

Dr. sc. Tamara CIRKVENI FILIPOVIĆ, prof. v. š. i ovl. rač.

Prefakturirani troškovi s motrišta PDV-a

UDK 336.1.

Pojam *prefakturiranih* troškova nije službeni termin te navedeni pojam nije definiran u propisima o oporezivanju PDV-om kao ni u drugim poreznim propisima koji se primjenjuju u Republici Hrvatskoj (dalje: RH). Navedeni se termin upotrebljava u poslovnoj praksi kada porezni obveznici izdaju račune za troškove za koje su prethodno primili račune od drugih poreznih obveznika. Drugim riječima, porezni obveznici koji *prefakturiraju* troškove nisu izravno sudjelovali u isporuci usluga ili dobara na koje se odnose ti računi. Autorica u članku obrazlaže porezno motrište troškova koji se najčešće *prefakturiraju* kao što su troškovi smještaja, troškovi prehrane, troškovi prijevoza putnika, troškovi zakupa nekretnina, troškovi režija, troškovi vezani uz lizing vozila i sl.

1. UVOD

Praksa *prefakturiranja* troškova vrlo je zastupljena u poslovanju poreznih obveznika u RH. Česta je praksa da porezni obveznici plaćaju račune za isporuke koje nisu izravno koristili i dalje ih *prefakturiraju* odnosno izdaju račune za te isporuke društvima na koja se odnose ti računi. Međutim, česti su i slučajevi da društva uz isporučene usluge *prefakturiraju* odnosno izdaju račune i za određene usluge – troškove koji su nastali u okviru pružanja ugovorene usluge. U našoj poslovnoj praksi pod pojmom *prefakturiranih* troškova podrazumijevaju se troškovi za koje izdaju račune društva koja nisu izravno sudjelovala u isporuci dobara ili usluga koje zaračunavaju odnosno *prefakturiraju*. Najčešće je riječ o tome da se troškovi ne od-

nose na poslovanje društva koje je primilo račun za te usluge – troškove, nego se ti troškovi odnose na druge osobe koje su u poslovnom odnosu s tim društvom.

Porezni propisi koji se primjenjuju u RH ne definiraju pojam *prefakturiranih* troškova te navedeni termin ne predstavlja službeni termin koji se upotrebljava u poreznoj terminologiji u RH. U poslovnoj praksi poreznih obveznika u RH *prefakturiranje* troškova predstavlja zaračunavanje odnosno izdavanje računa za usluge ili dobra od strane poreznih obveznika koji nisu izravno sudjelovali u isporuci usluga ili dobara koje dalje zaračunavaju nego su navedeni porezni obveznici primili račune za te isporuke (računi glase na te

porezne obveznike) i dalje za te isporuke izdaju račune drugim poreznim obveznicima. Drugim riječima, navedeni se troškovi ne odnose na poslovanje društva koje je primilo račun za te troškove, nego se ti troškovi odnose na druge osobe koje su najčešće u poslovnom odnosu sa tim društvom.

U tim slučajevima nije riječ o prolaznim stavkama, odnosno troškovima koji se podmiruju u ime i za račun drugih osoba, a koje se npr. pojavljuju kod špeditera, odvjetnika, javnih bilježnika koji plaćaju određene svote troškova (pristojbe, takse, poreze i sl.) u ime i za račun osoba koje zastupaju.

Naime, prolazne se stavke ne evidentiraju ni kao trošak ni kao prihod društva koje je u ime i za račun drugog društva platilo njegove troškove. U poslovnoj praksi poduzetnici često ne mogu odrediti je li u nekom slučaju riječ o prolaznoj stavci koja ne podliježe obračunu PDV-a ili je riječ o trošku koji nastaje prilikom obavljanja određenih isporuka i koji se smatra dijelom naknade za obavljanu isporuku dobara i/ili usluga na koju se obračunava PDV.

Kako bi se ispravno odredio porezni položaj, u takvim je slučajevima važno odrediti tko je obveznik plaćanja određene obveze prema odgovarajućim zakonskim propisima (je li to primatelj računa ili druga osoba, a primatelj računa je samo obavio plaćanje usluge). Ako je obveznik plaćanja druga osoba, a primatelj računa ima samo obvezu fizičkog plaćanja toga troška, tada je s motrišta PDV-a riječ o prolaznoj stavci. U skladu s navedenim, za određivanje može li neka stavka biti prolazna stavka odlučujući je odgovor na pitanje tko je obveznik plaćanja te stavke.¹

Nadalje, u poslovnoj se praksi pojavljuju i slučajevi *prefakturiranja* troškova u okviru isporuke dobara odnosno usluga koji su sastavni dio troškova pruženih isporuka tih dobara odnosno usluga. Takvi se troškovi s računovodstvenog, ali i poreznog motrišta smatraju sastavnim dijelom naknade za obavljanje navedenih isporuka toga društva. Međutim, postoje i određene isporuke, što je posebno izraženo kod usluga, a kod kojih je teško definirati je li riječ o jedinstvenoj isporuci neke usluge ili o više odvojenih isporuka (npr. kod zakupa).

2. PREFAKTURIRANI TROŠKOVI S MOTRIŠTA PDV-a

Prema odredbi čl. 4. st. 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 121/19., dalje: Zakon o PDV-u) PDV se plaća na isporuke svih vrsta dobara i sve obavljene usluge u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav. **Budući da *prefakturiranje* troškova predstavlja način prevaljivanja troškova, u tom je slučaju riječ o nadoknadi učinjenih izdataka koja podliježe oporezivanju PDV-om.** Prema odredbi čl. 33. st. 1. Zakona o PDV-u poreznom osnovicom pri isporuci dobara i usluga smatra se naknada koju čini sve ono što je isporučitelj primio ili treba primiti od kupca ili neke druge osobe za te isporuke, uključujući svote subvencija koje su izravno povezane s cijenom is-

poručenih dobara ili usluga. U poreznu se osnovicu uračunavaju svote 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. Međutim, u poreznu osnovicu ne ulaze sniženja cijena, odnosno popusti zbog prijevremenog plaćanja i popusti koji se kupcu odobre u trenutku isporuke, ni svote koje porezni obveznik zaračuna ili primi od kupca kao povrat za izdatke koje je platio u njegovo ime i za njegov račun i koje u evidencije unosi kao prolazne stavke. U praksi se postavlja pitanje uključuje li se u svotu naknade koja čini osnovicu za obračun PDV-a kod *prefakturiranja* i ulazni PDV-a odnosno priznati pretporez. S obzirom na to da je ulazni PDV pretporez koji se u cijelosti priznaje, jer će se svota troškova dalje *prefakturirati*, taj se pretporez ne uključuje u osnovicu za obračun PDV-a. Međutim, poduzetnik koji *prefakturira* troškove može u osnovicu za obračun PDV-a, osim ulaznog troška, uključiti i svoju proviziju odnosno naknadu za *prefakturiranje*. Tada neto-svota čini osnovicu (nadoknadu) koja se fakturira krajnjem korisniku.

U skladu s navedenim odredbama Zakona o PDV-u *prefakturiranje* troškova od strane poreznog obveznika podliježe obračunu PDV-a jer je riječ o nadoknadi koja se smatra isporukom dobara i usluga na koje se odnosi račun za navedenu isporuku. Porezna osnovica za obračun PDV-a pri *prefakturiranju* troškova je naknada za isporuku usluga i/ili dobara koju zaračunava porezni obveznik koji *prefakturira* navedene troškove.

U praksi se često postavljaju pitanja ulaze li u naknadu za obračun PDV-a i stavke na koje na ulaznom računu nije zaračunan PDV. Takav je slučaj, primjerice, kod **prolaznih stavki na koje isporučitelj usluga nije zaračunao PDV u skladu s čl. 33. st. 3. Zakona o PDV-u.** To su, primjerice, sudske pristojbe kod odvjetnika, javnih bilježnika, kod komunalnih usluga sredstva za investicije i sl. Takve se vrste troškova smatraju prolaznom stavkom samo kod isporučitelja usluge koji ih uplaćuje u korist državnog ili lokalnog proračuna. Kod *prefakturiranja* smatraju se naknadom koju treba uračunati u ukupnu vrijednost isporuke, a koja je oporeziva PDV-om.

3. PREFAKTURIRANI TROŠKOVI S MOTRIŠTA POREZA NA DOBITAK

Porezno motrište priznavanja troškova poslovanja društva uređuje Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. – 32/20.). Člankom 5. st. 1. Zakona o porezu na dobit propisano je da poreznu osnovicu za obračun poreza na dobitak čini dobitak koji se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobitak, uvećana i smanjenja prema odredbama Zakona. Pri tome se rashodima poreznog razdoblja ne smatraju rashodi koji nisu u vezi s obavljanjem djelatnosti poreznog obveznika niti su posljedica obavljanja djelatnosti.

