

POREZI

Dr. sc. Ljerka MARKOTA, prof. v. š. i ovl. rač.

UDK 336.225

Oporezivanje isporuka građevina i zemljišta PDV-om

Oporezivanje prometa nekretnina danas, kako ga uređuju Zakon o PDV-u i Pravilnik o PDV-u, primjenjuje se još od 1. siječnja 2015. godine. Međutim, ako prodavatelj nije obveznik PDV-a primjenjuju se odredbe Zakona o porezu na promet nekretnina. Za određivanje poreznog položaja prometa građevina bitna su dva kriterija, i to: jesu li građevine bile nastanjene odnosno korištene ili ne, odnosno koliko je bilo razdoblje korištenja tom građevinom, te je li prodavatelj obveznik PDV-a ili nije u sustavu PDV-a. U jednom od sljedećih brojeva časopisa RRiF pisat ćemo o oporezivanju nekretnina porezom na promet nekretnina i poreznom položaju prometa nekretnina u postupku ovrhe.

1. TEMELJNE ODREDBE U VEZI S OPOREZIVANJEM PROMETA NEKRETNINA

Odredbe Direktive 2006/112/EZ¹ u vezi s oporezivanjem nekretnina primjenjuju se u Republici Hrvatskoj (dalje: RH) od 1. siječnja 2015. godine. U prometu nekretnina se za obveznike PDV-a primjenjuju odredbe čl. 40. st. 1. t. j) i k) Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 138/20. – da-

lje: Zakon o PDV-u) i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13. - 73/21. – dalje: Pravilnik o PDV-u). Ako prodavatelj nije obveznik PDV-a, u prometu se primjenjuju odredbe Zakona o porezu na promet nekretnina (Nar. nov., br. 115/16. i 106/18., dalje: Zakon o PPN-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 o PDV-u, a to znači sljedeće:

¹ Od 28. studenoga 2006. godine o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, dalje: Direktiva o PDV-u.

Još se možete pretplatiti na
RRiF-ov POREZNI PRIRUČNIK 2021.

NEKRETNINA KORIŠTENA DO 2 GODINE:

Za obveznike PDV-a, 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 i prema čl. 4. Zakona o PDV-u smatraju se predmetom oporezivanja.

NEKRETNINA KORIŠTENA VIŠE OD 2 GODINE:

Protekom razdoblja od dvije godine od prvog nastanjenja, odnosno korištenja građevinom, 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 mogu odabrati samo porezni obveznici i može se primijeniti samo na kupce – obveznike PDV-a koji mogu priznati pretporez u cijelosti po osnovi isporuke na koju se odnosi pravo izbora na oporezivanje. U opisanom prometu primjenjuje se tuzemni prijenos porezne obveze, što znači da će kupac nekretnine – porezni obveznik u svojim poreznim i knjigovodstvenim evidencijama iskazati obvezu i pretporeza.

I isporuke zemljišta (svih vrsta, osim građevinskog) za obveznike PDV-a oslobođene su PDV-a, također uz mogućnost izbora za oporezivanje (isporuka između poreznih obveznika) 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 (dalje. PPN) po stopi od 3 %, 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 prvom nastanjenja, odnosno korištenja, ako je prodavatelj obveznik PDV-a.

Pri određivanju poreznog položaja isporuka građevina, jedina bitna činjenica je ta jesu li građevine za koje treba odrediti porezni položaj bile nastanjene odnosno korištene 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 PPN-om. Tada prijavu prometa nekretnina predaje Poreznoj upravi (dalje: PU) javni bilježnik umjesto kupca - stjecatelja nekretnine. Prema čl. 9. st. 1. Zakona o PPN-u osnovica poreza na promet nekretnina je tržišna vrijednost nekretnine u trenutku nastanka porezne obveze. U pravilu, PU utvrđuje osnovicu PPN-a 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. Međutim, u čl. 9. st. 4. Zakona o PPN-u je navedeno da je PU ovlaštena procjenom utvrditi tržišnu vrijednost nekretnine ako je ukupna svota utvrđene naknade između kupca i prodavatelja manja od cijene koje se postižu ili se mogu postići na tržištu u trenutku nastanka porezne obveze.

Napominjemo da obveza prijave prometa nekretnina postoji i za isporučitelje nekretnina na koje se plaća PDV kao i kod prijenosa porezne obveze. Naime, ako ispravu o stjecanju nekretnine nije ovjerio javni bilježnik odnosno nije ju izdao sud ili drugo javnopravno tijelo, isporučitelj koji na isporuku nekretnine obračunava PDV kao i kod prijenosa porezne obveze, obavezan je u roku od 30 dana od dana isporuke prijaviti isporuku te nekretnine dostavom Prijave prometa nekretnina nadležnoj ispostavi PU prema sjedištu, prebivalištu ili uobičajenom boravištu isporučitelja. Napominjemo da tom prijavom ne nastaje obveza poreza na promet nekretnina jer je nekretnina oporeziva PDV-om, odnosno primjenjuje se prijenos porezne obveze (evidentira se u Obrascu PDV), te ima informativno značenje za PU.

2. POREZNI POLOŽAJ ISPORUKA GRAĐEVINA ILI NJIHOVIH DIJELOVA I ZEMLJIŠTA NA KOJEMU SE NALAZE PREMA PROPISIMA O PDV-u

Isporuka građevina može biti oporeziva smo jednim poreznim propisom, i to Zakonom o PDV-, ili Zakon o PPN-u. 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.

