili preprodavatelja obračunava se PDV-a na prodajnu cijenu	
	Mali porezni obveznik	1. Nema obračuna PDV-a 2. Plaća se upravna pristojba	
Građanin, osoba koja nije porezni obveznik	1. Nema obračuna PDV-a 2. Plaća se upravna pristojba		
Leasing društvo prodaje vozilo nakon prekida leasing ugovora	1. PDV se zaračunava na prodajnu cijenu 2. Neotplaćeni dio PPMV-a se iskazuje na računu kao prolazna stavka		

Izvor: Božina, A. et al. (2018) Porez na dodanu vrijednost.Zagreb. RRIF. str. 995

Odbitak pretporeza kod nabave osobnih automobila⁶⁷

Pravo na odbitak pretporeza imaju porezni obveznici upisani u registar obveznika PDV-a. Do 31. prosinca 2017. pravo na odbitak pretporeza bilo je zabranjeno poduzetnicima koji nisu nabavljali osobne automobile za potrebe propisanih djelatnosti, već za privatne potrebe. Od 1. siječnja 2018. došlo je do izmjena te porezni obveznik može odbiti 50% pretporeza kod nabave ili najma osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz, bez obzira na to što se ti automobili ne koriste za obavljanje posebno propisanih djelatnosti. Porezni obveznici imaju pravo odbiti 50% pretporeza kod nabave osobnih automobila čija je nabavna vrijednost i iznad 400.000,00 kn, što vrijedi od 2020. godine.

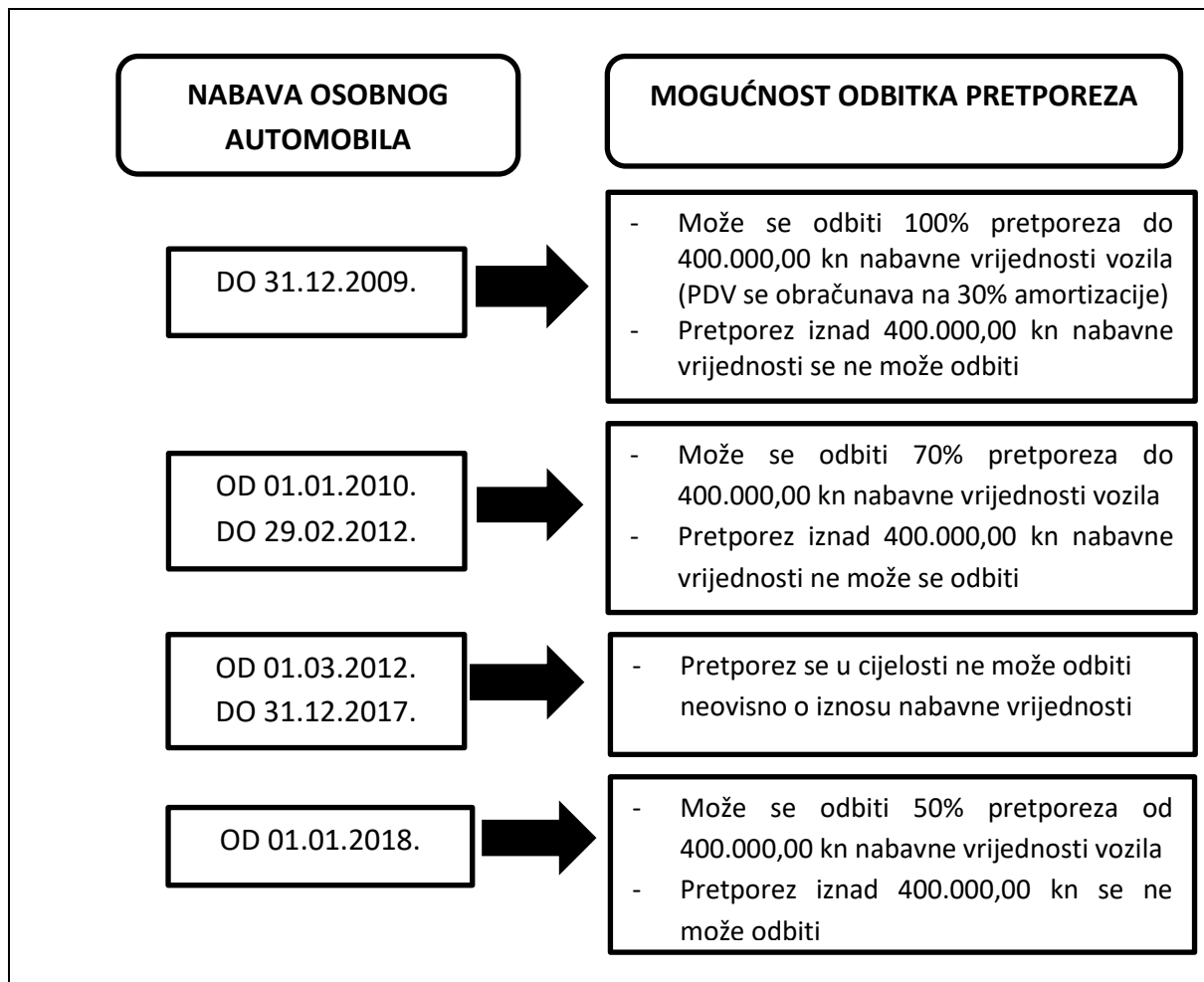
Kod nabave osobnih automobila kupnjom ili preko financijskog leasinga primjenjuje se novo pravilo odbitka pretporeza u iznosu od 50% za osobne automobile koji su nabavljeni nakon 31. prosinca 2017. Dok s druge strane, kod nabave dobara i usluga koja su direktno povezana s osobnim automobilima kao što je gorivo, održavanje i slično, te trošak operativnog leasinga gdje se nove promjene odbitka pretporeza primjenjuju neovisno o tome da li su osobni automobili nabavljeni do 31. prosinca 2017. ili nakon tog datuma.

Cjelokupni iznos pretporeza odbija se za porezne obveznike koji nabavljaju ili koriste osobne automobile za obuku vozača, servisnu službu, testiranje vozila, djelatnosti prijevoza putnika i dobra, prijevoza umrlih, nabavljanje ili iznajmljivanje za daljnju prodaju. Također kod nabave ili korištenja N1 vozila, koja ne podliježu plaćanju PPMV. Od 1. siječnja 2018. godine na mogućnost odbitka pretporeza kod osobnih automobila prilikom njihove nabave utječe svrha za koju se vozilo nabavlja i iznos njegove nabavne vrijednosti.

Kako se mijenjao način odbitka pretporeza, na slici br. 4. imamo povijesni prikaz odbitka pretporeza kod nabave osobnog automobila za osobni prijevoz.

⁶⁷ Božina, A. et al. (2018) Porez na dodanu vrijednost. Zagreb. RRIF., str. 981

Slika br. 4 Nabava osobnog automobila koji služi za osobni prijevoz prema razdoblju u kojem je nabavljeno i mogućnost odbitka pretporeza.



Izvor: Božina, A. et al. (2018) Porez na dodanu vrijednost. Zagreb: RRIR., str. 981

Kada porezni obveznik nabavlja za osobni prijevoz prijevozno sredstvo u vrijednosti od 550.000,00 kn, tada ima pravo na odbitak 50% pretporeza. Do 2019. godine imao je pravo na odbitak 50 % pretporeza samo do iznosa 400.000,00 kn nabavne vrijednosti tog prijevoznog sredstva, da bi se 2020. godine taj limit ukinuo. Pretporez se može odbiti i na iznos iznad 400.000,00 kn. Porezni obveznik u ovom slučaju može odbiti 68.750,00 kuna pretporeza.

$$50\% \text{ pretporeza} = 550.000,00 * 25\% = 137.500,00 \text{ kn} * 50\% = 68.750,00 \text{ kn}$$

3.2.2. Prijavljivanje i plaćanje poreza na dodanu vrijednost kod stjecanja novih i rabljenih prijevoznih sredstava

Stjecanje novih prijevoznih sredstava iz EU predmet je oporezivanja prema načelu odredišta. Porezni obveznici su svi stjecatelji neovisno o tome jesu li u sustavu PDV-a ili poduzetnici koji nisu porezni obveznici, ili fizičke osobe, odnosno građani.

Može se zaključiti da nova prijevozna sredstva uvijek podliježu oporezivanju u državi odredišta, odnosno tamo gdje završava otprema novog prijevoznog sredstva. Sukladno navedenom, obveznik plaćanja je svaka osoba koja stječe novo prijevozno sredstvo iz druge države članice EU neovisno je li je ta osoba registrirana za potrebe PDV-a i neovisno o tome tko je prodavatelj vozila.⁶⁸

Porezni obveznik nabavlja novo prijevozno sredstvo za vlastite potrebe

Kada novo prijevozno sredstvo iz druge države članice EU stječe porezni obveznik, osoba koja je u registar obveznika PDV-a upisana ili je za potrebe PDV-a registrirana, nastaje obveza PDV-a po stopi od 25% i prijavljuje se u obrascu „PDV prilikom stjecanja novog vozila“.

Nadalje, porezni obveznik dužan je Carinskoj upravi podnijeti prijavu za stjecanje novog prijevoznog sredstva iz druge države članice EU, tzv. „Obrazac stjecanje NPS“ koji je uvjet za registraciju prijevoznog sredstva. Navedeni obrazac se podnosi samo ako se nabavlja novi osobni automobil za potrebe poduzetnika i postati će dio njegove dugotrajne imovine. Porezni obveznik je također dužan podnijeti Carinskoj upravi prijavu za obračun i plaćanje PPMV uz rješenje Carinske uprave o plaćenom PPMV, što je uvjet za registraciju prijevoznog sredstva.⁶⁹

⁶⁸ Markota Lj. (2016) Porezni položaj stjecanja dobara unutar Europske unije. RRIF. br. 12. str. 112.

⁶⁹ Vuk J., Markota LJ. (2013) Stjecanje i uvoz novih osobnih automobila nakon 01. srpnja 2013. RRIF. br. 7. str. 78 – 87

Porezni obveznik nabavlja novo prijevozno sredstvo za daljnju prodaju

Porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a ili registriran za potrebe PDV-a, prilikom stjecanja novog prijevoznog sredstva iz druge države članice EU za daljnju prodaju, nastalu obvezu PDV-a prijavljuje na „Obrascu PDV,“ a istovremeno iskazuje i pravo na odbitak pretporeza. U navedenom slučaju porezni obveznik ostvaruje pravo na odbitak u iznosu od 100% pretporeza. Porezni obveznik dužan je podnijeti „Obrazac PDV“ i „Obrazac PDV-S“. U slučaju daljnje prodaje, nije dužan podnijeti „Obrazac stjecanje NPS“ i prijavu za obračun i plaćanje PPMV.

Osoba koja nije porezni obveznik, nabavlja novo prijevozno sredstvo za vlastite potrebe

Osoba koja nije porezni obveznik, nije upisana u registar obveznika PDV-a i nema dodijeljeni PDV ID broj, prilikom stjecanja novog prijevoznog sredstva iz druge države članice EU, podnosi Carinskoj upravi obrazac „Stjecanje NPS“. Takav stjecatelj dužan je Carinskoj upravi podnijeti i prijavu za obračun i plaćanje PPMV. Registracija prijevoznog sredstva može se obaviti samo ako je doneseno rješenje Carinske uprave o plaćenom porezu i potvrda Carinske uprave kao dokaz da je PDV obračunan i naplaćen.⁷⁰

Prikaz poreznih obveza kod stjecanja novih osobnih automobila iz drugih država članica Europske unije

U tablici br. 6. prikazani su pojedini slučajevi stjecanja novih prijevoznih sredstava iz drugih država članica EU, a razlikuju se po tome tko je prodavatelj iz druge države članice EU, a tko kupac u Hrvatskoj. Navedene su i porezne obveze i dokumenti kupca iz RH koji su potrebni da bi mogla biti moguća registracija.

⁷⁰ Prijava poreza <https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/pdv-na-stjecanje-novih-prijevoznih-sredstava/4630> (03. 02. 2020.)

Tablica br. 6 Porezne obveze stjecanja novih prijevoznih sredstava iz drugih država članica Europske unije.

PRODAVATELJ NOVOG PRIJEVOZNOG SREDSTVA IZ DRUGE DRŽAVE ČLANICE EU	KUPAC NOVOG PRIJEVOZNOG SREDSTAVA U RH	POREZNE OBVEZE KUPCA U RH	DOKUMENTI ZA REGISTRACIJU
Porezni obveznik ili bilo koja druga osoba (građanin, državno tijelo, ustanova i sl.)	Porezni obveznik - kada stječe za daljnju prodaju	- 25% PDV-a na stjecanje Iskazuje se na obrascima: - PDV-S - PDV	- novo prijevozno sredstvo neće registrirati jer ga nabavlja za daljnju prodaju
Porezni obveznik ili bilo koja druga osoba (građanin, državno tijelo, ustanova i sl.)	Porezni obveznik - kada stječe za vlastite potrebe - kojem je dodijeljen PDV ID broj	- 25% PDV-a - PPMV Iskazuje se na obrascima: - Stjecanje NPS - PDV-S - PDV	- Rješenje Carinske uprave o plaćenom PPMV
Porezni obveznik ili bilo koja druga osoba (građanin, državno tijelo, ustanova i sl.)	Porezni obveznik koji stječe za daljnju prodaju, ali odluči npr. jedan automobil zadržati kao testno ili zamjensko vozilo ili za vlastite potrebe	-25% PDV-a - PPMV Iskazuje se na obrascima: - PDV-S - PDV	- Rješenje Carinske uprave o plaćenom PPMV - potvrda Carinske uprave o naplati PDV-a koja se spaja s obrascem „stjecanje NPS“
Porezni obveznik ili bilo koja druga osoba (građanin, državno tijelo, ustanova i sl.)	Osobe koje nisu upisane u registar obveznika PDV-a ili kojima nije dodijeljen PDV ID broj (građani, mali porezni obveznik, ustanove, tijela državne uprave, područne i lokalne samouprave	- 25% PDV-a - PPMV Iskazuje se na obrascu: – stjecanje NPS	- Rješenje Carinske uprave o plaćenom PPMV - potvrda Carinske uprave o naplati PDV-a koja se spaja s obrascem „stjecanje NPS“

Izvor: Lukač, D. i Zaloker, D. (2018) Automobili i službena putovanja. Zagreb: TEB poslovno savjetovanje, str.26.

Stjecanje rabljenih osobnih automobila iz drugih država članica Europske unije

U trenutku stjecanja rabljenih osobnih automobila iz drugih država članica EU porezni obveznici na isti način postupaju kao i sa stjecanjem bilo kojeg drugog dobra, odnosno materijalne imovine. Uvjeti koji moraju biti ispunjeni za nastanak oporezivog stjecanja dobara u tuzemstvu iz drugih država članica EU su:

- „Stjecatelj je porezni obveznik registriran za potrebe PDV-a u tuzemstvu ili pravna osoba koja nije porezni obveznik;
- Isporučitelj dobara iz druge države članice mora biti porezni obveznik registriran za potrebe PDV-a u drugoj državi članici EU;
- Dobra moraju biti otpremljena/ prevezena uz naknadu iz druge države članice EU u tuzemstvo.“⁷¹

Trenutkom stjecanja dobara u EU nastaje oporezivi događaj. Stjecanje dobara unutar EU je obavljeno kada je isporuka dobra obavljena u tuzemstvu, odnosno kada je stjecatelj ostvario pravo raspolaganja nad dobrom, a obveza obračuna PDV-a nastaje trenutkom izdavanja računa ili najkasnije petnaestog dana u mjesecu nakon mjeseca u kojem je obavljeno stjecanje.

Prilikom stjecanja rabljenog prijevoznog sredstva, stjecatelj nije dužan obračunati PDV ako je isporučitelj iz druge države članice EU na isporuku primijenio poseban postupak oporezivanja marže, PDV je u razlici cijene, odnosno u marži. Prilikom stjecanja rabljenog prijevoznog sredstva, stjecatelj nije dužan obračunati PDV ako je iz druge države isporučitelj fizička ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, ili mali porezni obveznik, koji pri nabavi nisu imali pravo na odbitak pretporeza u svojoj državi članici. Kod nabave rabljenog osobnog automobila iz druge države članice EU za vlastite potrebe, porezni obveznik ostvaruje pravo na odbitak 50% pretporeza.⁷²

U slučaju da porezni obveznik osobni automobil koji nije predmet oporezivanja PPMV, koristi isključivo za obavljanje poslovne djelatnosti ili se radi o motornom vozilu kategorije N1, ostvaruje pravo na odbitak 100% pretporeza. Prijava za obračun i plaćanje PPMV porezni obveznik dužan je podnijeti Carinskoj upravi u roku od 15 dana od stjecanja

⁷¹ Lukač, D. i Zaloker, D. (2018) Automobili i službena putovanja. Zagreb: TEB poslovno savjetovanje, str.29

⁷² Ibid.

prijevoznog sredstva. Uvjet za registraciju prijevoznog sredstva je rješenje Carinske uprave o plaćenom porezu.

U tablici br. 7 detaljno su prikazani pojedini slučajevi stjecanja rabljenih prijevoznih sredstava iz druge države članice EU, ovisno o tome tko je prodavatelj iz druge države članice EU, a tko kupac u RH.

Tablica br. 7 Porezne obveze kupca u Hrvatskoj i potrebni dokumenti za registraciju kod stjecanja rabljenih prijevoznih sredstava iz drugih država članica Europske unije.

PRODAVATELJ IZ DRUGE DRŽAVE ČLANICE EU	KUPAC U RH	POREZNE OBVEZE KUPCA	DOKUMENTI ZA REGISTRACIJU
Porezni obveznik	Porezni obveznik – koji stječe za daljnju prodaju	- 25% PDV-a na stjecanje Iskazuje se na obrascima: - Obrazac PDV-S - Obrazac PDV	- neće registrirati jer ga nabavlja za daljnju prodaju
Porezni obveznik	Porezni obveznik – koji stječe za vlastite potrebe	- 25% PDV-a na stjecanje -može koristiti 50% pretporeza ako je obveznik PDV-a -PPMV Iskazuje se na obrascima: - Obrazac PDV-S - Obrazac PDV	-rješenje Carinske uprave o plaćanju PPMV -u računu za stjecanje prijevoznog sredstva neće biti iskazan PDV jer se radi o isporuci unutar EU koja je oslobođena PDV-a. - u računu mora biti naveden PDV ID broj prodavatelja iz druge države članice i PDV ID broj hrvatskog poreznog obveznika.
Porezni obveznik	Osobe kojima nije dodijeljen PDV ID broj i koje nisu upisane u registar obveznika PDV-a: građani, mali porezni obveznici, ustanove, tijela državne uprave, regionalne i	-nema obveze PDV-a jer prodavatelj treba obračunati PDV u svojoj državi - PPMV Ne iskazuje se u obrascima.	-rješenje Carinske uprave o plaćanju PPMV -račun stranog poreznog obveznika u kojem je iskazan PDV

	lokalne samouprave i dr.		
Osoba koja nije porezni obveznik: građanin, državno tijelo, ustanova i sl.	Porezni obveznik	-PPMV -upravna pristojba Ne iskazuje se u obrascima.	-rješenje Carinske uprave o plaćanju PPMV
Osoba koja nije porezni obveznik: građanin, ustanova, državno tijelo i sl.	Osobe koje nisu upisane u registar obveznika PDV-a i kojima nije dodijeljen PDV ID broj: građani, mali porezni obveznici, ustanove, tijela državne uprave, regionalne i lokalne samouprave	-PPMV -upravna pristojba Ne iskazuje se u obrascima.	-rješenje Carinske uprave o plaćanju PPMV
Preprodavatelj koji primjenjuje posebni postupak oporezivanja marže	Porezni obveznik	-nema obveze PDV-a ili upravne pristojbe jer je preprodavatelj iz druge države članice na maržu obračunao PDV svoje države članice -PPMV Ne iskazuje se u obrascima.	-rješenje Carinske uprave o plaćanju PPMV -račun ili drugi dokument preprodavatelja, s napomenom posebnom postupku oporezivanja marže.
Preprodavatelj koji primjenjuje posebni postupak oporezivanja marže	Osobe koje nisu upisane u registar obveznika PDV-a: građani, mali porezni obveznici, ustanove, tijela državne uprave, regionalne i lokalne samouprave i sl.	-nema obveze PDV-a ili upravne pristojbe jer je preprodavatelj iz druge države članice na maržu obračunao PDV - PPMV Ne iskazuje se u obrascima.	-rješenje Carinske uprave o plaćanju PPMV -račun ili drugi dokument napomena o primjeni posebnog postupka oporezivanja marže.

