

Dr. sc. Ljerka MARKOTA, prof. visoke škole i ovl. rač.

Oporezivanje isporuka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta od 1. siječnja 2015.

UDK 336.2

Do kraja 2014. u prometu nekretnina, ovisno o tome je li bilo riječ o „staroj“ ili „novoj“ nekretnini, trebalo je primijeniti odredbe Zakona o PDV-u ili Zakona o porezu na promet nekretnina, odnosno najčešće kombinaciju dvaju navedenih poreznih propisa. Međutim, od 1. siječnja 2015. porezni položaj prometa građevina ili njihovih dijelova te zemljišta značajno se promijenio. Danas su za određivanje poreznog položaja prometa građevina bitna dva kriterija, i to: jesu li građevine bile nastanjene odnosno korištene ili ne odnosno koliko je bilo razdoblje korištenja te građevine, te je li prodavatelj obveznik PDV-a ili nije u sustavu PDV-a.

Opširnije o posebnostima u prometu građevina i zemljišta od 1. siječnja 2015. kada su prodavatelji obveznici PDV-a ili osobe koje nisu u sustavu PDV-a, možete pročitati u nastavku članka.

1. UVOD

Za određivanje poreznog položaja isporuka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta od 1. siječnja 2015. više neće utjecati činjenica jesu li građevine - nekretnine „nove“ ili „stare“, kada su izgrađene, isporučene, jesu li plaćene, je li korišten pretporez pri nabavi, je li za obračun PDV-a dobro utvrđena osnovica koja se odnosi na građevinski dio, te ostala pitanja koja su uobičajeno postavljana za određivanje poreznog položaja prometa građevina do kraja 2014. Promjenu u oporezivanju prometa nekretnina od 1. siječnja 2015. propisuju Izmjene i dopune Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 143/14.), izmjene i dopune Zakona o porezu na promet nekretnina (Nar. nov., b. 143/14.), a stupa na snagu odgođeni čl. 40. st. 1. t. j) i k) Zakona o PDV-u koji uređuje oporezivanje prometa građevina.

Zaključno s 31. prosinca 2014., prema čl. 38. prijelaznih i završnih odredaba prethodno navedenih Izmjena i dopuna Zakona o PDV-u, *na isporuke građevinskih objekata koje su predmet oporezivanja PDV-om i za koje su do 31. prosinca sklopljeni ugovori i druge isprave o isporuci ili donesene pravomoćne odluke nadležnih tijela, primjenjuju se odredbe Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13., 99/13., 148/13. i 153/13.)*, odnosno propisi o PDV- koji su vrijedili do kraja 2014.

To znači da 1. siječnja 2015. prestaju vrijediti odredbe kojima je ureden promet nekretnina u prijelaznom razdoblju, i to od 1. srpnja 2013., odnosno ulaskom Republike Hrvatske (dalje: RH) u Europsku uniju (dalje: EU), do 31. prosinca 2014. Naime, RH je dobila odgodu za prilagodbu Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13., 99/13. – Rješenje USRH, 148/13., 153/13. – Rješenje USRH i 143/14. – dalje: Zakon o PDV-u), odredbama Direktive 2006/112/EZ u vezi s oporezivanjem nekretnina. Navedenim odredbama bilo je propisano da se do 31. prosinca 2014. nekretnine oporezuju prema „starim“ načelima, a to znači da se građevinski dio nekretnine (između obveznika PDV-a, pod uvjetom da je pri nabavi korišten pretporez) oporezuje PDV-om, a zemljišta (svih vrsta) porezom na promet

nekretnina po stopi od 5 %. „Stare“ nekretnine su u cijelosti, i to u svim prometima, bile su oporezive porezom na promet nekretnina po stopi od 5 %.

U prometu nekretnina, od 1. siječnja 2015., počinju se primjenjivati odredbe čl. 40. st. 1. t. j) i k) Zakona o PDV-u. Time je u hrvatski Zakon o PDV-u izravno ugrađena odredba čl. 135. st. 1. t. (j) i čl. 12. st. 1. t. a) Direktive 2006/112/EZ.

Naime, isporuka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se nalaze je oslobođena PDV-a. Međutim, to se ne odnosi na građevine (objekte pričvršćene na zemlju ili učvršćene u zemlji) koje nisu nastanjene – korištene, odnosno nekretnine prije prvog nastanjenja ili nekretnine kod kojih od datuma prvog nastanjenja – korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine. Te će nekretnine, zajedno s građevinskim zemljištem, biti oporezive PDV-om.

Protekom razdoblja od dvije godine od prvog nastanjenja, odnosno korištenja građevine, te građevine prelaze u porezni status oslobođenih građevina s pravom izbora na oporezivanje (prodavatelji mogu odlučiti da promet bude oporeziv PDV-om). Pravo izbora na oporezivanje (da građevina bude oporeziva PDV-om) mogu odabrati samo porezni obveznici i može se primijeniti samo na kupce – obveznike PDV-a koji mogu priznati pretporez u cijelosti. Međutim, u opisanom prometu primjenjuje se tuzemni prijenos porezne obveze.

I isporuke zemljišta (svih vrsta, osim građevinskog) oslobođene su PDV-a, također uz mogućnost izbora za oporezivanje (isporuka porezni – poreznom) te uz tuzemni prijenos porezne obveze. Građevinsko zemljište je uvijek, kada ga prodaje obveznik PDV-a, oporezivo PDV-om, odnosno ako prodavatelj nije obveznik PDV-a, promet je oslobođen PDV-a i oporeziv je porezom na promet nekretnina po stopi od 5 %, Novost je i u vezi s oporezivanjem tzv. rekonstruiranih građevina, kojima se smatraju građevine ili njihovi dijelovi, ako su troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine prije isporuke veći od 50 %

prodajne cijene. Takve rekonstruirane građevine imat će porezni položaj građevina koje su oporezive PDV-om do proteka razdoblja od dvije godine od datuma prvog nastanjenja, odnosno korištenja, ako je prodavatelj obveznik PDV-a.

Prijavu prometa nekretnina predaje stjecatelj nekretnine, ali i isporučitelj ako je isporučena nekretnina oporeziva PDV-om.

2. POREZNI POLOŽAJ ISPORUKA GRAĐEVINA ILI NJIHOVIH DIJELOVA I ZEMLJIŠTA NA KOJEM SE NALAZE PREMA PROPISIMA O PDV-U OD 1. SIJEČNJA 2015.

Isporuka građevina od 1. siječnja može biti oporeziva smo jednim poreznim propisom, i to Zakonom o PDV-u, ako je prodavatelj obveznik PDV-a, ili Zakonom o porezu na promet nekretnina (Nar. nov., br. 69/97. – 143/14.), ako prodavatelj nije obveznik PDV-a. Porezni položaj isporuka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se nalaze s motrišta PDV-a i za obveznike PDV-a, uređuje čl. 40. st. 1. t. j) i k) Zakona o PDV-u koji se primjenjuju tek od 1. siječnja 2015.

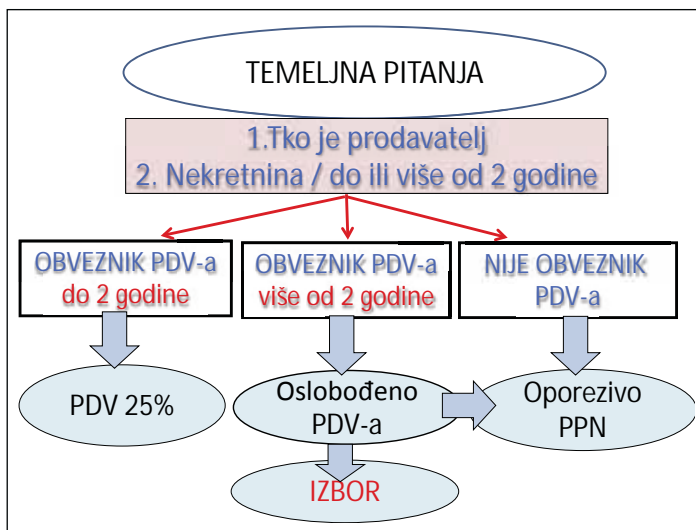
Odredbe navedenog članka propisuju da je PDV-a oslobođena:

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

k) isporuka zemljišta, osim građevinskog zemljišta.

U nastavku se daje prikaz prometa nekretnina i porezne obveze od 1. siječnja 2015. kada prodavatelj je i nije obveznik PDV-a.