Odredbе navedenog članka propisuju da je PDV-a oslobođena:

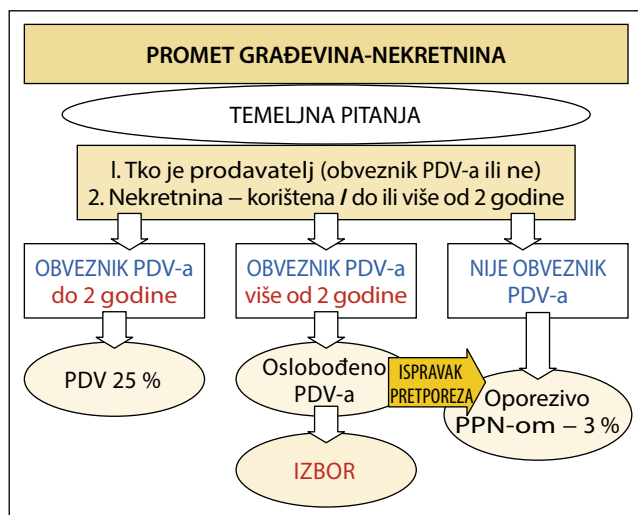
j) isporuka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, osim isporuka prije prvog nastanjenja odnosno korištenja ili isporuka kod kojih od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine. Građevinom u smislu ovoga Zakona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

k) isporuka zemljišta, osim građevinskog zemljišta.

To znači da će za obveznike PDV-a građevine (zemljište i građevinski dio) koje nisu korištene ili su korištene do dvije godine (u cijelom razdoblju od kada su sagrađene) u svim prometima u tom vremenu biti oporezive PDV-om po stopi od 25 %, neovisno o tome kome se građevina prodaje. Tek je protekom razdoblja od dvije godine za obveznike PDV-a promet tih građevina oslobođen PDV-a prema čl. 40. st. 1. t. j) Zakona o PDV-u. Kada obveznik PDV-a prodaje zemljište (osim građevinskog), isporuka je oslobođena PDV-a prema čl. 40. st. 1. t. j) Zakona o PDV-u neovisno o tome je li zemljište „korišteno“ ili nije. Međutim, i u prometu građevina te zemljišta (osim građevinskog), kada su prodavatelj i kupac obveznici PDV-a, mogu odabrati pravo izbora na oporezivanje.

U nastavku se daje prikaz prometa nekretnina i način određivanja porezne obveze kada prodavatelj je / nije obveznik PDV-a.

Slika 1. Određivanje poreznog položaja prometa građevina prema odredbama Zakona o PDV-u i PPN-u



Iz slike je vidljivo da pri određivanju poreznog položaja prometa građevina ponajprije treba voditi računa o poreznom položaju prodavatelja, a potom i razdoblju korištenja građevinom (do ili više od dvije godine). Ako prodavatelj nije obveznik PDV-a, promet nije oporeziv PDV-om nego PPN-om.

2.1. POREZNI POLOŽAJ ISPORUKE GRAĐEVINA

Građevina se prema propisima o PDV-u, smatra jedinstvenom isporukom građevinskog dijela i zemljišta koje mu pripada.

Isporuka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se nalaze je, prema čl. 40. st. 1. t. j) Zakona o PDV-u, oslobođena PDV-a, ali samo ako je od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja prošlo više od dvije godine. To znači da 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, oporezive su 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 o tome 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 (ako je isporučitelj 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 građevinom

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, a građevina je bila korištena, prema st. 3. istog članka, datumom prvog nastanjenja ili korištenja smatrat će se datum prve isporuke.

Vezano za određivanje godine prvog nastanjenja, odnosno korištenja, kada se podatci o korištenju razlikuju (na temelju knjigovodstvene evidencije i računa za potrošnju struje), Ministarstvo financija dalo je objašnjenje u stajalištu *MF KLASA: 410- 20/15-01/07, od 13. srpnja 2015.*, a dio teksta daje se u nastavku.

... Godina prvog nastanjenja, odnosno korištenja određuje se prema kriterijima navedenima u članku 72.b stavku 2. Pravilnika. Dakle, ukoliko je primjerice nekretnina u knjigovodstvenim evidencijama knjižena na konto 0 (dugotrajna imovina) u 2008. godini, a ugovor o isporuci električne energije ili vode sklopljen u 2010. godini, tada se smatra da je godina prvog nastanjenja 2008. godina.

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 u razdoblju do dvije godine korištenja. 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 su porezni obveznici izgradili nakon 1. siječnja 2015. godine ili one koje do navedenog datuma nisu nastanjene ili korištene, a prodaju se nakon navedenog datuma, pa čak i danas.

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 se odnosi i na koje građevine

Pravo izbora na oporezivanje građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, te ostaloga negrađevinskog zemljišta (to znači osim građevinskog) propisuje čl. 40. st. 4. Zakona o PDV-u, a porezni obveznici mogu birati hoće li njihova isporuka – građevina ili zemljište 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 (protekom roka korištenja od dvije godine).

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, prodavatelj – obveznik PDV-a neće zaračunati PDV na računu nego će, prema čl. 75. st. 3. t. c) Zakona o PDV-u, primijeniti tzv. tuzemni prijenos porezne obveze. Ispostavit 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 po osnovi isporuke na koju se želi primijeniti pravo izbora za oporezivanje. Nadalje, pravo izbora na oporezivanje može se primijeniti u trenutku isporuke. Ta je mogućnost 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 u razdoblju od deset godina ako je pri nabavi ili izgradnji koristio pretporez.

Tekst čl. 40. st. 4. Zakona o PDV-u ... *po osnovi isporuke na koju se pravo izbora za oporezivanje želi primijeniti* znači da se na kupca koji dijeli pretporez (jer obavlja oporezive i oslobođene promete) može prenijeti porezna obveza ako ne dijeli pretporez u dijelu poslovanja za koje tu građevinu nabavlja. Jasno da za dokaz o tome treba za taj dio poslovanja voditi zasebne poreze evidencije kako bi mogao dokazati da u tom dijelu ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti. Za te potrebe, primjerice, prodavatelj može od kupca zatražiti i pisanu izjavu o njegovu poreznom položaju, a kao dokaz o tome da se prijenos porezne obveze mogao primijeniti.

Napominjemo da se tuzemni prijenos porezne obveze, odnosno pravo izbora na oporezivanje prema čl. 40. st. 4. Zakona o PDV-u, može primijeniti i na kupca – stranog poreznog obveznika koji je u RH registriran za potrebe PDV-a. Navedeno potvrđuje i stajalište Ministarstva financija *MF KLASA: 410-19/15-01/176, od 20. svibnja 2015.*, a dio teksta se navodi u nastavku.