Budući da i navedena zakonska odredba o oporezivanju dobitka upućuje na priznavanje troškova koji su vezani uz obavljanje djelatnosti, račune

¹ O prolaznim stavkama može se detaljnije pročitati u članku Cirkveni Filipović, T. (2018) Računovodstveno i porezno motrište prolaznih stavki. *RRiF*, br. 9/18, str. 31.

za troškove koji se ne odnose na poslovanje nekog društva, a fakturirani su na to društvo, uputno je *prefakturirati* društvu na koje se ti troškovi odnose, ako je tako ugovoreno. Ta odredba neizravno upućuje i na priznavanje troškova u društvu na koje se odnose. Primjerice, kada društvu u sklopu pružanja njegove usluge nastaju troškovi koji su nužni da bi se ta usluga pružila, ti troškovi predstavljaju naknadu pružanja usluge tog društva i evidentiraju se kao troškovi koji su u vezi s obavljanjem djelatnosti tog društva. Nakon toga se kupcu odnosno primatelju usluge zaračunava obavljena usluga, a ne troškovi obavljanja te usluge jer je riječ o novoj isporuci. Ako je, primjerice, riječ o tome da su društvu pri obavljanju usluge prijevoza dobara drugom društvu nastali troškovi goriva, cestarine, tunelarine, amortizacije vozila, plaće i dnevnica zaposlenika i sl., ti se troškovi smatraju "ovisnim troškovima" obavljene usluge prijevoza i oporezuju se kao i ugovorena usluga prijevoza te ulaze u naknadu, neovisno o tome što se, ako je tako ugovoreno, odvojeno iskazuju na izlaznom računu.

4. PREFAKTURIRANJE TROŠKOVA SMJEŠTAJA

Prema odredbi čl. 19. Zakona o PDV-u usluge smještaja u hotelima ili objektima slične namjene, uključujući kampove za odmor ili mjesta uređena za kampiranje, oporezuju se prema mjestu gdje se nekretnina nalazi. U skladu s navedenim zakonskim odredbama, mjestom oporezivanja usluga smještaja smatra se mjesto gdje se obavlja usluga smještaja. Primjerice, ako uslugu smještaja gostu isporučuje hotel koji se nalazi u RH, mjesto oporezivanja je u RH. To znači da na te usluge hotel u RH obračunava hrvatski PDV po stopi od 13 %. S druge strane, ako uslugu smještaja gostu isporučuje hotel koji se nalazi u Austriji, mjesto oporezivanja je u Austriji i na tu uslugu hotel u Austriji obračunava austrijski PDV.

Kada je riječ o *prefakturiranju* usluga smještaja odnosno zaračunavanju usluga smještaja koje ne pruža izravno hotel ili objekt slične namjene gostu nego putnička agencija ili organizator putovanja, tada je bitno uzeti u obzir i odredbe čl. 91. st. 1. Zakona o PDV-u. Prema navedenim zakonskim odredbama posebni postupak oporezivanja odnosi se na poslovanje putničkih agencija, ako posluju s kupcima u svoje ime, a koriste isporuke dobara i usluge drugih poreznih obveznika za obavljanje usluga putovanja. Taj se postupak ne primjenjuje na putničke agencije kada djeluju samo kao posrednici i na koje se za izračun porezne osnovice primjenjuju odredbe iz čl. 33. st. 3. Zakona o PDV-u. Putničkim se agencijama, u smislu Zakona o PDV-u, smatraju organizatori putovanja te se stoga posebni postupak ne odnosi samo na putničke agencije i organizatore putovanja nego i na sve ostale osobe koje se bave prodajom putovanja. Stoga, nije bitno tko obavlja uslugu, već je bitno da jer riječ o uslugama u vezi s putovanjem, a također za potrebe PDV-a nije nužno da se određena pravna osoba registrira kod nadležnog suda kao putnička agencija da bi se usluge koje obavlja oporezivale prema posebnom postupku. To mogu biti udruge, škole, fakulteti i drugi porezni obveznici koji prodaju putovanja u svoje ime, a koriste se uslugama drugih poreznih obveznika pri prodaji.

Putnička agencija primjenjuje posebni postupak neovisno o tome kome obavlja uslugu organizacije putovanja, što proizlazi iz presude Europskog suda pravde koji se u vezi s primjenom posebnog postupka očitovao u slučaju C-189/11 EK v. Španjolska od 26. rujna 2013. godine, što znači da se **kupcem smatra svaka osoba kojoj putnička agencija obavlja usluge. To može biti građanin, ali može biti i fizička ili pravna osoba koja putovanje nabavlja za svoje potrebe ili zbog prodaje putovanja.**

Prema odredbi čl. 91. st. 3. Zakona o PDV-u obavljena usluga oporeziva je prema mjestu sjedišta ili stalne poslovne jedinice poreznog obveznika, odnosno organizatora putovanja iz koje se obavljaju usluge. Stoga, ako putnička agencija ili neki drugi organizator putovanja ima sjedište u tuzemstvu ili ako ima u tuzemstvu poslovnu jedinicu iz koje se obavljaju usluge, tada je mjesto oporezivanja tih usluga u RH i primjenjuju se odredbe hrvatskog Zakona o PDV-u.

Člankom 187. st. 3. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13. – 1/20., dalje: Pravilnik o PDV-u) propisano je da se posebni **postupak oporezivanja putničkih agencija** primjenjuje i ako porezni obveznik u svoje ime obavlja uslugu organizacije putovanja kojom pribavlja kupcu usluge koje se sastoje od prijevoza ili drugih turističkih usluga, ali ne uključuju noćenje (izlet). Međutim, za primjenu posebnog postupka oporezivanja bitno je da se **obavlja jedna od usluga vezana uz putovanje, kao što su smještaj ili prijevoz.** Posebni postupak oporezivanja primjenjuje se u situaciji kada putnička agencija kupuje i prodaje usluge kupcima koje se sastoje od više usluga i čine jedinstvenu uslugu, ali i kada je riječ o **prodaji samo jedne usluge koja se smatra osnovnom uslugom povezanom s putovanjem**, što proizlazi i iz presude Europskog suda pravde C-163/91 Van Ginkel od 12. studenoga 1992. godine.

U skladu s navedenim odredbama Zakona o PDV-u i Pravilnika o PDV-u, **usluge smještaja koje porezni obveznici u RH primaju od isporučitelja tih usluga iz RH i iz EU-a (hotela i objekata slične namjene) te ih dalje zaračunavaju odnosno prefakturiraju drugim društvima i ostalim osobama, oporezuju se prema posebnom postupku oporezivanja marže iz čl. 91. st. 1. Zakona o PDV-u.** To znači da porezni obveznici u tom slučaju trebaju izdati račun koji sadržava sljedeću napomenu: *Posebni postupak oporezivanja turističkih agencija prema čl. 91. Zakona o PDV-u².*

Osnovicu za obračun PDV-a u tome slučaju čini razlika u cijeni koja se oporezuje PDV-om po stopi od 25 %, a svota PDV-a koju porezni obveznik plaća izračunava se primjenom preračunane stope PDV-a, koja iznosi 20 %, na ostvarenu razliku u cijeni. Ako nema razlike u cijeni odnosno ako se zaračunava ista svota koja se plaća hotelu ili objektu slične namjene, tada ne postoji porezna osnovica za obračun PDV-a pri izdavanju izlaznog računa za tu uslugu.

² O posebnom postupku oporezivanja turističkih agencija može se detaljnije pročitati u članku Markota, Lj. (2018) Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija i usluge smještaja. *RRIF*, br. 6/18., str. 74.

