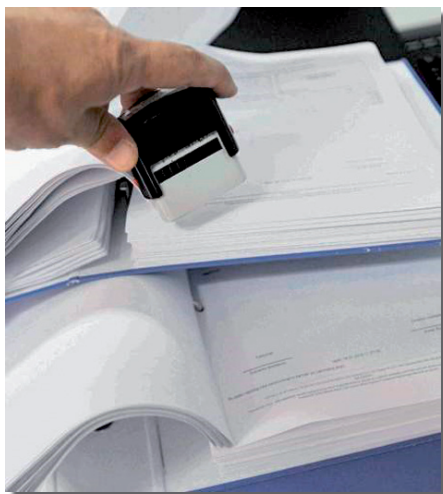


Oporezivanje prometa nekretnina PDV-om kroz primjere

Prema odredbama Zakona o PDV-u koje se primjenjuju od 1. siječnja 2015. godine, nekretnine u prometu mogu biti oporezive ili oslobođene plaćanja PDV-a. Ako se radi o prometu nekretnina koje su oslobođene PDV-a, njihov promet se oporezuje porezom na promet nekretnina prema Zakonu o porezu na promet nekretnina. Predmet oporezivanja PDV-om jesu nekretnine prije prvog nastanjenja odnosno korištenja, uključivo i pripadajući dio zemljišta. Nekretnine koje su prošle prvo nastanjenje (osim u slučaju nove prodaje unutar dvije godine), oslobođene su PDV-a. Radi se o poreznom oslobođenju bez prava na odbitak pretporeza. Autorica u članku kroz primjere pojašnjava obračun PDV-a odnosno poreza na promet nekretnina kod pojedinih isporuka nekretnina.

1. UVOD

Oporezivanje prometa nekretnina PDV-om u Republici Hrvatskoj¹ u cijelosti je usklađeno s Direktivom Vijeća 2006/112/EZ² od 1. siječnja 2015. godine. Protekom prijelaznog razdoblja za usklađenje, koje je RH dobila prilikom ulaska u Europsku uni-



ju,³ stupile su na snagu ranije donesene odredbe o oporezivanju prometa nekretnina prema „novom“ Zakonu o porezu na dodanu vrijednost,⁴ koje su izmijenjene i dopunjene odredbama Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u⁵ i Pravilnika o izmjenama i dopunama Pravilnika o PDV-u⁶. Kako bi provedba navedenih propisa bila moguća, s njima su usklađene i odredbe o porezu na promet nekretnina donošenjem Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na promet nekretnina⁷. Dakle, odredbe koje se odnose na novi način oporezivanja prometa nekretnina implementirane su u Zakon o PDV-u već s ulaskom RH u EU, nisu bile detaljno razrađene, a njihova primjena je bila odgođena do 1. siječnja 2015. godine. U tom smislu porezni obveznici i porezna administracija dobili su vrijeme za prilagodbu. Međutim, budući se radi o značajnim promjenama poreznog tretmana prometa nekretnina u odnosu na ranije važeći, svakako je bilo početnih problema u shvaćanju novih pravila. Danas,

s odmakom od gotovo jedne kalendarske godine, nova pravila su usvojena. Međutim, u praksi se i dalje javljaju sasvim novi slučajevi i okolnosti na koje je potrebno primijeniti pozitivne propise. Cilj ovog članka je kroz primjere pojasniti primjenu novih pravila oporezivanja prometa nekretnina, te prikazati šarolikom lepezu slučajeva koji se javljaju.

2. NOVINE KOD OPOREZIVANJA NEKRETNINA OD 1. SIJEČNJA 2015.

Odredbama Zakona o PDV-u,⁸ koje su na snazi od 1. siječnja 2015. godine, propisano je da plaćanju PDV-a podliježu:⁹

- isporuke građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze prije prvog nastanjenja odnosno korištenja ili kod kojih od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine (građevinom se smatra objekt pričvršćen za zemlju ili učvršćen u zemlji), te
- isporuke građevinskog zemljišta.

Porezni status isporuke nedovršenih (roh-bau) građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze izjednačen je s poreznim statusom isporuke građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze prije prvog nastanjenja (korištenja).¹⁰

Navedeno proizlazi iz odredbe prema kojoj su predmetne isporuke navedene kao izuzeće od poreznog oslobođenja propisanog za:¹¹

- isporuku građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, kod kojih je od prvog nastanjenja odnosno korištenja proteklo više od dvije godine, te
- isporuku zemljišta, koje nije građevinsko.