... *Stoga, u slučaju isporuke nekretnine oslobođene plaćanja PDV-a stranom poreznom obvezniku koji je registriran za potrebe PDV-a u Republici Hrvatskoj i ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti, porezni obveznik – isporučitelj ima pravo izbora za oporezivanje.*

Ukoliko se isporučitelj i stjecatelj odluče za oporezivanje isporuke nekretnina koja je inače oslobođena plaćanja PDV-a tada se primjenjuje prijenos porezne obveze iz članka 75. stavka 3. točke c) Zakona. U tom slučaju isporučitelj u računu mora navesti „prijenos porezne obveze“, a stjecatelj mora obračunati i platiti PDV uz istovremeno pravo na odbitak pretporeza. Na takvu isporuku na koju se primjenjuje prijenos porezne obveze, stjecatelj ne plaća porez na promet nekretnina.

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 manji 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, 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 prijavi PDV-a koja se podnosi za razdoblje oporezivanja u kojem je obavljena isporuka u skladu s čl. 140. st. 9. Pravilnika o PDV-u.

Jasno, ispravak NE treba provesti ako porezni obveznik prodaje građevinu drugom poreznom obvezniku, te u skladu s čl. 40. st. 4. Zakona o PDV-u, primijeni tuzemni prijenos porezne obveze.

2.1.4. Oporezivanje rekonstruiranih građevina ili njihovih dijelova

Rekonstrukcijom građevina, pod određenim uvjetima, može se steći porezni položaj korištene građevine, odnosno građevine koja je prvi put korištena unutar dvije godine te u cijelosti podliježe oporezivanju PDV-om po stopi od 25 %. Smatra li se rekonstruirana građevina nekretninom na koju u prometu obveznik PDV-a treba obračunati PDV ili ne, uređuje čl. 40. st. 5. Zakona o PDV-u na sljedeći način:

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 kako je navedeno u čl. 40. st. 1. t. j) Zakona o PDV-u te bi 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 za oporezivanje, ako su prodavatelj i kupac porezni obveznici, te uz zadovoljenje ostalih uvjeta iz čl. 40. st. 4. Zakona o PDV-u. Međutim, ako propisani uvjeti nisu zadovoljeni (... troškovi rekonstrukcije nisu veći od 50% prodajne cijene), rekonstruirana građevina zadržava status građevine koja je oslobođena PDV-a. Pri prodaji drugom poreznom obvezniku može se primijeniti pravo izbora na oporezivanje (tuzemni prijenos porezne obveze), a pri prodaji fizičkoj osobi (ili poduzetniku koji nije obveznik PDV-a) isporuka podliježe oporezivanju PPN-om uz obvezu ispravka pretporeza koji je korišten pri rekonstrukciji na temelju ulaznih računa dobavljača.

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.*

Kako je prethodno navedeno, porezni status isporuke rekonstruirane građevine ovisi o nekoliko elemenata:

- troškovima rekonstrukcije, ali samo u prethodne dvije godine prije isporuke

➤ udjelu troškova rekonstrukcije u prodajnoj cijeni.

Problemi u izračunu najčešće mogu nastati zbog toga što neće biti uključeni svi troškovi rekonstrukcije, ako rekonstrukcija traje dulje od dvije godine te u situaciji ako se građevinom nakon rekonstrukcije koristi određeno razdoblje, a tek potom proda. U prvom slučaju kada radovi na rekonstrukciji traju dulje od dvije godine, bit će uključen samo dio troškova te je velika vjerojatnost da će ukupni troškovi rekonstrukcije biti manji od 50 % prodajne cijene. U drugom je slučaju moguće (ako je, primjerice, građevina prodana dvije i više godina nakon što je završena rekonstrukcije), da troškovi rekonstrukcije uopće neće imati značenje i neće ulaziti u izračun postotka u prodajnoj cijeni. To dodatno znači i obvezu ispravka pretporeza iz ulaznih računa dobavljača koji je korišten pri rekonstrukciji, ali samo ako se građevina prodaje fizičkoj osobi ili pravnoj osobi koja dijeli pretporez, a ne ako će se moći primijeniti tuzemni prijenos porezne obveze.

Zato u praksi treba voditi računa o prethodno navedenim uvjetima kako bi se mogao ispravno odrediti porezni položaj isporuke rekonstruirane građevine.

2.2. PRIMJERI OPOREZIVANJA ISPORUKA GRAĐEVINA KOD PRODAVATELJA OBVEZNIKA PDV-a

Na temelju prethodnih objašnjenja napominjemo da se isporuka građevina – nekretnina oporezuju prema odredbama Zakona o PDV ili Zakona o PPN-u, što znači da građevine mogu biti oporezive samo prema jednom od 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.

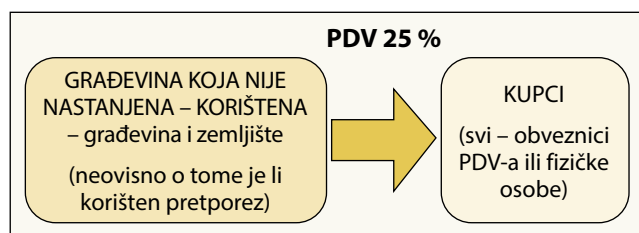
Primjer 1. Porezni položaj isporuka građevina koje su na zalihima poreznog obveznika

Građevinski poduzetnik A – porezni obveznik građi nekretnine za tržište. Na temelju ulaznih računa dobavljača za nabavljene sirovine, materijale, računa drugih poreznih obveznika za obavljene građevinske usluge i drugo, priznavao je pretporez. U 2021. godini ima na zalihima nekoliko neprodanih nekretnina koje su završene u 2018. godini. Kakav je porezni položaj isporuka navedenih građevina koje se prodaju u 2021. godini, a još uvijek su na zalihima?

Na isporuku građevina koje su porezni obveznici gradili i imaju ih na zalihima (pa čak i na one sagrađene prije 1. siječnja 2015. godine), predmet su oporezivanja prema čl. 4. Zakona o PDV-u te pri isporuci treba primijeniti odredbu čl. 40. st. 1. t. j) Zakona o PDV-u kao za građevinu koja još nije nastanjena odnosno korištena. To znači da kod prodaje treba obračunati PDV po stopi od 25 % na cijelu vrijednost građevine (jedinstvena isporuka), neovisno od toga tko je kupac - porezni obveznik ili građanin.