Vezano uz navedenu problematiku, ali u slučaju **preprodaje zrakoplovnih karata**, očitovalo se Ministarstvo financija u stajalištu MF Kl.: 410-19/13-01/680, od 12. studenog 2015. U nastavku se daje dio stajališta:

U skladu s navedenim, usluga prijevoza putnika se načelno oporezuje prema mjestu gdje se obavlja prijevoz, odnosno prema razmjerno prijednim udaljenostima. Međutim, obzirom da prema navodima u upitu tuzemni porezni obveznik u svoje ime i za svoj račun poreznim obveznicima iz Europske unije obavlja prodaju međunarodnih zrakoplovnih karata koje nabavlja putem sustava Amadesu i od drugih IATA agencija u cilju njihove daljnje prodaje u predmetnom slučaju navedeni tuzemni porezni obveznik obavezan je prilikom prodaje zrakoplovnih karata primijeniti poseban postupak oporezivanja iz čl. 91. st. 1. Zakona. Naime kao što je prethodno navedeno poseban postupak oporezivanja primjenjuje se sukladno presudi Europskog suda pravde C-163/91 Van Ginkel od 12. studenog 1992. godine i u situaciji kad putnička agencija kupuje i prodaje usluge kupcima koje se sastoje od više usluga i čine jedinstvenu uslugu, ali i u slučaju kada se radi o prodaji samo jedne usluge koja se smatra osnovnom uslugom povezanom s putovanjem. Za prodaju zrakoplovnih karata tuzemni porezni obveznik obavezan je prema odredbama čl. 79. Zakona o PDV-u izdati račun u kojem navodi napomenu „posebni postupak oporezivanja – putničke agencije.“ Prodaja zrakoplovnih karata, odnosno ostvarena razlika u cijeni iskazuje se u Obrascu PDV-a (točka II.3.), međutim ista se ne iskazuje u obrascu ZP.

Iz navedenog stajališta proizlazi da se kod preprodaje zrakoplovnih karata također primjenjuje poseban postupak jer je riječ o isporuci usluge prijevoza koja je vezana uz putovanje.

✓ **Primjer 1. Prefakturiranje troškova smještaja**

Društvo Tim d.o.o. primilo je račun od hotela Sun d.d. na svotu od 23.000,00 (s uključenim PDV-om po stopi od 13 % u svoti od 2.600,00 kn i turističkom pristojbom u svoti od 400,00 kn) za uslugu smještaja zaposlenika društva Matis d.o.o. u kojemu društvo Tim d.o.o. ima sudjelujući interes (povezano društvo).

Prema sporazumu sa društvom Matis d.o.o., društvo Tim d.o.o. prefakturiralo je društvu Matis d.o.o. troškove smještaja koji se odnose na njihove zaposlenike u svoti od 23.000,00 kn (bez marže) kako bi nadoknadilo taj trošak. Na izlaznom računu to je društvo stavilo napomenu: *Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija prema čl. 91. Zakona o PDV-u.*

✓ **Knjiženje kod društva Tim d.o.o.:**

Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Troškovi noćenja Dobavljači usluga Za primljeni račun hotela za smještaj radnika društva Matis d.o.o.	4606 2201	23.000,00	23.000,00
2.	Potraživanja za nadoknadu troškova smještaja Prihod od prefakturiranih troškova Za prefakturirani trošak smještaja društvu Matis d.o.o.	12891 7836	23.000,00	23.000,00

Društvo Tim d.o.o. u navedenom je primjeru evidentiralo troškove noćenja po primljenom ulaznom računu od hotela (društva Sun d.d.) prema prirodnoj vrsti troška neovisno o tome što će taj trošak nadoknaditi od drugog društva. Naime, svi se troškovi u skladu s računovodstvenim okvirom koji se primjenjuje u RH početno evidentiraju prema prirodnoj vrsti, neovisno o tome je li u nekom slučaju riječ o prefakturiranom trošku ili o trošku koji se odnosi na isporuku koju je obavio dobavljač koji ju zaračunava odnosno fakturira. Nadalje, iz primjera je vidljivo da društvo Tim d.o.o. nije koristilo pretporez za usluge smještaja koje se odnose na zaposlenike društva Matis d.o.o., a koje na temelju ugovora zaračunava tome društvu i za navedenu uslugu primjenjuje poseban postupak oporezivanja putničkih agencija. Budući da kod prodaje odnosno prefakturiranja usluga smještaja nije ostvarena pozitivna zarada – marža, nema porezne osnovice za obračun PDV-a. U slučaju da je društvo Tim d.o.o. na navedenu isporuku zaračunalo svoju maržu, tada bi osnovicu za obračun PDV-a činila razlika u cijeni koja se oporezuje PDV-om, a svota PDV-a bi se utvrdila primjenom preračunane stope PDV-a od 20 % na ostvarenu maržu. Po izdanom računu za prefakturirani trošak smještaja u društvu Tim d.o.o. terećen je račun 12891 – *Potraživanja za nadoknadu troškova smještaja* uz priznavanje računa 7836 – *Prihod od prefakturiranih usluga*

5. PREFAKTURIRANJE TROŠKOVA PRIJEVOZA PUTNIKA

Prema odredbi čl. 20. Zakona o PDV-u usluge prijevoza putnika oporezuju se prema mjestu gdje se obavlja prijevoz razmjerno prijednim udaljenostima. U skladu s navedenim, prijevoz putnika za relaciju u RH oporezuje se sa hrvatskim PDV-om po stopi od 25 %, a prijevoz putnika koji je obavljen izvan teritorija RH oporezuje se prema poreznim propisima zemalja u kojima je obavljen. Usluge međunarodnog prijevoza putnika, osim cestovnog i željezničkog prometa, oslobođene su PDV-a prema čl. 43. st. 2. Zakona o PDV-u. Navedeno se oslobođenje odnosi na prijevoz brodovima i zrakoplovima, i to za cijelu dionicu puta. U skladu s navedenim, usluge prijevoza putnika načelno se oporezuju prema mjestu gdje se obavlja prijevoz, odnosno prema razmjerno prijednim udaljenostima uz iznimku međunarodnog prijevoza. Međutim, usluge prijevoza putnika koje porezni obveznici u RH primaju od isporučitelja tih usluga iz RH i iz EU-a (avioprijevoznika, prijevoznika koji obavljaju željeznički prijevoz putnika i dr.) te ih dalje zaračunavaju odnosno prefakturiraju drugim društvima i ostalim osobama, oporezuju se prema posebnom postupku oporezivanja iz čl. 91. st. 1. Zakona o PDV-u. Navedeno potvrđuje i prethodno citirano mišljenje Ministarstva financija u slučaju preprodaje zrakoplovnih karata. To znači da porezni obveznici u tom slučaju trebaju izdati račun koji sadržava sljedeću napomenu: *Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija prema čl. 91. Zakona o PDV-u.* U nastavku se daje primjer preprodaje zrakoplovnih karata.

✓ **Primjer 2. Prefakturiranje zrakoplovnih karata**

Društvo Mini d.o.o. primilo je račun avioprijevoznika, društva Let d.d. za prijevoz putnika na relaciji Zagreb – Frankfurt na ukupnu svotu od 4.000,00 kn (uključujući i pristojbe). Navedena aviokarta odnosi se na prijevoz zaposlenika povezanog društva More d.o.o. u kojemu društvo Mini d.o.o. ima udjele.

Prema sporazumu s društvom More d.o.o., društvo Mini d.o.o. *prefakturiralo* je društvu Mini d.o.o. troškove aviokarte koji se odnose na njihova zaposlenika u svoti od 4.000,00 kn (bez marže) kako bi nadoknadio taj trošak. Na izlaznom računu to je društvo stavilo napomenu: *Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija prema čl. 91. Zakona o PDV-u.*

✓ **Knjiženje kod društva Mini d.o.o.:**

Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Prijevozne usluge zrakoplovom Dobavljači usluga <i>Za primljeni račun za avio prijevoz</i>	4105 2201	4.000,00	4.000,00
2.	Potraživanja za nadoknadu troškova prijevoza Prihod od prefakturiranih troškova <i>Za prefakturirani trošak avioprijevoza</i>	12892 7836	4.000,00	4.000,00

Društvo Mini d.o.o. u navedenom je primjeru evidentiralo troškove avioprijevoza putnika po primljenom ulaznom računu avioprijevoznika (društva Let d.d.) prema prirodnoj vrsti troška neovisno o tome što će taj trošak nadoknaditi od drugog društva. Budući da kod prodaje odnosno *prefakturiranja* usluga avioprijevoza nije ostvarena pozitivna zarada – marža, u navedenom primjeru nema porezne osnovice za obračun PDV-a. Po izdanom računu za *prefakturirani* trošak prijevoza u društvu Mini d.o.o. terećen je račun 12892 – *Potraživanja za nadoknadu troškova prijevoza* uz priznavanje računa 7836 – *Prihod od prefakturiranih usluga*.