Izvor: Lukač, D. i Zaloker, D. (2018) Automobili i službena putovanja. Zagreb: TEB poslovno savjetovanje, str.33-34.

3.3. Stjecanje osobnih automobila za prijevoz zaposlenika i članova uprave

Trgovačka društva radi prijevoza zaposlenika, članova uprave ili za djelatnosti koje se obavljaju osobnim automobilima, najčešće imaju osobne automobile kao dio dugotrajne imovine.⁷³

3.3.1. Nabava novih osobnih automobila

Prilikom nabave novog osobnog automobila iz druge države članice EU primjenjuju se odredbe Zakona o PDV-u,⁷⁴ Zakona o posebnom porezu na motorna vozila,⁷⁵ Pravilnika o gospodarenju otpadnim vozilima i gumama⁷⁶ i Pravilnika o utvrđivanju sukladnosti.⁷⁷

Za stjecatelja novog vozila nastaje obveza plaćanja 50% PDV-a obračunatog po stopi od 25% na vrijednost vozila u kunskoj protuvrijednosti računajući sukladno srednjem tečaju Hrvatske narodne banke (dalje u radu: HNB) na datum računa, zatim PPMV ovisno o vrijednosti vozila i emisiji ugljičnog dioksida – CO₂, naknada gospodarenja otpadnim vozilima ovisno o težini vozila, naknada gospodarenja otpadnim gumama i naknada za izdavanje Izjave o sukladnosti vozila.

⁷³ Vuk J. (2015) Nabava osobnih automobila u tuzemstvu. RRIF. br. 12, str. 26

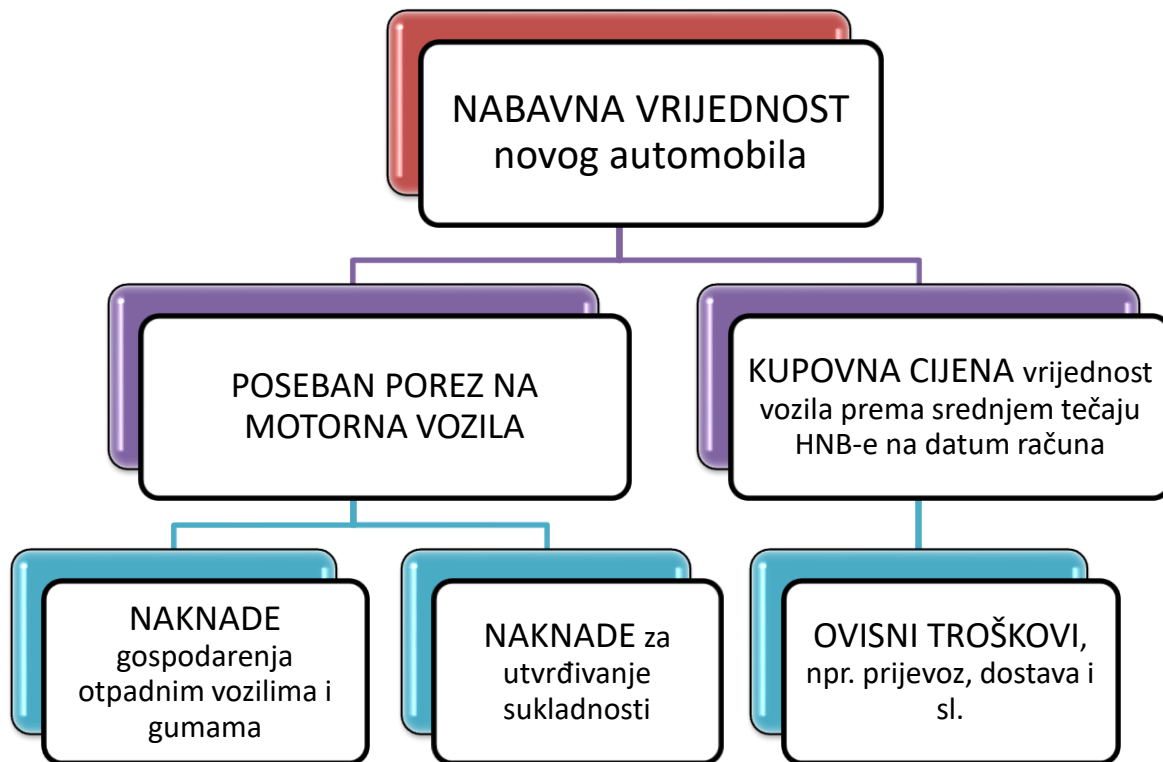
⁷⁴ Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN 73/13, 148/13, 143/14, 115/16, 106/18; Rješenje USRH 99/13, 153/13) <https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost->

⁷⁵ Zakon o posebnom porezu na motorna vozila (NN 15/13, 108/13, 115/16, 127/17) <https://www.zakon.hr/z/561/Zakon-o-posebnom-porezu-na-motorna-vozila>

⁷⁶ Pravilnik o gospodarenju otpadnim vozilima i gumama (NN 125/15, 90/16, 60/18, 72/18) https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_11_125_2384.html

⁷⁷ Pravilnik o utvrđivanju sukladnosti motornih vozila i njihovih prikolica (80/13, 97/14, 60/16 i 2/19) https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_06_80_1692.html

Slika br. 5 Trošak nabave novog osobnog automobila iz druge države članice Europske unije



Izvor: Autorica

Prilikom nabave novog osobnog automobila, PPMV uključuje se u trošak nabave jer je to porez koji pripada skupini nepovratnih poreza. Na posebnom računu iskazuje se svota pretporeza koji se ne može odbiti kako bi se amortizacija mogla ispravno obračunati i proknjižiti. Navedeno proizlazi iz odredaba Zakona o porezu na dobit⁷⁸ radi mogućnosti priznavanja troškova. Nepriznati pretporez može se i drugačije evidentirati, ako to drugačije evidentiranje osigurava ispravno utvrđivanje porezno nepriznatih troškova prijevoznih sredstava za osobni prijevoz.

U nastavku rada slijedi prikaz načina obračuna i knjiženja prilikom nabave osobnog automobila iz druge države članice EU, za potrebe prijevoza zaposlenika, a čija je nabavna vrijednost do 400.000,00 kuna.

⁷⁸ Zakon o porezu na dobit (177/04, 115/16) <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>

Primjer br. 1 Nabava novog osobnog automobila iz druge države članice EU od drugog poreznog obveznika iz EU za potrebe prijevoza zaposlenika.

Društvo Matrix d.o.o. koje posjeduje PDV ID broj za potrebe prijevoza zaposlenika društva stječe osobni automobil od poreznog obveznika iz Njemačke. Automobil do sada nije bio registriran u Njemačkoj, te se radi o novom osobnom automobilu. Prodavač je ispostavio račun za osobni automobil br. 106-1-1, primljen 10. svibnja 2019. godine, u iznosu od 19.500,00 Eur-a. Srednji tečaj HNB na datum izdavanja računa iznosio je 7,60 kn/Eur. Vozilo za pogon koristi dizelsko gorivo, a prosječna emisija ugljičnog dioksida iznosi 130 g/km. Carinski ured je utvrdio iznos posebnog poreza u iznosu od 22.397,50 kn. Porezna osnovica za obračun vrijednosne komponente PPMV je prodajna cijena s uključenim PDV-om ($148.200,00 \text{ kn} * 25\% = 185.250,00 \text{ kn}$). Porezni obveznik obračunava PDV na stjecanje u iznosu od 37.050,00 kn ($148.200,00 \text{ kn} * 25\%$). Za obračunsku osnovicu ulazi nabavna vrijednost osobnog automobila bez posebnog PDV-a. Težina vozila je 1.700 kg. Plaćena je naknada za gospodarenje otpadnim gumama u visini od 35,00 kuna. Plaćena je naknada za sukladnost vozila u iznosu od 625,00 kn (osnovica 500,00 kn +25% PDV-a) o čemu je primljen račun.

Kupovna cijena vozila: $19.500,00 \text{ Eur} * 7,60 \text{ kn/Eur} = 148.200,00 \text{ kn}$

PDV 25% $148.200,00 * 25\% = 37.050,00 \text{ kn}$

Iznos pretporeza koji se može odbiti : $37.050,00 * 50\% = 18.525,00 \text{ kn}$

PPMV: (CO_2 130 g/km) = 22.397,50 kn

Obračun naknade gospodarenja otpadnim vozilima: $(1.700 \text{ kg} - 75 \text{ kg} - 40\text{kg}) * 0,60 \text{ kn} = 951,00 \text{ kn}$

Obračun PDV-a kod naknade za sukladnost vozila:

Iznos pretporeza koji se može odbiti: $125,00 * 50\% = 62,50 \text{ kn}$

Osobni automobil je stavljen u uporabu 12. svibnja 2019. godine.

Nabavna vrijednost automobila: $148.200,00 \text{ kn} + 22.397,50 \text{ kn} + 951,00 \text{ kn} + 35,00 \text{ kn} + 500,00 \text{ kn} = 172.083,50 \text{ kn}$

Knjiženje:

Redni broj	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Za stjecanje osobnog automobila			
	- Osobni automobil u pripremi	0373	148.200,00	
	- 50% pretporeza od osobnih automobila	0330	18.525,00	
	- Pret porez od stjecanja dobara iz EU -25%	14022	18.525,00	
	- Dobavljači dobara iz EU	2210		148.200,00
	- Obveza PDV-a za stjecanje dobara iz EU – 25%	24022		37.050,00
2.	Za obvezu PPMV			
	- Obveze za PPMV	2440		22.397,50
	- osobni automobil u pripremi	0373	22.397,50	
3.	Za plaćanje naknade za zbrinjavanje otpadnih vozila i guma			
	-Transakcijski račun	1000		986,00
	- Osobni automobil u pripremi	0373	986,00	
4.	Za plaćanje potvrde o sukladnosti			
	-Osobni automobil u pripremi	0373	500,00	
	-50% pretporeza od osobnih automobila	0330	62,50	
	-Pret porez 25%	140012	62,50	
	-Transakcijski računa	1000		625,00
5.	Za stavljanje osobnog automobila u uporabu			
	-Osobni automobil za osobni prijevoz	03200	172.083,50	
	-Osobni automobil u pripremi	0373		172.083,50

Izvor: Belak V., i dr. (2014) Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, X. izmijenja i dopunjena naknada, RRIF

Tablica br. 8 Prikazivanje podataka iz prethodnog primjera u „Obrascu PDV-a“

OPIS	POREZNA OSNOVICA	PDV
II. OPOREZIVE TRANSAKCIJE - UKUPNO		
7. Stečena dobra unutar EU-a po stopi od 25%	148.200,00	37.050,00
.....		
III. OBRAČUNANI PRETPOREZ - UKUPNO		
3. Pret porez po primljenim isporukama u tuzemstvu po stopi od 25%	250,00	62,50
7. Pret porez od stečenih dobara unutar EU po stopi od 25%	74.100,00	18.525,00
.....		
VIII. OSTALI PODACI		
1. Za ispravak pret poreza		
1.2. Nabava osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz	74.350,00	

Izvor: Belak V., i dr. (2014) Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, X. izmijenja i dopunjena naknada RRIF

3.3.2. Nabava rabljenih osobnih automobila za potrebe prijevoza

Poduzetnici se sve češće odlučuju za nabavu rabljenih vozila zbog cjenovnih razlika između novih i rabljenih automobila. Kada se rabljeno vozilo nabavlja iz druge zemlje članice EU, za porezne obveze u RH je bitno od koga se vozilo nabavlja. U slučaju da je riječ o poreznom obvezniku, potrebno je znati da li primjenjuje redoviti ili posebni postupak oporezivanja. Temeljno pravilo kod isporuka rabljenih osobnih automobila iz jedne države članice u drugu je da je isporuka oporeziva u zemlji isporučitelja. Prilikom nabave rabljenog osobnog automobila obveze kupca ovise od koga se vozilo nabavlja. U nastavku rada prikazati ćemo moguće načine nabave.

Stjecanje rabljenih osobnih automobila prema redovitom postupku oporezivanja

Nabava rabljenih osobnih automobila od poreznog obveznika koji primjenjuje redoviti postupak oporezivanja, računovodstveno prikazivanje ne razlikuje se u odnosu na stjecanje novog osobnog automobila.

Prilikom nabave rabljenog osobnog automobila plaća se:⁷⁹

- 50% PDV po stopi od 25% obračunatog na kunsku protuvrijednost prema srednjem tečaju HNB;
- PPMV prema rješenju Carinske uprave;
- Naknada za gospodarenje otpadnim vozilima i gumama;
- Naknada za izdavanje Izjave o sukladnosti vozila.

Primjer br. 2 Stjecanje rabljenog osobnog automobila od drugog poreznog obveznika iz Europske unije.

Trgovačko društvo Unikem d.o.o. ima PDV identifikacijski broj, u svibnju 2019. godine stječe od poreznog obveznika iz Austrije osobni automobil za potrebe prijevoza zaposlenika. Osobni automobil je rabljen, a isporučitelj primjenjuje redoviti postupak oporezivanja. Na računu je istaknuto da je riječ o oslobođenoj isporuci u drugu zemlju članicu. Račun br. 126-1-1 je primljen na 11.200,00 Eura. Primjenom srednjeg tečaja HNB na datum računa 1Eur = 7,45 kn utvrđuje se porezna osnovica za obračun PDV-a.

Težina vozila je 1.350 kilograma. Plaćena je naknada i primljen je račun za identifikaciju, odnosno za sukladnost vozila u iznosu od 625,00 kn (vrijednost 500,00 kn + 25% PDV-a). Plaćena je naknada za gospodarenje otpadnim gumama u iznosu od 35,00 kn.

Obračun PDV-a

Protuvrijednost u kunama: 11.200,00 Eur * 7,45 kn = 83.440,00 kn

Iznos PDV- a: 83.440,00 kn * 25% = 20.860,00 kn

Iznos pretporeza koji se može odbiti: 20.860,00 * 50% = 10.430,00 kn

Iznos PPMV: (dizel, CO₂ 120g/km): 7.135,00 kn

⁷⁹ Porez na rabljena vozila https://www.rrif.hr/Porezne_obveze_stjecatelja_novih_i_rabljenih_prije-3531-misljenje.html 03.02. 2020.)

Obračun PDV kod naknade za sukladnost vozila

Iznos pretporeza koji se može odbiti: $125,00 * 50\% = 62,50$ kn

Obračun naknade gospodarenja otpadnim vozilima: $(1.350 \text{ kg} - 75 \text{ kg} - 40 \text{ kg}) * 0,60 \text{ kn} = 1.235 \text{ kg} * 0,60 \text{ kn} = 741,00$ kn

Nabavna vrijednost automobila: $= 83.440,00 \text{ kn} + 7.135,00 \text{ kn} + 741,00 \text{ kn} + 35,00 \text{ kn} + 500,00 \text{ kn} = 91.851,00 \text{ kn}$

Knjiženje:

Redni broj	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Za stjecanje osobnog automobila			
	- Osobni automobil u pripremi	0373	83.440,00	
	- 50% pretporeza od osobnih automobila	0330	10.430,00	
	- Pretporez od stjecanja dobara iz EU -25%	14022	10.430,00	
	- Dobavljači dobara iz EU	2210		83.440,00
	- PDV za stečena dobra iz EU – 25%	24022		20.860,00
2.	Za obvezu PPMV			
	- Obveze za PPMV	2440		7.135,00
	- osobni automobil u pripremi	0373	7.135,00	
3.	Za plaćanje naknade za zbrinjavanje otpadnih vozila i guma			
	-Transakcijski račun	1000		776,00
	- Osobni automobil u pripremi	0373	776,00	
4.	Za plaćanje potvrde o sukladnosti			
	-Osobni automobil u pripremi	0373	500,00	
	-50% pretporeza od osobnih automobila	0330	62,50	
	-Pretporez 25%	140012	62,50	
	-Transakcijski računa	1000		625,00
5.	Za stavljanje osobnog automobila u uporabu			
	- Osobni automobil za osobni prijevoz	03200	91.851,00	
	- Osobni automobil u pripremi	0373		91.851,00

Izvor: Belak V., i dr. (2014) Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, X. izmijenja i dopunjena naknada RRIF

Prilikom nabave osobnog automobila ako bi se pojavili ovisni troškovi nabave, kao što su utovar, istovar, prijevoz i slično, uključili bi se u nabavnu vrijednost vozila, te bi se moglo odbiti 50% PDV-a kao pretporez.

Nabava rabljenih osobnih automobila od preprodavatelja iz Europske unije

Rabljene osobne automobile najčešće prodaje preprodavatelj. Preprodavatelj u okviru svoje gospodarske djelatnosti kupuje rabljena vozila kako bi ih preprodao, te je i sam obveznik PDV-a. Prilikom prodaje rabljenih osobnih automobila preprodavatelj iz druge države članice EU obračunava PDV iz ostvarene razlike u cijeni, prema poreznim pravilima svoje zemlje, pa zbog toga u zemlji stjecatelja ne nastaje obveza obračuna.

Marža je razlika između prodajne cijene koju za dobra zaračuna preprodavatelj i nabavne cijene koju je platio.

U posebnom postupku oporezivanja marže za rabljena osobna vozila vrijedi:⁸⁰

- PDV se zaračunava samo na razliku u cijeni;
- PDV se uvijek plaća u zemlji u kojoj preprodavatelj ima sjedište i plaća ga preprodavatelj;
- PDV se ne iskazuje na računima za prodano dobro;
- Na računima mora biti naznačeno da se radi o posebnom postupku oporezivanja marže za rabljeni osobni automobil.

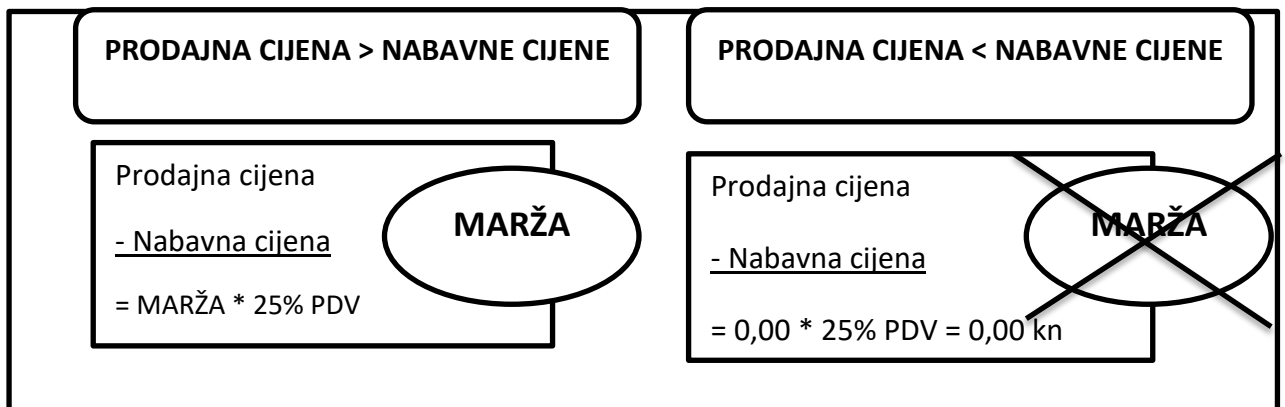
Također nema niti obveze plaćanja upravne pristojbe. Kupac rabljenog osobnog automobila od preprodavatelja iz EU u RH ima obvezu plaćanja:⁸¹

- PPMV;
- Naknade gospodarenja otpadnim vozilima i gumama;
- Naknade za utvrđivanje sukladnosti vozila.