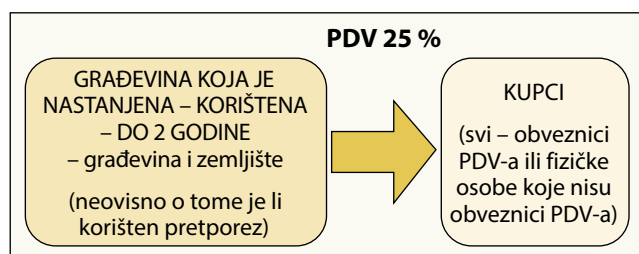
Takav će porezni položaj opisana nekretnina imati u prvom prometu (koji može biti 2021., 2022. itd.) kao i sljedeće dvije godine od datuma prvog nastanjenja, odnosno korištenja, ako će ju kupac dalje prodavati unutar dvije godine, a nekretninom se neće koristiti.

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.

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 nekretninu 2017. godine za potrebe poslovanja (poslovni prostor) i priznao pretporez, osnovica 1.760.000,00 kn, PDV po stopi od 25 %, 440.000,00 kn. U listopadu 2021. godine odlučio je navedenu građevinu prodati drugom poreznom obvezniku, a prodajna je cijena utvrđena u svoti od 2.200.000,00 kn. Koji porez treba obračunati pri isporuci navedene građevine?

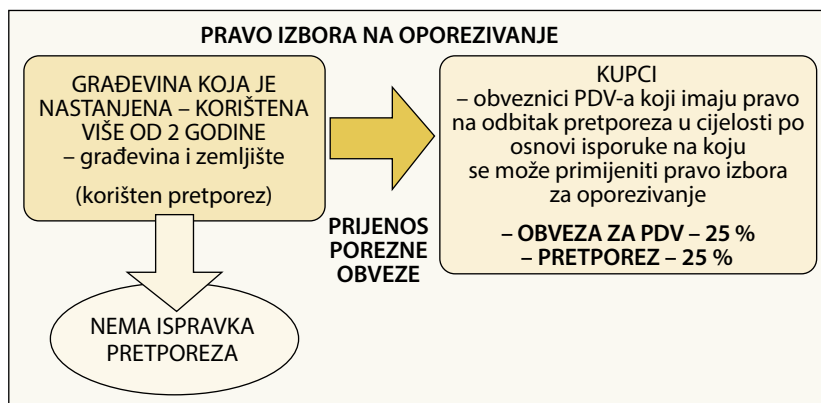
Za navedenu je građevinu istekao rok od dvije godine od datuma prvog nastanjenja, odnosno korištenja te je isporuka građevine i zemljišta na kojem

se ona nalazi prema čl. 40. st. 1. t. j) Zakona o PDV-u oslobođena PDV-a.

Kako je kupac građevine porezni obveznik, prodavatelj je odabrao (i kupac se složio s time) 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.** Za tuzemni prijenos porezne obveze porezni obveznik treba ustrojiti posebnu evidenciju, a u Obrascu PDV isporuku treba evidentirati pod I. 1. – Isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze) i u Obrascu PPO.

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. U Obrascu PDV obvezu treba iskazati pod II. 4. *Primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)*, a pretporez pod III. 4. *Pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)*.

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



POREZI

Knjiženje kod kupca nekretnine:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Građevinski objekt - poslovni prostor	0230	2.200.000,00	
	Obveze prema dobavljačima nekretnine	2202		2.200.000,00
	Istodobno:			
	Pretporez iz prenesene porezne obveze u tuzemstvu – 25 %	1401	550.000,00	
	Obveze za PDV-a iz prenesene porezne obveze u tuzemstvu – 25 %	2401		550.000,00
	Za primljeni račun od dobavljača za nabavljeni poslovni prostor			

U Obrascu PDV obvezu treba iskazati pod II. 4. *Primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)*, a pretporez pod III. 4. *Pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)*.

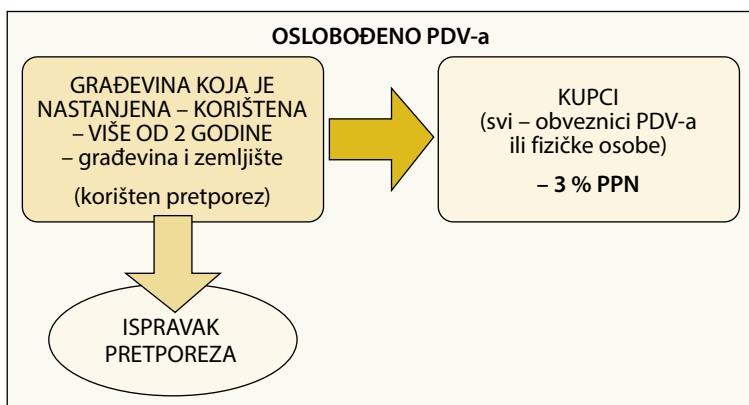
Pravo izbora na oporezivanje može se primijeniti neovisno od toga je li porezni obveznik koristio pretporez pri nabavi nekretnine te je li stekao nekretnine prije 1. siječnja 2015. godine.

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 ili osobi koja dijeli pretporez

Porezni obveznik C nabavio je nekretninu u veljači 2016. godine za potrebe poslovanja i priznao pretporez, osnovica 2.300.000,00 kn, PDV po stopi od 25 %, 575.000,00 kn. U listopadu 2021. godine odlučio je navedenu građevinu prodati osobi koja nije porezni obveznik – prodajna cijena 2.760.000,00 kn. 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 PPN-om po stopi do 3 %. Porezni obveznik je stjecatelj – kupac nekretnine.

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



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 2025. godine. Promjena uvjeta nastupit će 2025. godine, odnosno u 6. godini korištenja nekretninom. To znači da treba provesti ispravak (vratiti) korišteni pretporez za 5 godina u koje treba uključiti i godinu u kojoj se dogodila promjena (2021., 2022., 2023., 2024. i 2025.).
Izračun: 575.000,00 : 10 x 5 = 287.500,00 kn.