6. PREFAKTURIRANJE USLUGA PREHRANE

Prema odredbi čl. 22. st. 1. Zakona o PDV-u **mjestom obavljanja usluga pripremanja hrane i obavljanja usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te pripremanja i usluživanja pića u tim objektima**, osim onih koje se stvarno obavljaju na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima tijekom dionice prijevoza putnika obavljenog unutar Europske unije, smatra se **mjesto gdje se te usluge stvarno obavljaju**. U skladu s navedenim zakonskim odredbama, **mjestom oporezivanja usluga pripremanja i usluživanja hrane i pića u ugostiteljskom objektu smatra se mjesto gdje se te usluge stvarno pružaju**. Ako se ugostiteljska usluga pripremanja i usluživanja hrane i pića (koja nije uključena u uslugu smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona) obavlja u ugostiteljskom objektu koji se nalazi u RH, mjesto oporezivanja je u RH. To znači da se na te usluge obračunava hrvatski PDV. Međutim, ako se ugostiteljska usluga pripremanja i usluživanja hrane i pića obavlja, primjerice, u ugostiteljskom objektu koji se nalazi u Njemačkoj, mjesto oporezivanja je u Njemačkoj i na te se usluge obračunava njemački PDV.

Kada je riječ o *prefakturiranju* usluga pripremanja i usluživanja hrane, također je bitno definirati gdje su obavljene usluge pripremanja hrane i obavljena usluga prehrane u ugostiteljskim objektima, neovisno o tome što društvo koje *prefakturira* taj trošak nije izravno pružilo tu uslugu. To sve zbog toga što se na računu društva koji *prefakturira* taj trošak zaračunava ta usluga.

Kada je riječ o primjeni stope PDV-a pri *prefakturiranju* ugostiteljskih usluga koje su pružene u RH, uputno je postupiti prema stajalištu Ministarstva financija od 20. prosinca 2020. (MF KLASA: 410-19/19-02/356). Dio navedenog mišljenja daje se u nastavku:

PDV obračunavaju i plaćaju po stopi od 25% porezni obveznici koji pripremanje i usluživanje jela i slastica kao i isporuku pripremljenog jela i slastica ne obavljaju u i izvan ugostiteljskog objekta u smislu posebnog propisa te koji ne pružaju dodatne usluge (primjerice posluživanje pripremljenog jela i slastica u primjerenoj ambalaži, posudi ili na podlošku uz dodatni pribor za jelo) koje omogućuju trenutnu konzumaciju. Također PDV po stopi od 25% obračunava se i plaća na pripremanje i usluživanje te isporuku pripremljenih bezalkoholnih pića, toplih i hladnih napitaka kao i alkoholnih pića.

U skladu s navedenim, pri *prefakturiranju* ugostiteljskih usluga koje su pružene u RH uputno je primijeniti stopu od 25 % jer porezni obveznik koji *prefakturira* navedene usluge nije pružio dodatnu uslugu odnosno uslugu pripremanja i posluživanja hrane.

U nastavku se daje primjer *prefakturiranja* troškova prehrane drugom poreznom obvezniku.

✓ **Primjer 3. Prefakturiranje troškova prehrane poslovnom partneru**

Društvo Zora d.o.o. primilo je račun od ugostiteljskog objekta Runi d.o.o. iz Zagreba za ručak tijekom kojeg je obavljen sastanak s predstavnicima društva Handis iz Njemačke o budućoj poslovnoj suradnji. Račun glasi na svotu od 1.130,00 kn (s uračunanim PDV-om po stopi od 13 %). Račun je plaćen s transakcijskog računa. Društvo Zora d.o.o. je u skladu s ugovorom *prefakturiralo* navedene troškove objeda društvu Handis iz Njemačke. Za tu je svrhu izdalo račun na svotu od 1.250,00 kn (s uračunanim PDV-om po stopi od 25 %) sa svim elementima iz čl. 79. Zakona o PDV-u.

✓ **Knjiženje kod društva Zora d.o.o.:**

Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Usluge konzumacije Pretporez po ulaznim računima 13 % Dobavljači usluga <i>Za primljeni račun za ručak</i>	41999 140011 2201	1.000,00 130,00	1.130,00
2.	Dobavljači usluga Transakcijski račun <i>Za plaćanje računa</i>	2201 1000	1.130,00	1.130,00
3.	Potraživanja za nadoknadu troškova prehrane Obveza za PDV po stopi od 25 % Prihod od prefakturiranih troškova <i>Za prefakturirani trošak prehrane</i>	12893 240012 7836	1.250,00	250,00 1.000,00

Iz primjera je razvidno da je pretporez po ulaznom računu za poslovni ručak kod društva Zora d.o.o. priznat u cijelosti, a ne u svoti od 50 % jer će se dalje *prefakturirati* poslovnom partneru. Jednako je tako i **trošak konzumacije knjižen u 100-postotnoj svoti jer nije riječ o trošku reprezentacije, nego o trošku konzumacije koji se nadoknađuje od poslovnog partnera.** Po izdanom računu za *prefakturirani* trošak ručka u društvu Zora d.o.o. terećen je račun 12893 – *Potraživanja za nadoknadu troškova prehrane* uz priznavanje računa 240012 – *Obveza za PDV – 25 %* i računa 7836 – *Prihod od prefakturiranih usluga.*

7. PREFAKTURIRANJE TROŠKOVA VEZANIH UZ NAJAM I ZAKUP NEKRETNOSTI

Prema odredbi čl. 40. st. 1. t. I. Zakona o PDV-u najam stambenih prostorija oslobođen je od plaćanja PDV-a. Pri tome se stanovanjem smatra **trajni boravak – življenje u stambenom prostoru** kako to propisuje čl. 73. st. 4. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost. Sve **prateće usluge i isporuke dobara u vezi s najmom stana za stanovanje, koje se uključuju u svotu naknade za najam stana, kao što su isporuke vode, struje, plina, grijanja, odvoz smeća, također su oslobođene plaćanja PDV-a.** U skladu s navedenim odredbama Zakona o PDV-u režijski troškovi, ali i troškovi čišćenja zajedničkih dijelova zgrada kod davanja u najam prostora za trajno stanovanje, oslobođeni su plaćanja PDV-a, ako su uključeni u cijenu najma. Navedeno potvrđuje i Ministarstvo financija u svom stajalištu od 31. siječnja 2014. (MF KLASA: 410-19/13 - 01/312). Dio navedenog mišljenja daje se u nastavku:

30. *Grad daje zgradu u najam i zakup, a prema ugovorima o najmu i zakupu, najmoprimac i zakupnik dužni su plaćati režijske troškove i čišćenje zajedničkih dijelova zgrade. Grad prefakturira troškove zakupcima (pravnim osobama) i najmoprimcima (fizičke osobe). Račun za čišćenje ne sadrži PDV. Treba li prilikom prefakturiranja obračunati PDV i treba li ga fakturirati i fizičkim osobama koje su u najmu stanova?*

Ako grad zaračunava (prefakturira) zakupnicima i najmoprimcima uslugu čišćenja zajedničkih dijelova zgrade, obavezan je na navedenu uslugu obračunati PDV, neovisno o tome što mu porezni obveznik koji je obavio uslugu čišćenja nije zaračunao PDV.

Napominje se da usluge čišćenja sukladno članku 73. stavku 4. Pravilnika mogu biti oslobođene PDV-a samo ako su uključene u iznos naknade za najam stambenog prostora koji je oslobođen plaćanja PDV-a, obzirom da se radi o pratećim uslugama usko vezanim uz glavnu uslugu najma.

✓ **Primjer 4. Usluga najma stana za stanovanje u koji su uključeni režijski troškovi**

Društvo Gradi d.o.o. ima u vlasništvu stambenu zgradu s 10 neprodanih stanova koje iznajmljuje građanima za trajno stanovanje. U ugovorima o najmu definirano je da su troškovi režija uključeni u svotu naknade za najam stana. Društvo Gradi d.o.o. primilo je račune za struju, vodu i komunalnu naknadu na ukupnu svotu od 15.000,00 kn. Od toga se na struju odnosi svota od 8.000,00 kn s uračunanim PDV-om po stopi od 13 %, na vodu svota od 5.000,00 kn s ura-

čunanim PDV-om po stopi od 13 %, a na komunalnu naknadu svota od 2.000,00 kn.

Na temelju sklopljenih ugovora o najmu društvo Gradi d.o.o. izdalo je stanarima u studenome 2020. godine račune za najam u svoti od 60.000,00 kn u koju su uključeni troškovi režija za stanove.