✓ **Slika 1. Promet građevina od 1. siječnja 2015.**



2.1. POREZNI POLOŽAJ ISPORUKE GRAĐEVINA

Smisao odredbe iz t. j) čl. 40. Zakona o PDV-u je taj da se oporezuje prva isporuka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze odnosno, koristeći se starom terminologijom, da se oporezuje „nova“ nekretnina nakon što je sagrađe-

na, a da su sljedeće isporuke tih građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se nalaze (protekom roka od dvije godine), oslobođene PDV-a, bez prava na odbitak pretporeza.

Za razliku od dosadašnjega poreznog motrišta nekretnine koja se porezno dijelila na građevinski dio i zemljište, od 1. siječnja 2015. građevina se, prema propisima o PDV-u, promatra kao jedinstvena isporuka građevinskog dijela i zemljišta koje mu pripada na koju se primjenjuje jedinstvena stopa PDV-a od 25 %. Navedeno jedinstvo nekretnine temelji se na odredbama Zakona o vlasništvu i drugim stvarnim pravima (Nar. nov., br. 91/96. – 152/14.). Isto se odnosi i na porezni položaj isporuke rekonstruiranih građevina i njihovih dijelova.

Pri određivanju poreznog položaja isporuka građevina danas, jedina bitna činjenica je ta jesu li građevine za koje treba odrediti porezni položaj bile nastanjene odnosno korištene ili ne te koliko je bilo razdoblje korištenja, više od dvije godine ili kraće. Pritom je također bitno je li prodavatelj obveznik PDV-a ili nije u sustavu PDV-a. Ako građevina nije oporeziva PDV-om, oporeziva je porezom na promet nekretnina.

Od 1. siječnja 2015. isporuka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se nalaze bit će također oslobođena PDV-a, ali samo ako je od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja prošlo dvije godine. Međutim, građevine (objekti pričvršćeni na zemlji ili učvršćeni u zemlji) koje nisu nastanjene – korištene („nove“), njezini dijelovi i zemljište, odnosno nekretnine prije prvog nastanjenja ili nekretnine kod kojih od datuma prvog nastanjenja – korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine, bit će oporezive PDV-om po stopi od 25 %. Stopu PDV-a treba primijeniti na građevinski dio nekretnine kao i na zemljište na kojem se građevinski dio nalazi, neovisno od toga koliko je bilo prometa do dvije godine.

Protekom roka od dvije godine, kada građevina dolazi u status oslobođene isporuke, porezni obveznik – prodavatelj građevine ima pravo izbora na oporezivanje. Prema čl. 40. st. 4. Zakona o PDV-u, pravo izbora na oporezivanje znači da prodavatelj može, prema čl. 75. st. 3. t. c) Zakona o PDV-u, prodati građevinu kupcu - obvezniku PDV-a i primijeniti tuzemni prijenos porezne obveze. Prodavatelj je pri stjecanju ili gradnji mogao priznati pretporez u cijelosti, a kupac u svojim poreznim i knjigovodstvenim evidencijama treba iskazati obvezu za PDV i priznati pretporez.

Međutim, građevina koja će biti oslobođena PDV-a pri prodaji (isporučitelj je obveznik PDV-a), a pri nabavi je porezni obveznik koristio pretporez, prodavatelj treba ispraviti pretporez ako od trenutka nabave do trenutka prodaje nije prošlo deset godina.

2.1.1. Kako se utvrđuje datum prvog nastanjenja odnosno korištenja građevine?

Od 1. siječnja 2015. odredbom čl. 40. st. 1. t. j) Zakona o PDV-u propisano je porezno oslobođenje za isporuke građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem

se one nalaze, osim isporuka prije prvog nastanjenja, odnosno korištenja ili isporuka kod kojih od datuma prvog nastanjenja, odnosno korištenja do datuma sljedeće isporuke nije prošlo više od dvije godine.

Prvim nastanjenjem odnosno korištenjem smatra se, prema čl. 40. st. 7. Zakona o PDV-u, trenutak stavljanja nekretnine u uporabu, o čemu porezni obveznik mora imati odgovarajuću dokumentaciju. Nadalje, čl. 72.b Pravilnika o PDV-u propisano je da se prvo nastanjenje odnosno korištenje dokazuje jednim od sljedećih dokumenata:

a) dokumentom nadležnog tijela o prebivalištu ili uobičajenom boravištu

b) knjigovodstvenom evidencijom kojom se građevina odnosno njezini dijelovi stavljaju u uporabu

c) bilo kojom drugom dokumentacijom kojom se dokazuje korištenje nekretnine i njezinih dijelova kao što su: ugovor o najmu, ugovor o isporuci električne energije, vode i sl.

Međutim, ako se prvo nastanjenje odnosno korištenje ne može dokazati ni jednim od prethodno navedenih dokumenata, prema st. 3. istog članka, datumom prvog nastanjenja ili korištenja smatrat će se datum prve isporuke.

Na temelju tumačenja dosadašnjih odredaba navedenih propisa može se zaključiti da je zakonodavac želio i nadalje oporezivati PDV-om (bez tuzemnog prijenosa porezne obveze), tzv. „nove“ građevine (nekretnine) i zemljište na kojem se one nalaze, odnosno one koje su izgrađene i koje prodaje porezni obveznik do dvije godine. Razdoblje od dvije godine počinje se računati od dana nastanjenja, odnosno korištenja, što znači da može biti i više prometa u razdoblju do dvije godine. To mogu biti nekretnine koje će porezni obveznici tek izgraditi od 1. siječnja 2015. ili one koje do navedenog datuma nisu nastanjene ili korištene odnosno izgrađene prijašnjih godina.

To bi, primjerice, za isporuku nedovršene građevine u tzv. *rohbau*-izvedbi značilo da će uvijek biti oporezive PDV-om, ako ih prodaje porezni obveznik, jer još nisu nastanjene. Pritom bi se razdoblje od dvije godine od datuma nastanjenja, odnosno korištenja računalo od završetka izgradnje stavljanjem u uporabu ili prvim prometom, neovisno o tome je li gradnja započela prije ili nakon 1. siječnja 2015. Porezni položaj isporuka *rohbau*-građevina uređuje čl. 72.b st. 5. Pravilnika o PDV-u.

2.1.2. Što znači pravo izbora na oporezivanje, na koga i na koje građevine se odnosi

Pravo izbora na oporezivanje građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, te ostaloga negrađevinskog zemljišta (osim građevinskog) propisuje čl. 40. st. 4. Zakona o PDV-u, a porezni obveznici mogu birati hoće li njihova isporuka dobara iz čl. 40. st. 1. t. j) i k) Zakona o PDV-u biti oslobođena ili oporeziva PDV-om. Pravo izbora moguće je samo za porezne obveznike i samo onda kada se građevina već „nalazi“ u statusu oslobođene isporuke.

To znači da porezni obveznici koji prodaju građevine i zemljište na kojem se nalaze (a prošao je rok od dvije godine od datuma prvog nastanjenja, odnosno korištenja), mogu odabrati da isporuka građevina ili

njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze bude oporeziva PDV-om.

Međutim, prema čl. 75. st. 3. t. c) Zakona o PDV-u prodavatelj neće obračunati PDV nego će primijeniti tzv. tuzemni prijenos porezne obveze. Izdat će račun - kupoprodajni ugovor (koji treba imati sve elemente iz čl. 79. st. 1. Zakona o PDV-u) te će navesti napomenu koja može imati sljedeći sadržaj: *Tuzemni prijenos porezne obveze prema čl. 75. st. 3. t. c) Zakona o PDV-u.*

Kupac će na temelju primljenog računa u svojim poreznim i knjigovodstvenim evidencijama iskazati obvezu i pretporez. Ovo vrijedi pod uvjetom propisanim čl. 40. st. 4. Zakona o PDV-u, odnosno da je kupac građevine porezni obveznik koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti (ne dijeli pretporez iz ulaznih računa zato što obavlja oporezive i oslobođene isporuke). Nadalje, pravo izbora na oporezivanje može se primijeniti u trenutku isporuke, a isporučitelj i kupac NE moraju izvijestiti nadležnu PU o tome kako je bilo propisano prvotnim tekstom ovoga članka. Ova mogućnost je pogodnost za poreznog obveznika – prodavatelja građevine, koji u slučaju izbora da građevina bude oporeziva PDV-om (odnosno s prijenosom porezne obveze na kupca), ne treba provesti ispravak pretporeza ako je pri nabavi ili izgradnji koristio pretporez.