⁸⁰ Rabljena vozila https://www.rrif.hr/Porezne_obveze_stjecatelja_novih_i_rabljenih_prije-3531-misljenje.html (03. 02. 2020.)

⁸¹ Ibid.

Slika br. 6 Obračun poreza na dodanu vrijednost u posebnom postupku oporezivanja marže



Izvor: Autorica

Budući da je PDV obračunan u zemlji isporučitelja, nabava rabljenog vozila po primljenom računu ne iskazuje se u „obrascima PDV i PDV-S“. Kupac prepoznaje po računu isporučitelja da se radi o isporuci rabljenog vozila kod kojeg se primjenjuje poseban postupak oporezivanja marže jer se na računu isporučitelja navodi klauzula o primjeni posebnog postupka oporezivanja marže. Kupac obavezno treba prije kupnje osobnog automobila provjeriti s prodavateljem koji postupak oporezivanja on primjenjuje kako bi znao koje porezne obveze ima u Hrvatskoj.⁸²

Primjer br. 3 Nabava rabljenog osobnog automobila od preprodavatelja iz Europske unije.

Trgovačko društvo Admiral d.o.o. kupilo je od preprodavača iz Italije rabljeno osobno vozilo u lipnju 2019. godine. Preprodavatelj je 15.06.2019. godine izdao račun br.206-1-1 na iznos 6.200 eura. Kunska protuvrijednost utvrđuje se primjenom tečaja HNB 1 Euro = 7,37 kn. Vozilo ima pogon na benzin i ispušta ugljični dioksid 130 g/km. Plaćena je naknada gospodarenja otpadnim vozilima u iznosu od 450,00 kn. Plaćena je naknada za sukladnost vozila u iznosu od 625,00 kn (vrijednost 500,00 kn + 25% PDV) za što je primljen račun te naknada za gospodarenje otpadnim gumama u iznosu od 35,00 kn.

Prilikom nabave rabljenog osobnog automobila ne obračunava se PDV u RH. Može se koristiti 50% pretporeza po računu za utvrđivanje sukladnosti vozila.

⁸² Vuk J., Markota Lj. (2013) Posebni postupak oporezivanja marže kod rabljenih prijevoznih sredstava. RRIF. br. 9. str. 111.

Protuvrijednost u kunama: 6.200 Eur * 7,37 kn= 45.694,00 kn

Iznos PPMV (benzin, 130 g/km): 9.170 kn

Obračun PDV-a kod naknade za sukladnost vozila:

Iznos pretporeza koji se može odbiti: 125,00 kn* 50% = 62,50 kn

Nabavna vrijednost automobila: 45.694,00 + 9.170,00 + 450,00 + 500,00 + 35,00 = 55.849,00 kn

Knjiženje:

Redni broj	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Za stjecanje osobnog automobila			
	-osobni automobil u pripremi	0373	45.694,00	
	-dobavljač dobara EU	2210		45.694,00
2.	Za obvezu PPMV			
	- Obveze za PPMV	2440		9.170,00
	- osobni automobil u pripremi	0373	9.170,00	
3.	Za plaćanje naknade za zbrinjavanje otpadnih vozila i guma			
	-Transakcijski račun	1000		485,00
	- Osobni automobil u pripremi	0373	485,00	
4.	Za plaćanje potvrde o sukladnosti			
	- Osobni automobil u pripremi	0373	500,00	
	- 50% pretporeza od osobnih automobila	0330	62,50	
	- Pret porez 25%	140012	62,50	
	- Transakcijski računa	1000		625,00
5.	Za stavljanje osobnog automobila u uporabu			
	- Osobni automobil za osobni prijevoz	03200	55.849,00	
	- Osobni automobil u pripremi	0373		55.849,00

Izvor: Belak V., i dr. (2014) Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, X. izmijenja i dopunjena naknada, RRIF

Nabava rabljenih osobnih automobila od građana iz Europske unije

Građani iz drugih država članica EU mogu prodavati svoja vozila poreznim obveznicima u RH. PDV neće biti obračunan niti iskazan na računu ni u zemlji isporučitelja ni u zemlji stjecatelja. Isporuka nije predmet oporezivanja, već se sastavlja kupoprodajni ugovor. Kako bi se kupoprodajni ugovor smatrao valjanom ispravom na temelju koje porezni obveznik iz RH stječe osobni automobil od građanina iz druge države članice EU treba sadržavati sve elemente o prodavatelju, stjecatelju i osobnom automobilu, odnosno sve elemente valjanosti ugovora.

Kupac rabljenog osobnog automobila od građanina iz EU u RH ima obvezu plaćanja:⁸³

- Upravnu pristojbu prilikom registracije vozila, a ujedno se vrši prijenos vlasništva na stjecatelja;
- PPMV;
- Naknada gospodarenja otpadnim vozilima i gumama;
- Naknada za utvrđivanje sukladnosti vozila.

Primjer br. 4 Nabava rabljenog osobnog automobila od građanina iz Europske unije

Trgovačko društvo Jagoda d.o.o. sklopilo je kupoprodajni ugovor s građaninom iz Mađarske o kupnji rabljenog osobnog automobila. Ugovorena cijena je 2.500 eura, a kunska protuvrijednost primjenom srednjeg tečaja HNB je 7,40 kn/Eur, 18.500,00 kn. Vozilo je na dizelski pogon i ima prosječnu emisiju ugljičnog dioksida 115 g/km. Primitveno je rješenje od Carinske uprave za posebni porez u iznosu od 6.260,00 kn. Plaća se upravna pristojba za vozilo u iznosu od 2.010,00 kn. Plaćene su naknade gospodarenja otpadnim vozilima u iznosu od 440,00 kn i otpadnim gumama u iznosu od 35,00 kn te naknada za sukladnost vozila u iznosu od 625,00 kn (vrijednost 500,00 kn + 25% PDV) za koju je primitveno račun. Prodavatelju je plaćeno u gotovini iz devizne blagajne 2.500 eura (kunska protuvrijednost 18.625,00 kn, negativna tečajna razlika 125,00 kn).

⁸³ Unos vozila: <https://kompare.hr/savjetnik/detaljan-vodic-za-unos-vozila-iz-drugih-zemalja-eu/> (03. 02. 2020.)

Obračun PDV-a kod naknade za sukladnost vozila:

Iznos pretporeza koji se može odbiti: 125,00 kn * 50% = 62,50 kn

Nabavna vrijednost automobila:

= 18.500,00 kn + 6.260,00 kn + 2.010,00 kn + 440,00 kn + 35,00 kn + 500,00 kn = 27.745,00

kn

Knjiženje:

Redni broj	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Za kupoprodajni ugovor za osobni automobil			
	- osobni automobil u pripremi	03730	18.500,00	
	- dobavljač za isporučenu osobnu imovinu	2222		18.500,00
2.	Za obračun PPMV			
	- Obveza za PPMV	2440		6.260,00
	- osobni automobil u pripremi	0373	6.260,00	
3.	Za plaćanje upravne pristojbe			
	-Transakcijski račun	1000		2.010,00
	- Osobni automobil u pripremi	03730	2.010,00	
4.	Za plaćanje naknade gospodarenja otpadnim vozilima i gumama			
	- Osobni automobil u pripremi	03730	475,00	
	- Transakcijski računa	1000		475,00
5.	Za plaćanje potvrde o sukladnosti vozila			
	- Osobni automobil u pripremi	0373	500,00	
	- 50% pretporeza od osobnih automobila	0330	62,50	
	- Pret porez 25%	140012	62,50	
	- Transakcijski račun	10000		625,00
6.	Za stavljanje osobnog automobila u uporabu			
	- Osobni automobil za osobni prijevoz	03200	27.745,00	
	- Osobni automobil u pripremi	03730		27.745,00
7.	Za plaćanje PPMV			

	- obveze za PPMV	2440	6.260,00	
	- transakcijski račun	1000		6.260,00
	Za plaćanje po ugovoru			
8.	- dobavljači za isporučenu osobnu imovinu	2222	18.500,00	
	- negativna tečajna razlika	4750	125,00	
	- devizna blagajna	105		18.625,00

Izvor: Belak V., i dr. (2014) Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, X. izmijenja i dopunjena naknada, RRIF

3.4. Specifičnosti kod stjecanja osobnih automobila

3.4.1. Specifičnosti kod stjecanja osobnih automobila za obavljanje djelatnosti

Kada društvo stječe osobne automobile za potrebe obavljanja poslovne djelatnosti, imaju povoljniji porezni položaj u odnosu na one koji su namijenjeni za osobni prijevoz članova uprave ili zaposlenika. Dopušten je 100%-tni odbitak pretporeza osobnim automobilima i drugim prijevoznim sredstvima koja se koriste za obuku vozača, servisnu službu, testiranje vozila, djelatnost prijevoza putnika i dobara, iznajmljivanje ili se nabavljaju za daljnju prodaju, prijevoza umrlih. Pretporez bi se knjižio na stjecanje dobara unutar EU u iznosu 100% uz obvezu PDV-a od 100% na stjecanje dobara unutar EU. U tom slučaju ne dolazi do novčanog tijeka. Mogućnost odbitka pretporeza odnosi se na nabavu svih dobara i usluga koja su s tim vozilom povezana.⁸⁴

Jednake obveze nastaju za osobne automobile koji se stječu za potrebe obavljanja specifičnih poslovnih djelatnosti kao i kod nabave osobnih automobila za osobni prijevoz zaposlenika i članova uprave. Jedina razlika je u mogućem cjelovitom priznavanju pretporeza. U okviru računa glavne knjige porezni obveznik zbog posebnog poreznog statusa može odrediti posebne račune za osobne automobile koji služe za obavljanje djelatnosti i tako ih razlikovati od osobnih automobila koji služe za osobni prijevoz članova uprave ili zaposlenika.

⁸⁴ Odbitak pretporeza https://www.rrif.hr/Porezni_tretman_prijevoznih_sredstava_za_osobni_pr-3542-misljenje.html (03. 02. 2020.)

Primjer br. 5 Stjecanje novog osobnog automobila od poreznog obveznika za obavljanje djelatnosti iz druge države članice Europske unije.

Trgovačko društvo Max d.o.o. stječe osobni automobil za potrebe obavljanja poslovne djelatnosti iznajmljivanja od poreznog obveznika iz Belgije. Riječ je o novom automobilu koji ima 1.010 kilometara. Porezni obveznik iz Belgije 05.06.2019. ispostavio je račun br. 195-1-1 na iznos od 27.000 eura. Utvrđuje se porezna osnovica za obračun PDV-a primjenom srednjeg tečaja HNB na datum računa 1 Eur= 7,38 kn, te se obračunava PDV. Primljeno je rješenje od Carinske uprave o iznosu PPMV od 20.500,00 kn.

Obračun PDV-a: $(27.000 * 7,38) * 0,25 = 49.815,00$ kn

Nabavna vrijednost vozila: $= (27.000 \text{ eur} * 7,38) + 20.500,00 = 219.760,00$ kn

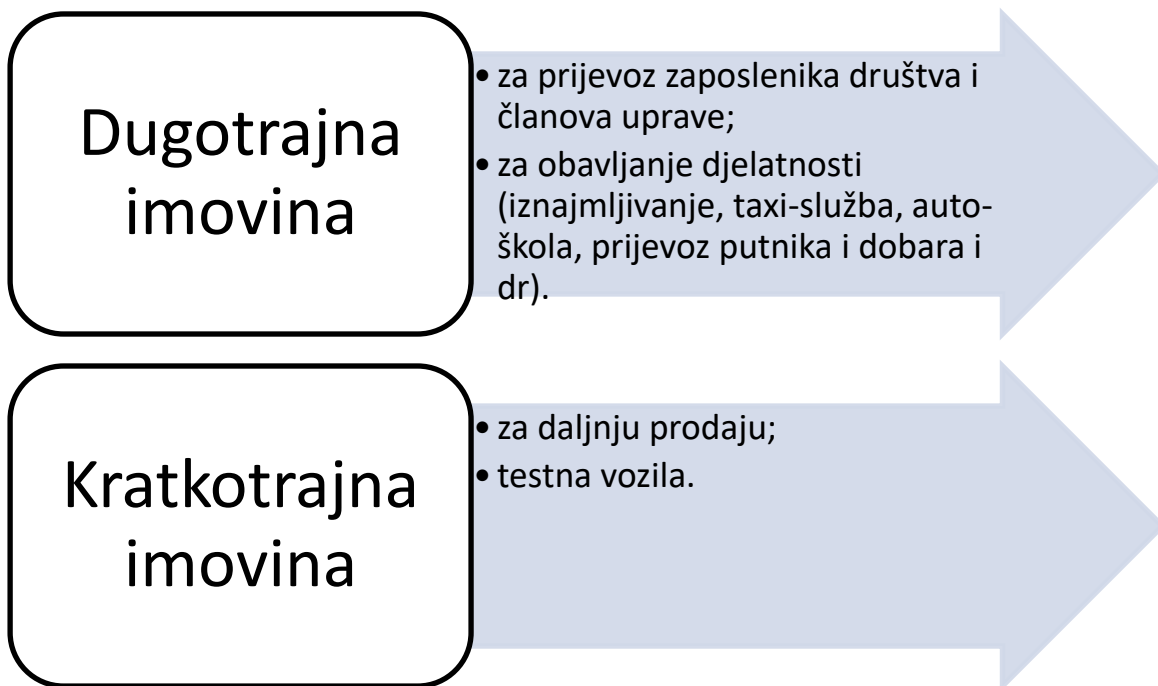
Knjiženje:

Redni broj	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Za račun dobavljača za automobil			
	- obveze prema dobavljačima iz EU - osobni automobil u pripremi	2210 03730	199.260,00	199.260,00
2.	Za obračun i priznavanje PDV-a pri stjecanju iz EU			
	- pretporez od stjecanja dobara iz EU -25% - PDV na stečena dobra iz EU - 25%	14022 24022	49.815,00	49.815,00
3.	Za obračun PPMV			
	-osobni automobil u pripremi - obveza za PPMV	03730 24490	20.500,00	20.300,00
4.	Osobni automobil stavljen u uporabu			
	- osobni automobil u pripremi - osobni automobil u uporabi	03730 03200	219.560,00	219.560,00
5.	Za plaćanje PPMV			
	- obveza za PPMV - transakcijski račun	24490 10000	20.500,00	20.500,00

3.4.2. Specifičnosti kod stjecanja osobnih automobila za daljnju prodaju

Svaka od prethodno navedenih svrha nabave osobnih automobila računovodstveno je specifična i posebno porezno tretirana, zbog čega je bitna odluka poduzetnika s kojom će svrhom koristiti nabavljeno osobno vozilo. Slika br.8 prikazuje s kojom se svrhom može koristiti osobni automobil i u skladu s tim kojoj vrsti imovine poduzetnika pripadaju.

Slika br. 7 Osobni automobili u imovini poduzetnika



Izvor: Autorica

Društva koja se bave prodajom osobnih automobila, nabavljene osobne automobile evidentiraju kao robu namijenjenu prodaji po trošku nabave. Osobni automobili koji imaju status robe tretiraju se kao svaka druga roba pa je prilikom njihove nabave dopušteno koristiti se pretporezom, a troškovi koji se javljaju prilikom nabave uključuju se u nabavnu cijenu. Porezni obveznik koji se bavi stjecanjem osobnih automobila s ciljem daljnje prodaje,

na jednak način postupa s nabavljenim automobilima kao s bilo kojom drugom robom. Razlika jedino nastaje prilikom njihove prodaje.⁸⁵

S ciljem daljnje prodaje mogu se nabavljati nova i rabljena vozila. Zakonskim propisima nije uređeno u kojem razdoblju je potrebno prodati vozila. Međutim određeno je da osobna vozila isključivo služe za vršenje djelatnosti koje su registrirane za određenu tvrtku. Znači da se njima ne može koristiti za prijevoz zaposlenika. Kada bi se vozilo koje je nabavljeno za daljnju prodaju prenamijenilo u vozilo za prijevoz zaposlenika, potrebno bi bilo vratiti cjelokupni korišteni pretporez.⁸⁶

⁸⁵ Porezni tretman https://www.rrif.hr/Porezni_tretman_prijevoznih_sredstava_za_osobni_pr-1508-vijest.html (03. 02. 2020.)

⁸⁶ Porezni tretman https://www.rrif.hr/Porezni_tretman_prijevoznih_sredstava_za_osobni_pr-1508-vijest.html (03. 02. 2020.)

4. POSEBAN POREZ NA MOTORNA VOZILA U HRVATSKOJ

4.1. Sustav oporezivanja osobnih vozila posebnim porezom

Zakonom o posebnom porezu na motorna vozila⁸⁷ i Pravilnikom o posebnom porezu na motorna vozila⁸⁸ uređen je pravni okvir i temeljna pitanja tko su obveznici poreza i na koji način se obračunava porez. Iz navedenog je vidljivo kako nije riječ o harmoniziranom sustavu sa EU, kao što je to slučaj sa PDV-om i trošarinama, te država može samostalno svojim nacionalnim zakonodavstvom urediti to područje.⁸⁹ PPMV je porez koji se obračunava i plaća na pojedinu skupinu vozila zbog njihove upotrebe na cestama u RH. Plaća se na vozila za prijevoz na cestama koja se koriste u RH po prvi put. U tom postupku pojavljuju se proizvođači, trgovci i trgovci registriranih rabljenih motornih vozila koji u ime kupca imaju obvezu plaćanja poreza.

➤ Proizvođač može biti svaka fizička ili pravna osoba ako proizvodi ili drugi za njezin račun proizvode motorna vozila u RH, a obračunava porez prilikom izdavanja računa za prodaju motornog vozila radi uporabe na hrvatskim cestama, ili nabavlja vozilo u privatne svrhe.

➤ Trgovac je osoba registrirana za obavljanje djelatnosti prodaje motornih vozila u RH i zbog daljnje prodaje, uvozi, stječe ili nabavlja nova motorna vozila od proizvođača, uvoznika ili drugih trgovaca. Obveza obračunavanja PPMV nastaje prilikom izdavanja računa o prodanom motornom vozilu.