✓ **Knjiženje kod društva Gradi d.o.o.:**

Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Voda i odvodnja Dobavljači usluga <i>Za primljeni račun za vodu</i>	4172 2201	5.000,00	5.000,00
2.	Struja Dobavljači usluga <i>Za primljeni račun za struju</i>	4060 2201	8.000,00	8.000,00
3.	Komunalna naknada Dobavljači usluga <i>Za primljeni račun za komunalnu naknadu</i>	4170 2201	2.000,00	2.000,00
4.	Potraživanja od kupaca usluga Prihodi od zakupa nekretnine <i>Za izdane račune za najam i režije</i>	1201 7570	60.000,00	60.000,00

Budući da su troškovi režija uključeni u svotu najamnine koja je oslobođena PDV-a, društvo Gradi d.o.o. po istima nije imalo pravo koristiti pretporez. U slučaju da je društvo Gradi d.o.o. uz navedeno iznajmljivalo i parkirna mjesta najmoprimcima, na navedene bi se isporuke zaračunao PDV po stopi od 25 % jer navedene isporuke nisu oslobođene PDV-a.

Iznajmljivanje namještenih ili nenamještenih soba i stambenih prostorija, radi povremenog boravka, bez namjere trajnog življenja i u poslovne svrhe (predstavnicima tvrtki i sl.) nije oslobođeno plaćanja PDV-a odnosno oporezivo je PDV-om po stopi od 25 %. To se odnosi i na zakup poslovnih prostora za obavljanje djelatnosti na koji se obračunava PDV po stopi od 25 %. Kada se korisnicima navedenih usluga *prefakturiraju* troškovi struje, vode, čišćenja i sl. režijski troškovi, često se pojavljuju pitanja koja se stopa PDV-a pritom treba primijeniti s obzirom na to da su isporuke struje i vode oporezive PDV-om po stopi od 13 %. Prema navedenom mišljenju Ministarstva financija navedeni se troškovi mogu uključiti u cijenu zakupa poslovnog prostora. Dio navedenog mišljenja daje se u nastavku:

28. *Kada korisnicima poslovnog prostora prefakturiramo troškove struje, vode, čišćenja i sl. režijske troškove, obračunavamo li PDV na neto iznos ili iznos računa s PDV, odnosno, što je osnovica i po kojoj stopi? (npr. zapišimo ulazni račun za utrošak vode, djelomično sa stopom PDV 13 %, a dijelom bez obračunatog PDV)? Mogu li se sve te usluge zaračunati na jednom računu ili se svaka usluga zaračunava posebno pojedinačno? Može li se prosječan mjesečni trošak režija ugraditi u iznos zakupa?*

Prema odredbi članka 4. stavka 1. Zakona PDV se plaća na isporuke svih vrsta dobara i sve obavljene usluge u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav.

U skladu s navedenim, obzirom da prefakturiranje materijalnih troškova predstavlja način prevladavanja troškova, u tom slučaju su zapravo nadoknada

učinjenih izdataka i podliježu oporezivanju PDV-om. Poreznu osnovicu prilikom prefakturiranja režijskih troškova čini ukupni trošak koji je grad imao za navedene režijske troškove, pri čemu napominjemo da iznos PDV-a koji grad može kod režijskih troškova odbiti kao pretporez nije trošak grada.

Napominje se da se sukladno odredbama Zakona u cijenu zakupa poslovnog prostora mogu uključiti i režijski troškovi obzirom da se radi o pratećim uslugama usko vezanim uz glavnu uslugu zakupa, te se na ukupnu naknadu za obavljenju uslugu obračunava PDV po stopi 25 %.

Iz prethodno navedenog stajališta Ministarstva financija proizlazi da se u cijenu zakupa poslovnog prostora uključuju i režijski troškovi te se tada ukupna naknada oporezuje po stopi od 25 %. Međutim, prema jednoj novijoj presudi Europskog suda pravde C-42/14 od 16. travnja 2015. godini režijski troškovi mogu se pod određenim uvjetima smatrati i odvojenim isporukama. Naime, iz navedene presude proizlazi da je sadržaj ugovora o zakupu ključan element za utvrđivanje je li riječ o jedinstvenoj isporuci najma ili o više odvojenih isporuka. Prema toj je presudi riječ o jedinstvenoj transakciji kada je više elemenata ugovora povezano i čini jednu ekonomsku isporuku.

Međutim, neka se usluga može smatrati pomoćnom uslugom ako ne predstavlja sama sebi svrhu. Tako se, primjerice, usluge potrošnje struje, vode i plina mogu smatrati pomoćnim uslugama koje su odvojene od zakupnine ako zakupoprimac ima posebna brojala iz kojih je vidljiva njegova stvarna potrošnja tih usluga. Uz to, u presudi se navodi da je riječ o odvojenim isporukama tih usluga i u slučaju da zakupoprimac ima mogućnost odabira isporučitelja navedenih usluga.

S obzirom na to da se presude Europskog suda pravde izravno primjenjuju u državama članicama EU-a, naše je mišljenje da bi se u poslovnoj praksi trebalo postupati prema zaključcima iz navedene presude. Ministarstvo financija do sada nije objavilo službeno mišljenje vezano uz navedenu presudu.

✓ **Primjer 5. Usluga zakupa poslovnog prostora u koji su uključeni režijski troškovi**

Društvo Zona d.o.o.ima u vlasništvu poslovni prostor koji iznajmljuje društvu Lini d.o.o. za obavljanje registrirane djelatnosti trgovine. U ugovoru o zakupu definirano je da su troškovi režija uključeni u svotu naknade za zakup prostora. Cijena zakupa s režijama ugovorena je u svoti od 12.500,00 kn s uračunanim PDV-om po stopi od 25 %.

Društvo Zona d.o.o. podmirilo je račune za struju, vodu i komunalnu naknadu na ukupnu svotu od 6.000,00 kn. Od toga se na struju odnosi svota od 3.000,00 kn s uračunanim PDV-om po stopi od 13 %, na vodu svota od 2.000,00 kn s uračunanim PDV-om po stopi od 13 %, a na komunalnu naknadu svota od 1.000,00 kn. Izdan je račun za zakup prostora u koji su uključeni režijski troškovi u svoti od 12.500,00 kn s uračunanim PDV-om po stopi od 25 %. Izdani račun za zakup naplaćen je na transakcijski račun.

✓ **Knjiženje:**

Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Voda i odvodnja Pretporez – 13 % Dobavljači usluga Za primljeni račun za vodu	4172 140011 2201	1.769,91 230,09	2.000,00
2.	Struja Pretporez 13 % Dobavljači usluga Za primljeni račun za struju	4060 140011 2201	2.654,87 345,13	3.000,00
3.	Komunalna naknada Dobavljači usluga Za primljeni račun za komunalnu naknadu	4170 2201	1.000,00	1.000,00
4.	Potraživanja od kupaca usluga Obveza za PDV 25 % Prihodi od zakupa nekretnine Za izdane račune za najam i režije	1201 240012 7570	12.500,00	2.500,00 10.000,00

Iz prikazanog je primjera razvidno da je društvo Zona d.o.o. po ulaznom računu priznalo ukupnu svotu PDV-a koju je isporučitelj zaračunao kao pretporez. Budući da naknade za korištenje i izgradnju vodo vodne infrastrukture za komunalno društvo predstavljaju prolazne stavke (niti prihod niti rashod), na njih komunalno društvo nije zaračunalo PDV jer nije riječ o isporuci vode. U daljnjem postupanju režijski troškovi čine dio naknade za isporučenu vodu i najmodavac je na ukupnu svotu isporuke obračunao PDV po stopi od 25 %.

8. PREFAKTURIRANJE TROŠKOVA TELEFONA ZAPOSLENICIMA

U praksi je učestala i pojava prefakturiranja troškova zaposlenicima iznad svota koje im poslodavac dopušta za korištenje u poslovne svrhe. Najčešće je riječ o troškovima telefona, interneta i sl. Navedeni se troškovi prema ulaznom računu od dobavljača kod društva koje je primilo račun evidentiraju također prema prirodnoj vrsti troška (trošak telefona na računu 4100) te se pretporez priznaje u ukupnoj svoti (na računu 140012). Za dio svote koji se prefakturira zaposlenicima priznaje se prihod od prefakturiranih troškova (na računu 7836) te se na tu svotu obračunava PDV po stopi od 25 % (račun 240012).

✓ **Primjer 6. Prefakturiranje troška telefona radniku**

Društvo Zona d.o.o. primilo je račun za uporabu mobilnog telefona kojim se koristi zaposlenik M. M. na svotu od 895,00 kn s uračunanim PDV-om (uključena je i radijska frekvencija u svoti od 20,00 kn). S obzirom na to da se prema odluci društva zaposlenicima za uporabu mobilnog telefona priznaje svota od 500,00 kn (bruto), za razliku je zaposleniku ispostavljen račun na svotu od 395,00 kn s uračunanim PDV-om.

KORISNO!

2018.

POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

- Primjena u praksi -

VIII. naklada 2018., skupina autora

Redaktor: dr. sc. Ljerk MARKOTA

✓ Knjiženje:

Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Troškovi telefona Pretporez – 25 % Dobavljači usluga Za primljeni račun za telefon	4100 140012 2201	720,00 175,00	895,00
2.	Potraživanja od kupaca usluga Obveza za PDV 25 % Prihodi od prefakturiranih usluga Za izdane račune za telefon	1201 240012 7836	395,00	79,00 316,00

Zaposleniku je ispostavljen račun na svotu od 316,00 kn uvećan za PDV po stopi od 25 % jer se zaposleniku priznaje trošak telefona samo u svoti od 500,00 kn. Pritom je PDV obračunan na ukupnu svotu naknade za koju se tereti zaposlenik. Budući da se trošak uporabe mobilnog telefona djelomično nadoknađuje od zaposlenika M. M., u društvu je priznat prihod od prefakturiranih troškova s ciljem njihove djelomične nadoknade.

9. PREFAKTURIRANJE TROŠKOVA VEZANIH UZ LIZING VOZILA

Kod ugovora o financijskom najmu vozila u poslovnoj se praksi često ugovara da je primatelj lizinga obavezan samostalno osigurati vozilo kod nadležnog osiguravatelja i o sklopljenom ugovoru obavijestiti lizinško društvo. Međutim, česti su i slučajevi da davatelj lizinga ugovaraju policu osiguranja koju dalje *prefakturiraju* primatelju lizinga. S poreznog motrišta, odnosno s motrište PDV-a, u tim je slučajevima pod određenim uvjetima lizinško društvo u mogućnosti primijeniti oslobođenje iz čl. 40. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u prema kojemu su PDV-a oslobođene transakcije **osiguranja i reosiguranja, uključujući s njima povezane usluge koje obavljaju posrednici u osiguranju i reosiguranju te zastupnici u osiguranju.**

Navedeno proizlazi iz stajališta Ministarstva financija od 26. veljače 2016. (MF KLASA: 410-19/16-01/24.) koje se daje u nastavku:

U upitu se navodi da kao vlasnik vozila koja iznajmljuje, leasing društvo ista osigurava kod osiguravajućih kuća te taj trošak u stvarno nastalom iznosu bez dodavanja marže zaračunava korisniku leasinga i iskazuje ga odvojeno u računu. Nadalje, navodi se da u nekim slučajevima leasing društvo dobiva popust na uslugu osiguranja, a istu prefakturira u iznosu bez popusta. U vezi navedenog, u upitu se skreće pažnja na presudu Suda Europske unije u predmetu C-224/11 te se postavlja pitanje o primjeni oslobođenja iz članka 40. stavka 1. točke a) Zakona o PDV-u u opisanom slučaju. ... Sukladno presudi Suda Europske unije u predmetu C-224/11 od 17. siječnja 2013. godine (leasing društvo BGZ Leasing sp. z.o.o.), leasing društvo može primijeniti oslobođenje iz članka 40. stavka 1. točke a) Zakona pri prefakturiranju troškova osiguranja, ukoliko se u konkretnom slučaju radi o okolnostima identičnim onima u navedenom predmetu te samo ako je leasing društvo samo ugovorilo osiguranje predmeta leasinga s osiguravajućim društvom i u računu korisniku leasinga zaračunava točan trošak osiguranja. Stoga, kada leasing društvo dobiva

popust na uslugu osiguranja, a istu korisniku leasinga prefakturira u iznosu bez popusta, tako zaračunani troškovi zapravo su nadoknada učinjenih izdataka leasing društva koja je sastavni dio ukupne naknade koja čini osnovicu na koju se obračunava i plaća PDV u smislu članka 4. stavka 1. Zakona.

U skladu s navedenim, lizinško društvo **pri prefakturiranju usluga osiguranja kod financijskog najma može primijeniti oslobođenje iz čl. 40. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u ako je lizinško društvo samo ugovorilo osiguranje predmeta lizinga s osiguravajućim društvom i u računu korisniku lizinga zaračunava točan trošak osiguranja.**

✓ Primjer 7. Prefakturiranje troškova osiguranja primatelju lizinga

Trgovačko društvo Man d.o.o. ima u financijskom lizingu osobni automobil Golf VIII. Od lizinškog društva primljen je račun za osiguranje vozila na svotu od 4.000,00 kn bez PDV-a jer je lizinško društvo samo ugovorilo osiguranje vozila s osiguravajućim društvom i u računu društvu Man d.o.o. zaračunava točan trošak osiguranja od 4.000,00 kn koliko je i platilo osiguravajućem društvu.

✓ Knjiženje kod društva Man d.o.o.:

Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Premije osiguranja prijevoznih sredstava Dobavljači usluga Za primljeni račun za osiguranje	4642 2201	4.000,00	4.000,00

Trgovačko društvo Man d.o.o. po primljenom je računu za osiguranje vozila od lizinškog društva evidentiralo trošak osiguranja u 100-postotnoj svoti zbog toga što taj trošak ne predstavlja naknadu za korištenje vozilom, nego je riječ o osiguranju vozila koji se priznaje u cijelosti kao porezno priznati rashod.

Ako je već sklopljen ugovor o osiguranju, ali primatelj lizinga ne podmiruje svoje obveze na vrijeme, osiguravatelj mogu teretiti lizinško društvo kao vlasnika osigurane imovine za te svote. U tim slučajevima lizinško društvo treba *prefakturirati* to primatelju lizinga. O poreznom položaju navedene transakcije očitivalo se također Ministarstvo financija u svom stajalištu od 27. kolovoza 2015. (MF KLASA: 410-01/15-01/39). Dio navedenog mišljenja daje se u nastavku: ... u upitu se navodi slučaj kada primatelj leasinga kao ugovaratelj usluge osiguranja ne podmiri svoju obvezu temeljem izdane police osiguranja, a osiguravajuće društvo za neplaćenu uslugu tereti leasing društvo koje taj trošak prefakturira primatelju leasinga.

Prema tome, mišljenja smo da se u ovom slučaju ne može primijeniti navedena presuda te da prefakturirani troškovi osiguranja od strane leasing društva primatelju leasinga zbog nepodmirivanja obveze po polici osiguranja od strane primatelja leasinga predstavljaju trošak za davatelja leasinga koji davatelj leasinga prevladuje na primatelja leasinga. Tako zaračunani troškovi zapravo su nadoknada učinjenih izdataka davatelja leasinga koja je sastavni dio ukupne naknade koja čini osnovicu na koju se obračunava i plaća PDV u smislu članka 4. stavka 1. točka 1. i 3. Zakona o PDV-u.

U skladu s navedenim, lizinško društvo **pri prefakturiranju toga troška treba obračunati PDV po stopi od 25 %**. To znači da primatelj lizinga ne može priznati trošak osiguranja u 100-postotnoj svoti jer kod takva *prefakturiranja* nije riječ o trošku osiguranja nego o nadoknadi troškova koji imaju porezni položaj kao i svaki drugi trošak korištenja vozilom, kao dio troška najma. To znači da se priznaje 50 % tog troška, a za 50 % se uvećava osnovica poreza na dobitak. Uz navedeno priznaje se i 50 % pretporeza po ulaznom računu.

Kod ugovora o financijskom lizingu davatelj lizinga tereti primatelja, osim za troškove osiguranja (kada ih primatelj ne sklapa izravno s osiguravateljem), i **za plaćanje poreza na cestovna motorna vozila, kazne za prometne prekršaje i sl.** To sve zbog toga što ta rješenja glase na lizinško društvo koje je stvarni vlasnik vozila. U tim je slučajevima, prema prethodno navedenom stajalištu Ministarstva financija, riječ o **oporezivim isporukama na koje se obračunava PDV po stopi od 25 %**. Dio navedenog stajališta koji se odnosi na taj dio daje se u nastavku.