2.1.3. Kada treba provesti ispravak pretporeza za građevinu koja se prodaje?

Ispravak odbitka pretporeza kod gospodarskih dobara uređuje čl. 64. i 65. Zakona o PDV-u i čl. 140. do 142. Pravilnika o PDV-u. Za nekretnine ispravak se provodi ako se u roku od deset godina (uključujući i godinu u kojoj je gospodarsko dobro nabavljeno ili proizvedeno) promijene uvjeti koji su u toj godini bili mjerodavni za odbitak pretporeza. Godišnji ispravak pretporeza iznosi 1/10 svote PDV-a koji je bio zaračunan za gospodarska dobra, a ne provodi se ako je pretporez koji bi se trebao ispraviti manje od 1.000,00 kn po jednom gospodarskom dobru.

Međutim, čl. 65. Zakona o PDV-u propisano je: *Ako porezni obveznik unutar razdoblja za ispravak pretporeza isporučuje gospodarsko dobro, smatra se da je gospodarsko dobro korišteno za gospodarsku djelatnost poreznog obveznika do isteka razdoblja za ispravak pretporeza. Gospodarska djelatnost smatrat će se u cijelosti oporezivom ako je isporuka gospodarskog dobra oporezivana. Gospodarska djelatnost smatrat će se u cijelosti oslobođenom PDV-a ako je isporuka gospodarskog dobra oslobođena.*

Pri prodaji građevine do 1. siječnja 2015. promjenom uvjeta smatra se i prelazak iz statusa oporezive u status oslobođene isporuke građevine koji građevina stječe protekom roka od dvije godine od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja. To znači da porezni obveznik koji je koristio pretporez pri nabavi ili gradnji, a prodaje nekretninu osobi koja nije porezni obveznik u razdoblju od deset godina od datuma nabave, pri čemu bi promet trebao biti oslobođen PDV-a, treba provesti ispravak pretporeza. **U opisanom slučaju ispravak se provodi odjednom za cijelo preostalo**

razdoblje ispravka i iskazuje se u konačnom obračunu PDV-a, u skladu s čl. 140. st. 9. Pravilnika o PDV-u.

Ispravak se NE treba provesti ako porezni obveznik prodaje građevinu drugom poreznom obvezniku i izabere da promet bude oporeziv PDV-om, u skladu s čl. 40. st. 4. Zakona o PDV-u.

2.1.4. Oporezivanje rekonstruiranih građevina ili njihovih dijelova

Novim se odredbama propisa o PDV-u od 1. siječnja 2015. uređuje i oporezivanje isporuke rekonstruiranih građevina ili njihovih dijelova. Prema čl. 40. st. 5. Zakona o PDV-u određeno je:

Isporukom građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, prije prvog nastanjenja odnosno korištenja, ili isporukom kod koje od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine u smislu stavka 1. točke j) ovoga članka smatra se i isporuka rekonstruiranih građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, ako su troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine prije isporuke veći od 50 % prodajne cijene.

Prodajnom cijenom smatra se naknada određena u čl. 33. Zakona o PDV-u, odnosno to je naknada koju čini sve ono što je isporučitelj primio ili treba primiti od kupca ili neke druge osobe za tu isporuku građevine.

To znači da bi rekonstruirane građevine u prometu bile oporezive PDV-om i dijelile bi isti porezni položaj kao građevine i njezini dijelovi te zemljište navedeno u čl. 40. st. 1. t. j) Zakona o PDV-u bile oporezive PDV-om po stopi od 25 % u razdoblju od datuma prvog prometa nakon rekonstrukcije (nastanjenja, odnosno korištenja) i sljedeće dvije godine. Nakon toga bi bile oslobođene PDV-a uz pravo izbora a oporezivanje, ako su prodavatelj i kupac porezni obveznici, te uz zadovoljenje ostalih uvjeta iz čl. 40. st. 4. Zakona o PDV-u.

Pritom također treba istaknuti da se prema čl. 72.b Pravilnika o PDV-u *rekonstrukcijom građevine smatra se izvedba građevinskih i drugih radova na postojećoj građevini kojima se mijenja građevina u odnosu na stanje prije rekonstrukcije kao što su dograđivanje, nadograđivanje, uklanjanje vanjskog dijela građevine, izvođenje radova radi promjene namjene građevine i slično, odnosno izvedba građevinskih i drugih radova na ruševini postojeće građevine u svrhu njezine obnove.*

2.2. PRIMJERI OPOREZIVANJA ISPORUKA GRAĐEVINA OD 1. SIJEČNJA 2015. KOD PRODAVATELJA OBVEZNIKA PDV-a

Isporuka građevina - nekretnina od 1. siječnja 2015. oporezivati će se na temelju odredaba Zakona o PDV ili Zakona o porezu na promet nekretnina. To znači da građevine mogu biti oporezive samo prema jednom od navedenih poreznih propisa, a ne kao do sada, najčešće u kombinaciji oba navedena Zakona.

Na temelju prethodnih pojašnjenja koja proizlaze iz navedenih poreznih propisa, u nastavku se daju primjeri oporezivanja isporuka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, kod obveznika PDV-a.

✓ **Primjer 1.** Porezni položaj isporuka građevina zatečenih za zalihi poreznog obveznika 1. siječnja 2015.

Građevinski poduzetnik A – porezni obveznik gradi nekretnine za tržište. Na temelju ulaznih računa dobavljača za nabavljene sirovine, materijale i dr. u razdoblju gradnje priznavao je pretporez. Na dan 1. siječnja 2015. ima na zalihi nekoliko neprodanih nekretnina koje su završene 2010. Kakav je porezni položaj isporuka navedenih građevina od 1. siječnja 2015.?

Na isporuku građevina koje će porezni obveznici (građevinski poduzetnici koji su sami gradili nekretninu ili investitori) imati na zalihi kao izgrađene, a neprodane građevine 1. siječnja 2015. treba pri isporuci primijeniti odredbu čl. 40. st. 1. t. j) Zakona o PDV-u kao građevinu koja još nije nastanjena, odnosno korištena.

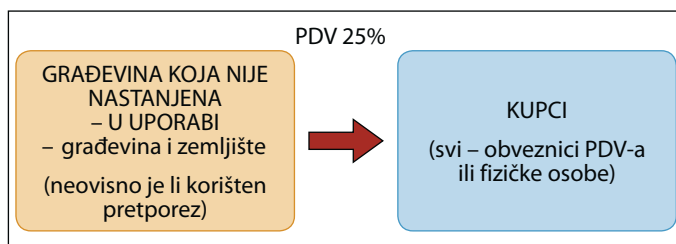
To znači da porezni obveznici kod prodaje trebaju obračunati PDV po stopi od 25 % na cijelu vrijednost građevine (jedinstvena isporuka), neovisno od toga tko je kupac - porezni obveznik ili građanin.

Takav će porezni položaj opisana nekretnina imati u prvom prometu (koji može biti 2015., 2016., 2017., 2018. itd.) kao i sljedeće dvije godine od datuma prvog nastanjenja, odnosno korištenja, ako će se u međuvremenu i dalje prodavati.

Ako sljedeća isporuka te građevine bude unutar dvije godine (prva isporuka 2015., druga 2016.) od datuma prvog nastanjenja, odnosno korištenja, porezni obveznik – sljedeći prodavatelj nekretnine, također treba obračunati PDV na cijelu vrijednost građevine i zemljišta na kojem se građevina nalazi.

Međutim, ako je kupac osoba koja nije porezni obveznik - građanin, pri stjecanju ne može koristiti pretporez jer nije obveznik PDV-a, pri sljedećoj isporuci promet nije predmet oporezivanja PDV-om, nego porezom na promet nekretnina. Porezni obveznik je stjecatelj nekretnine.

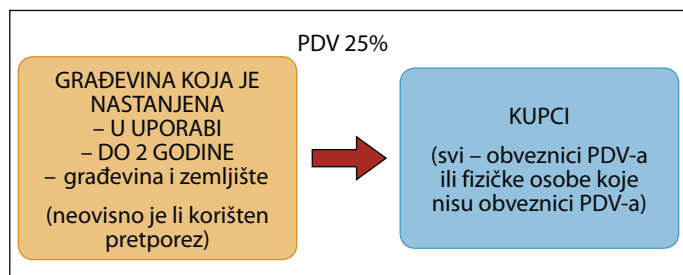
✓ **Slika 2.** Isporuka građevine koja nije nastanjena, odnosno korištena



U opisanom primjeru, prodavatelj – obveznik PDV-a (neovisno o tome je li kod stjecanja koristio pretporez ili ne, pri isporuci svim kupcima (obveznicima PDV-a ili građanima, odnosno fizičkim osobama) treba obračunati PDV po stopi od 25 % na cijelu građevinu i zemljište na kojem se nalazi.