Knjiženje ispravka pretporeza kod prodavatelja nekretnine:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Troškovi naknadno utvrđenih poreza (PDV)	4676	287.500,00	
	Ispravci pretporeza zbog prenamjene nekretnine Za provedeni ispravak pretporeza pri prodaji nekretnine za koju je korišten pretporez	140031		287.500,00

U opisanom slučaju ispravak u navedenoj svoti treba provesti odjednom za cijelo preostalo razdoblje ispravka i evidentirati ga u prijavi PDV-a koja se podnosi za razdoblje oporezivanja u kojem je obavljena isporuka u skladu s čl. 140. st. 9. Pravilnika o PDV-u. To znači da ispravak treba provesti u Obrascu PDV za listopad 2021. godine, na poziciji pod III. 15. *Ispravci pretporeza s predznakom minus (-), a isporuku pod I. 8. Tuzemne isporuke. Obrazac PDV treba predati do 20. studenoga 2021. godine.*

Međutim, ako pretporez pri nabavi nije korišten (ili je isteklo razdoblje od 10 godina od godine kada je korišten pretporez), ispravak se ne treba provoditi, a isporuka je oslobođena PDV-a, odnosno oporeziva PPN-om po stopi od 3 %.

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

Porezni obveznik D nabavio je nekretninu 2016. godine za potrebe poslovanja i priznao pretporez, osnovica 1.970.000,00 kn, PDV po stopi od 25 %, 492.500,00 kn. Navedenom se nekretninom koristio za poslovne svrhe (obavljanje djelatnosti, prijavljeno sjedište društva), ali ju je 2018. godine prenamijenio za stambene potrebe i iznajmio fizičkoj osobi za potrebe stanovanja. U obrascu PDV za posljednje razdoblje oporezivanja za 2018. godinu proveden je ispravak pretporeza za 1/10 korištenog pretporeza.

Izračun: 492.500,00 : 10 = 49.250,00 kn (knjiženje se može vidjeti u primjeru 3).

U 2019. i 2020. godini nekretnina je i dalje iznajmljivana za stambene potrebe te je u

obrascu PDV za 12. mjesec 2019. i 2020. godine (posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine) također proveden ispravak pretporeza za 1/10 korištenog pretporeza. U listopadu 2021. godine porezni je obveznik odlučio prodati navedenu građevinu te razmatra sljedeće mogućnosti pri prodaji ovisno o tome tko bi bio kupac nekretnine:

- a) fizička osoba
- b) drugi porezni obveznik.

U opisanom prometu moguća su sljedeća porezna rješenja:

a) Prodaja nekretnine fizičkoj osobi

U ovom je slučaju za navedenu građevinu istekao rok od dvije godine od datuma prvog nastanjenja, odnosno korištenja te je u 2021. godini isporuka građevine i zemljišta na kojem se one nalazi oslobođena PDV-a prema čl. 40. st. 1. t. j) Zakona o PDV-u. Kako isporuka nije oporeziva PDV-om, oporeziva je PPN-om, a porezni je obveznik stjecatelj nekretnine kojemu će nadležna PU obračunati PPN po stopi od 3 %. Napominjemo da **prodavatelj u ovom slučaju ima obvezu ispravka pretporeza** za preostale godine do 2025. Promatrano razdoblje su godine 2016. – 2025., ispravak je već proveden za 2018., 2019. i 2020. godinu te pretporez treba još ispraviti za 5 godina (2021. – 2025.).

Izračun: 492.500,00 : 10 x 5 = 246.250,00 kn (knjiženje se može vidjeti u primjeru 3).

I u ovom slučaju ispravak u navedenoj svoti treba provesti odjednom za cijelo preostalo razdoblje, i to u mjesecu kada je nekretnina prodana – listopad 2021. godine. Isporuka navedene nekretnine ima isti porezni položaj i ako je kupac poduzetnik koji nije porezni obveznik ili je 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 PPN-om. Međutim, ako je kupac porezni obveznik koji može priznati pretporez u cijelosti po osnovi isporuke na koju se želi primijeniti pravo izbora za oporezivanje, prodavatelj se može odlučiti i na dugo porezno rješenje, odnosno može izabrati prijenos porezne obveze.

b) Prodaja nekretnine 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.

Primjer 5. Porezni položaj isporuke građevine za koju je proveden ispravak pretporeza zbog prenamjene u stambene svrhe odmah kada je nekretnina sagrađena u cijeloj svoti

Porezni obveznik E gradio je nekretninu za potrebe poslovanja te je u razdoblju gradnje priznavao pretporez. Međutim, kada je 2019. godine nekretnina završena, poduzetnik je promijenio poslovnu odluku te odlučio navedenu nekretninu iznajmljivati samo za stambene potrebe. Iz knjigovodstvenih evidencija utvrdio je svotu korištenog pretporeza u razdoblju gradnje u svoti od 445.000,00 kn.

U skladu s poslovnom odlukom poreznog obveznika i činjenici da će nekretnina tek biti stavljena u uporabu, odnosno da je riječ o početku korištenja nekretninom, primjereno je svotu korištenog pretporeza uključiti u nabavnu vrijednost nekretnine storniranjem korištenog pretporeza i povećanjem nabavne vrijednosti nekretnine. Na taj će način i trošak amortizacije u razdoblju iznajmljivanja nekretnine biti veći zbog povećanja nabavne vrijednosti za svotu ispravka pretporeza.

S poreznog motrišta također je moguće ispravak pretporeza u cijeloj svoti evidentirati na teret troškova naknadno utvrđenih poreza (PDV-a). Međutim, to su, u pravilu, velike vrijednosti tako da bi knjiženjem troška naknadno utvrđenih poreza (svota PDV-a) to moglo značajno utjecati na rezultat poslovanja poduzetnika.