Navedeno se primjenjuje i u slučaju *prefakturiranja pojedinih troškova kao što su porez na cestovna motorna vozila, troškovi registracije motornog vozila, troškovi za prekršajne kazne, parkirne kazne te je davatelj leasinga obavezan obračunati PDV prilikom prefakturiranja pojedinih troškova primatelju leasinga.*

10. NADOKNADA TROŠKOVA KOJI SE SMATRAJU DIJELOM NOVE ISPORUKE DOBARA ILI USLUGA

U procesu pružanja ugovorenih isporuka dobara i usluga drugim društvima nastaju troškovi koji su nužni kako bi se te isporuke mogle obaviti. Najčešće je riječ o internim izdancima odnosno troškovima kao što su utrošak sirovina i materijala, rad zaposlenika (uključujući troškove prijevoza pri obavljanju ugovorne isporuke, troškove dnevnica i sl.). U poslovnim knjigama društva koje pruža ugovorene isporuke, **takve se vrste troškova evidentiraju prema prirodnim vrstama, a kupcu odnosno naručitelju fakturira se ugovorena isporuka dobara ili usluga.** Takvo postupanje proizlazi iz osnovnih računovodstvenih zahtjeva o priznavanju prihoda od obavljenih isporuka. Ako je, primjerice, riječ o tome da su u društvu pri obavljanju usluge prijevoza drugom društvu nastali troškovi goriva, cestarine, tunelarine, amortizacije vozila, plaće i dnevnica zaposlenika i sl., ti se troškovi smatraju "ovisnim troškovima" obavljene usluge i uključuju se u troškove društva koje je pružilo uslugu prijevoza. U vezi s uključivanjem troškova cestarine i tunelarine u cijenu usluge prijevoza očitovale se Ministarstvo financija u mišljenju od 27. veljače 1998. (MF KLASA: 410-19/98-01/453) za koje smatramo da se može i dalje primijeniti jer se odredbe Zakona o PDV-u u tome dijelu nisu izmijenile. Prema tome mišljenju: ... *kada poduzetnik koji obavlja prijevoznu uslugu zaračunava troškove cestarine i druge slične troškove ovi troškovi se smatraju naknadom za obavljenju uslugu prijevoza jer ih primatelj usluge mora platiti. Cestarina i slični troškovi nisu prolazne stavke jer je poduzetnik - prijevoznik u odnosu na te stavke dužnik te kada ih zaračunava primatelju usluge one predstavljaju naknadu odnosno poreznu osnovicu za obračun poreza na dodanu vrijednost.*

Prema tome, s obzirom na to da je **ugovorena usluga prijevoza**, usluga prijevoza čini osnovicu za obračun PDV-a.

U vezi s uključivanjem **putnih troškova u cijenu usluge** Ministarstvo financija dalo je svoje mišljenje 18. prosinca 2006. (MF KLASA: 410-19/06-01/183) za koje smatramo da se može i dalje primijeniti jer se odredbe Zakona o PDV-u u tome dijelu nisu izmijenile. U tome mišljenju stoji da *prema članku 8. st. 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost osnovica poreza na dodanu vrijednost je naknada za isporučena dobra ili obavljene usluge. Naknadom se smatra sve ono što primatelj dobara ili usluga treba dati platiti za isporučena dobra i obavljene usluge, osim poreza na dodanu vrijednost. U poreznu osnovicu ulazi i sve ono što neka druga osoba, a ne primatelj dobara ili usluga treba dati ili platiti poduzetniku za isporučena dobra ili obavljene usluge.*

Tuzemno društvo A prilikom određivanja cijene svoje usluge programiranja, u obzir treba uzeti i izdatke koje će imati u vezi obavljanja te usluge. Stoga smatramo da bi tuzemni poduzetnik cijenu svoje usluge koju zaračunava inozemnom poduzetniku trebao temeljiti između ostalog na izdacima koje je imao za obavljanje usluge programiranja, a osnovicu za obračun poreza na dodanu vrijednost čini ukupna naknada za isporučeno dobro ili obavljenju uslugu u smislu članka 8. stavak 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

Prema tome, pri ugovaranju isporuka dobara odnosno usluga bitno je uzeti u obzir izdatke koji će nastati pri obavljanju ugovorene isporuke, a koji se uključuju u cijenu koštanja ugovorene isporuke.

✓ **Primjer 8. Fakturiranje usluga održavanja računalne opreme**

Društvo Mont d.o.o. s društvom Zim d.o.o. ima sklopljen ugovor o održavanju računalne opreme. U društvu Mont d.o.o. pri obavljanju navedene usluge nastali su troškovi utroška sitnog materijala u svoti od 200,00 kn, troškovi dnevnica zaposlenika koji su obavili tu uslugu u svoti od 850,00 kn i drugi slični troškovi obavljanja te usluge. Na kraju mjeseca ispostavljen je račun na svotu od 4.000,00 kn (s uračunanim PDV-om) za održavanje opreme u koji je uključena cijena usluge i troškova sitnog materijala (2.150,00 kn) i dnevnica (850,00 kn.).

✓ **Knjiženje kod društva Mont d.o.o.:**

Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Troškovi sirovina i materijala	4000	200,00	
	Zalihe sirovina i materijala	3100		200,00
	<i>Za utrošeni materijal</i>			
2.	Dnevnice za službena putovanja	4600	850,00	
	Obveze za nadoknadu nadoknade troškova	2302		850,00
	<i>Za evidentiranje obveza dnevnica</i>			
3.	Potraživanja od kupaca usluga	1201	4.000,00	
	Obveze za PDV po stopi od 25 %	240012		800,00
	Prihodi od prodaje usluga	751		3.200,00
	<i>Za račun za uslugu održavanja opreme</i>			

Iz prikazanog je primjera razvidno da je društvo Mont d.o.o. zaračunalo ugovorenu uslugu održavanja računalne opreme bez prefakturiranja troškova

koje je imalo pri obavljanju te usluge društvu Zim d.o.o. Zbog toga je u društvu Mont d.o.o. priznat prihod od prodaje usluga na računu 751, a PDV je obračunan na ukupnu naknadu odnosno 3.200,00 kn. **Ovdje nije riječ o prefakturiranju troškova, nego o fakturiranju nove usluge.**

U poslovnoj se praksi ugovaraju i poslovi organizacije određenih događaja kao što su kongresi, seminari, edukacije i sl. U tim slučajevima porezni obveznik koji je organizator tih događanja često za sudionike seminara snosi troškove prijevoza, prehrane i smještaja. Stoga se postavlja pitanje poreznog motrišta navedenih troškova kod organizatora. Budući da je u tim slučajevima riječ o jedinstvenoj usluzi organizacije navedenih događanja, u poslovnim se knjigama društva koje pruža usluge organizacije te vrste troškova evidentiraju prema prirodnim vrstama, a kupcu odnosno naručitelju zaračunava se ugovorena isporuka organizacije kongresa, seminara, edukacije i sl.

Prema odredbi čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u mjestom obavljanja usluga poreznom obvezniku koji djeluje kao takav smatra se mjesto sjedišta toga poreznog obveznika. Ako se te usluge obavljaju stalnoj poslovnoj jedinici poreznog obveznika u mjestu koje je različito od mjesta sjedišta poreznog obveznika, mjestom obavljanja usluga smatra se sjedište stalne poslovne jedinice.

U skladu s navedenim odredbama Zakona o PDV-u, usluge organizacije kongresa, seminara, edukacije i sl. koje hrvatski porezni obveznik zaračunava poreznom obvezniku iz EU-a ili iz treće zemlje oporezuju se prema sjedištu primatelja usluga. Na izlaznom računu treba staviti napomenu sljedećeg sadržaja: *Prijenos porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u.* Ako se te usluge zaračunavaju poreznom obvezniku iz RH, obračunava se PDV po stopi od 25 %.

U vezi s navedenim očitivalo se Ministarstvo financija u stajalištu od 29. travnja 2014. (MF KLASA: 410-01/13-01/4167). Dio navedenog mišljenja daje se u nastavku.

Prema odredbama članka 17. stavka 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13., 99/13. – Rješenje USRH, 148/13. i 153/13. – Rješenje USRH) mjestom obavljanja usluga poreznom obvezniku koji djeluje kao takav smatra se mjesto sjedišta tog poreznog obveznika. Ako se te usluge obavljaju stalnoj poslovnoj jedinici poreznog obveznika u mjestu koje je različito od mjesta sjedišta poreznog obveznika, mjestom obavljanja usluga smatra se sjedište stalne poslovne jedinice. Ako takvo sjedište ili stalna poslovna jedinica ne postoje, mjestom obavljanja usluga smatra se prebivalište ili uobičajeno boravište poreznog obveznika primatelja usluge.

Odredbama članka 58. Zakona o porezu na dodanu vrijednost propisano je da porezni obveznik ima pravo odbiti pretporez obračunan za primljene isporuke dobara ili usluga, pretporez obračunan pri stjecanju dobara i primljenih usluga iz Europske unije te za uvoz dobara koja mu služe za potrebe njegovih oporezivih transakcija.

U skladu s navedenim, ako tuzemni porezni obveznik stranoj tvrtki s kojom prema navodima u upitu ima sklopljen Ugovor o promidžbi izdaje račune za određene troškove, odnosno usluge koje predstavlja-

ŠTO TREBA ZNATI!