Čitajte najnovije
financijske vijesti na
RRiF- ovim internetskim
stranicama
www.rrif.hr

✓ **Slika 3.** Isporuka građevine koja je nastanjena, odnosno korištena do 2 godine (moguće i više prometa do 2 godine)



U opisanom primjeru, prodavatelj – obveznik PDV-a (neovisno o tome je li kod stjecanja koristio pretporez ili ne, pri isporuci svim kupcima (obveznicima PDV-a ili građanima, odnosno fizičkim osobama) treba također obračunati PDV po stopi od 25 % na cijelu građevinu i zemljište na kojem se nalazi. Pritom nije bitno je li u razdoblju do dvije godine ista nekretnina već isporučivana – prodavana.

✓ **Primjer 2.** Porezni položaj isporuka građevina i zemljišta na kojem se nalazi protekom roka od dvije godine od datuma prvog nastanjenja – isporuka drugom poreznom obvezniku

Porezni obveznik B nabavio je „novu“ nekretninu 2011. za potrebe poslovanja (kao uredski prostor) i priznao pretporez na građevinski dio, osnovica 1.800.000,00 kn, PDV po stopi od 23 %, 414.000,00 kn. U svibnju 2015. odlučio je navedenu građevinu prodati drugom poreznom obvezniku. Koji porez treba obračunati pri isporuci navedene građevine?

Za navedenu je građevinu istekao rok od dvije godine od datuma prvog nastanjenja, odnosno korištenja. Istekom roka od dvije godine od datuma prvog nastanjenja, odnosno korištenja, isporuka građevine i zemljišta na kojem se ona nalazi je prema čl. 40. st. 1. t. j) Zakona o PDV-u oslobođena PDV-a.

Kako je kupac građevine porezni obveznik, prodavatelj je odabrao pravo da promet bude oporeziv PDV-om prema čl. 40. st. 4. Zakona o PDV-u (pravo izbora na oporezivanje).

Međutim, PDV neće obračunati prodavatelj nekretnine nego se u opisanom slučaju, prema čl. 75. st. 3. t. c), treba primijeniti tuzemni prijenos porezne obveze. Prodavatelj će ispostaviti kupoprodajni ugovor – račun (koji treba imati sve elemente iz čl. 79. st. 1. Zakona o PDV-u) na kojem neće obračunati PDV nego će navesti napomenu koja može imati sljedeći sadržaj: *Tuzemni prijenos porezne obveze prema čl. 75. st. 3. t. c) Zakona o PDV-u.*

To za kupca građevine – poreznog obveznika znači da u poreznim i knjigovodstvenim evidencijama na temelju primljenog računa i isporuke treba iskazati obvezu PDV-a i priznati pretporez. Za tuzemni prijenos porezne obveze treba ustrojiti posebnu evidenciju. Smatramo da i u daljnjem prometu navedene građevine prodavatelj također može izabrati način oporezivanja uz propisane uvjete iz čl. 40. st. 4. Zakona o PDV-u.

✓ **Slika 4.** Isporuka građevine koja je nastanjena, odnosno korištena u razdoblju više od 2 godine – izbor na oporezivanje PDV-om



Porezno postupanje navedeno na ovoj slici je dopušteno samo ako je nekretnina u statusu oslobođene isporuke, ako je kupac obveznik PDV-a te ako ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti. Tada će prodavatelj primijeniti tuzemni prijenos porezne obveze, odnosno prenijet će obvezu PDV-a na kupca građevine koji će u svojim poreznim evidencijama iskazati obvezu i pretporez. Pravo izbora na oporezivanje može se primijeniti neovisno od toga je li porezni obveznik koristio pretporez pri nabavi nekretnine te je li stekao nekretnine prije 1. siječnja 2015.

✓ **Primjer 3.** Porezni položaj isporuka građevina i zemljišta na kojem se nalazi protekom roka od dvije godine od datuma prvog nastanjenja – isporuka osobi koja nije porezni obveznik

Porezni obveznik C nabavio je „novu“ nekretninu 2011. za potrebe poslovanja (kao poslovni prostor) i priznao pretporez na građevinski dio, osnovica 2.173.913,00 kn, PDV po stopi od 23 %, 500.000,00 kn. U svibnju 2017. odlučio je navedenu građevinu prodati osobi koja nije porezni obveznik. Koji porez treba obračunati pri isporuci navedene građevine?

U opisanom primjeru je za navedenu građevinu istekao rok od dvije godine od datuma prvog nastanjenja, odnosno korištenja te je nekretnina pri isporuci oslobođena PDV-a. Međutim, kako porezni obveznik isporučuje građevinu osobi koja nije porezni obveznik, nema pravo izbora na oporezivanje te će promet biti oslobođen PDV-a, ali oporeziv porezom na promet nekretnina po stopi do 5 %. Porezni obveznik je stjecatelj nekretnine.

No, to za prodavatelja – poreznog obveznika znači da treba ispraviti pretporez koji je koristio pri nabavi nekretnine jer je nekretnina isporučena unutar roka od 10 godina od godine u kojoj je nekretnina nabavljena te za koju je korišten pretporez. Navedena obveza proizlazi iz čl. 65. Zakona o PDV-u i čl. 140. Pravilnika o PDV-u, a ispravak se provodi za razdoblje nakon promjene uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza. Razdoblje za ispravak pretporeza je 10 godina, a računajući i godinu nabave, istječe 2020. Promjena uvjeta nastupit će 2017., odnosno u 6. godini korištenja nekretnine. To znači da treba provesti ispravak (vratiti) korišteni pretporez za 4 neiskorištene godine (2017., 2018., 2019. i 2020.).

Izračun: 500.000,00 : 10 x 4 = 200.000,00 kn

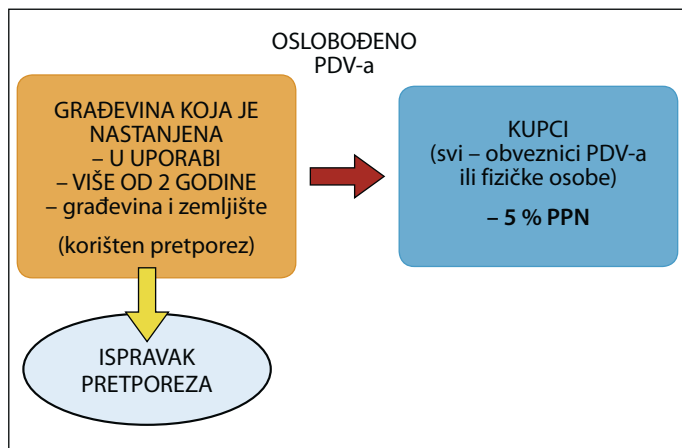
✓ **Knjiženje ispravka pretporeza kod prodavatelja nekretnine:**

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Troškovi naknadno utvrđenih poreza (PDV) Ispravci pretporeza Za provedeni ispravak pretporeza pri prodaji nekretnine za koju je korišten pretporez	4678 14003	200.000,00	200.000,00

Držimo da i u ovom slučaju ispravak u navedenoj svoti treba provesti odjednom za cijelo preostalo razdoblje ispravka i evidentirati u konačnom obračunu PDV-a za 2017., odnosno u zadnjem obračunskom razdoblju 2017. (prosina) pod III - 15.

Da je nekretnina, primjerice, nabavljena 2005., razdoblje za ispravak pretporeza bi isteklo 2014., te bi isporuka nekretnine bila oslobođena PDV-a, odnosno oporeziva porezom na promet nekretnina, ali bez obveze ispravka pretporeza.

✓ **Slika 5. Isporuka građevine koja je nastanjena, odnosno korištena u razdoblju više od 2 godine – oslobođena isporuka**



U opisanom primjeru, prodavatelj – obveznik PDV-a, na građevinu koja je nastanjena, odnosno korištena u razdoblju duljem od dvije godine, pri prodaji - isporuci treba primijeniti porezno oslobođenje. To znači da će promet biti oporeziv porezom na promet nekretnina, a prodavatelj, ako je koristio pretporez, treba provesti ispravak pretporeza ako je nekretnina prodana u razdoblju od deset godina od dana nabave.

Međutim, ako pretporez nije korišten, ispravak se ne treba provoditi, a isporuka je oslobođena PDV-a, odnosno oporeziva porezom na promet nekretnina po stopi od 5 %.