Knjiženje u 2019. godini:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Građevine u pripremi Pretporez – 25 % Za storno korištenog pretporeza – prenamjena nekretnine u izgradnji za stambene svrhe <i>iii</i>	0271 140012	445.000,00 445.000,00	
2.	Troškovi naknadno utvrđenih poreza (PDV) Ispravci pretporeza zbog prenamjene nekretnine Za provedeni ispravak pretporeza pri prenamjeni nekretnine za stambene potrebe za koju je korišten pretporez pri gradnji	4678 140031	445.000,00	445.000,00

U listopadu 2021. godine porezni je obveznik odlučio prodati navedenu građevinu drugom poreznom obvezniku.

Pitanje: Koji porez treba obračunati pri isporuci navedene građevine i koje još obveze s motrišta PDV-a ima društvo kao vlasnik nekretnine?

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 knjigo-

POREZI

vodstvenim evidencijama na temelju primljenog računa i isporuke treba iskazati obvezu PDV-a i priznati pretporez.

Međutim, kako je porezni obveznik na početku razdoblja najma za stambene potrebe stornirao korišteni pretporez i uključio ga u nabavnu vrijednost ili ispravio – „vratio“ cijelu svotu pretporeza koju je koristio pri gradnji nekretnine, porezni obveznik može u opisanom slučaju u razdoblju prodaje nekretnine naknadno iskoristiti pravo priznavanja pretporeza za prestalo razdoblje do 10 godina jer nekretninu prodaje drugom poreznom obvezniku uz prijenos porezne obveze. Ako bi kupac nekretnine bio fizička osoba, društvo koje nije obveznik PDV-a ili porezni obveznik koji nema pravo na odbitak pretporeza u cijelosti, isporuka bi bila oslobođena PDV-a, a prodavatelj nekretnine NE bi imao pravo na naknadno priznavanje pretporeza. Kupac nekretnine u tom bi slučaju trebao platiti 3 % PPN-a.

Razdoblje korištenja (kada je dobro proizvedeno, odnosno početak uporabe, čl. 140. st. 1. Pravilnika o PDV-u) je od 2019. – 2028. godine, a prenamjena je 2021. godine te se ispravak (naknadno pravo priznavanja pretporeza) može provesti za preostalo razdoblje od 8 godina.

Izračun: $445.000,00 : 10 \times 8 = 356.000,00$ kn.

Knjiženje ispravka odbitka pretporeza:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Pretporez – 25 % Prihodi od naknadno utvrđenog prava na pretporez <i>Za naknadno pravo priznavanja pretporeza pri prodaji nekretnine za koju je 2019. godine proveden ispravak pretporeza u ukupnoj svoti</i>	140031 7850	356.000,00	356.000,00

Kako je vidljivo iz knjiženja, porezni obveznik može ispraviti – vratiti pretporez u svoti od 356.000,00 kn za preostalih 8 godina. Ispravak treba, prema čl. 140. st. 9. Pravilnika o PDV-u, provesti u razdoblju oporezivanja kada je obavljena isporuka nekretnine, odnosno u Obrascu PDV za listopad 2021. godine pod III. 15. *Ispravci pretporeza s predznakom plus (+)*. Svota ispravljenog pretporeza knjižena je u prihodu jer ispravak pretporeza ne utječe na nabavnu vrijednost imovine poreznog obveznika (čl. 138. st. 5. Pravilnika o PDV-u – ovo se zapravo odnosi samo za usklađenje, ali je naše mišljenje da se može odnositi i na ispravak pretporeza).

Primjer 6. Porezni položaj isporuka rekonstruiranih građevina i njihovih dijelova – isporuka drugom poreznom obvezniku

Porezni obveznik F u 2020. godini rekonstruirao je nekretninu koju je nabavio od fizičke osobe 2018. godine (pri nabavi je bilo oporezivo PPN-om po stopi do 4 %). Nakon rekonstrukcije (korišten je pretporez iz ulaznih računa dobavljača) nekretnina je 2021. godine prodana drugom poreznom obvezniku. Prodajna cijena nekretnine utvrđena je u svoti od 1.320.000,00 kn, a troškovi rekonstrukcije iznose

785.000,00 kn (više od 50 % prodajne cijene). 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 po stopi od 25 % i dijeli isti porezni položaj kao građevine i njezini dijelovi te zemljište navedeno u čl. 40. st. 1. t. j) Zakona o PDV-u, neovisno o tome je li kupac porezni obveznik ili je fizička osoba. Ako bi razdoblje rekonstrukcije trajalo primjerice 3 godine, za određivanje poreznog položaja pri prodaji uzimali bi se u obzir samo troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine prije isporuke. Međutim, ako bi se nekretnina prodala nakon pet godina otkad je rekonstrukcija završena, za određivanje poreznog položaja više se ne uzimaju u obzir troškovi rekonstrukcije. Porezni položaj tada ovisi o poreznom položaju prodavatelja te o tome koliko se godina ukupno koristilo nekretninom.

To znači da su rekonstruirane građevine oporezive PDV-om po stopi od 25 % u razdoblju od datuma prvog prometa nakon rekonstrukcije (nastanjenja, odnosno korištenja) i sljedeće dvije godine. Nakon razdoblja od dvije godine nekretnina će biti oslobođena 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 7. Porezni položaj isporuka rekonstruiranih građevina i njihovih dijelova – isporuka osobi koja nije porezni obveznik

Porezni obveznik G u 2019. godini rekonstruirao je nekretninu koju je iste godine nabavio od fizičke osobe te je pri gradnji koristio pretporez. Nakon rekonstrukcije nekretnina je 2021. prodana fizičkoj osobi ili poduzetniku koji nije obveznik PDV-a. Prodajna cijena nekretnine utvrđena je u svoti od 1.320.000,00 kn, a troškovi rekonstrukcije iznose 455.000,00 kn (manje od 50 % prodajne cijene). Kakav je porezni položaj isporuke navedene građevine?