Porezni tretman isporuka nekretnina načelno oslobođenih PDV-a nije konačan, odnosno propisana je mogućnost izbora oporezivanja PDV-om za isporučitelja pod uvjetom da je kupac porezni obveznik koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti.¹²

¹ U daljnjem tekstu: RH

² Od 28. studenoga 2006. godine o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: Direktiva.

³ U daljnjem tekstu: EU.

⁴ Nar. nov., br. 73/13.

⁵ Nar. nov., br. 143/14.

⁶ Nar. nov., br. 157/14.

⁷ Nar. nov., br. 143/14.

⁸ Nar. nov., br. 73/13., 148/13., 143/14.; Rješenje USRH 99/13, 153/13; u daljnjem tekstu: Zakon.

⁹ Članak 40. stavak 1. točke j) i k) Zakona o PDV-u.

¹⁰ Članak 72.b stavak 5. Pravilnika.

¹¹ Članak 40. stavak 1. točke j) i k) Zakona o PDV-u.

¹² Članak 40. stavak 4. Zakona o PDV-u.

Prema novim pravilima oporezivanja¹³ isporuka nekretnina ili njihovih dijelova i pripadajućeg zemljišta, te samo isporuka zemljišta podliježu oporezivanju jednim poreznim oblikom, PDV-om ili porezom na promet nekretnina, a poreznu osnovicu čini ukupna naknada.

Za razgraničenje primjene „starih“ ili „novih“ pravila oporezivanja na isporuke nekretnina u prijelaznom razdoblju mjerodavan je trenutak sklapanja ugovora i drugih isprava o isporuci ili donesenih pravomoćnih odluka nadležnih tijela.¹⁴ Na isporuke građevinskih objekata koje su predmet oporezivanja PDV-om za koje su do 31. prosinca 2014. sklopljeni ugovori i druge isprave o isporuci ili donesene pravomoćne odluke nadležnih tijela primjenjuju se „stare“ odredbe Zakona o PDV-u.¹⁵

2.1. Isporuke građevina ili njihovih dijelova oporezive PDV-om

Za prosudbu o poreznom statusu isporuke građevine ili njenih dijelova i pripadajućeg zemljišta treba uzeti u obzir dva čimbenika:

1. porezni status isporučitelja (Je li obveznik PDV-a?), te
2. porezni status same nekretnine (Je li korištena, a ako je, koliko dugo? Je li roh-bau?).

Primjer 1.

Građanin A sagradi kuću na dvije etaže (u naravi dva stana) u listopadu 2015. godine. U jedan stan se useli, a drugi proda poreznom obvezniku B u prosincu 2015. godine. Porezni obveznik B vodi stan na zalihama za daljnju prodaju i proda ga građaninu C u siječnju 2016. godine.

Porezni tretman prometa nekretnine je sljedeći:

1. Iako se radi o nekorištenoj nekretnini, odnosno dijelu građevine, isporuka A → B ne podliježe PDV-u jer isporučitelj nije obveznik PDV-a. Kupac plaća porez na promet nekretnina.
2. Isporuka B → C podliježe PDV-u jer je isporučitelj obveznik PDV-a, a predmet isporuke je nova nekorištena nekretnina, odnosno njen dio.

U drugoj isporuci naglašen je novi kriterij na kojem se temelji odluka o poreznom tretmanu isporuke. Prema starim pravilima oporezivanja nekretnina koju prvotno isporuči građanin nikako ne bi bila predmet oporezivanja PDV-om¹⁶ i u svakoj sljedećoj isporuci podlijezala bi porezu na promet nekretnina bez obzira na porezni status isporučitelja. Međutim, prema važećim pravilima oporezivanja za odluku o poreznom tretmanu isporuke relevantna činjenica je da porezni obveznik isporučuje nekorištenu nekretninu.

Primjer 2.

Grad prodaje nekretnina koju je nabavio prije godinu dana. Nekretnina je bila sasvim nova, a grad ju je koristio isključivo za djelatnost u svom djelokrugu rada (negospodarsku). Grad je u sustavu PDV-a.

Nekretnina je u uporabi do dvije godine, međutim, korištena je isključivo za djelatnost u djelokrugu grada kao tijela iz članka 6. stavka 5. Zakona o PDV-u. Stoga, isporuka ne podliježe PDV-u, te kupac plaća porez na promet nekretnina.

Primjer 3.

Porezni obveznik B iz prvog primjera kupljeni stan koristi kao poslovni prostor do srpnja 2017. godine kada ga proda poreznom obvezniku D.

Isporuka podliježe PDV-u jer je isporučitelj porezni obveznik, a nekretnina je u uporabi do dvije godine (od prosinca 2015. godine do srpnja 2017. godine).