➤ Trgovac rabljenih motornih vozila je registrirana osoba za obavljanje djelatnosti prodaje motornih vozila u RH koja zbog daljnje prodaje nabavlja rabljena motorna vozila u RH, stječe iz drugih država članica EU ili uvozi iz trećih zemalja. Obveza plaćanja poreza na takva vozila nastaje prilikom unosa ili uvoza vozila. Registrirani trgovac rabljenih motornih vozila na temelju poreznog odobrenja prodaje rabljena motorna vozila, obračunava i uplaćuje PPMV te podnosi izvješća. Obveza obračunavanja poreza nastaje prilikom izdavanja

⁸⁷ Zakon o posebnom porezu na motorna vozila (NN 15/13) <https://www.zakon.hr/z/561/Zakon-o-posebnom-porezu-na-motorna-vozila>

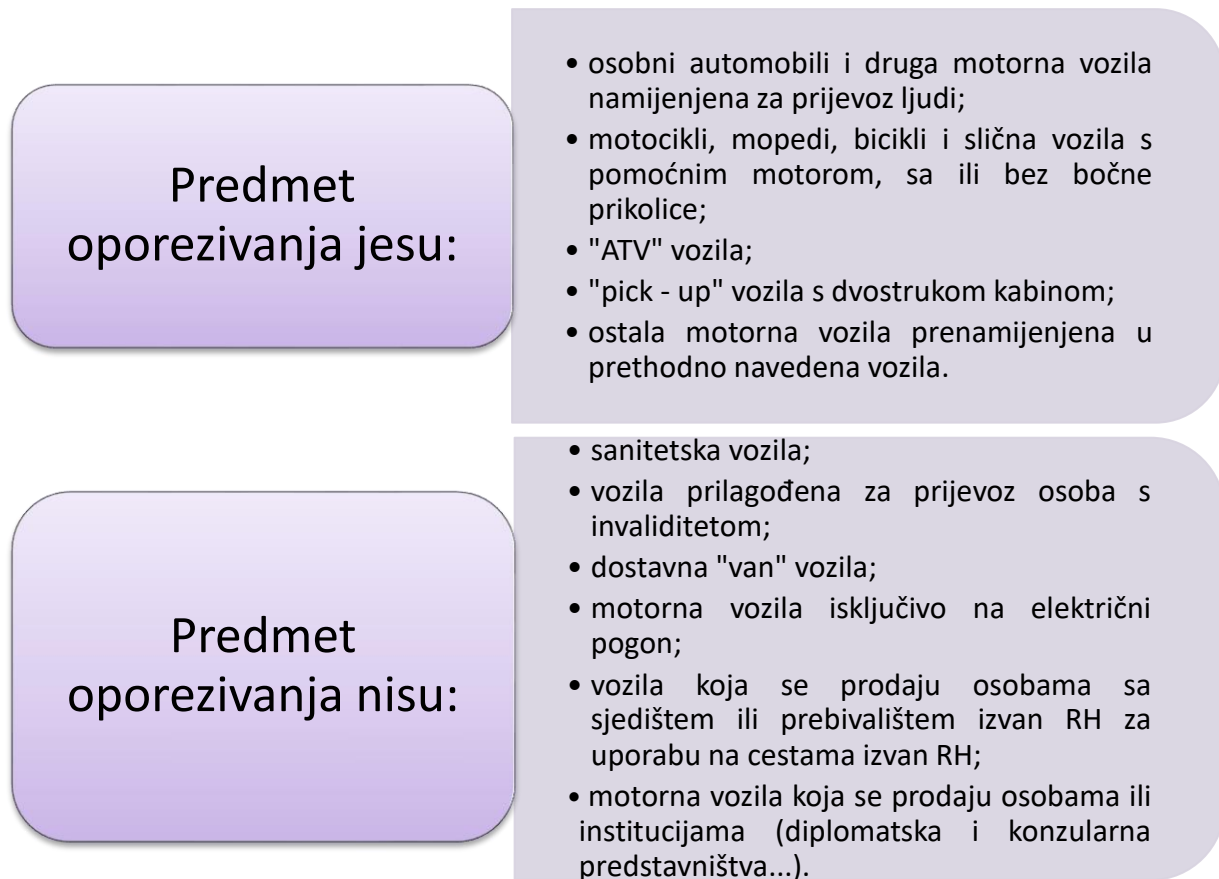
⁸⁸ Pravilnikom o posebnom porezu na motorna vozila (NN 1/17, 2/18) https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_01_1_2.html

⁸⁹ Markota Lj. (2017) Obračun i plaćanje posebnog poreza na motorna vozila u 2017. godini. RRIF. br. 3. str. 143.

računa za prodano motorno vozilo namijenjeno uporabi na hrvatskim cestama, odnosno prilikom nabave vozila za privatne svrhe.⁹⁰

Prethodno navedene osobe ako žele kupovati vozila u inozemstvu i prodavati ih u RH moraju se prije početka obavljanja djelatnosti upisati u registar proizvođača i trgovaca rabljenih motornih vozila u Carinskom uredu.

Slika br. 8 Porezni položaj vozila prema Zakonu o posebnom porezu na motorna vozila



Izvor: Autorica prema Zakonu o PPMV (NN 15/13, 127/17)

Porezni obveznik PPMV je:⁹¹

1. „Fizička ili pravna osoba ako zbog upotrebe na hrvatskim cestama unosi motorno vozilo iz država članice EU u RH na koje nije obračunan i plaćen PPMV;
2. Osoba koja je izvršila prenamjenu drugog motornog vozila u motorno vozilo;
3. Osoba koja je nezakonito uporabila motorno vozilo na području RH.“

⁹⁰ Božina, A. et al. (2018) Porez na dodanu vrijednost: primjena u praksi. Zagreb. RRIF, str. 983

⁹¹ Božina, A. et al. (2018) Porez na dodanu vrijednost. Zagreb. RRIF, str. 985

Obveza obračuna i plaćanja posebnog poreza na motorno vozilo nastaje kada:

1. „Proizvođač, trgovac ili registrirani trgovac rabljenim motornim vozilima izda račun za prodaju motornog vozila namijenjenog za uporabu na cestama u Hrvatskoj ili nabavi motorno vozilo za vlastite potrebe,⁹² te su obvezni prije izdavanja računa obračunati PPMV i uplatiti u ime i za račun stjecatelja motornog vozila najkasnije do 15. dana tekućeg mjeseca za prethodni kalendarski mjesec;

2. „Pravna ili fizička osoba sa sjedištem, odnosno prebivalištem u RH i trgovac rabljenim motornim vozilima unese ili uveze motorno vozilo namijenjeno za uporabu na cestama,⁹³ a ujedno su „dužni carinskom uredu nadležnom prema svom sjedištu ili prebivalištu podnijeti poreznu prijavu radi obračuna i plaćanja posebnog poreza u roku od 15 dana od dana unosa ili uvoza motornog vozila na područje RH.“⁹⁴

Obveza obračuna i plaćanja PPMV ne nastaje kada:⁹⁵

1. proizvođač, trgovac rabljenih motornih vozila ili trgovac proda motorno vozilo osobi sa prebivalištem ili sjedištem izvan RH, radi upotrebe na cestama izvan RH;
2. proizvođač, trgovac rabljenih motornih vozila ili trgovac proda motorno vozilo instituciji ili osobi oslobođenoj plaćanja PPMV.

Porez se plaća ovisno o poreznom statusu stjecatelja, odnosno prodavatelja motornog vozila, te radi li se o novom ili rabljenom vozilu. Proizvođač, trgovac ili registrirani trgovac rabljenim motornim vozilima trebaju platiti PPMV u ime kupca, stjecatelja motornog vozila, kada ga prodaju kupcu koji će to motorno vozilo voziti na cestama u RH.

Može se zaključiti da se PPMV plaća na kupnju, odnosno stjecanje vozila koja u RH nisu bila registrirana i na koja nije plaćen PPMV. To se odnosi na nova motorna vozila kupljena u RH ili u inozemstvu, te na rabljena motorna vozila iz inozemstva. Kada se kupuju rabljena motorna vozila koja su već bila registrirana u RH i na koja je već plaćen PPMV, od 1. siječnja 2018. kupac je dužan platiti upravnu pristojbu na stjecanje rabljenih motornih vozila.

⁹² Lukač, D. i Zaloker D. (2018) Automobili i službena putovanja. Zagreb. TEB. str.9

⁹³ Ibid.

⁹⁴ PPMV <https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/trosarinsko-oporezivanje-opce-informacije/posebni-porez-na-motorna-vozila-3714/3714> (11. 11. 2019.)

⁹⁵ Zakon o posebnom porezu na motorna vozila (NN 15/13, 108/13, 115/16, 127/17)
<https://www.zakon.hr/z/561/Zakon-o-posebnom-porezu-na-motorna-vozila>

4.2. Način obračuna i plaćanje posebnog poreza na motorna vozila

Prema Zakonu plaćanje PPMV određuje se prema:

- „Prosječnoj emisiji ugljičnog dioksida – CO₂;
- Prodajnoj cijeni motornog vozila;
- Snazi motora u kilovatima;
- Obujma motora u kubičnim centimetrima;
- Razini emisije ispušnih plinova.“⁹⁶

Iznos emisije ugljičnog dioksida – CO₂ utvrđuje se na temelju:

- COC dokumenta – certifikata o sukladnosti;
- Potvrde proizvođača o iznosu prosječne emisije ugljičnog dioksida u kombiniranoj vožnji;
- Izjave o sukladnosti ili potvrde o sukladnosti pregledanog vozila o iznosu prosječne emisije ugljičnog dioksida u kombiniranoj vožnji;
- Ako se ne može donijeti dokaz o iznosu emisije ugljičnog dioksida, uzima se da je iznos emisije ugljičnog dioksida motornog vozila 401 g/km.⁹⁷

Predmet oporezivanja nisu:⁹⁸

- Motorna vozila s isključivo električnim pogonom čija je emisija ugljičnog dioksida nula grama po km;
- Motorna vozila stara 30 i više godina koja pripadaju kategoriji starodobnih, oldtimer vozila.

PPMV kod plug - in hibridnih, električnih vozila smanjuje se za postotni iznos dosega vozila u kilometrima što vozilo može postići u potpuno električnom načinu rada.⁹⁹ Dakle električna vozila nisu predmet porezivanja, za razliku od hibridnih vozila. Za 75% se smanjuje kada je riječ o motornim vozilima s devet sjedala, dok se za 50% smanjuje kod motornih vozila s osam sjedala, a 85% kod kamper vozila.

⁹⁶ Zakon o posebnom porezu na motorna vozila (NN 15/13, 108/13, 115/16, 127/17)
<https://www.zakon.hr/z/561/Zakon-o-posebnom-porezu-na-motorna-vozila>

⁹⁷ Ibid.

⁹⁸ Zakon o posebnom porezu na motorna vozila (NN 15/13, 108/13, 115/16, 127/17)
<https://www.zakon.hr/z/561/Zakon-o-posebnom-porezu-na-motorna-vozila>

⁹⁹ Vuk J. (2014) Nabava i upotreba električnih i hibridnih vozila. RRIF. br. 6. str. 43

Na vozila starija 30 i više godina, koja ne spadaju u kategoriju oldtimer vozila, iznimno na sve osobne automobile za prijevoz osoba, pick-up vozila, motocikli, mopedi, bicikli s pomoćnim motorom i ATV vozila, PPMV se plaća u paušalnom iznosu od 2.000,00 kn.¹⁰⁰

Pravna ili fizička osoba s prebivalištem ili sjedištem u RH koja prilikom uzimanja iznajmi ili posudi motorno vozilo registrirano u drugoj državi članici EU zbog upotrebe na području RH, u vremenskom razdoblju dužem od 15 dana, Carinskoj upravi podnosi poreznu prijavu radi obračuna i plaćanja poreza. PPMV će se obračunati razmjerno trajanju ugovora o leasingu ili najmu, odnosno vremenskom periodu uporabe motornog vozila na hrvatskim cestama. Ako se takvo vozilo ne prijavi nadležnom Carinskom uredu dolazi do nezakonite uporabe motornog vozila u RH.¹⁰¹

Način obračuna posebnog poreza na motorno vozilo

Uredba¹⁰² sadrži klasifikaciju motornih vozila prema vrsti goriva i prodajnoj cijeni motornog vozila. Formula za izračun PPMV glasi:

$$PP = (VN + PC) + (ON + EN)$$

PP= PPMV u kunama

VN= vrijednosna naknada u kunama

PC je naknada koju utvrđujemo tako da se od prodajne cijene motornog vozila oduzme najniži iznos za skupinu kojoj motorno vozilo pripada (prema tablici 9.) i tako dobiveni iznos pomnoži s određenim postotkom ovisno o skupini vozila.

ON označava osnovnu naknadu u kunama (prema tablici 10. i/ili 11.)

EN je naknada koja se utvrđuje tako da se od iznosa prosječne emisije ugljičnog dioksida motornog vozila oduzme najniži iznos za skupinu kojoj motorno vozilo (prema tablici 10. i/ili 11.) i dobiveni iznos pomnoži s iznosima u kunama za 1 g/km CO₂.

¹⁰⁰ Zakon o posebnom porezu na motorna vozila (NN 15/13, 108/13, 115/16, 127/17)

<https://www.zakon.hr/z/561/Zakon-o-posebnom-porezu-na-motorna-vozila>

¹⁰¹ Markota Lj. (2017) Obračun i plaćanje posebnog poreza na motorna vozila u 2017. godini. RRIF. br. 3. str. 145

¹⁰² Uredba o načinu izračuna i visinama sastavnica za izračun posebnog poreza na motorna vozila (NN 109/18) https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_01_4_140.html

Tablica br. 9. – Postotak za oporezivanje

	Prodajna cijena motornog vozila u kunama		Vrijednosna naknada u kn	%
Prva skupina	0,00	100.000,00	0,00	0
Druga skupina	100.000,01	150.000,00	0,00	0
Treća skupina	150.000,01	200.000,00	2.000	3,0
Četvrta skupina	200.000,01	250.000,00	3.500	5,0
Peta skupina	250.000,01	300.000,00	6.000	7,0
Šesta skupina	300.000,01	350.000,00	9.500	9,0
Sedma skupina	350.000,01	400.000,00	14.000	11,0
Osma skupina	400.000,01	450.000,00	19.500	13,0
Deveta skupina	450.000,01	500.000,00	26.000	14,0
Deseta skupina	500.000,01	550.000,00	33.500	15,0
Jedanaesta skupina	550.000,01	600.000,00	40.500	16,0
Dvanaesta skupina	600.000,01	-	68.500	17,0

Izvor: Uredba o načinu izračuna i visinama sastavnica za izračun posebnog poreza na motorna vozila (NN 109/18)

Vozila su podijeljena u 12 skupina. Prodajna cijela vozila sadržana je u rasponu od 0,00 kn do 600.000,01 kn. Rastom prodajne cijene motornog vozila proporcionalno raste i postotak od 2% koji se obračunava između svake skupine vozila. Kao što je vidljivo u tablici, na vozila čija je prodajna cijena 150.000 kuna i manja, ne plaća se PPMV prema vrijednosnom kriteriju.

Tablica br. 10. – dizelsko gorivo

	Emisija CO ₂ (g/km)			Osnovna naknada u kn	Iznos u kn za 1 g/km CO ₂
Prva skupina	70	Do	85	185	55
Druga skupina	85	Do	120	1.010	175
Treća skupina	120	Do	140	7.135	1.150
Četvrta skupina	140	Do	170	30.135	1.250
Peta skupina	170	Do	200	67.635	1.350
Šesta skupina	200	Do		108.135	1.450

Izvor: Uredba o načinu izračuna i visinama sastavnica za izračun posebnog poreza na motorna vozila (NN 109/18)

Tablica br. 11. – benzin, prirodni plin, ukapljeni naftni plin i druga goriva osim dizelskog

	Emisija CO ₂ (g/km)			Osnovna naknada u kn	Iznos u kn za 1 g/km CO ₂
Prva skupina	75	Do	90	95	35
Druga skupina	90	Do	120	620	135
Treća skupina	120	Do	140	4.670	450
Četvrta skupina	140	Do	170	13.670	700
Peta skupina	170	Do	200	34.670	1.200
Šesta skupina	200	Do		70.670	1.300

Izvor: Uredba o načinu izračuna i visinama sastavnica za izračun posebnog poreza na motorna vozila (NN 109/18)

Slijedom navedenih tablica vozila su podijeljena u 6 skupina. Na vozila s dizelskim gorivom plaća se osnovna naknada za otprilike 45% više u odnosu na vozila koja koriste benzin, ukapljeni naftni plin, prirodni plin i druga.

Primjer br. 6 Izračun posebnog poreza na motorno vozilo

Izračun PPMV za novi osobni automobil s benzinskim motorom čija je prodajna cijena 238.000,00 kn, a prosječna emisija ugljičnog dioksida 152 g/km.

$$\text{Formula: } PP = (VN + PC) + (ON + EN)$$

Prvo će se izračunati vrijednosna komponenta: VN + PC

Prema tablici br. 9, prodajno vozilo pripada četvrtoj skupini za koju vrijednosna naknada iznosi 3.500,00 kn.

Naknada za prodajnu cijenu se utvrđuje tako da se od prodajne cijene motornog vozila oduzme najniži iznos u skupini kojoj vozilo pripada prema tablici br. 9, a taj dobiveni iznos potrebno je pomnožiti s odgovarajućim postotkom koji je utvrđen za skupinu kojoj vozilo pripada prema tablici br. 9.

Izračun prema navedenom slijedi:

$$PC = (238.000,00 - 200.000,01) * 5\% = 37.999 * 5\% = 1.899,95 \text{ kn}$$

Kad se izračunaju te dvije komponente potrebno ih je zbrojiti da se dobije vrijednosna komponenta za izračun PPMV:

$$VN + PC = 3.500,00 \text{ kn} + 1.899,95 \text{ kn} = 5.399,95 \text{ kn}$$

Zatim slijedi izračun ekološke komponente: (ON + EN)

Prema emisiji ugljičnog dioksida vozilo pripada četvrtoj skupini prema tablici br. 11 čija osnovna naknada iznosi 13.670,00 kn. Potrebno je izračunati prosječnu emisiju ugljičnog dioksida – EN, naknadu koja se utvrđuje tako da se od iznosa prosječne emisije ugljičnog dioksida oduzme najniži iznos za skupinu kojoj motorno vozilo pripada prema tablici br. 11 i taj dobiveni iznos pomnoži s odgovarajućim iznosom u kunama za jedan g/hm ugljičnog dioksida.

Izračun prema navedenom slijedi:

$$EN = (152 - 140) * 700 = 8.400,00 \text{ kn}$$

Ekološka komponenta za izračun PPMV iznosi:

$$13.670,00 \text{ kn} + 8.400,00 \text{ kn} = 22.070,00 \text{ kn}$$

Konačni izračun PPMV je zbroj vrijednosne i ekološke komponente, odnosno 5.400,00 kn + 22.070,00 kn = 27.470,00 kn

Upravna pristojba na stjecanje rabljenih motornih vozila u Hrvatsku

Fizičke i pravne osobe koje imaju sjedište ili prebivalište u RH na stečena rabljena vozila u RH na koja se plaća PPMV, plaćaju upravnu pristojbu. Obveza plaćanja javlja se trenutkom registracije motornog vozila na stjecatelja rabljenog vozila.¹⁰³ Upravna pristojba uvedena je u porezno - pravni sustav oporezivanja 1. siječnja 2018. godine.

Prema Uredbi o tarifi upravnih pristojbi¹⁰⁴ upravna pristojba se plaća prema unaprijed reguliranom iznosu u kunama po kilovatu (kW), a ovisi o godini starosti vozila. Starost rabljenog vozila izračunava se prema godini proizvodnje tako da tekuću godinu smanjimo za godinu proizvodnje. Ako je tekuća godina ista kao i godina proizvodnje, tada je vozilo staro jednu godinu.

¹⁰³ Stipić B. (2018) Stjecanje rabljenih motornih vozila u Republici Hrvatskoj od 01. siječnja 2018. godine. RRIF. br. 1. str. 294.

¹⁰⁴ Uredba o dopuni Uredbe o Tarifi upravnih pristojbi (129/17) https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_12_129_2953.html

Tablica br. 12 Visina upravne pristojbe na stjecanje rabljenih motornih vozila u Hrvatskoj

Godine starosti	Iznos u kunama po KW
≤1	50
2	45
3	40
4	35
5	30
6	25
7	20
8 -10	15
11-14	10
15-18	5
19-20	3
21-30	1

Izvor: Uredba o dopuni Uredbe o Tarifi upravnih pristojbi (129/17)

Prema tablici možemo vidjeti da su vozila podijeljena po godinama u 12 skupina, te je za svaku od starosnih skupina propisan iznos upravne pristojbe. Iznosi se kreću od minimalno 1 kuna po kW za vozila od 21 do 30 godina starosti, te 50 kuna po kW za vozila stara 1 godinu i manje.