Nekretnina koja je predmet isporuke u opisanom primjeru ne smatra rekonstruiranom građevinom jer troškovi rekonstrukcije iznose manje od 50 % prodajne cijene. Isporuka je za prodavatelja oslobođena PDV-a prema čl. 40. st. 1. t. j) Zakona o PDV-u, a kupac će platiti 3 % PPN-a. Međutim, kako je prodavatelj pri rekonstrukciji koristio pretporez, u razdoblju – mjesecu isporuke treba ispraviti ukupni pretporez na temelju ulaznih računa dobavljača. Napominjemo da bi u opisanom slučaju prodaja nekretnine bila oslobođena PDV-a i da je kupac porezni obveznik, ali se također može primijeniti izbor za oporezivanje – prijenos porezne obveze prema čl. 75. st. 3. t. c) Zakona o PDV-u jer su prodavatelj i kupac porezni obveznici.

Obvezu ispravka pretporeza treba provesti uvijek kada su troškovi rekonstrukcije manji od 50 % prodajne cijene, ali samo kada je isporuka oslobođena PDV-a, odnosno kada je prodavatelj porezni obveznik, a kupac društvo koje nije obveznik PDV-a ili fizička osoba.

Primjer 8. *Porezni položaj isporuke nekretnine koja je nabavljena od fizičke osobe 2017., a sagrađena je 2002. godine – prodavatelj porezni obveznik, trgovac nekretninama, za koju pri nabavi nije koristio pretporez*

Porezni obveznik H – trgovac nekretninama u 2021. godini prodaje nekretninu fizičkoj osobi koju je nabavio od fizičke osobe 2017. godine, Riječ je o nekretnini koja je sagrađena 2002. godine, kojom se koristilo više od dvije godine, te je u razdoblju do 2017. godine prodavana nekoliko puta, ali se ne može dokazati datum prvog nastanjenja. Koji porez treba obračunati prodavatelj nekretnine?

Kako je za navedenu nekretninu prošlo više od dvije godine od datuma prvog nastanjenja, nekretnina je za prodavatelja, obveznika PDV-a, oslobođena PDV-a. To znači da je oporeziva PPN-om po stopi od 3 %, 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).

Iznimno, ako prodavatelj ne može dokazati datum prvog nastanjenja ili korištenja nekretninom, a nekretninom se koristilo, za utvrđivanje datuma primjenjuje se odredba čl. 72.b st. 3. Pravilnika o PDV-u, a to je datum prve isporuke nekretnine.

Primjer 9. *Porezni položaj isporuka nedovršene građevine (rohbau) – prodavatelj obveznik PDV-a*

Građevinski poduzetnik I – porezni obveznik gradi nekretnine za tržište. Tijekom poslovanja koristi pretporez iz ulaznih računa dobavljača. Zbog problema 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...). To znači da porezni obveznik – prodavatelj treba obračunati PDV po stopi od 25 % na isporuku nedovršene građevine i zemljišta ili građevine u tzv. rohbau-izvedbi, u skladu s čl. 72.b st. 5. Pravilnika o PDV-u.

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. Promet zemljišta oslobođen je PDV-a, osim građevinskoga 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 po osnovi isporuke na koju se želi primijeniti pravo izbora za oporezivanje. 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.

Ako porezni obveznik ne odabere pravo izbora na oporezivanje, zemljište (s obzirom na to da je oslobođeno PDV-a), osim građevinskog, je oporezivo

PPN-om po stopi od 3 %. Naime, iz Zakona o PPN-u 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 PPN-om, odnosno obrnuto, ako nije oporeziva PDV-om, oporeziva je PPN-om.

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 za potrebe PDV-a dokaz o tome da je riječ o građevinskom zemljištu.

Napominjemo da se građevinskim zemljištem smatra i ono zemljište za koje je izdan izvršni akt, neovisno o tome je li akt istekao te neovisno o tome je li gradnja započela. Navedeno potvrđuje i stajalište Ministarstva financija, KLASA: 410-19/15-01/129, od 11. svibnja 2015 godine, koje objašnjava i porezni položaj uplaćene jamčevine, a u nastavku se daje dio navedenog stajališta.

... Slijedom navedenog, uplata jamčevine ne smatra se isporukom zemljišta jer uplatom jamčevine ne dolazi do prijenosa prava raspolaganja zemljištem na uplatitelja. Do isporuke dolazi sklapanjem ugovora o kupoprodaji ili izdavanjem druge isprave o isporuci zemljišta.

Stoga, ukoliko porezni obveznik koji je upisan u registar obveznika PDV-a isporuči zemljište za koje je izdan izvršni akt kojim se odobrava građenje to zemljište se oporezuje PDV-om, neovisno o tome vrijedi li izdani akt kojim se građenje odobrava u trenutku isporuke.

O poreznom položaju isporuke građevinskog zemljišta dana su i stajališta MF KLASA: 410-19/14-01/647, od 9. srpnja 2015. i MF KLASA: 410-19/14-01/138, od 17. travnja 2015. godine.

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 10. *Porezni položaj prodaje poljoprivrednog zemljišta*

Porezni obveznik J isporučuje poljoprivredno zemljište u listopadu 2021. godine koje je evidentirano u poslovnoj imovini društva. Prodajna cijena utvrđena je u svoti od 750.000,00 kn. Porezni obveznik razmatra sljedeće mogućnosti pri prodaji ovisno o tome tko bi bio kupac nekretnine:

- a) *fizička osoba*
- b) *drugi porezni obveznik.*

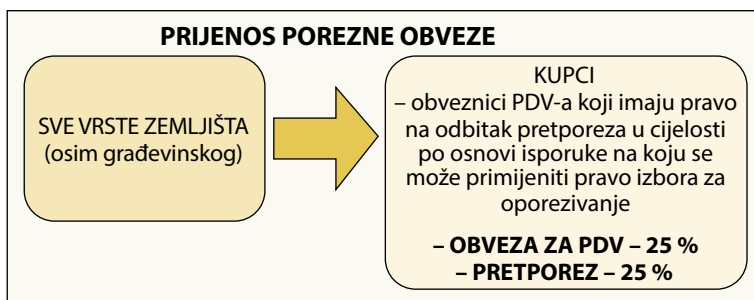
U opisanom prometu moguće su sljedeća porezna rješenja:

POREZI

a) Prodaja poljoprivrednog zemljišta 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.**

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



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.