Prvim nastanjenjem odnosno korištenjem smatra se trenutak stavljanja nekretnine u uporabu o čemu porezni obveznik mora imati odgovarajuću dokumentaciju,¹⁷ a dokazuje se jednim od sljedećih dokumenata:¹⁸

- 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 slično.

Iznimno, ako se prvo nastanjenje odnosno korištenje ne može dokazati jednim od navedenih dokumenata, datumom prvog nastanjenja ili korištenja smatrat će se datum prve isporuke.¹⁹

Primjer 4.

Građanin A iz prvog primjera sagradi kuću na dvije etaže (u naravi dva stana) u listopadu 2015. godine. U jedan stan se useli, a drugi istovremeno iznajmi u svrhu stanovanja. Međutim, iz financijskih razloga prinuđen je prodati stan, te otkaže najam i proda ga poreznom obvezniku B u siječnju 2017. godine. Porezni obveznik B vodi stan na zalihama za daljnju prodaju i proda ga poreznom obvezniku E u srpnju 2017. godine, a on ga preproda građaninu G u rujnu 2017. godine.

Porezni tretman prometa nekretnine je sljedeći:

1. Isporuka A → B ne podliježe PDV-u jer isporučitelj nije obveznik PDV-a
2. Isporuka B → E podliježe PDV-u jer je isporučitelj obveznik PDV-a, a nekretnina je u uporabi do dvije godine (najam u listopadu 2015. godine, isporuka u srpnju 2017. godine)
3. Isporuka E → G također podliježe PDV-u jer je isporučitelj obveznik PDV-a, a nekretnina je u uporabi do dvije godine (najam u listopadu 2015. godine, isporuka u rujnu 2017. godine).

Isporučiteljima B i E potreban je dokaz o prvoj uporabi (korištenju) nekretnine, kako bi pravilno primijenili važeće odredbe o oporezivanju. Kao dokaz može poslužiti bilo koji od propisanih dokumenata,²⁰ primjerice prijava boravišta najmoprimca, ugovor o najmu, ugovor o isporuci električne energije, vode i slično, a informacije o prvoj uporabi porezni obveznik B trebao bi zatražiti od prvog isporučitelja već pri kupnji nekretnine. Podatak o prvom nastanjenju, odnosno korištenju, za nekretnine na koje je obračunat PDV unosi se u obrazac Prijave prometa nekretnina.²¹

Primjer 5.

Financijska institucija 2009. godine stekne nekretninu (u naravi stan) od malog poreznog obveznika kao namirenje duga. Od 1. siječ-

¹⁷ Članak 40. stavak 7. Zakona o PDV-u.

¹⁸ Članak 72.b stavak 2. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13., 85/13. - ispravak, 160/13., 35/14., 157/14.; u daljnjem tekstu: Pravilnik).

¹⁹ Članak 72.b stavak 3. Pravilnika.

²⁰ Članak 72.b stavci 2. i 3. Pravilnika.

²¹ Pravilnik o obrascu Prijave prometa nekretnina i Evidenciji prometa nekretnina (Nar. nov., br. 157/14.).

¹³ Članak 5. Zakona o porezu na promet nekretnina (Nar. nov., br. 69/97., 153/02., 22/11., 143/14.).

¹⁴ Članak 38. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (Nar. nov., br. 143/14.).

¹⁵ Nar. nov., br. 73/13., 99/13., 148/13. i 153/13.

¹⁶ Sukladno brisanju odredbi članka 5. stavka 3. Zakona o porezu na promet nekretnina (Nar. nov., br. 69/97., 153/02., 22/11.).

nja 2010. godine financijska institucija postaje obveznik PDV-a po sili zakona. Stan nije nikada korišten. Početkom 2015. godine grad na čijem području se stan nalazi zainteresiran je za kupnju, a koristit će ga kao uredske prostorije.

Isporuka podliježe PDV-u jer je isporučitelj u trenutku isporuke obveznik PDV-a, a predmet isporuke je nova nekorištena nekretnina. U ovom slučaju ne mogu se primijeniti odredbe prema kojima se u nedostatku dokaza o prvom nastanjenju, odnosno korištenju, datumom prvog nastanjenja ili korištenja smatra datum prve isporuke (koja je bila 2009. godine) iz razloga što nekretnina stvarno nije nikada korištena.

2.2. Isporuke građevina ili njihovih dijelova oslobođene PDV-a

Isporuka nekretnine (građevine ili njenog dijela) koja je prvi puta korištena prije više od dvije godine načelno je oslobođena PDV-a. Međutim, porezni tretman isporuke takve nekretnine nije jednoznačno određen.

Za utvrđivanje poreznog tretmana isporuke, uz porezni status isporučitelja i same nekretnine, potrebno je razmotriti još jedan čimbenik, a to je porezni status kupca.