Upravna pristojba se ne plaća na stjecanje rabljenih motornih vozila:

1. „koja su oslobođena i izuzeta od plaćanja PPMV (za potrebe diplomatskih i konzularnih predstavništva, međunarodnih organizacija i drugih);
2. na temelju ugovora o darovanju ako je stjecatelj bračni drug, potomak i predak koji čini uspravnu liniju, te posvojenik i posvojitelj, ili ako se na temelju ugovora o darovanju plaća porez na nasljedstva i darove prema posebnom propisu (kada je vrijednost vozila veća od 50.000,00 kn);
3. na temelju pravomoćnih rješenja o nasljeđivanju;
4. na temelju statusnih promjena u skladu sa Zakonom o trgovačkim društvima;
5. ako je stjecatelj na temelju općih oslobođenja prema posebnom propisu kojim se uređuje područje upravnih pristojbi oslobođen od plaćanja upravne pristojbe;
6. u postupku stjecanja ili isporuke prema posebnom propisu o PDV plaća PDV ili se primjenjuje posebni postupak oporezivanja marže.“¹⁰⁵

¹⁰⁵ Lukač, D. i Zaloker D. (2018) Automobili i službena putovanja. Zagreb: TEB. str.15

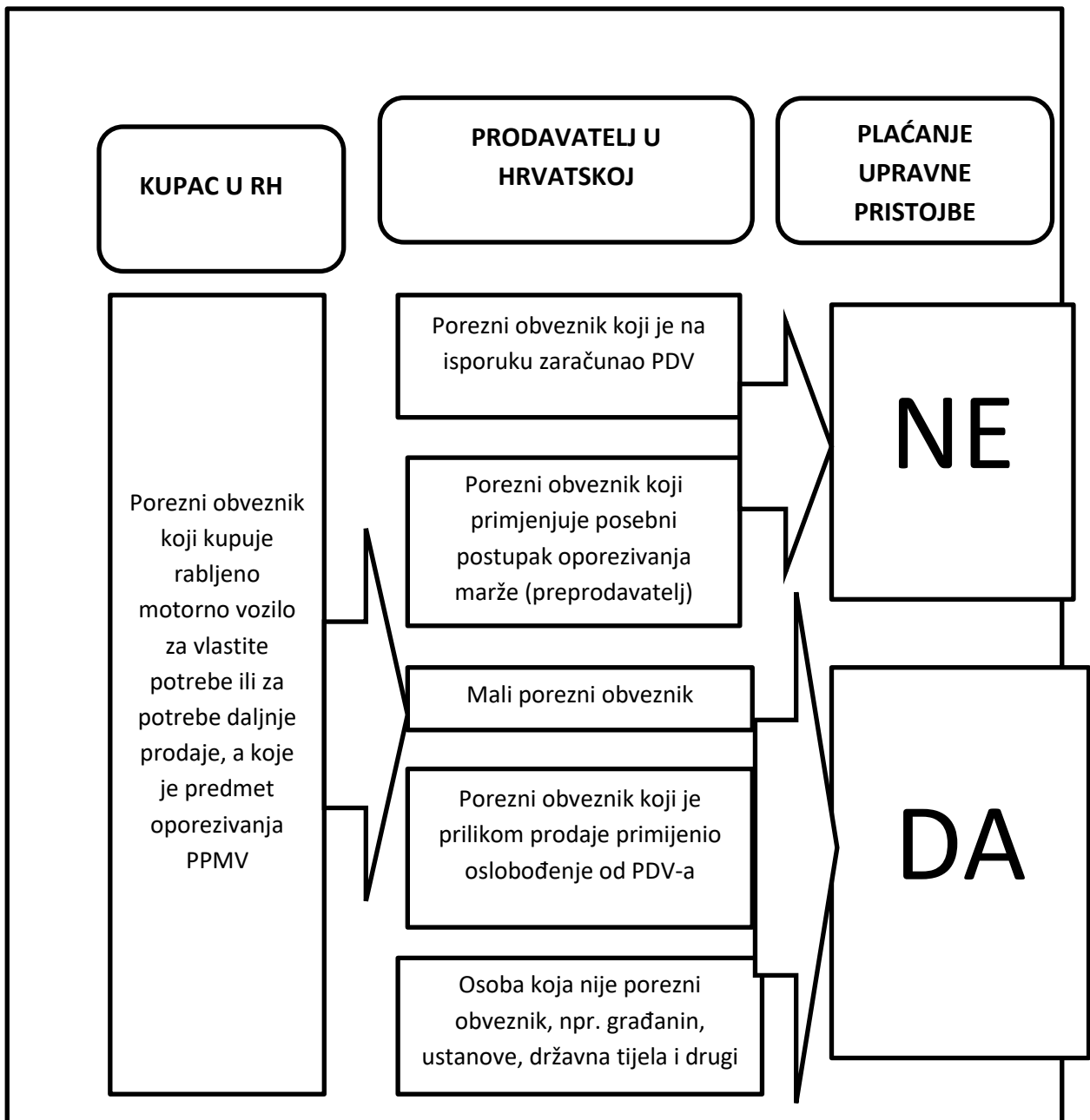
Stečeno rabljeno vozilo se ne može registrirati bez potvrde o plaćenju upravnoj pristojbi. Prilikom registracije izvršava se obračun i kontrola naplate upravne pristojbe od strane stanice za tehnički pregled. Upravna pristojba se može platiti ili u stanici za tehnički pregled ili izvan nje.

Primjer br. 10 Izračun upravne pristojbe na stjecanje rabljenih motornih vozila u Hrvatskoj

Osobni automobil starosti 7 godina i snage motora od 85 kw

Upravna pristojba = 85 kw (snaga motora) * 20 kn/kW (propisani iznos upravne pristojbe u kunama za 1 kW za vozilo starosti 7 godina) = 1.700,00 kn

Slika br. 9 Obveza plaćanja upravne pristojbe prilikom nabave rabljenih motornih vozila



Izvor: Božina, A. et al. (2018) Porez na dodanu vrijednost. Zagreb.RRIF. str. 992

Naknada za zbrinjavanje otpadnih vozila i guma

Prema Pravilniku o gospodarenju otpadnim vozilima¹⁰⁶ proizvođačima se smatraju trgovačka društva koja nabavljaju vozila iz EU ili iz trećih zemalja zbog uporabe na cestama u RH. „Kada proizvođač uvozi ili stječe vozilo za vlastite potrebe, obvezan je dostaviti podatke o vozilu na obrascu „OV1“, Fondu za zaštitu okoliša i energetske učinkovitost putem nadležnog Carinskog ureda, a prema mjestu sjedišta nadležnom za obračuna i naplatu PPMV najkasnije do petog u mjesecu za prethodni mjesec. Uz obrazac „OV1“ proizvođač prilaže Potvrdu o sukladnosti ili tehničku dokumentaciju vozila, te račun ili kupoprodajni ugovor.“¹⁰⁷

Carinska uprava donosi Rješenje o plaćanju naknade gospodarenja otpadnim vozilima. Temeljem primljenog Rješenja proizvođač uplaćuje naknadu i dostavlja potvrdu o uplati Carinskoj upravi. Naknada se računa tako da se od ukupne težine vozila oduzme prosječna težina vozača, 75 kilograma, te prosječna težina goriva, 40 kilograma i da se pomnoži sa 0,60 kuna. Nakon plaćene naknade proizvođač može registrirati vozilo.

Sukladno odredbama Pravilnika o gospodarenju otpadnim vozilima nastaje obveza plaćanja naknade za gospodarenje otpadnim gumama kod stjecanja ili uvoza vozila u RH. Iznos naknade je 7,00 kn po gumi za motorna vozila namijenjena za prijevoz osoba koja osim sjedala za vozača imaju najviše još osam sjedala, odnosno vozila kategorije M1.¹⁰⁸

Potvrda o sukladnosti

Nakon kupnje vozila u inozemstvu, vozilo prolazi postupak utvrđivanja sukladnosti s propisima na snazi u RH. Utvrđivanje sukladnosti vozila obavlja se za sve skupine vozila, nova i rabljena, nakon što su stečena, uvezena ili prodana prije prve registracije.¹⁰⁹

Kada poduzetnik nabavlja osobni automobil iz drugih zemalja članica EU ili iz inozemstva poželjno je provjeriti kod predstavnika proizvođača vozila u RH može li se određeno vozilo registrirati u RH ili ne, a za što je potrebno znati broj šasije. Bez potvrde o

¹⁰⁶ Pravilnik o gospodarenju otpadnim vozilima (NN 125/15, 90/16, 60/18, 72/18) https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2016_12_113_2493.html

¹⁰⁷ Božina, A. et al. (2018) Porez na dodanu vrijednost. Zagreb. RRIF. str. 993

¹⁰⁸ Pravilnik o gospodarenju otpadnim vozilima (NN 113/2016) https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2016_12_113_2493.html

¹⁰⁹ Homologacija vozila <https://cvh.hr/homologacija> (02. 12. 2019.)

sukladnosti vozilo se ne može prijaviti carini radi utvrđivanja iznosa PPMV, samim time se ne može registrirati.

Utvrđivanje sukladnosti vozila se provodi u dva postupka:

1. Postupak identifikacije i utvrđivanje stanja vozila provodi se za nova i rabljena vozila kada se stječu iz drugih država članica EU;
2. Pojedinačno odobravanje vozila provodi se za nova i rabljena vozila kada se uvoze u RH, nova vozila pojedinačno proizvedena u RH i nepotpuna vozila koja se dovršavaju u jednoj ili više faza u RH.¹¹⁰

Za provedbu postupaka uz zahtjev potrebno je priložiti:¹¹¹

- za nova vozila – dokument COC (EU Certificate of Conformity);
- za rabljena vozila – dokument COC ili potvrdu proizvođača ili tehničku specifikaciju vozila;
- presliku prometnih dokumenata vozila;
- upravnu pristojbu.

Dokument COC (EU Certificate of Conformity) izdaje proizvođač vozila i sadrži podatke o seriji i tipu vozila EU homologacije te da je ispunilo ostale zahtjeve koji su vrijeme njegove proizvodnje bili na snazi. Ovisno radi li se o stjecanju ili uvozu vozila razlikuje se i trošak provedbe postupka utvrđivanja sukladnosti i izdavanje potvrde o sukladnosti. Ako se radi o stjecanju osobnog automobila u RH naknada je 625,00 kn, a ako dolazi do uvoza naknada je 1.000,00 kn s uključenim PDV.¹¹²

¹¹⁰ Homologacija vozila <https://www.cvh.hr/homologacija/> (01. 12. 2019.)

¹¹¹ Utvrđivanje sukladnosti <https://www.cvh.hr/homologacija/utvrdivanje-sukladnosti-pojedinacnog-vozila/> (03. 02. 2020.)

¹¹² Homologacija vozila <http://www.hak.hr/vozila/homologacija/naknade/> (01. 12. 2019.)

4.3. Oslobođenja i izuzeća od plaćanja posebnog poreza na motorna vozila

Poseban porez na motorna vozila se ne plaća za vozila:

1. „službene potrebe diplomatskih i konzularnih predstavništava, te posebnih misija akreditiranih u RH pod uvjetom uzajamnosti;
2. osobne potrebe stranog osoblja diplomatskih i konzularnih predstavništava, te posebnih misija akreditiranih u RH;
3. potrebe međunarodnih organizacija utvrđenih međunarodnim ugovorom koji obvezuje RH;
4. osobne potrebe stranog osoblja međunarodnih organizacija utvrđenih međunarodnim ugovorom koji obvezuje RH;
5. uporabu u skladu s međunarodnim ugovorom koji je RH zaključila s drugom državom ili međunarodnom organizacijom, ako taj ugovor za isporuku motornih vozila predviđa oslobođenje od plaćanja PDV;
6. službene potrebe institucija EU u RH;
7. osobne potrebe stranog osoblja institucija EU u RH.“¹¹³

Motorna vozila koja ne podliježu oporezivanju PPMV prije otuđivanja prijavljuju se nadležnom Carinskom uredu radi plaćanja PPMV.

4.4. Povrat posebnog poreza na motorna vozila

Jedna od novosti Zakona o posebnom porezu na motorna vozila je institut povrata PPMV. Time bi tržište motornih vozila trebalo biti fleksibilnije i dinamičnije, a porezni tretman pravedan. Vlasnik motornog vozila na koji je plaćen PPMV prilikom izvoza ili iznosa odjavljenog vozila iz evidencije registriranih vozila, ostvaruje uvjete za povrat dijela plaćenog. PPMV se obračunava u visini ostatka iznosa PPMV danom prijave vozila za izvoz ili iznos Carinskom uredu. Prijavu o izvozu ili iznosu motornog vozila vlasnik podnosi Carinskom uredu najranije 14 dana prije obavljenog izvoza, odnosno iznosa.¹¹⁴

¹¹³ Zakon o posebnom porezu na motorna vozila (NN 15/13, 108/13, 115/16, 127/17)

<https://www.zakon.hr/z/561/Zakon-o-posebnom-porezu-na-motorna-vozila>

¹¹⁴ Marinović Z. (2013) Novosti u sustavu oporezivanja motornih vozila posebnim porezom od 01/07/2013. Pravo i porezi. br. 3. str. 13.

Kada je iznos ili izvoz izvršen, podnosi se zahtjev za povrat PPMV Carinskom uredu, uz koji se prilaže:

1. „dokaz da je na motorno vozilo plaćen PPMV;
2. dokaz o odjavi motornog vozila iz evidencije registriranih motornih vozila nadležnog tijela;
3. dokaz da je motorno vozilo izvezeno iz carinskog područja EU;
4. račun ili druga komercijalna isprava iz koje je razvidno da je motorno vozilo prodano kupcu u drugoj državi članici EU;
5. drugi dokazi koje Carinska uprava smatra potrebnim.“¹¹⁵

Kako bi se ostvario povrat poreza, potrebno je vozilo koje se iznosi, odnosno izvozi, odjaviti iz službene evidencije registriranih motornih vozila i to u roku od najkasnije 14 dana. Kada bi se isto motorno vozilo ponovno uvezlo ili unosilo u RH zbog uporabe na hrvatskim cestama, nastala bi nova obveza obračuna PPMV.

4.5. Poseban porez na stjecanje osobnih automobila u Hrvatskoj

Svrha ovog rada je istražiti i brojčano prikazati ulogu PPMV u poreznom sustavu RH. Empirijski dio ovoga rada temelji se na istraživanju podataka o ukupnom broju motornih vozila i iznosu obračunatog poreza. Temeljni izvor podataka su izvješća Carinske uprave RH.

Prvi korak je istraživanje ukupnog broja motornih vozila u razdoblju od 6 godina, a indikatori su:

Nova vozila:

- osobna i pick-up vozila (KN 8703);
- pick-up vozila (KN 8704);
- motocikli, ATV vozila.

Rabljena vozila:

- osobna i pick-up vozila (KN 8703);

¹¹⁵ Zakon o posebnom porezu na motorna vozila (NN 15/13, 108/13, 115/16, 127/17)
<https://www.zakon.hr/z/561/Zakon-o-posebnom-porezu-na-motorna-vozila>

- pick-up vozila (KN 8704);
- motocikli, ATV vozila.

Drugi korak u istraživanju je sistematizirati ukupni broj motornih vozila prema određenim kriterijima. S obzirom na to da obrađujemo motorna vozila za osobnu uporabu i za službene djelatnosti, analizirat ćemo ih prema sljedećim skupinama:

- vrsta goriva;
- godina proizvodnje;
- marka osobnog vozila.

U trećem dijelu istraživanja usporedit ćemo ukupni iznos prihoda od ostvarenog PPMV u odnosu na povrat posebnog poreza.

I. DIO – UKUPAN BROJ OPOREZOVANIH MOTORNIM VOZILA U PROMATRANOM RAZDOBLJU

Tablica br. 13 Broj motornih vozila za razdoblje od 2013. – 2018. godine

Predmet oporezivanja	Broj vozila					
	VII – XII/2013	2014.	2015.	2016	2017	2018.
Osobna i pick-up vozila (KN 8703)	10.193	34.183	36.179	44.915	51.397	61.289
Pick-up vozila (KN 8704)					125	274
Motocikli, ATV vozila...	389	1.518	1.706	2.158	2.319	2.893
NOVA VOZILA	10.582	35.701	37.885	47.073	53.841	64.456
UKUPNO		249.538				
Osobna i pick-up vozila (KN 8703)	13.306	38.226	44.096	63.821	56.405	80.648
Pick-up vozila (KN 8704)					15	90
Motocikli, ATV vozila...	189	765	1.001	1.500	1.988	3.167
RABLJENA VOZILA	13.495	38.991	45.097	65.321	58.408	83.905
UKUPNO		305.217				
Osobna i pick-up vozila (KN 8703)	23.499	72.409	80.275	108.736	107.802	141.937
Pick-up vozila (KN 8704)					140	364
Motocikli, ATV vozila...	578	2.283	2.707	3.658	4.307	6.060
UKUPNO	24.077	74.692	82.982	112.394	112.249	148.361
		555.448				

Izvor: Autorica, prema izvješću Carinske uprave RH

U razdoblju od srpnja 2013. godine do 2018. godine ukupno 555.448 tisuća motornih vozila obuhvaćeno je posebnim porezom. Od ukupne brojke novih je 249.538 tisuća, a

rabljenih samo otprilike 56 tisuća više, točnije 305.217. U posljednjih 6 godina možemo primijetiti tendenciju porasta oporezovanih motornih vozila, tako da ih je od sedmog mjeseca do kraja 2013. godine bilo ukupno 24.077 tisuća, što je otprilike 75% manje u odnosu na 2018. godinu.

II. DIO – ANALIZA MOTORNIH VOZILA

Tablica br. 14 Broj osobnih i pick-up vozila prema vrsti goriva

NOVA VOZILA							
VRSTA GORIVA	2013.	2014.	2015.	2016.	2017.	2018.	UKUPNO
Dizel	17.018	21.610	23.261	28.514	28.575	27.284	146.262
Benzin	6.481	12.573	12.918	16.401	22.822	34.005	105.200
Broj vozila	23.499	34.183	36.179	44.915	51.397	61.289	251,462
RABLJENA VOZILA							
VRSTA GORIVA	2013	2014	2015	2016	2017	2018.	UKUPNO
Dizel	10.692	31.772	37.246	55.363	49.502	71.559	256.134
benzin	2.614	6.454	6.850	8.458	6.903	9.089	40.368
Broj vozila	13.306	38.226	44.096	63.821	56.405	80.648	296,502

Izvor: Autorica, prema izvješću Carinske uprave RH

Prema tablici u razdoblju od 2013. do 2018. godine novih dizel vozila je ukupno 146.262 tisuće, dok je benzin vozila 105.200 tisuća. Ako promatramo rabljena vozila, možemo primijetiti kako je razlika u brojci između dizel i benzin vozila puno veća. Tako je ukupno 256.134 tisuća dizel rabljenih motornih vozila oporezovano, dok je benzin motornih vozila samo 40.368 tisuća. Možemo zaključiti kako u Hrvatskoj više fluktuiraju dizel vozila.

Tablica br.15 Broj motornih vozila prema godini proizvodnje

Godina	Nova	Rabljena	UKUPNO
2013	10.582	13.495	24.077
2014	35.701	38.991	74.692
2015	37.888	45.156	83.044
2016	46.920	64.977	111.897
2017	53.841	58.408	112.249
2018	64.456	83.905	148.361
UKUPNO	238.806	291.437	530.243

Izvor: Autorica, prema izvješću Carinske uprave RH

III. DIO - ODNOS OSTVARENIH PRIHODA I POVRATA POSEBNOG POREZA

Tablica br. 16 Ostvareni prihodi od posebnog poreza

GODINA	- OSOBNI AUTOMOBILI, OSTALA MOTORNA VOZILA, PLOVILA I ZRAKOPLOVI *	- MOTORNA VOZILA ** - od 01.07.2013.	UKUPNO - kn
2013.	341.975.465	208.849.791	550.825.257
2014.	1.343.149	780.248.688	781.591.836
2015.	1.287.291	812.364.965	813.652.255
2016.	535.533	998.442.350	998.977.883
2017.	423.806	1.190.312.731	1.190.736.537
2018.	269.288	1.198.060.531	1.198.329.819
UKUPNO	345.834.532	5.188.279.056	5.534.113.587

Izvor: Autorica, prema izvješću Carinske uprave RH

* prihodi vezani uz Zakon o posebnim porezima na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove

** prihodi vezani uz Zakon o posebnom porezu na motorna vozila

U promatranom razdoblju od 6 godina ostvareno je ukupno 5.534.113.587 kn prihoda od PPMV. Najmanje prihoda ostvareno je 2013. godine i to 550.825.257 kn, a najviše 2018. godine kada je ostvareno 1.198.329.819 kn prihoda, što je više od 50% u odnosu na 2013. godinu. Najmanja razlika ostvarenog prihoda je 2017. i 2018. godine, kada je 2017. godine ostvareno 1.190.736.537 kn, a 2018. godine 1.198.329.819 kn, što je više za samo 7.593.282 kn.