✓ **Primjer 4. Porezni položaj isporuke građevine za koju je proveden ispravak pretporeza zbog prenamjene u stambene svrhe**

Porezni obveznik D nabavio je „novu“ nekretninu 2011. za potrebe poslovanja (kao poslovni prostor) i priznao pretporez na građevinski dio, osnovica 2.173.913,00 kn, PDV po stopi od 23 %, 500.00,00 kn. Navedenu nekretninu je 2014. prenamijenio za stambene potrebe i iznajmio fizičkoj osobi za potrebe stanovanja. U konačnom obračunu PDV-a za

2014. proveden je ispravak pretporeza za 1/10 korištenog pretporeza. Nadalje, u 2015. je porezni obveznik odlučio prodati navedenu građevinu a) fizičkoj osobi te u drugom slučaju b) drugom poreznom obvezniku. Koji porez treba obračunati pri isporuci navedene građevine i koje još obveze s motrišta PDV-a ima društvo kao vlasnik nekretnine?

U opisanom prometu moguće su sljedeća porezna rješenja:

a) **Prodaja fizičkoj osobi**

U ovom je slučaju za navedenu građevinu istekao rok od dvije godine od datuma prvog nastanjenja, odnosno korištenja, te je u 2015. isporuka građevine i zemljišta na kojem se one nalazi oslobođena PDV-a prema čl. 40. st. 1. t. j) Zakona o PDV-u. Isporuka nije oporeziva PDV-om, ali je tada oporeziva porezom na promet nekretnina, a porezni je obveznik stjecatelj nekretnine kojemu će nadležna PU obračunati porez po stopi od 5 %. Napominjemo da **prodavatelj u ovom slučaju ima obvezu ispravka pretporeza** za preostale godine do 2020. Promatrano razdoblje je 2011. – 2020., ispravak je već proveden za 2014., te treba još ispraviti pretporez za 6 godina (2015. – 2020.).

Izračun: $500.000,00 : 10 \times 6 = 300.000,00$ kn

Smatramo da i u ovom slučaju ispravak u navedenoj svoti treba provesti odjednom za cijelo preostalo razdoblje. Isporuka navedene nekretnine ima isti porezni položaj i ako je kupac osoba koja nije porezni obveznik ili fizička osoba. Ako kupac nekretnine (u opisanom primjeru) nije porezni obveznik, prodavatelj nema izbora, odnosno treba provesti ispravak PDV-a (za preostalo razdoblje do deset godina), isporuka je oslobođena PDV-a, te oporeziva porezom na promet nekretnina. Međutim, ako je kupac porezni obveznik koji može priznati pretporez u cijelosti, prodavatelj se može odlučiti i na dugo porezno rješenje, odnosno može izabrati prijenos porezne obveze.

b) **Prodaja poreznom obvezniku**

Prodavatelj može odabrati pravo da promet bude oporeziv PDV-om prema čl. 40. st. 4. Zakona o PDV-u (pravo izbora na oporezivanje). Pritom PDV neće obračunati prodavatelj nekretnine nego se u opisanom slučaju treba primijeniti tuzemni prijenos porezne obveze. Prodavatelj će ispostaviti kupoprodajni ugovor – račun (koji treba imati sve elemente iz čl. 79. st. 1. Zakona o PDV-u) na kojem neće obračunati PDV nego će navesti napomenu koja može imati sljedeći sadržaj: **Tuzemni prijenos porezne obveze prema čl. 75. st. 3. t. c) Zakona o PDV-u.**

To za kupca građevine – poreznog obveznika znači da u poreznim i knjigovodstvenim evidencijama na temelju primljenog računa i isporuke treba iskazati obvezu PDV-a i priznati pretporez.

Naše je mišljenje da u opisanom primjeru prodavatelj može ispraviti – „vratiti“ PDV koji je ispravio za 1/10 u 2014. jer je nekretninu iznajmljivao za stambene potrebe. Navedena mogućnost proizlazi iz čl. 65. st. 1. Zakona o PDV-u.

✓ **Primjer 5. Porezni položaj isporuka rekonstruiranih građevina i njihovih dijelova – isporuka drugom poreznom obvezniku**

Porezni obveznik E je u 2015. rekonstruirao nekretninu koju je nabavio od fizičke osobe 2014. Nakon rekonstrukcije nekretnina je 2017. prodana drugom

poreznom obvezniku. Kakav je porezni položaj isporuke navedene građevine?

Rekonstruirane građevine su one čiji su troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine prije isporuke **veći od 50 % prodajne cijene**. Isporuka takve građevine bit će oporeziva PDV-om i dijeli isti porezni položaj kao građevine i njezini dijelovi te zemljište navedeno u čl. 40. st. 1. t. j) Zakona o PDV-u.

To znači da bi rekonstruirane građevine bile oporezive PDV-om po stopi od 25 % u razdoblju od datuma prvog prometa nakon rekonstrukcije (nastanjenja, odnosno korištenja) i sljedeće dvije godine. Nakon toga bi bile oslobođene PDV-a uz pravo izbora na oporezivanje, ako je prodavatelj porezni obveznik, te uz zadovoljenje ostalih uvjeta iz čl. 40. st. 4. Zakona o PDV-u. Prodavatelj, obveznik PDV-a, primjenjuje prijenos porezne obveze, a stjecatelj, porezni obveznik iskazuje obvezu i pretporez pri stjecanju.

✓ **Primjer 6.** *Porezni položaj isporuka rekonstruiranih građevina i njihovih dijelova – isporuka osobi koja nije porezni obveznik*

Porezni obveznik F je u 2015. rekonstruirao nekretninu koju je 2014. nabavio od fizičke osobe. Nakon rekonstrukcije nekretnina je 2017. prodana fizičkoj osobi (ili poduzetniku koji nije obveznik PDV-a). Kakav je porezni položaj isporuke navedene građevine?

U opisanom primjeru prodavatelj, obveznik PDV-a pri isporuci rekonstruirane građevine ili njihovih dijelova (one čiji su troškovi rekonstrukcije veći od 50 % prodajne vrijednosti), neovisno o tome što kupac nije porezni obveznik, treba obračunati PDV po stopi od 25 % na cijelu građevinu. U daljnjem prometu, kada nekretninu bude prodavala fizička osoba, isporuka nije oporeziva PDV-om nego porezom na promet nekretnina po stopi od 5 %.

✓ **Primjer 7.** *Porezni položaj isporuke „stare“ nekretnine koja je na zalihima nekretnina 1. siječnja 2015. – prodavatelj porezni obveznik, trgovac nekretninama, za koju pri nabavi nije koristio pretporez*

Porezni obveznik G – trgovac nekretninama, u 2015. prodaje nekretninu koju je nabavio od fizičke osobe 2012. drugoj fizičkoj osobi. Riječ je o nekretnini koja je sagrađena 1995. te je u razdoblju do 2012. prodavana nekoliko puta. Koji porez treba obračunati prodavatelj nekretnine?

Od 1. siječnja 2015. za određivanje poreznog položaja nekretnine bitno je tko je prodavatelj građevine te koliko je vremena prošlo od datuma prvog nastanjenja, odnosno korištenja. Kako je za navedenu nekretninu prošlo više od dvije godine od datuma prvog nastanjenja, nekretnina je oslobođena PDV-a. To znači da je oporeziva porezom na promet nekretnina, a porezni obveznik je stjecatelj nekretnine. Prodavatelj nema obvezu ispravka pretporeza jer pri nabavi nije koristio pretporez (promet je pri stjecanju bio oporeziv porezom na promet nekretnina).

✓ **Primjer 8.** *Porezni položaj isporuka nedovršene građevine – prodavatelj obveznik PDV-a*
Građevinski poduzetnik I – porezni obveznik gradi nekretnine za tržište. U tijeku poslovanja koristi pretporez iz ulaznih računa dobavljača. Zbog pro-

blema u poslovanju nije završio započetu izgradnju građevine te ju prodaje drugom poreznom obvezniku (ili fizičkoj osobi). Koji porez treba obračunati isporučitelj nedovršene građevine?

Isporuka nedovršene građevine koju isporučuje porezni obveznik uvijek je oporeziva PDV-om jer je nedovršena (ne određuje se vrijeme od nastanjenja...), a isporučitelj je obveznik PDV-a. To znači da porezni obveznik – prodavatelj treba obračunati PDV na isporuku nedovršene građevine ili građevine u tzv. *rohbau*-izvedbi.