Kupac, obveznik PDV-a, treba u svojim poslovnim knjigama provesti sljedeća knjiženja:

Knjiženje kod kupca poljoprivrednog zemljišta – poreznog obveznika:

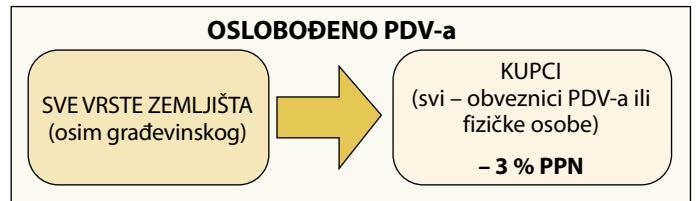
Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Obveze prema dobavljačima u zemlji	2202		750.000,00
	Poljoprivredno zemljište u pripremi	0270	750.000,00	
	Istodobno: Pretporez iz prenesene porezne obveze u tuzemstvu – 25 %	1401	187.500,00	
	Obveze za PDV-a iz prenesene porezne obveze iz tuzemstva – 25 %	2401		187.500,00
	<i>Za zaključen kupoprodajni ugovor, primljen račun i za tuzemni prijenos porezne obveze – obračun PDV-a i priznavanje pretporeza</i>			
2.	Poljoprivredno zemljište u pripremi	0270		750.000,00
	Poljoprivredno zemljište	0201	750.000,00	
	<i>Za stavljanje zemljišta u uporabu</i>			

b) Prodaja poljoprivrednog zemljišta fizičkoj osobi

Kada je prodavatelj poljoprivrednog zemljišta porezni obveznik, a kupac fizička osoba, ne može se primijeniti pravo izbora na oporezivanje, a isporuka je oslobođena PDV-a prema čl. 40. st. 1. t. k) Zakona o PDV-u. To znači da zemljište neće biti oporezivo pre-

ma odredbama Zakona o PDV-u, nego prema Zakonu o PPN-u po stopi do 3 %.

Slika 7. Oporezivanje isporuke zemljišta – oslobođena isporuka



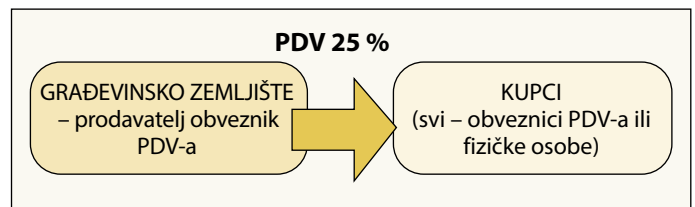
U opisanom primjeru, za prodavatelja – obveznika PDV-a, isporuka zemljišta oslobođena je PDV-a. Porezni je obveznik kupac zemljišta kojemu će nadležna PU utvrditi porez po stopi od 3 % PPN-a.

Primjer 11. 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?

Isporuka građevinskog zemljišta, kada ga 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.

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 obračunan, te je promet oporeziv PPN-om po stopi od 3 %.

Na temelju prethodnih objašnjenja koja proizlaze iz Zakona o PDV-u te dijelom iz Zakona o PPN-u, u nastavku se daju primjeri oporezivanja isporuka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojemu se one nalaze te isporuke zemljišta (poljoprivrednog i građevinskog) kada ih prodaje obveznik PDV-a.

RRIF - časopis s najvećom nakladom u Hrvatskoj!

Sadržava najviše članaka za praktičnu uporabu, jer su Vam savjetnici za konzultacije svakodnevno na raspolaganju i zato što njegujemo najviše standarde stručnosti.

Tablica 1. Oporezivanje isporuke nekretnina – građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se nalaze te poljoprivrednog i građevinskog zemljišta

Red. br.	Opis građevine i prometa	Tko kome prodaje građevinu	Vrsta poreza
1.	Građevina na zalihi (nije korištena – neovisno o tome kada je izgrađena, prije ili poslije 1. siječnja 2015.)	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 po osnovi isporuke za koje se pravo izbora za oporezivanje želi primijeniti)	IZBOR – tuzemni prijenos por. obveze, čl. 75. st. 3. t. c) Zakona o PDV-u oslobođeno PDV-a, čl. 40. st. 1. t. j) Zakona o PDV-u → PPN 3 % (ispravak pretporeza)
5.	Građevina – korištena više od 2 godine	Porezni o. – fizičkoj o. ili poduzetniku koji nije obveznik PDV-a ili poreznom obvezniku koji NE priznaje pretporez u cijelosti	oslobođeno PDV-a, čl. 40. st. 1. t. j) Zakona o PDV-u → PPN 3 % (ispravak pretporeza)
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 po osnovi isporuke za koje se želi primijeniti pravo izbora za oporezivanje)	IZBOR – tuzemni prijenos por. obveze, čl. 75. st. 3. t. c) Zakona o PDV-u oslobođeno PDV-a, čl. 40. st. 1. t. j) Zakona o PDV-u → PPN 3 % (ispravak pretporeza)
9.	Rekonstruirana građevina – korištena više od 2 godine	Porezni o. – fizičkoj o. ili poduzetniku koji nije obveznik PDV-a ili poreznom obvezniku koji NE priznaje pretporez u cijelosti	oslobođeno PDV-a, čl. 40. st. 1. t. j) Zakona o PDV-u → PPN 3 % (ispravak pretporeza)
10.	Sva zemljišta (osim građevinskog)	Porezni o. – poreznom o. (koji priznaje pretporez u cijelosti po osnovi isporuke za koje se pravo izbora za oporezivanje želi primijeniti)	IZBOR – tuzemni prijenos por. obveze, čl. 75. st. 3. t. c) Zakona o PDV-u oslobođeno PDV-a, čl. 40. st. 1. t. k) Zakona o PDV-u → PPN 3 % (ispravak pretporeza)
11.	Sva zemljišta (osim građevinskog)	Porezni o. – fizičkoj o. ili poduzetniku koji nije obveznik PDV-a ili poreznom o. koji ne priznaje pretporez u cijelosti	oslobođeno PDV-a, čl. 40. st. 1. t. k) Zakona o PDV-u → PPN 3 %