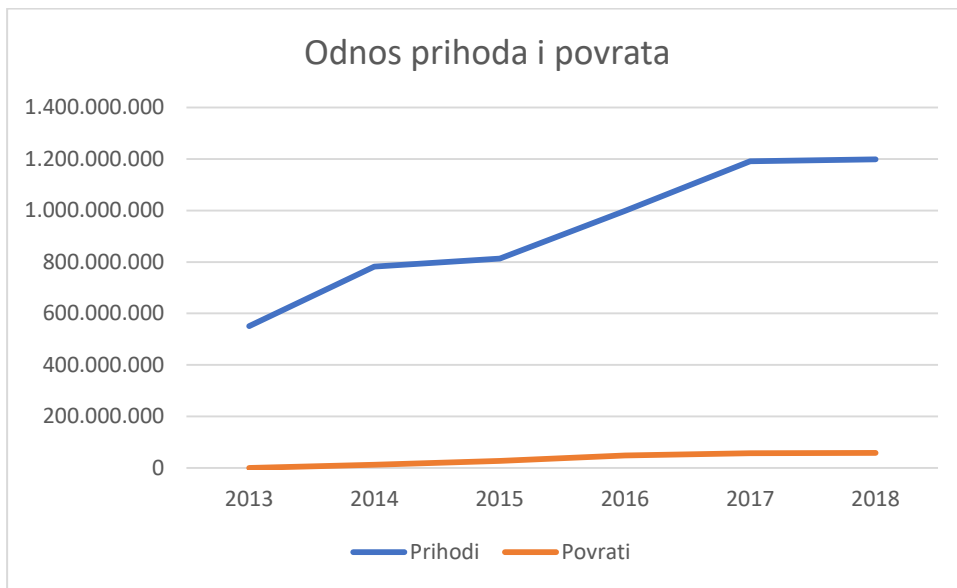
Tablica br. 17 Obračunati povrat posebnog poreza

GODINA	BROJ VOZILA	IZNOS POVRATA – u kn
2013.	14	88.970
2014.	1.629	12.071.683
2015.	2.667	26.627.295
2016.	4.552	48.488.606
2017.	4.603	57.352.019
2018.	6.840	58.386.494
UKUPNO	20.305	203.015.067

Izvor: Autorica, prema izvješću Carinske uprave RH

Ukupno je ostvareno 5.534.113.587 kn prihoda od PPMV u razdoblju od 2013. do 2018. godine, a ukupan iznos povrata poreza iznosi 203.015.067 kn. Broj vozila za koja je izvršen povrat poreza je 20. 305 tisuća. Najmanji broj vozila za koja je izvršen povrat bio je 2013. godine, ukupno 14.

Graf br. 2 Prikaz prihoda i isplaćenog povrata posebnog poreza u razdoblju 2013. – 2018. godine – u kn



Izvor: Autorica

5. RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE I POREZNI TRETMAN UVOZA OSOBNIH AUTOMOBILA IZ TREĆIH ZEMALJA

5.1. Porezno opterećenje dobara kod uvoza iz trećih zemalja i trećih područja

Pojam „treće zemlje“ odnosi se na državu, odnosno područja koja nisu pod izravnom primjenom Ugovora o osnivanju EU. Kada neko trgovačko društvo iz RH nabavlja određena dobra ili usluge s područja treće zemlje, riječ je o uvozu dobara. Nakon 1. srpnja 2013. godine, ulaskom RH u EU, uvoz dobara oporezuje se PDV-om kao i do sada. Međutim uz PDV, prilikom uvoza plaćaju se i uvozne tarife.¹¹⁶ Za utvrđivanje carinske osnovice prilikom uvoza i dalje je nadležna Carinska uprava.¹¹⁷

Uvoz dobara je predmet oporezivanja PDV-om u državi članici na čijem se području dobra nalaze pri unosu dobara u EU. Prema tome, mjesto uvoza robe je država članica na čijem se teritoriju nalazi roba prilikom ulaska u Zajednicu.¹¹⁸

U međunarodnoj trgovini subjekti su pojedinci koji kupuju ili prodaju dobra i usluge te poduzimaju ostale aktivnosti, dakle fizičke i pravne osobe unutar pojedine države.¹¹⁹ Poreznim obveznikom se smatra svaka osoba koja uvodi novo prijevozno sredstvo, neovisno o tome jesu li prodavatelji porezni obveznici u svojoj državi.¹²⁰

Prilikom uvoza osobnih automobila iz trećih zemalja potrebno je pridržavati se sljedećih propisa: Zakona o PDV-u,¹²¹ Pravilnika o PDV-u,¹²² Zakona o PPMV,¹²³ Pravilnika o PPMV,¹²⁴ Pravilnika o gospodarenju otpadnim vozilima,¹²⁵ Pravilnika o utvrđivanju

¹¹⁶ Keen M. (2007) VAT, Tariffs, and Withholding: Border Taxes and Informality in Developing Countries, IMF, str. 5

¹¹⁷ Vuk J., Markota Lj. (2013) Stjecanje i uvoz novih osobnih automobila nakon 1. srpnja 2013. RRIF. br.7. str. 87

¹¹⁸ Božina, A. et al. (2018) Porez na dodanu vrijednost. Zagreb. RRIF. str. 152

¹¹⁹ Ingham B. (2012) International Economics: A European Focus, str. 1.

¹²⁰ Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Porezna uprava (2015) Oporezivanje automobila, motocikla, plovila, zrakoplova i drugih prijevoznih sredstava. str. 22 https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Prirucnici_brosure/Automobili_168.pdf (01. 12. 2019.)

¹²¹ Zakon o PDV-u (NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16) <https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost->

¹²² Pravilnik o PDV-u (79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17 i 1/19) https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2019_01_1_16.html

¹²³ Zakon o posebnom porezu na motorna vozila (NN 15/13, 108/13, 115/16, 127/17) <https://www.zakon.hr/z/561/Zakon-o-posebnom-porezu-na-motorna-vozila>

¹²⁴ Pravilnika o posebnom porezu na motorna vozila (NN 172017, 2/2018) https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_01_1_2.html

sukladnosti motornih vozila i njihovih prikolica¹²⁶ te Uredbe o gospodarenju otpadnim vozilima.¹²⁷

Pri uvozu dobara porezna osnovica je carinska vrijednost utvrđena carinskim propisom.¹²⁸ U slučaju da u carinsku vrijednost nisu uključeni, pri uvozu uključuju se u poreznu osnovicu:¹²⁹

- Davanja koja se plaćaju u državi izvoznici, porezi, pristojbe, carine, a zatim i davanja, koja se plaćaju kod uvoza, osim PDV-a;
- „Sporedni troškovi poput provizije, prijevoza i osiguranja, troškovi pakiranja nastali do prvog mjesta odredišta unutar područja države članice uvoznice, te oni koji nastanu pri prijevozu do drugog mjesta odredišta unutar EU, ako je to drugo mjesto poznato u vrijeme nastanka oporeziva događaja.“

U poreznu osnovicu nisu uključeni sniženja cijena radi popusta, popusta zbog prijevremenog plaćanja, te rabati koji su kupcu odobreni i obračunani u trenutku uvoza. Elementi za utvrđivanje porezne osnovice izrađeni su u stranoj valuti, pa je potrebno prilikom preračunavanja u kune koristiti tečaj u skladu s propisima EU o izračunavanju carinske vrijednosti.¹³⁰

Pravilnik u poreznu osnovicu uvoza dobara uključuje i sve dodatne troškove koji se uvozniku obračunavaju te čija se vrijednost može dokazati raspoloživim ispravama i dokumentima u trenutku podnošenja carinske deklaracije. U vezi s uvozom dobara, uvoznik prilaže izjavu sa specifikacijom dodatnih troškova koja sadržava sljedeće podatke:¹³¹

- Podaci o uvozniku;
- Podaci o carinskom zastupniku;

¹²⁵ Pravilnik o gospodarenju otpadnim vozilima i gumama (125/15, 90/16, 60/18 i 72/18) https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2016_12_113_2493.html

¹²⁶ Pravilnik o utvrđivanju sukladnosti motornih vozila i njihovih prikolica (NN 80/13, 97/14, 60/16) https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_06_80_1692.html

¹²⁷ Uredba o gospodarenju otpadnim vozilima (NN 112/15) https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_10_112_2161.html

¹²⁸ Zakon o PDV-u (NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16) <https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost->

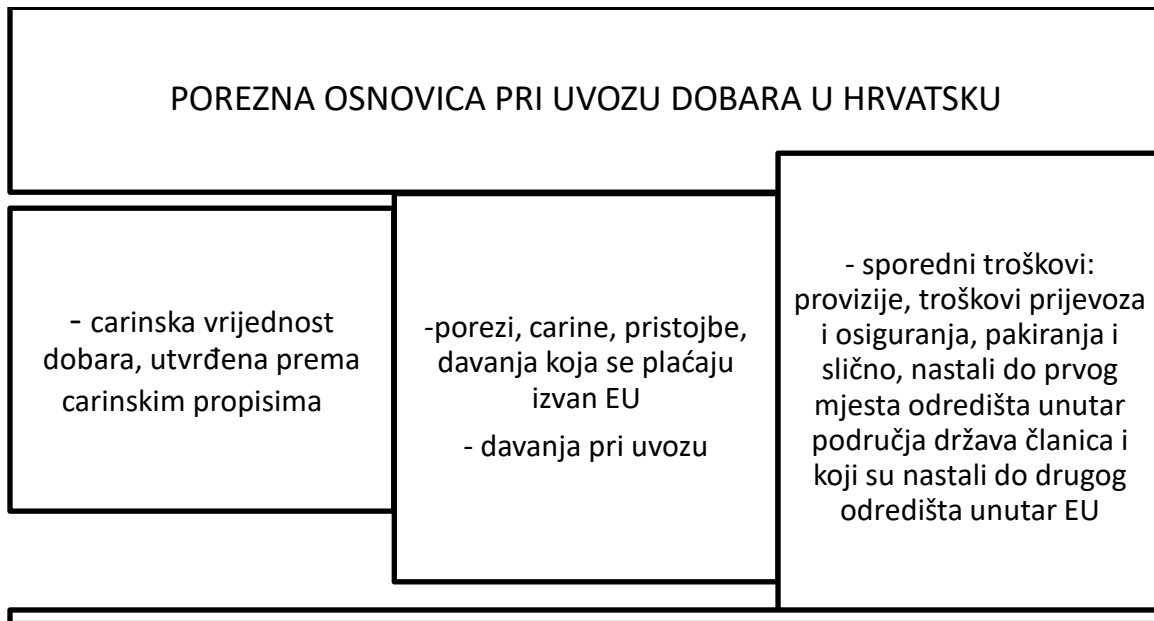
¹²⁹ Božina, A. et al. (2018) Porez na dodanu vrijednost. Zagreb. RRIF. str. 154

¹³⁰ Vuk J., Markota Lj. (2013) Stjecanje i uvoz novih osobnih automobila nakon 1.srpnja 2013. RRIF. br.7. str. 87

¹³¹ Pravilnik o PDV-u (79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17 i 1/19) https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_06_79_1633.html

- Mjesto ulaska dobara u Hrvatsku;
- Carinska ispostava carinjenja;
- Paritet isporuke dobara;
- Mjesto odredišta;
- Podaci o prijevozniku.

Slika br. 10 Porezna osnovica pri uvozu dobara u Hrvatsku



Izvor: Autorica

Također se može prikazati i u obliku formule:

$$\mathbf{P.O. = C.V. + carina + posebni porezi / trošarina + dodatni troškovi}$$

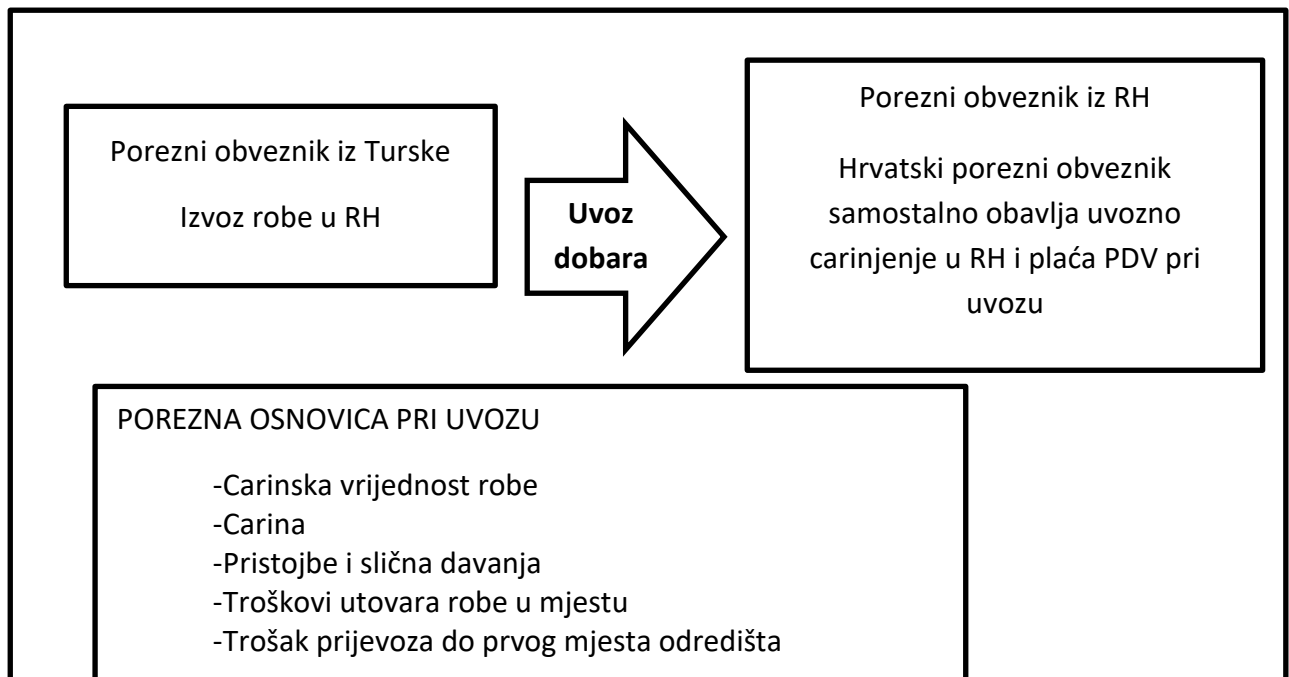
Zakon omogućuje poreznom obvezniku odbitak pretporeza pri uvozu dobara u RH ako ima jedinstvenu carinsku deklaraciju, s njim navedenim kao primatelj ili uvoznik dobara, te je iskazan mogući iznos PDV-a koji je potrebno platiti pri uvozu. Pretporez se može odbiti pri uvozu dobara u razdoblju oporezivanja neovisno što još nije došlo do fizičkog plaćanja PDV-a.¹³² Dakle, neovisno je li PDV pri uvozu plaćen, porezni obveznici imaju pravo priznati pretporez po obavljenom uvozu u onom mjesecu u kojem imaju carinsku deklaraciju o obavljenom uvozu.¹³³

¹³² Božina, A. et al. (2018) Porez na dodanu vrijednost. Zagreb. RRIF. str. 157

¹³³ PDV pri uvozu <https://www.teb.hr> (14. 11. 2019.)

Računovodstveno praćenje uvoza dobara iz trećih zemalja razlikuje se ako postupak uvoznog carinjenja obavlja uvoznik ili to špediter obavlja za njega. Ako uvoznik obavlja postupak uvoza, on samostalno plaća sve obveze vezane za uvoz dobara koje mu je obračunala carinarnica.

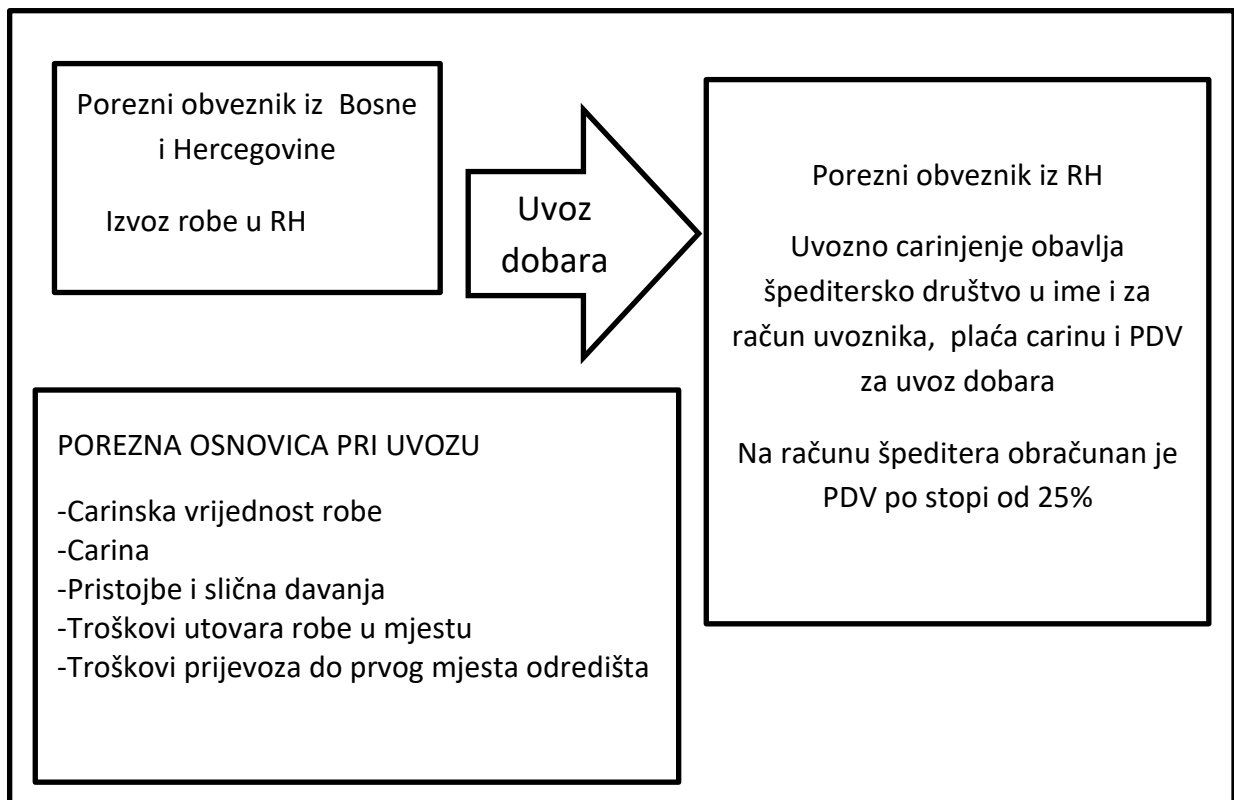
Slika br. 11 Uvoz dobara u Hrvatsku kada kupac sam uvozi dobro



Izvor: Božina, A. et al. (2018) Porez na dodanu vrijednost. Zagreb. RRIF. str. 161

U slučaju da se angažira špediter koji će obaviti postupak carinjenja, on priprema dokumentaciju i obavlja poslove vezane za uvoz u ime i za račun uvoznika. Za obavljanje navedenih usluga uvozniku izdaje račun s uračunatim PDV-om. Ovisno o poslovnom dogovoru špediter može obavljati i plaćanje uvoznih davanja, carine i PDV-a, u ime i za račun uvoznika. Također neki špediteri nude i usluge prijevoza, skladištenja robe i slično.