2.3. POREZNI POLOŽAJ ISPORUKE ZEMLJIŠTA PREMA PROPISIMA O PDV-U – NEGRAĐEVINSKO I GRAĐEVINSKO

Porezni položaj prometa zemljišta naveden je u čl. 40. st. 1. t. k) Zakona o PDV-u, a neka objašnjenja u vezi s prometom zemljišta već su dana pod t. 2.1. ovog članka. Promet zemljišta od 1. siječnja 2015. oslobođen je PDV-a, osim građevinskog koje je oporezivo PDV-om po stopi od 25 %. Međutim, i u ovom slučaju porezni obveznik ima pravo izbora na oporezivanje prema čl. 40. st. 4. Zakona o PDV-u, pod uvjetom da je kupac porezni obveznik koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti. Na zemljište se ne primjenjuje odredba da od datuma prvog korištenja, odnosno nastanjenja nije proteklo više od 2 godine kao za promet građevina i zemljišta na kojemu se one nalaze. To znači da će već prvi promet zemljišta od 1. siječnja 2015., osim građevinskog, biti oslobođen PDV-a.

Ako porezni obveznik ne odabere pravo izbora na oporezivanje, zemljište (s obzirom na to da je oslobođeno PDV-a), osim građevinskog, od 1. siječnja 2015. je oporezivo porezom na promet nekretnina po stopi od 5 %. Naime, iz Zakona o porezu na promet nekretnina proizlazi da se prometom nekretnina NE smatra stjecanje nekretnina na koje se plaća PDV. To znači da ako je isporuka nekretnine oporeziva PDV-om, nije oporeziva porezom na promet nekretnina, odnosno obrnuto, ako nije oporeziva PDV-om, oporeziva je porezom na promet nekretnina.

Građevinskim zemljištem, prema čl. 40. st., 6. Zakona o PDV-u, smatra se zemljište za koje je izdan izvršni akt kojim se odobrava građenje. Nadalje, čl. 72.a Pravilnika određeno je da se izvršnim aktom kojim se odobrava građenje smatra građevinska dozvola, lokacijska dozvola, rješenje za građenje i slično. To znači da nije dovoljno nalazi li se zemljište u građevinskoj zoni, nego je li dobiven izvršni akt koji je dokaz o tome da je riječ o građevinskom zemljištu.

Treba obratiti posebnu pozornost na kriterije kod pretvaranja jedne vrste zemljišta u drugu, primjerice, poljoprivredno u građevinsko i dr.

2.4. PRIMJERI OPOREZIVANJA ISPORUKA ZEMLJIŠTA – GRAĐEVINSKO I NEGRAĐEVINSKO – KOD PRODAVATELJA OBVEZNIKA PDV-A

Na temelju prethodnih pojašnjenja koja proizlaze iz navedenih poreznih propisa, u nastavku se daju primjeri oporezivanja isporuke zemljišta (poljoprivrednog i građevinskog) kod obveznika PDV-a.

✓ **Primjer 9.** Porezni položaj isporuke poljoprivrednog zemljišta od 1. siječnja 2015.

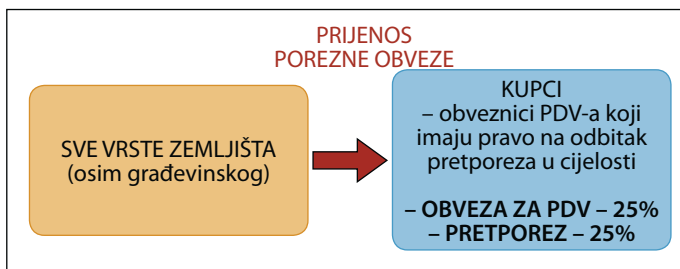
Porezni obveznik J isporučuje poljoprivredno zemljište koje je evidentirano u poslovnoj imovini društva, primjer a) drugom poreznom obvezniku i b) fizičkoj osobi. Kakav je porezni položaj isporuke građevinskog zemljišta drugom poreznom obvezniku ili fizičkoj osobi?

a) Poreznom obvezniku

Na isporuku zemljišta drugom poreznom obvezniku može se primijeniti odredba čl. 40. st. 4 Zakona o PDV-u – pravo izbora na oporezivanje. To znači da PDV neće obračunati prodavatelj nekretnine, nego se u opisanom slučaju, prema čl. 75. st. 3. t. c), treba primijeniti tuzemni prijenos porezne obveze. Prodavatelj će izdati kupoprodajni ugovor – račun (koji treba imati sve elemente iz čl. 79. st. 1. Zakona o PDV-u) na kojem neće obračunati PDV nego će navesti napomenu koja može imati sljedeći sadržaj: **Tuzemni prijenos porezne obveze prema čl. 75. st. 3. t. c) Zakona o PDV-u.**

To za kupca zemljišta – poreznog obveznika znači da u poreznim i knjigovodstvenim evidencijama na temelju primljenog računa i isporuke treba iskazati obvezu PDV-a i priznati pretporez.

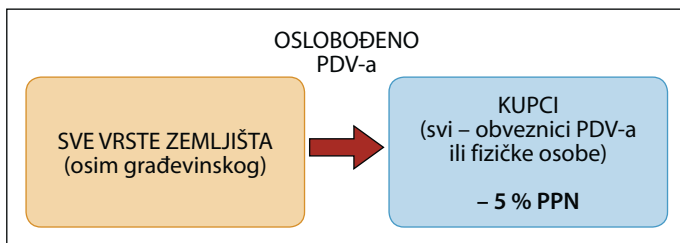
✓ **Slika 6.** Oporezivanje isporuke zemljišta - izbor na oporezivanje PDV-om – tuzemni prijenos porezne obveze



b) Fizičkoj osobi

Kada je prodavatelj poljoprivrednog zemljišta porezni obveznik, a kupac fizička osoba, ne može se birati pravo na oporezivanje, a isporuka je oslobođena PDV-a. To znači da zemljište neće biti oporezivo prema odredbama Zakona o PDV-u, nego prema Zakonu o porezu na promet nekretnina.

✓ **Slika 7.** Oporezivanje isporuke zemljišta – oslobođena isporuka



U opisanom primjeru, za prodavatelja – obveznika PDV-a, isporuka zemljišta je oslobođena PDV-a. Porezni obveznik je kupac zemljišta kojemu će nadležna PU utvrditi porez po stopi od 5 % poreza na promet nekretnina.

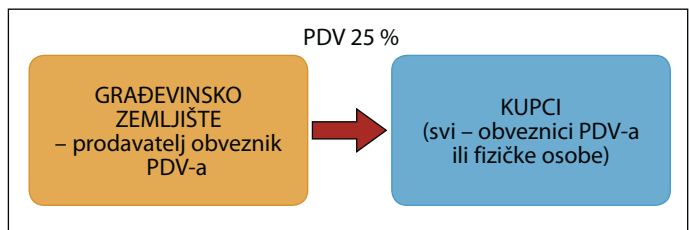
✓ **Primjer 10.** Porezni položaj isporuke građevinskog zemljišta

Porezni obveznik K isporučuje građevinsko zemljište koje je evidentirano u poslovnoj imovini društva. Kakav je porezni položaj isporuke građevinskog zemljišta drugom poreznom obvezniku ili fizičkoj osobi?

Prema čl. 40. st. 1. t. k) Zakona o PDV-u isporuka građevinskog zemljišta, kada ju isporučuje obveznik PDV-a, uvijek je oporezivo PDV-om po stopi 25 % i to neovisno o tome kome se isporučuje, poreznom obvezniku ili fizičkoj osobi.

Građevinsko zemljište koje prodaje osoba koja nije porezni obveznik ne može biti oporezivo PDV-om, nego je predmet oporezivanja porezom na promet nekretnina. Porezni obveznik je stjecatelj zemljišta, a stopa poreza na promet nekretnina je 5 %.

✓ **Slika 8.** Oporezivanje isporuke građevinskog zemljišta – prodavatelj obveznik PDV-a



Ako se građevinsko zemljište isporučuje zasebno, bez građevine, uvijek je oporezivo PDV-om, ako je prodavatelj obveznik PDV-a. Ako prodavatelj nije obveznik PDV-a, PDV ne može biti obračunat, te je promet oporezivan porezom na promet nekretnina po stopi od 5 %.

3. POREZNI POLOŽAJ PROMETA NEKRETNINA PREMA PROPISIMA O POREZU NA PROMET NEKRETNINA OD 1. SIJEČNJA 2015.

Od 1. siječnja 2015. u prometu nekretnina primjenjuju se izmijenjene odredbe Zakona o porezu na promet nekretnina prema kojima se više porezno ne razlikuju tzv. „stare“ i „nove“, odnosno novosagrađene nekretnine, nego one koje će biti oporezive PDV-om i one koje će biti oslobođene PDV-a. To nadalje znači da će porezom na promet nekretnina po stopi do 5 % biti oporezive nekretnine koje će biti oslobođene PDV-a, odnosno ako ne postoji obveza plaćanja PDV-a, pa bi proizlazila obveza plaćanja poreza na promet nekretnina.