Pod pojmom *prefakturiranih* troškova podrazumijevaju se troškovi za koje izdaju račune društva koja nisu sudjelovala u isporuci dobara ili usluga koje zaračunavaju odnosno *prefakturiraju* drugom subjektu.

Usluge smještaja i prijevoza putnika koje porezni obveznici u RH primaju od isporučitelja tih usluga iz RH i iz EU-a te ih dalje zaračunavaju odnosno *prefakturiraju* drugim društvima i ostalim osobama, oporezuju se prema posebnom postupku oporezivanja putničkih agencija iz čl. 91. st. 1. Zakona o PDV-u.

Pri *prefakturiranju* usluga osiguranja kod financijskog najma može se primijeniti oslobođenje od PDV-a ako je *leasing*-društvo samo ugovorilo osiguranje predmeta *leasinga* s osiguravajućim društvom i u računu korisniku *leasinga* zaračunava točan trošak osiguranja.

Režijski troškovi, ali i troškovi čišćenja zajedničkih dijelova zgrada kod davanja u najam prostora za trajno stanovanje, oslobođeni su od plaćanja PDV-a, ako su uključeni u cijenu najma.

Kod usluga najma poslovnog prostora režijski troškovi, ako je tako ugovoreno, čine dio naknade za isporuku najma i oporezuju se PDV-om po stopi od 25 %. Međutim, prema jednoj novijoj presudi Europskog suda pravde C-42/14 od 16. travnja 2015. godine režijski troškovi mogu se pod određenim uvjetima smatrati i odvojenim isporukama.

ju dio marketinških usluga koje su definirane navedenim ugovorom tada se na takve usluge primjenjuje opće načelo oporezivanja prema kojem se mjestom obavljanja usluge smatra sjedište poreznog obveznika primatelja usluge. Stoga, tuzemni porezni obveznik u računu koji izdaje stranom poreznom obvezniku neće zaračunati PDV, već će navesti napomenu da se radi o prijenosu porezne obveze temeljem članka 17. stavka 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

U vezi prava na odbitak pretporeza, napominjemo da tuzemni porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza za usluge primljene od drugih tuzemnih poreznih obveznika kao što su primjerice turističke agencije i hoteli obzirom da joj iste služe za potrebe oporezivih transakcija.

U slučaju kada hrvatski porezni obveznik za stranog poreznog obveznika obavlja samo uslugu organizacije kongresa napominjemo da se na takvu uslugu primjenjuje opće načelo oporezivanja prema kojem se mjestom obavljanja usluge članka 17. stavka 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost smatra sjedište poreznog obveznika primatelja usluge. Međutim, u slučaju kada hrvatski porezni obveznik obavlja uslugu pristupa kongresu tada se mjestom oporezivanja takve usluge smatra mjesto gdje se takav kongres održava.

✓ **Primjer 9. Fakturiranje usluge organizacije koncerta**

Društvo Orin d.o.o. koje je porezni obveznik s društvom Ten iz Slovenije koje je porezni obveznik ima sklopljen ugovor o organizaciji koncerta u RH te će navedenome društvu zaračunati organizaciju koncerta u RH. Društvu Orion d.o.o. pri obavljanju navedene usluge organizacije nastali troškovi najma dvorane u svoti od 25.000,00 kn s uračunanim PDV-om po stopi od 25 %, u svoti od 5.000,00 kn, troškovi stanke za kavu u svoti od 5.000,00 kn s uračunanim PDV-om po stopi od 25 % u svoti od 1.000,00 kn i troškovi nastupa glazbene skupine u svoti od 50.000,00 kn s uračunanim PDV-om po stopi od 25 %, u svoti od 10.000,00 kn. Društvu Ten izdan je račun za uslugu organizacije koncerta na svotu od 100.000,00 kn uz prijenos porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u.

✓ **Napomena:** Ako bi organizator u okviru organizacije obavljao usluge turističke agencije iz čl. 12. st. 1. t. 1. – 13. Zakona o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 130/17. – 42/20.), tada bi se trebao i registrirati kao turistička agencija.

✓ **Knjiženje:**

Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Trošak najma dvorane Pretporez po ulaznim računima – 25 % Dobavljači usluga Za primljeni račun za najam	4149 140012 2201	20.000,00 5.000,00	25.000,00
2.	Ostali nespomenuti troškovi – stanka za kavu Pretporez po ulaznim računima – 25 % Dobavljači usluga Za primljeni račun za stanku za kavu	41995 140012 2201	4.000,00 1.000,00	5.000,00
3.	Ostali nespomenuti troškovi – nastup glazbene skupine Pretporez po ulaznim računima – 25 % Dobavljači usluga Za primljeni račun za nastup	41992 140012 2201	40.000,00 10.000,00	50.000,00
4.	Potraživanja od kupaca usluga iz EU-a Prihodi od prodaje usluga u EU-u Za račun za uslugu organizacije	1212 7540	100.000,00	100.000,00

Iz prikazanog je primjera razvidno da je društvo Orion d.o.o. zaračunalo društvu Ten ugovorenu uslugu organizacije uz prijenos porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u. Svi su troškovi organizacije evidentirani kao troškovi toga društva prema prirodnim vrstama troška jer je riječ o troškovima koji su nastali u okviru isporuke usluge organizacije koncerta.

11. NADOKNADA TROŠKOVA OVRHE

Kod ovršnih postupaka u poslovnoj se praksi često postavlja pitanje treba li ovrhovoditelj ovršeniku izdati račun za nadoknadu troškova ovrhe. Prema mišljenju Ministarstva financija od 9. srpnja 2014. (MF Kl.: 410-19/13-01/75) račun za te troškove izdaje javni bilježnik ovrhovoditelju kojemu je i obavio tu uslugu. Pritom javni bilježnik treba voditi računa je li ovrhovoditelj obveznik PDV-a ili nije. Ako je ovrhovoditelj obveznik PDV-a, tada ima pravo priznavanja pretporeza iz ulaznog računa od odvjetnika ili javnog

bilježnika. Ako ovrhovoditelj nije obveznik PDV-a, ne može priznati pretporez iz ulaznog računa javnog bilježnika u koji je uračunan PDV. Navedeni se troškovi priznaju u poslovnim knjigama ovršenika na temelju rješenja o ovrsi, a ne na temelju računa ovrhovoditelja s obzirom na to da isti za to ne izdaje račun nego ga uračunava u vrijednost naknade u Prijedlogu za ovrhu. Dio navedenog mišljenja daje se u nastavku:

Kada odvjetnik ili javni bilježnik koji su upisani u registar obveznika PDV-a ovrhovoditelju za obavljanu uslugu izdaju račune s PDV-om, obvezni su utvrditi i zaračunati PDV na troškove ovrhe što ih snosi ovršenik. Po tim računima ovrhovoditelj, u skladu s odredbama Zakona o PDV-u, koristi pravo na odbitak iskazanog PDV-a kao pretporeza.

U skladu s naprijed navedenim ovrhovoditelj koji je koristio pravo na odbitak PDV-a po računima odvjetnika i bilježnika u Prijedlogu za ovrhu u svoje troškove uračunava odvjetničku i javnobilježničku naknadu iskazanu na tim računima bez PDV-a, kao nadoknadu svojih izdataka. Međutim, ovrhovoditelj koji nije upisan u registar obveznika PDV-a oslobođen je plaćanja PDV-a, na isporuke dobara ili usluga, nema pravo iskazivati PDV na izdanim računima i nema pravo na odbitak PDV-a koji su mu zaračunali drugi poduzetnici, u svoje troškove uračunava odvjetničku i javnobilježničku naknadu iskazanu na tim računima s PDV-om. Napominjemo da je PDV neutralan za poreznog obveznika koji ima pravo na odbitak pretporeza, što proizlazi iz odredbe čl. 163. st. 4. Pravilnika o PDV-u kojem je propisano da načelno PDV obračunan na isporuke dobara i usluga nije prihod poreznog obveznika niti je PDV zaračunan na ulaznim računima - pretporez rashod poreznog obveznika.

12. ZAKLJUČAK

U članku je obrazloženo porezno motrište prefakturiranih troškova s motrišta PDV-a i poreza na dobitek te su dani primjeri prefakturiranja troškova koji se najčešće pojavljuju u poslovnoj praksi. Prefakturiranje troškova od strane poreznog obveznika podliježe obračunu PDV-a jer je riječ o nadoknadi koja se smatra isporukom dobara i usluga na koje se odnosi račun za navedenu isporuku. Porezna osnovica za obračun PDV-a pri prefakturiranju troškova je naknada za isporuku usluga i/ili dobara koju zaračunava porezni obveznik koji prefakturira navedene troškove.



PRIMAMO NARUDŽBE!