Slika br. 12 Uvoz dobara u Hrvatsku kada špediter uvozi



Izvor: Božina, A. et al. (2018) Porez na dodanu vrijednost. Zagreb. RRIF. str. 163

5.2. Uvoz novih osobnih automobila

Porezni obveznici za osobne potrebe, kao i poduzetnici za potrebe obavljanja poslovne djelatnosti često trebaju osobne automobile. Kao što smo prethodno naveli, novi osobni automobil je onaj koji je uvezen u razdoblju od najviše šest mjeseci od prve upotrebe ili onaj koji nije prošao više od 6.000 km. S obzirom na različit porezni položaj prilikom nabave iz trećih zemalja, potrebno je razlikovati nova i rabljena osobna vozila.¹³⁴

Sve fizičke i pravne osobe, obrtnici, građani, udruge koji žele obavljati poslove uvoza, izvoza ili provoza trebaju imati EORI broj. To je jedinstveni identifikacijski broj koji se koristi za identifikaciju gospodarskih subjekata. Znači da svaka fizička ili pravna osoba prije nego započne nabavu osobnog automobila iz treće zemlje treba pribaviti EORI broj. On je

¹³⁴ Vuk J. (2016) Nabava osobnih automobila iz inozemstva. RRIF. br. 4, str. 45.

potreban kako bi se moglo poslovati s trećim zemljama.¹³⁵ Dodjeljuje se na temelju zahtjeva za dodjelu EORI broja, koji se podnosi mjesno nadležnom Carinskom uredu prije nego porezni subjekti počnu obavljati carinske aktivnosti.¹³⁶ Svaki od dodijeljenih EORI brojeva može se provjeriti na stranici Europske komisije kako bi se potvrdila njegova valjanost.¹³⁷

Nadalje, kao što smo već prethodno naveli, uvoz dobara, pa tako i uvoz automobila iz trećih zemalja podliježe oporezivanju. Svaka osoba koja uvozi automobil iz treće zemlje plati će PDV po stopi od 25%, neovisno o tome od koga nabavlja vozilo, odnosno radi li se o nabavi novog ili rabljenog vozila.

Utvrđivanje nabavne vrijednosti osobnog automobila prilikom uvoza

Porezna osnovica kod uvoza dobara sastoji se od carinske vrijednosti koja je utvrđena prema važećim carinskim propisima (vidi više pod 5.1.1.).

Nabavna vrijednost osobnog automobila prilikom uvoza sastoji se od:¹³⁸

- kupovne cijene prema računu dobavljača;
- plaćenog PDV-a pri uvozu;
- plaćene carine;
- PPMV-a ovisno o vrijednosti vozila i emisiji CO₂;
- naknade gospodarenja otpadnim vozilima ovisno o težini vozila;
- naknada za izdavanje Izjave o sukladnosti vozila;
- drugih ovisnih troškova nabave.

Obveza plaćanja posebnog poreza

Prilikom uvoza novih vozila iz inozemstva, radi korištenja i registracije u RH nastaje obveza plaćanja PPMV. Kada poduzetnik nabavlja novi osobni automobil iz treće zemlje, kako bi ga registrirao u RH, kao porezna osnovica će se uzeti preporučena prodajna cijena tog motornog vozila u RH, važeća na dan podnošenja porezne prijave za obračun i plaćanje

¹³⁵ Vuk J. (2016) Nabava osobnih automobila iz inozemstva kod maloga poreznog obveznika. RRIF. br.8, str. 26.

¹³⁶ Ibid.

¹³⁷ Validacija EORI broja ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/eos/eori_validation.jsp?Lang=hr (19. 11. 2019.)

¹³⁸ Vuk J. (2016) Nabava osobnih automobila iz inozemstva. RRIF. br. 4. str. 54.

poreza. Preporučena prodajna cijena je maloprodajna cijena s uključenom vrijednosti dodatne opreme s carinom i PDV-om.

Stjecatelj novog osobnog automobila iz inozemstva, obavezan je podnijeti Carinskom uredu nadležnom prema svom sjedištu prijavu radi obračuna i plaćanja poreza u roku od 15 dana od dana unosa motornog vozila na područje RH.¹³⁹ Može se podnijeti i elektroničkim putem.¹⁴⁰

Prijava se podnosi na propisanom obrascu, uz koji je potrebno priložiti:¹⁴¹

1. potvrdu o sukladnosti motornog vozila koju je izdalo nadležno tijelo / ovlaštena pravna osoba;
2. račun ili drugu komercijalnu ispravu odnosno ugovor, odluku ili rješenje kojim je porezni obveznik stekao motorno vozilo;
3. druge isprave ili dokaze koje porezni obveznik ili Carinska uprava smatraju potrebnim ovisno o okolnostima slučaja.

Naknada gospodarenja otpadnim vozilima i gumama

Kada trgovačka društva uvoze vozila iz EU oni se smatraju proizvođačima. U slučajevima kada proizvođač uvozi vozila za vlastite potrebe, podatke o vozilu obavezan je dostaviti Fondu za zaštitu okoliša i energetske učinkovitost. Podaci se dostavljaju putem nadležnoga Carinskog ureda prema mjestu sjedišta nadležnom za obračun i plaćanje PPMV, a najkasnije do petog u mjesecu za prethodni kalendarski mjesec. Proizvođač prilaže i Potvrdu o sukladnosti vozila, a ako ju nije obavezan ishoditi, tada tehničku dokumentaciju.¹⁴²

Prijavu za proizvođača može obaviti i opunomoćenik, ako ima pisanu punomoć ovjerenu kod javnog bilježnika. Naknada se računa tako da se 0,60 kn pomnoži s težinom koja se dobije tako da se od težine vozila oduzme 75 kg (prosječna težina vozača) i 40 kg (prosječna težina goriva).¹⁴³

¹³⁹ Vuk J. (2016) Nabava osobnih automobila iz inozemstva kod maloga poreznog obveznika. RRIF. br.8. str. 28.

¹⁴⁰ E- Prijava za obračun posebnog poreza na motorna vozila <https://carina.gov.hr> (19.11.2019.)

¹⁴¹ Vuk J. (2016) Nabava osobnih automobila iz inozemstva kod maloga poreznog obveznika. RRIF. br.8. str. 28.

¹⁴² Vuk J. (2016) Nabava osobnih automobila iz inozemstva kod maloga poreznog obveznika. RRIF. br.8. str. 29.

¹⁴³ Ibid.

Primjer br. 11 Uvoz osobnog automobila za potrebe osobnog prijevoza iz Bosne i Hercegovine.

Društvo Max d.o.o. uvozi iz Bosne i Hercegovine novi osobni automobil koji će se koristiti za prijevoz članova uprave. Izdan je račun br. 156 -1 -1 na dan 11.06.2019. godine u iznosu od 13.250 eura. Srednji tečaj HNB na datum računa je 7,38 kn/eur, pa je kunska protuvrijednost 97.785,00 kn. Iznos carine je 7.825,00 kn, a PDV pri uvozu je 26.402,50 kn. Primljeno je rješenje o PPMV na iznos 10.250,00 kn. Plaćena je naknada gospodarenja otpadnim vozilima u iznosu od 835,00 kn, a naknada za gospodarenje otpadnim gumama u iznosu od 35,00 kn i naknada za pojedinačno odobravanje vozila u iznosu od 1.100,00 kn (vrijednost 880,00 kn + 25% PDV-a 220,00 kn).

Iznos pretporeza koji se može odbiti: $26.402,50 * 50\% = 13.201,25$ kn

Obračun PDV kod naknade za sukladnost vozila:

Iznos pretporeza koji se može odbiti: $220,00 * 50\% = 110,00$ kn

Nabavna vrijednost automobila pri uvozu: $97.785,00$ kn + $7.825,00$ kn + $10.250,00$ kn + $835,00$ kn + $35,00$ kn + $880,00$ kn = $117.610,00$ kn

Knjiženje:

Redni broj	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Za račun dobavljača za automobil i obračunani PDV pri uvozu			
	- obveze prema dobavljačima iz trećih zemalja	2211		97.785,00
	- osobni automobil u pripremi	03730	97.785,00	
	- 50% pretporeza od osobnih automobila	0330	13.201,25	
	- PDV pri uvozu dobara – 25%	14052	13.201,25	
	- obveza za obračunani PDV pri uvozu	2405		26.402,50
2.	Za obračunanu carinu			
	- osobni automobil u pripremi	03730	7.825,00	
	- obveza za carinu	2470		7.825,00
3.	Za plaćanje PDV-a i carine			
	- obveza za carinu	2470	7.825,00	
	- obveza za obračunani PDV			

	pri uvozu	2405	26.402,50	
	- transakcijski račun	1000		34.227,50
4.	Za obračun PPMV			
	- osobni automobil u pripremi	03730	10.250,00	
	- obveza za PPMV	2440		10.250,00
5.	Za plaćanje naknade gospodarenja otpadnim vozilima i gumama			
	- osobni automobil u pripremi	03730	870,00	
	- transakcijski račun	10000		870,00
6.	Za plaćanje potvrde o sukladnosti			
	- osobni automobil u pripremi	03730	880,00	
	- 50% pretporeza od osobnih automobila	0330	110,00	
	- pretporez 25%	140012	110,00	
	-transakcijski račun	1000		1.100,00
7.	Za stavljanje osobnog automobila u uporabu			
	- osobni automobil	03200	117.610,00	
	- osobni automobil u pripremi	03730		117.610,00

Izvor: Autorica prema Vuk J. (2016) Nabava osobnih automobila iz inozemstva. RRIF. br. 4. str. 54.

Primjer br. 12. Uvoz novog osobnog automobila za potrebe prijevoza članova uprave iz Bosne i Hercegovine.

Prema računu dobavljača iz BiH, nabavljen je novi osobni automobil za potrebe prijevoza članova uprave. Račun glasi na svotu od 15.000 eura, kunska protuvrijednost prema tečaju 7,49 je 112.350,00 kn. Carina se obračunava po stopi od 8%. Svotu carinskog duga i vrijednost osobnog automobila potrebno je izračunati na sljedeći način:

Carina: $112.350,00 \text{ kn} \times 8\% = 8.988,00 \text{ kn}$

Porezna osnovica: $112.350,00 \text{ kn} + 8.988,00 \text{ kn} = 121.338,00 \text{ kn}$

Svota PDV-a: $121.338,00 \text{ kn} \times 25\% = 30.334,50 \text{ kn}$

Osnovica za obračun PPMV: $121.338,00 + 30.334,50 = 151.672,50$

PPMV: $(151.672,50 \times 4\%) + (151.672,50 \times 2\%) = 9.100,35 \text{ kn}$

Nabavna vrijednost automobila = $112.350,00 + 8.988,00 + 9.100,35 = 130.438,35 \text{ kn}$

Knjiženje:

Redni broj	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Za račun dobavljača za automobil i obračunani PDV pri uvozu			
	- obveze prema dobavljačima iz trećih zemalja	2211		112.350,00
	- osobni automobil u pripremi	03730	112.350,00	
	- 50% pretporeza od osobnih automobila	0330	15.167,25	
	- PDV – 25%			
- obveza za obračunani PDV pri uvozu	14052	15.167,25		
		2405		30.334,50
2.	Za obračunanu carinu			
	- osobni automobil u pripremi	03730	8.988,00	
	- obveza za carinu	2470		8.988,00
3.	Za plaćanje PDV-a i carine			
	- obveza za carinu	2470	8.988,00	
	-obveza za obračunani PDV-a pri uvozu	2405	30.334,50	
	- transakcijski račun	1000		39.322,5
4.	Za obračun PPMV			
	- osobni automobil u pripremi	03730	9.100,35	
	- obveza za PPMV	2440		9.100,35
5.	Za plaćanje naknade gospodarenja otpadnim vozilima i gumama			
	- osobni automobil u pripremi	03730	870,00	
	- transakcijski račun	10000		870,00
6.	Za plaćanje potvrde o sukladnosti			
	- osobni automobil u pripremi	03730	880,00	
	- 50% pretporeza od osobnih automobila	0330	110,00	
	- pretporez 25%	140012	110,00	
	- transakcijski račun	1000		1.100,00
7.	Za stavljanje osobnog automobila u uporabu			
	- osobni automobil	03200	130.438,35	
	- osobni automobil u pripremi	03730		130.438,35

5. 3. Uvoz rabljenih osobnih automobila

Za uvoz rabljenih osobnih automobila primjenjuju se jednaka pravila kao i za uvoz novih osobnih automobila (vidi više u 5.2.).

Kao i kod uvoza novih osobnih automobila, obveza plaćanja PPMV nastaje i prilikom uvoza rabljenih vozila iz inozemstva radi korištenja i registracije u RH. Razlika u odnosu na uvoz novih osobnih automobila je vidljiva u tome što poreznu osnovicu čini tržišna cijena, odnosno tržišna vrijednost rabljenog automobila uključujući ostala davanja, na dan utvrđivanja porezne osnovice. Kao i kod novih automobila, porezna prijava se podnosi na propisanom obrascu, uz popratnu dokumentaciju, te uz prometnu dozvolu. Ako na Potvrdi o sukladnosti pojedinačno pregledanog vozila nije naveden podatak o prosječnoj emisiji CO₂, za potrebe oporezivanja uzet će se da je prosječna emisija rabljenoga motornog vozila 301 g/km.¹⁴⁴

5.4. Usporedba uvoza osobnih automobila za potrebe osobnog prijevoza i obavljanja djelatnosti

U nastavku poglavlja obradit ćemo statističke podatke uvoza osobnih automobila za potrebe osobnog prijevoza i za potrebe obavljanja djelatnosti.

Temeljni izvor podataka su Statistički ljetopisi 2014. – 2018. godine, Državnog zavoda za statistiku.

Istraživanje se temelji na usporedbi ukupnog broja registriranih i prvi puta registriranih motornih vozila u RH u odnosu na fizičke i pravne osobe, a odnosi se na razdoblje od 4 godine. Pritom koristimo sljedeće indikatore:

Nova vozila:

- pravne osobe;

¹⁴⁴ Vuk J. (2016) Nabava osobnih automobila iz inozemstva kod maloga poreznog obveznika. RRIF. br.8. str. 28.

- fizičke osobe.

Rabljena vozila:

- pravne osobe;

- fizičke osobe.

Nadalje prikazat ćemo ukupnu količinu (u tonama) uvezenih novih i rabljenih osobnih automobila, te njihovu vrijednost (u tisućama eura). Koristimo se sljedećim indikatorima:

Nova osobna vozila:

- količina;

- vrijednost.

Rabljena osobna vozila:

- količina;

- vrijednost.

Tablica br. 18 Registrirana cestovna osobna vozila 2014. – 2018. godine (u tisućama)

GODINA	OSOBNA VOZILA		UKUPNO
	PRAVNE OSOBE	FIZIČKE OSOBE	
2014.	143 493	1 331 002	1 474 495
2015.	144 285	1 355 517	1 479 802
2016.	150 141	1 402 763	1 552 904
2017.	160 203	1 436 667	1 596 807
2018.	174 741	1 491 672	1 666 741
UKUPNO	772 863	7 017 621	7 790 484

Izvor: Autorica, prema Statistički ljetopis, dostupno na <https://www.dzs.hr/>

Prema tablici možemo vidjeti kako je ukupan broj registriranih osobnih vozila u razdoblju od 2014. – do 2018. godine 7 790 484 tisuća. Od ukupnog broja vozila, 772 863 tisuća je u svrhe pravne osobe, odnosno za obavljanje djelatnosti, dok je 7 017 621 za privatne svrhe. U svakoj promatranoj godini prevlada registracija vozila za fizičke osobe. Najmanje osobnih vozila je bilo registrirano 2014. godine, a najviše 2018. godine. Vidimo tendenciju rasta broja registriranih vozila od početka promatranog razdoblja.

Tablica br. 19 Prvi puta registrirana motorna vozila 2014. – 2018. godine (u tisućama)

GODINA	OSOBNA VOZILA		UKUPNO
	FIZIČKE OSOBE	PRAVNE OSOBE	
2014.	49 163	19 359	68 522
2015.	53 452	20 729	74 181
2016.	70 875	25 580	96 455
2017.	65 712	28 090	93 802
2018.	84 402	56 242	140 644
UKUPNO	323 604	150 000	473 604

Izvor: Autorica, prema Statistički ljetopis, dostupno na <https://www.dzs.hr/>

Ukupno je registrirano po prvi puta 473 604 tisuća osobnih vozila u razdoblju od 4 godine. U privatne svrhe registrirano je 323 604 vozila, što je 68% od ukupnog broja. Za pravne osobe registrirano je ukupno 150 tisuća vozila, svega 32%.

Tablica br. 20 Ukupna količina u tonama i vrijednost osobnih automobila iz uvoza (u tisuć. eura)

GODINA	NOVA OSOBNA VOZILA		RABLJENA OSOBNA VOZILA	
	KOLIČINA	VRIJEDNOST	KOLIČINA	VRIJEDNOST
2014.	43 987	397 939	-*	-
2015.	45 326	440 531	-	-
2016.	51 949	539 986	12 690	71 633
2017.	67 281	699 274	15 894	93 660
UKUPNO	208 543	2 077 730	28 584	165 293

Izvor: Autorica, prema Statistički ljetopis, dostupno na <https://www.dzs.hr/>

*za rabljena osobna vozila u razdoblju od 2014. – 2015. godine nema evidentiranih podataka

Ukupna količina novih osobnih automobila uvezenih u razdoblju od 2014. – 2017. godine iznosi 208 543 tona, te se procjenjuje na vrijednost od 2 077 730 tisuća eura. Također možemo primijetiti tendenciju porasta uvezenih osobnih automobila, tako što je najmanja količina uvezena 2014. godine. U 2017. godini bilježi se porast uvoza novih automobila za 20%.

Rabljena osobna vozila uvoze se manje u odnosu na nova. Možemo primijetiti da je 2016. godine uvezeno svega 12 690 tona rabljenih osobnih vozila, a 51 949 novih, što je 80%

više u odnosu na rabljena vozila. Dakle u razdoblju od 2016. – 2017. godine uvezeno je svega 28 584 tona rabljenih osobnih vozila ukupne vrijednosti 165 293 tisuće.

5.5. Komparativna analiza poreznog opterećenja osobnog automobila pri stjecanju iz zemalja članica Europske unije i uvoza

U nastavku poglavlja obradit ćemo statističke podatke strukture ostvarenih prihoda pri uvozu osobnih automobila u razdoblju od 2014. – 2018. godine. Temeljni izvor podataka su Izvješća o radu Carinske uprave 2014. – 2018. godine.

U analizi ćemo se koristiti sljedećim indikatorima:

- carina i carinske pristojbe;
- trošarine i poseban porez na motorna vozila pri uvozu;
- trošarine – poseban porez na motorna vozila i porez na dodanu vrijednost.

Nadalje, usmjerit ćemo se na porezno opterećenje prijevoznih sredstava i strojeva u državama članicama EU i trećim zemljama, radi komparativnog prikaza razlike poreznog opterećenja. Podaci koje koristimo prikupljeni su iz Statističkog ljetopisa, Državnog zavoda za statistiku 2014. – 2018. godine.

Koristimo se indikatorima:

- zemlje Europske unije;
- treće zemlje.

Tablica br. 21. Struktura ukupno ostvarenih prihoda 2014. – 2018. godine (u kunama)

GODINA	CARINA I CARINSKE PRISTOJBE	TROŠARINE I PPMV PRI UVOZU	TROŠARINE, PPMV I PDV
2014.	425.849.606	7.624.734.831	12.846.190.557
2015.	421.803.769	13.918.263.853	7.056.907.895
2016.	408.954.751	14.746.378.829	7.517.293.419
2017.	387.599.595	15.136.997.512	8.226.714.798
2018.	384.944.632	15.538.018.458	9.208.393.863
UKUPNA UVOZNA DAVANJA	2.029.152.353	66.946.393.483	44.855.500.532

Izvor: Autorica, prema Izvješću o radu Carinske uprave, 2014., 2015., 2016., 2017., 2018.

Ukupno ostvareni prihodi od carine i carinske pristojbe iznose 2.029.152.353 kn. Najveći su bili 2014. godine i od tada je vidljiva tendencija pada prihoda od carina, da bi 2018. godine bili najmanji i iznosili ukupno 384.944.632 kn. Suprotno navedenom, trošarine i PPMV pri uvozu su 2014. godine bili najmanji, ukupno 7.624.734.831, te za razdoblje od promatranih 5 godina iznose 66.946.393.483 kn. Trošarine, PPMV i PDV pri stjecanju u EU, u 2014. godini iznosili su 12.846.190.557. Godine 2015. i 2016. bilježi se pad trošarina, PPMV i PDV-a. U 2017. i 2018. godini je vidljiv lagani rast, međutim ne dosežu iznos iz 2014. godine.