Predmet oporezivanja prema odredbama Zakona o porezu na promet nekretnina su zemljišta i građevine. Zemljištima se smatraju poljoprivredna, građevinska i druga zemljišta, a građevinama se smatraju stambene, poslovne i sve druge zgrade te njihovi dijelovi. Ovo su temeljne odredbe predmeta oporezivanja prema Zakonu o porezu na promet nekretnina koje se nisu mijenjale od 1. siječnja 2015. Međutim, izmjena je u tome, prema čl. 5. Zakona o porezu na promet nekretnina, da se porezom na promet nekretnina oporezuje samo ono stjecanje nekretnina na koje se ne plaća PDV.

U skladu s navedenim, porez na promet nekretnina se NE bi plaćao ako je isporučitelj nekretnine obveznik PDV-a i ako isporučuje:

- građevinsko zemljište
- građevinu ili njezine dijelove i zemljište na kojem se te građevine nalaze, prije prvog nastanjenja odnosno korištenja
- građevinu ili njezine dijelove kod kojih od datuma prvog nastanjenja, odnosno korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine
- građevine ili njezine dijelove i zemljište na kojem se one nalaze, nakon prvog nastanjenja ili za koje je prošlo više od dvije godine od prvog nastanjenja, obvezniku PDV-a koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti, a ako je isporučitelj izabrao oporezivanje PDV-om, stjecatelj će iskazati obvezu i pretporez
- zemljište (osim građevinskog zemljišta) stjecatelju obvezniku PDV-a koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti, a ako je isporučitelj izabrao oporezivanje PDV-om, stjecatelj će iskazati obvezu i pretporez.

Na sve druge promete kada prodavatelj nije obveznik PDV-a, promet je oporeziv porezom na promet nekretnina po stopi od 5 %.

Napominjemo da se na sve promete nekretnina nastale do 1. siječnja 2015. na temelju sklopljenih kupoprodajnih ugovora zaključno s 31. prosinca 2014., primjenjuju „stare“ odredbe Zakona o porezu na promet nekretnina i pravila o oporezivanju „novih“ i „starih“ nekretnina.

- ✓ **Primjer 11.** *Porezni položaj isporuke nekretnine koju prodaje fizička osoba (ili poduzetnik) koja nije obveznik PDV-a*
Fizička osoba H, koja nije obveznik PDV-a, prodaje nekretninu – poslovni prostor u 2015. koju je naslijedila od roditelja. Koje su porezne obveze u opisanom prometu nekretnine?

Ako nekretnina nije oporeziva PDV-om, oporeziva je porezom na promet nekretnina. Kako je riječ o fizičkoj osobi koja nije obveznik PDV-a (fizička osoba ili poduzetnik koji nije u sustavu PDV-a) te koja prodaje svoju osobnu imovinu, ne treba i ne može obračunati PDV, isporuka nekretnine je oporeziva porezom na promet nekretnina po stopi od 5 %. Porezni obveznik je stjecatelj nekretnine.

3.1. POREZNI OBVEZNIK, OSNOVICA I STOPA POREZA NA PROMET NEKRETNINA

Porezni obveznik u prometu nekretnina je stjecatelj nekretnine koji treba prijaviti nastanak porezne obveze u vezi s utvrđivanjem poreza na promet nekretnina u roku od 30 dana od nastanka porezne obveze u PU prema mjestu nekretnine. Stopa poreza na promet nekretnina je 5 %.

Osnovica poreza na promet nekretnina je, prema čl. 9. st. 1. i 2. Zakona o porezu na promet nekretnina, tržišna vrijednost nekretnine pod kojom se podrazumijeva cijena nekretnine koja se postiže ili se može postići na tržištu u trenutku nastanka porezne obveze. Promjena u 2015. u vezi s utvrđivanjem porezne osnovice odnosi se na situaciju kada porezni obveznik ne prijavi promet nekretnine. Tada je porezna

osnovica tržišna vrijednost nekretnine u trenutku prijave, odnosno saznanja Porezne uprave (dalje: PU) na području na kojem se nekretnina nalazi za nastanak porezne obveze, a prema staju nekretnine u trenutku sklapanja ugovora ili drugog pravnog posla kojim se stječe nekretnina PU utvrđuje osnovicu, u pravilu, iz isprave o stjecanju ako je ukupna svota naknade koju daje ili isplaćuje stjecatelj približno jednaka cijenama koje se postižu ili se mogu postići na tržištu. Nadalje, utvrđivanje osnovice kada je naknada niža od naknade koja se može postići na tržištu, prema čl. 9. st. 5. Zakona o porezu na promet nekretnina, ovisi i o načinu evidentiranja nekretnine u poslovnim knjigama prodavatelja „dobitaša“.

Ako je naknada iz isprave o stjecanju niža od naknade koja se može postići na tržištu, a prodavatelj nekretnine je poduzetnik ili druga osoba obveznik poreza na dobitak koja vodi poslovne knjige u skladu sa Zakonom o računovodstvu (Nar. nov., br. 109/07. – 121/14.), tržišnom vrijednošću kao osnovicom poreza na promet nekretnina smatra se fer vrijednost nekretnine priznata u financijskim izvještajima i poslovnim knjigama u trenutku nastanka porezne obveze. Ovo je pod uvjetom da je skladu s odredbama međunarodnih računovodstvenih standarda, kao računovodstvena politika za nekretnine koje koristi porezni obveznik, izabran model revalorizacije i pod uvjetom da je ona jednaka ili veća od naknade iz isprave o stjecanju. No, ako je fer vrijednost nekretnine manja od naknade iz isprave o stjecanju, tržišnom vrijednošću nekretnine smatra se naknada iz isprave o stjecanju. Nekretnine koje se u financijskim izvještajima vrednuju prema modelu troška, tržišnu vrijednost nekretnina procijenit će PU na temelju usporednih podataka o kretanju tržišnih vrijednosti sličnih nekretnina s približno istog područja u približno isto vrijeme.

Kako će se opisane odredbe provoditi, u praksi, pratit ćemo sa zanimanjem.

3.2. PRIJAVA PROMETA NEKRETNINA

Prijavu prometa nekretnina treba predati nadležnoj PU na obrascu koji je sastavni dio Pravilnika o obrascu prijave nekretnina i evidenciju prometa nekretnina (Nar. nov., br. 157/14.). Prijavu trebaju, prema čl. 17. Zakona o porezu na promet nekretnina, dati:

- a) porezni obveznik, stjecatelj nekretnine u roku od 30 dana od dana nastanka porezne obveze (datuma dokumenta o sjecanju), ispostavi PU na području koje se nalazi nekretnina
- b) obveznik PDV-a – isporučitelj nekretnine, ako se na isporuku nekretnine obračunava PDV. Prijava se predaje u roku od 30 dana od dana isporuke nekretnine nadležnoj PU prema sjedištu, prebivalištu ili uobičajenom boravištu isporučitelja.

Prijava koju daje obveznik PDV-a, isporučitelj nekretnine, je uvedena radi praćenja činjenica bitnih za oporezivanje prometa nekretnina u smislu posebnih propisa. Na ovaj način prijava poreza na promet nekretnina ima dvostruku ulogu: kao obrazac za prijavu nastalog prometa te kao kontrolni statistički obrazac za praćenje isporuka nekretnina oporezivih PDV-om.

ŠTO TREBA ZNATI!

Od 1. siječnja 2015. isporuka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se nalaze oslobođena je PDV-a.

To se ne odnosi na građevine (objekte pričvršćene na zemlju ili učvršćene u zemlji) koje nisu nastanjene – korištene, odnosno nekretnine prije prvog nastanjenja ili nekretnine kod kojih od datuma prvog nastanjenja – korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine.

Te su nekretnine, zajedno s građevinskim zemljištem, oporezive PDV-om po stopi od 25 %.

Protekom razdoblja od dvije godine građevina prelazi u porezni status oslobođene isporuke.

Porezni obveznik može tada izabrati da isporuka bude ipak oporeziva PDV-om, pod uvjetom da je kupac također porezni obveznik koji u cijelosti može priznati pretporez.

Kod izbora na oporezivanje primjenjuje se tuzemni prijenos porezne obveze, odnosno, kupac će u svojim poreznim i knjigovodstvenim evidencijama iskazati obvezu i pretporez.

Isporuka zemljišta (osim građevinskog) je također oslobođena PDV-a, uz mogućnost prijenosa porezne obveze na kupca – obveznika PDV-a koji priznaje pretporez u cijelosti.