Tablica br. 22 Uvoz strojeva i prijevoznih sredstava (u tisućama eura)

GODINA	ZEMLJE EU	TREĆE ZEMLJE	UKUPNO
2014.	3 327 716	525 194	3 852 910
2015.	29 196 029	4 551 990	33 748 019
2016.	32 917 736	5 121 349	38 039 085
2017.	36 525 711	5 429 698	41 955 409
2018.	137 652 204	38 563 522	176 215 726
UKUPNO	239 619 396	64 191 753	293 811 149

Izvor: Autorica, prema Statistički ljetopis, dostupno na <https://www.dzs.hr/>

6. ZAKLJUČAK

Slijedom navedenog izlaganja utvrđena je detaljna reguliranost oporezivanja motornih vozila u RH. Posljedica je to ulaska RH u EU, te usklađivanja hrvatskih poreznih propisa s europskom pravnom stečevinom. Velika pozornost tome posvećena je zbog otvaranja granica i proširenja tržišta na države članice EU. Širokom lepezom pravnih propisa želi se postići jednakost, te spriječiti zlouporaba zbog novootvorenih tržišta. Prvenstveno se ti ciljevi nastoje postići kvalitetnom primjenom Zakona o posebnom porezu na motorna vozila, te Pravilnika o posebnom porezu na motorna vozila kojim se sva pitanja normiraju detaljnije.

Sukladno cilju rada, dokazano je da prilikom stjecanja osobnih automobila dolazi do naplate različitih troškova ovisno o tome, radi li se o novom ili rabljenom automobilu. Također, ako se radi o rabljenom automobilu vidljiva je razlika ovisno od koga se vozilo stječe. Kupac prilikom stjecanja novog osobnog automobila od prodavatelja plaća PDV i PPMV. Prilikom stjecanja rabljenih vozila od trgovca rabljenih motornih vozila, na vozilo koje nije bilo registrirano u RH plaća se i PDV i PPMV, a na ono koje je bilo registrirano samo PDV. Ako se nabavlja od preprodavatelja plaća se PDV i upravna pristojba samo ako je ostvarena marža. Ako se stječe od malog poreznog obveznika ili građanina koji nije porezni obveznik plaća se samo upravna pristojba, dok leasing društva naplaćuju samo PDV.

Nadalje, utvrđeno je kako je neovisno stječe li pravna ili fizička osoba novo prijevozno sredstvo, porezni obveznik ili građanin ono podliježe oporezivanju u državi u kojoj se stječe. Ako porezni obveznik stječe novo osobno vozilo od poreznog obveznika ili bilo koje druge osobe za daljnju prodaju, plaća se PDV 25%. Ako vozilo stječe mali poduzetnik, građanin, tijelo javne vlasti, osoba koja nije registrirana u VIES bazi ili poreznik obveznik za vlastite potrebe ili daljnju prodaju, ali po uvjetom da zadrži jedno testno vozilo, uz PDV od 25% plaća se i PPMV.

Kada porezni obveznik stječe rabljeno osobno vozilo od poreznog obveznika za daljnju prodaju plaća se 25% PDV-a, a ako se stječe za vlastite potrebe uz PDV plaća se PPMV, ali ima pravo na odbitak pretporeza 50%. Ako osoba koja nije upisana u registar obveznika stječe od poreznog obveznika, tada on kao prodavatelj treba obračunati PDV, a stjecatelj plaća PPMV. Ako se stječe od osoba koje nisu obveznici PDV-a, neovisno je li kupac

obveznik PDV-a ili nije, plaća se samo upravna pristojba i PPMV, a ako te iste osobe stječu od preprodavatelja koji primjenjuje poseban sustav oporezivanja marže javlja se obveza plaćanja samo PPMV.

Kako bi se osigurao što pravedniji pristup, te ujedno oživjelo jedinstveno tržište država članica EU, uvedene su različite olakšice poreznim obveznicima. To je iskazano kroz institut povrata poreza plaćenog na motorna vozila, u iznosima od čak 50% i 100%. Pravo na odbitak PDV-a nastaje u trenutku isporuke novih prijevoznih sredstava u drugu državu članicu. Porezni obveznici koji stječu osobne automobile imaju pravo na 50% odbitka pretporeza čija nabavna vrijednost ne prelazi 400.000,00 kn. Nakon navedenog iznosa pretporez se ne može odbiti. Navedeno ide u prilog, s obzirom da u razdoblju od 2012. do 2017. uopće nije bilo moguće odbiti pretporez.

Prema istraživanju utvrđeno je da su u većem broju oporezovana rabljena motorna vozila u odnosu na nova. Pa je tako u razdoblju od 2013. do 2018. godine oporezovano 249.538 novih i 305.217 rabljenih motornih vozila. Međutim uvođenjem upravne pristojbe, od 1. siječnja 2018. godine, na rabljena motorna vozila koja su do sada bila obuhvaćena PPMV, možemo očekivati veću razliku, odnosno povećanje oporezovanih rabljenih motornih vozila. Naime, upravna pristojba uspoređujući ju s PPMV plaća se u manjem iznosu, maksimalno 50 kn, što može potaknuti veću nabavu rabljenih vozila. Plaća se na vozila na koja nije plaćen PDV i nije primijenjen poseban postupak oporezivanja maržom. Nadalje, u istraživačkom dijelu rada, u poglavlju 4. može se uočiti kako je prihod ostvaren od PPMV nerazmjerno veći u odnosu na isplaćene povrate, ali vidljiva je tendencija porasta povrata u promatranom razdoblju. Ostvareno je ukupno 5.534.113.587 kn prihoda od PPMV, a isplaćeno je 203.015.067 kn povrata. S obzirom na ukupni državni proračun, PPMV nije izdašan porez.

Uspoređujući porezno opterećenje unosa i uvoza može se zaključiti kako su troškovi uvoza nerazmjerno veći u odnosu na unos. Prilikom unosa plaća se PDV, PPMV i/ili upravna pristojba, ovisno o kategoriji motornih vozila. Dok se s druge strane, prilikom uvoza plaća carinska vrijednost robe, carina, porezi, pristojbe i sporedni troškovi poput provizija, troškova prijevoza i osiguranja, pakiranja i slično. Poreznim obveznicima je ipak povoljnije unositi motorna vozila iz EU, s obzirom na visinu porezne osnovice, odnosno poreznih davanja prilikom carinjenja.

POPIS LITERATURE

Knjige:

1. Bakran D., Cutvarić M., Čevizović I., Javor Lj., Kalčić R., Sirovica K. (2016) Vodič za primjenu poreza na dodanu vrijednost. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
2. Belak V., i dr. (2014) Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, X. izmijenja i dopunjena naknada, RRIF
3. Ingham B. (2012) International Economics: A European Focus
4. Krister A. et. Al. (2007) National tax policy in Europe: to be or not to be? Springer, XIII edition
5. Lukač D. i Zaloker D. (2018) Automobili i službena putovanja. Zagreb. TEB poslovno savjetovanje
6. Markota Lj., Božina A., Brkanić V., Glavota M. i skupina autora (2018) Porez na dodanu vrijednost, VIII. izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Zagreb: RRIF plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge
7. Mazars, K.Cinotti, A.Garofulić, P.Mioč i dr., (2015.) Porezni savjetnik

Članci:

1. Deprez J. (2003) International tax policy: recent changes and dynamics under globalization. Journal of post keynesian economics, 25(2003), 3, str. 367-384
2. Keen M. (2007) VAT, tariffs and withholding: border taxes and informality in developing countries. IMF
3. Key A. (2017.) The Harmonization of the Avoidance Rules in European Union Insolvencies, str. 80-105.
4. Marinović Z. (2013) Novosti u sustavu oporezivanja motornih vozila posebnim porezom od 01/07/2013. Pravo i porezi. br. 3. str. 10 -15
5. Markota Lj. (2016) Obveznici PDV-a u 2017. godini-ulazak i izlazak. RRIF. br. 12. str. 186 - 204
6. Markota Lj. (2016) Porezni položaj stjecanja dobara unutar Europske unije. RRIF. br. 12. str. 101. - 117.

7. Markota Lj. (2017) Obračun i plaćanje posebnog poreza na motorna vozila u 2017. godini. RRIF. br. 3. str. 143 - 155
8. Stipić B. (2018) Stjecanje rabljenih motornih vozila u Republici Hrvatskoj od 1. siječnja 2018. godine. RRIF. br. 1. str. 293 -298
9. Vuk J. (2014) Nabava i upotreba električnih i hibridnih vozila. RRIF. br.6. str. 37 – 45
10. Vuk J. (2015) Nabava osobnih automobila u tuzemstvu. RRIF. br. 12. str. 26 – 34
11. Vuk J. (2016) Nabava osobnih automobila iz inozemstva kod maloga poreznog obveznika. RRIF. br. 8. str. 24 – 35
12. Vuk J. (2016) Nabava osobnih automobila iz inozemstva. RRIF. br. 4. str. 45 - 54
13. Vuk J., Markota Lj. (2013) Posebni postupak oporezivanja marže kod rabljenih prijevoznih sredstava. RRIF. br. 9. str. 110 – 120
14. Vuk J., Markota LJ. (2013) Stjecanje i uvoz novih osobnih automobila nakon 1. srpnja 2013. RRIF. br. 7. str. 78 – 87

Zakoni i pravilnici:

1. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (NN 86/15)
2. Međunarodni računovodstveni standardi (NN 61/06)
3. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (NN 136/09, 8/10, 18/10, 27/10, 65/10, 120/10, 58/11, 140/11, 15/12, 118/12, 45/13, 69/13, 73/13)
4. Pravilnik o PDV-u (NN 79/13, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19)
5. Pravilnik o gospodarenju otpadnim vozilima i gumama (NN 125/15, 90/16, 60/18, 72/18)
6. Pravilnik o utvrđivanju sukladnosti (80/13, 97/14, 60/16 i 2/19)
7. Pravilnik o utvrđivanju sukladnosti motornih vozila i njihovih prikolica (NN 80/13, 97/14, 60/16)
8. Pravilnik o posebnom porezu na motorna vozila (NN 1/17, 2/18)
9. Uredba o gospodarenju otpadnim vozilima (NN 112/15)
10. Uredba o načinu izračuna i visinama sastavnica za izračun posebnog poreza na motorna vozila (NN 109/18)
11. Zakon o PDV-u (NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18)

12. Zakon o porezu na dobit (177/04, 115/16)
13. Zakon o porezu na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila (150/02)
14. Zakon o posebnom porezu na kavu i bezalkoholna pića (NN 72/13)
15. Zakon o posebnom porezu na motorna vozila (NN15/13, 108/13, 115/16, 127/17)
16. Zakon o računovodstvu (NN 78/15 i 120/16)
17. Zakon o sigurnosti prometa na cestama (NN 67/08, 108/17)
18. Zakon o trošarinama (NN 106/2018)

Internetski izvori:

1. Aujean M. (2012) Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future, (3), dostupno na: <https://home.heinonline.org>
2. B. Jelčić i P. Bejaković (2012) Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, dostupno na: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/knjige/bejakovic-jelcic.pdf>
3. Blažić H., Štambuk A., Šimović H. (2014) Perspectives of tax reforms in Croatia: expert opinion survey. (4) Financial theory and practice, dostupno na: <https://hrcak.srce.hr>
4. Bogovac J. (2014) Javne financije, SCJUJF, Porezni studij, dostupno na: https://www.pravo.unizg.hr/download/repository/POREZNI_SUSTAV_RH_JB2_2015.pdf
5. Cutvarić M. (2017) Ulazak u sustav PDV-a, Računovodstvo i financije, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, dostupno na: <http://rif.hr/e-izdanje/rif/rif-12-2017/assets/common/downloads/publication.pdf>
6. Dikretiva vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu PDV-a, dostupno na: <https://eurlex.europa.eu/legal-content/HR/>
7. E- Prijava za obračun posebnog poreza na motorna vozila, dostupno na: <https://carina.gov.hr>
8. H.Šimović, (2007.) PDV i trošarine, Porezni sustav RH. Zagreb, dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/291926.H.Simovic_Skripta_PDV_i_trosarine.pdf
9. Homologacija vozila, dostupno na: <http://www.hak.hr/vozila/homologacija/naknade/>
10. Homologacija vozila, dostupno na: <https://cvh.hr/homologacija>

11. Izvješća o radu Carinske uprave, 2014. - 2018. godine, dostupno na: <https://carina.gov.hr/strategije-planovi-i-izvjesca/2858>
12. Javor. Lj. (2017) Izlazak iz sustava PDV-a, RIF, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, dostupno na: <http://rif.hr/e-izdanje/rif/>
13. Ministarstvo financija RH, Porezna uprava (2015) Oporezivanje automobila, motocikla, plovila, zrakoplova i drugih prijevoznih sredstava, dostupno na: https://www.poreznauprava.hr/HR_publicacije/Prirucnici_brosure/Automobili_168.pdf
14. Odbitak pretporeza, dostupno na: https://www.rrif.hr/Porezni_tretman_prijevoznih_sredstava_za_osobni_pr-3542-misljenje.html
15. PDV ID broj, dostupno na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faqvies.do#item11
16. PDV pri uvozu, dostupno na: <https://www.teb.hr>
17. Porezna harmonizacija, dostupno na: <http://www.ijf.hr/pojmovnik/harmonizacija.htm>
18. Porezni sustav RH, dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav
19. Posebnosti poslovanja s EU i trećim zemljama, dostupno na: <http://finprojekt.hr/wp-content/uploads/2016/05/PDV-POSEBNOSTI-POSLOVANJA-SA-EU-I-TRE%C4%8CIMI-ZEMLJAMA.pdf>
20. PPMV, dostupno na: <https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/trosarinsko-oporezivanje-opce-informacije/posebni-porez-na-motorna-vozila-3714/3714>
21. Pravila o PDV-u i stope PDV-a, dostupno na: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vatrulesrates/index_hr.htm#shortcut-3
22. Statistički ljetopis 2008. -2018. godine, dostupno na: <https://www.dzs.hr/>
23. Šimović.J, Šimović. H., (2006.) Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb, dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/268885.b_Fiskalni_sustav_i_fiskalna_polit.pdf

24. Trošarinsko postupanje, dostupno na: <https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/trosarinsko-oporezivanje-opce-informacije>
25. Unos vozila, dostupno na: <https://kompare.hr/savjetnik/detaljan-vodic-za-unos-vozila-iz-drugih-zemalja-eu/>
26. V. Bratić i I. Urban (2006) Porezni izdaci u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa, dostupno na: <http://www.ijf.hr/pojmovnik/PDF/2-06.pdf>
27. Validacija EORI broja, dostupno na: ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/eos/eori_validation.jsp?Lang=hr
28. VIES baza, dostupno na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/

POPIS TABLICA

1. **Tablica br. 1:** Prihodi proračuna opće države (u mlrd. kn) za razdoblje 2008. – 2017. godine
2. **Tablica br. 2:** Stope PDV-a u EU
3. **Tablica br. 3:** Struktura PDV-a ID broja u državama članicama EU
4. **Tablica br. 4:** Nastanak obveze obračuna PDV i pravo na odbitak pretporeza kod stjecanja dobara
5. **Tablica br. 5:** Porezno opterećenje kupca kod nabave motornog vozila za osobni prijevoz
6. **Tablica br. 6:** Porezne obveze stjecanja novih prijevoznih sredstava iz drugih država članica EU
7. **Tablica br. 7:** Porezne obveze kupca u RH i potrebni dokumenti za registraciju kod stjecanja
8. **Tablica br. 8:** Prikazivanje podataka iz prethodnog primjera u Obrascu PDV-a
9. **Tablica br. 9:** Postotak za oporezivanje
10. **Tablica br. 10:** Dizelsko gorivo
11. **Tablica br. 11:** Benzin, prirodni plin, ukapljeni naftni plin i druga goriva osim dizelskog
12. **Tablica br. 12:** Visina upravne pristojbe na stjecanje rabljenih motornih vozila u RH
13. **Tablica br. 13:** Broj motornih vozila za razdoblje 2013. – 2018. godine
14. **Tablica br. 14:** Broj osobnih i pick-up vozila prema vrsti goriva
15. **Tablica br. 15:** Broj motornih vozila prema godini proizvodnje

16. **Tablica br. 16:** Ostvareni prihodi od posebnog poreza
17. **Tablica br. 17:** Obračunati povrat posebnog poreza
18. **Tablica br. 18:** Registrirana cestovna motorna vozila
19. **Tablica br. 19:** Prvi put registrirana cestovna motorna vozila
20. **Tablica br. 20:** Ukupna količina u tonama i vrijednost osobnih automobila iz uvoza (u tisuć. eura)
21. **Tablica br. 21:** Struktura ukupno ostvarenih prihoda 2014. – 2018. godine (u kunama)
22. **Tablica br. 22:** Uvoz strojeva i prijevoznih sredstava

POPIS SLIKA

1. **Slika br. 1:** Porezi i podjela prema pripadnosti poreznih prihoda u RH
2. **Slika br. 2:** Prikaz oporezivanja prema Zakonu o PDV-a
3. **Slika br. 3:** Primjeri klasifikacije osobnih automobila na nova i rabljena prema Zakonu o PDV-u
4. **Slika br. 4:** Nabava osobnog automobila koji služi za osobni prijevoz
5. **Slika br. 5:** Trošak nabave novog osobnog automobila iz druge države članice EU
6. **Slika br. 6:** Obračun PDV-a u posebnom postupku oporezivanja marže
7. **Slika br. 7:** Osobni automobili u imovini poduzetnika
8. **Slika br. 8:** Porezni položaj vozila prema Zakonu o PPMV
9. **Slika br. 9:** Obveza plaćanja upravne pristojbe prilikom nabave rabljenih motornih vozila
10. **Slika br. 10:** Porezna osnovica pri uvozu dobara u RH
11. **Slika br. 11:** Uvoz dobara u RH kada kupac sam uvozi dobro
12. **Slika br. 12:** Uvod dobara u RH kada špediter uvozi

POPIS GRAFIKONA

1. **Graf br. 1:** Struktura javnih prihoda u Hrvatskoj
2. **Graf br. 2:** Prikaz prihoda i isplaćenog povrata PPMV u razdoblju 2013. – 2018. godine

POPIS PRILOGA

1. **Prilog br. 1.** Životopis

Prilog 1. ŽIVOTOPIS

Osobni podaci:

Ime i prezime: Kristina Vereš
Datum rođenja: 20.12.1981.
Adresa: Prilesje obronak 17, 10000 Zagreb
Mobitel: 098/808-635
E-mail: kristinaveres@net.hr

Obrazovanje:

2016. – 2020. Specijalistički poslijediplomski studij „Računovodstvo i porezi“
Ekonomski fakultet, Sveučilište u Zagrebu

2000. – 2010. Studij poslovne ekonomije – smjer Računovodstvo,
Ekonomski fakultet, Sveučilište u Zagrebu

1996. – 2000. Gornjogradska opća gimnazija VI., Zagreb

Radno iskustvo:

08.05.2017 – Koordinator gl. blagajne, Tepih centar d.o.o., Zagreb

2016. – 15.02.2017. Asistentica u financijama, WebEye Hrvatska d.o.o., Zagreb

2013. – 2015. Voditeljica trgovine i voditeljica dječje igraonice u resortu i SPA hotelu, The Zanzibar Collection – Baraza Resort and SPA i Breezes beach club, Zanzibar, Tanzanija

2011. Asistentica nabave repromaterijala i referent u računovodstvu, PIK Vrbovec d.d., Vrbovec

2007. – 2009. Au-Pair in America, Sunčana vura d.o.o., Chicago i New Jersey, America

Osposobljavanje i seminari:

Učilište za poslovno upravljanje, 2018. Financijski analitičar

RRIF- Učilište za poduzetništvo, 2017. Usavršavanje za samostalno obavljanje i vođenje knjigovodstvenih i financijskih poslova

Algebra, Otvoreno učilište 2015-2016. Specijalist poslovne informatike – ECDL

Union County College, NJ, USA 2008. ESL, Management project 1., Excel

College of DuPage, IL, USA 2007. ESL, Quickbooks 1 i 2., Practical accounting

Strani jezici:

Engleski – aktivno, talijanski – pasivno znanje