Građevinsko zemljište je oporezivo PDV-om po stopi do 25 % ako je prodavatelj obveznik PDV-a.

Sve nekretnine - građevine i zemljišta (poljoprivredna i građevinska) - koje neće biti oporezive PDV-om od 1. siječnja 2015. oporezive su porezom na promet nekretnina.

Jasno da obveznik PDV-a treba iskazati promet nekretnine koji je oporeziv PDV-om u obrascu PDV pod II-3 te pod VIII-3, ovisno o tome jesu li oporezive PDV-om ili se primjenjuje tuzemni prijenos porezne obveze.

Na stanici Ministarstva financija, Porezna uprava www.porezna-uprava.hr, dana je obavijest u vezi s podnošenjem Prijave poreza na promet nekretnina s obzirom na to da još nije omogućeno elektroničko slanje.

Obavještavamo obveznike podnošenja obrasca Prijave prometa nekretnina elektroničkim putem da će elektronička dostava putem sustava ePorezna biti omogućena u veljači 2015. godine. O točnom datumu omogućavanja dostave navedenog obrasca elektroničkim putem korisnici sustava ePorezna biti će obaviješteni putem sustava poruka ePorezna i putem internet stranice Porezne uprave.

To znači da se obrazac Prijave do daljnega predaje u papirnatom obliku.

Na temelju prethodnih objašnjenja koja proizlaze iz Zakona o PDV-u i Zakona o porezu na promet nekretnina, u nastavku se daju primjeri oporezivanja isporuka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze te isporuke zemljišta (poljoprivrednog i građevinskog).

TEK. BR.	OPIS GRAĐEVINE I PROMETA	TKO KOME PRODAJE GRAĐEVINU	VRSTA POREZA
1.	Građevina izgrađena 2012., na zalihi (nije korištena)	porezni obveznik – svima	PDV 25 %
2.	Rohbau-nekretnina	porezni obveznik – svima	PDV 25 %
3.	Građevina – korištena do 2 godine	porezni obveznik – svima	PDV 25 %
4.	Građevina – korištena više od 2 godine	porezni o. – poreznom o. koji priznaje pretporez u cijelosti	tuzemni prijenos por. o., čl. 75. st. 1. t. 3. Z.
5.	Građevina – korištena više od 2 godine	porezni o. – fizičkoj o. ili poduzetniku koji nije u PDV-u	PPN 5 %
6.	Građevinsko zemljište	porezni obveznik – svima	PDV 25 %
7.	Rekonstruirana građevina – korištena do 2 godine	porezni obveznik – svima	PDV 25 %
8.	Rekonstruirana građevina – korištena više od 2 godine	porezni o. – poreznom o. koji priznaje pretporez u cijelosti	tuzemni prijenos por. o., čl. 75. st. 1. t. 3. Z.
9.	Rekonstruirana građevina – korištena više od 2 godine	porezni o. – fizičkoj o. ili poduzetniku koji nije u PDV-u	PPN 5 %
10.	Sva zemljišta (osim građevinskog)	porezni o. – poreznom o. koji priznaje pretporez u cijelosti	tuzemni prijenos por. o., čl. 75. st. 1. t. 3. Z.
11.	Sva zemljišta (osim građevinskog)	porezni o. – fizičkoj o. ili poduzetnik koji nije u PDV-u	5 % PPN
12.	Sve građevine	fizička – fizičkoj ili poduzetnik koji nije u PDV-u	5 % PPN
13.	Građevinska i ostala zemljišta	fizička – fizičkoj ili poduzetnik koji nije u PDV-u	5 % PPN
14.	Nekretnina	ovršnik u postupku ovrhe	tuzemni prijenos por. o., čl. 75. st. 1. t. 3. Z.

4. OPOREZIVANJE NEKRETNINA U POSTUPKU OVRHE

Postupak ovrhe provodi se prema odredbama Ovršnog zakona (Nar. nov., br. 112/12. i 93/14.). Međutim, s motrišta PDV-a, provedbu ovrhe uređuje čl. 21. Pravilnika o PDV-u. Kako je navedeno u čl. 21. st. 1. i 2. Pravilnika o PDV-u, ovrhu može provesti zakonom utvrđeno tijelo (npr. sud), odnosno Porezna uprava.

Kada zakonom utvrđeno tijelo u postupku ovrhe proda neko dobro, ne smatra se da je došlo do isporuke između dužnika i ovršnog tijela, nego do izravne dužnikove isporuke kupcu koja podliježe oporezivanju. To znači da je s motrišta PDV-a dužnik porezni obveznik. Pri prodaji dobara u postupku ovrhe koju provodi PU prema odredbama Općega poreznog zakona (Nar. nov., br. 147/08. – 73/13.) i drugih propisa, smatra se također da je došlo do izravne dužnikove isporuke kupcu. Nadalje, čl. 21. st. 3. Pravilnika o PDV-u navedena je obveza ovršnog tijela koje u postupku

ovrhe provodi prodaju dobara da kopiju dokumenta o prodaji dobara dostavi nadležnoj Poreznoj upravi.

Ovaj postupak provodi se za sva dobra osim kod ovrhe nekretnina. To znači da ovršno tijelo nema obvezu dostaviti nadležnoj Poreznoj upravi kopiju kupoprodajnog ugovora – računa, u slučaju iz čl. 75. st. 3. t. d) Zakona o PDV-u. Riječ je o primjeni tuzemnog prijenosa porezne obveze kada je riječ o ovrši nekretnina. Kako se tuzemni prijenos porezne obveze može primijeniti samo između obveznika PDV-a, to znači da dužnik kao i kupac trebaju biti obveznici PDV-a. Na temelju primljenog dokumenta o stjecanju nekretnine (uobičajen je kupoprodajni ugovor), koji s motrišta PDV-a treba imati sve elemente računa, kupac nekretnine će u poreznim i knjigovodstvenim evidencijama iskazati obvezu PDV-a po stopi od 25 % te ima i pravo na priznavanje pretporeza.

Ova odredba o tuzemnom prijenosu porezne obveze kod ovrhe nekretnina se, u načelu, primjenjuje još od 1. srpnja 2013. Izmjenom Pravilnika o PDV-u od 1. siječnja 2014. (Nar. nov., br. 160/13.) promijenjen je čl. 21. st. 3., ali ne i u dijelu koji se odnosi na ovrhu nekretnine.

Navedene se odredbe na jednak način primjenjuju i kod punopravnog stjecanja vlasništva u postupku fiducije.

5. ZAKLJUČAK

Za određivanje poreznog položaj isporuka građevina od 1. siječnja 2015. više neće utjecati činjenica jesu li građevine - nekretnine izgrađene, isporučene ili plaćene do 31. prosinca 2014., jesu li „nove“ ili „sta-

re“, nego je jedini bitan kriterij jesu li bile nastanjene odnosno korištene ili ne te koliko je bilo razdoblje korištenja te građevine. Pritom je također bitno je li prodavatelj obveznik PDV-a ili nije u sustavu PDV-a.

U prometu nekretnina od 1. siječnja 2015. počinju se primjenjivati odredbe čl. 40. st. 1. t. j) i k) Zakona o PDV-u čija je primjena bila odgođena u trenutku ulaska RH u EU te Zakona o porezu na promet nekretnina. Na temelju navedenih propisa proizlazi da je isporuka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se nalaze oslobođena PDV-a. Međutim, to se ne odnosi na građevine (objekte pričvršćene na zemlju ili učvršćene u zemlji) koje nisu nastanjene – korištene, odnosno nekretnine prije prvog nastanjenja ili nekretnine kod kojih od datuma prvog nastanjenja – korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine. Te su nekretnine, zajedno s građevinskim zemljištem, oporezive PDV-om.

Protekom razdoblja od dvije godine od prvog nastanjenja, odnosno korištenja te nekretnine prelaze (ili su već prešle 1. siječnja 2015.) u porezni status oslobođenih građevina te tada stječu pravo izbora na oporezivanje. Pravo izbora na oporezivanje (znači da građevina bude oporeziva PDV-om) mogu odabrati samo porezni obveznici i može se primijeniti samo na kupce – obveznike PDV-a koji mogu priznati pretporez u cijelosti. Međutim, u opisanom prometu primjenjuje se tuzemni prijenos porezne obveze, a to znači da primatelj na temelju primljenog računa i nekretnine iskazuje obvezu i pretporez.

Sve nekretnine - građevine i zemljišta (poljoprivredna i građevinska) - koje nisu oporezive PDV-om, od 1. siječnja 2015. su oporezive porezom na promet nekretnina.