Opće pravilo je da se primjenjuje porezno oslobođenje pri čemu isporučitelj oslobađa isporuku PDV-a i vodi računa o potrebi ispravka pretporeza odbijenog pri nabavi nekretnine, a kupac plaća porez na promet nekretnina. Isporučitelj se na računu poziva na porezno oslobođenje od plaćanja PDV-a prema članku 40. stavku 1. točki j) Zakona.

Međutim, ako je kupac porezni obveznik koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti, isporučitelj može izabrati oporezivanje PDV-om. Pravo izbora za oporezivanje i pravo na odbitak pretporeza može se primijeniti u trenutku isporuke.

Ako isporučitelj izabere opciju oporezivanja PDV-om, obvezna je primjena tuzemnog prijenosa porezne obveze na kupca.²² U tom slučaju isporučitelj ne zaračunava PDV, na računu navodi napomenu „prijenos porezne obveze“ i poziva se na članak 75. stavak 3. točku c) Zakona o PDV-u, te podnosi PPO obrazac. Kupac zaračunava PDV i koristi odbitak pretporeza u istom razdoblju oporezivanja.

Izbor oporezivanja PDV-om isporučitelju je zanimljiv u slučaju kada treba raditi ispravak pretporeza odbijenog pri nabavi nekretnine u dijelu ili u cijelosti ovisno o duljini uporabe. Ispravak pretporeza provodi se iz razloga što je isporuka nekretnine oslobođena PDV-a bez prava na odbitak pretporeza,²³ a razdoblje ispravka pretporeza za nekretnine je deset godina uključujući kalendarsku godinu u kojoj je nekretnina nabavljena ili izgrađena ako ju je porezni obveznik sam izgradio. Ako izabere oporezivanje PDV-om, isporučitelj ne ispravlja pretporez jer se smatra da je gospodarsko dobro koristio za gospodarsku djelatnost do isteka razdoblja za ispravak pretporeza. Gospodarska djelatnost smatra se u cijelosti oporezivom ako je isporuka nekretnine oporezivana. Dok se gospodarska djelatnost smatra u cijelosti oslobođenom PDV-a ako je isporuka nekretnine oslobođena.

Ukoliko je proteklo razdoblje za ispravak pretporeza, isporučitelj je svejedno na koji način će isporuka biti oporezivana.

S druge strane položaj kupca kod odluke o izboru opcije oporezivanja PDV-om je malo složeniji. Naime, ako isporučitelj oslobodi isporuku PDV-a, kupac plaća porez na promet nekretnina na ukupnu naknadu, što mu predstavlja dodatni trošak.

Ako isporučitelj izabere oporezivanje PDV-om, kupac će obvezu PDV-a i pretporez iskazati u PDV-obrascu kao obračunsku kategoriju, što znači da PDV stvarno ne plaća, a smatra se plaćenim. Budući je isporuka oporezovana PDV-om, kupac ne plaća porez na promet nekretnina. Međutim, kupac preuzima teret odbijenog pretporeza jer ako u razdoblju za ispravak pretporeza otuđi nekretninu i pri tome primijeni porezno oslobođenje, mora raditi ispravak pretporeza i vratiti razmjern dio korištenog pretporeza u proračun. Postoji također i mogućnost da kod daljnje isporuke pronađe kupca koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti. U tom slučaju i on može izabrati opciju oporezivanja PDV-om, pa ne radi ispravak pretporeza.

Za odluku o optimalnoj opciji oporezivanja sa stajališta kupca bitno je razmotriti u koju svrhu i u kojem vremenskom razdoblju namjerava koristiti predmetnu nekretninu.

Primjer 6.

Porezni obveznik B je u lipnju 2011. godine kupio novu nekretninu i koristio odbitak pretporeza. Nekretninu koristi kao poslovni prostor. U lipnju 2016. odluči prodati nekretninu građaninu G.

Isporuka ne podliježe PDV-u jer je nekretnina u uporabi više od dvije godine (lipanj 2011. godine do lipnja 2016. godine). Ne postoji mogućnost izbora oporezivanja PDV-om radi poreznog statusa kupca. Isporučitelj se poziva na porezno oslobođenje prema članku 40. stavku 1. točki j) Zakona o PDV-u, a kupac plaća porez na promet nekretnina na ukupnu naknadu.

Budući da je porezni obveznik B obavio oslobođenu isporuku nekretnine unutar propisanog razdoblja za ispravak pretporeza dužan je vratiti razmjern dio, u ovom slučaju 5/10 odbijenog pretporeza (za razdoblje 2016. godine - 2020. godine). Ispravak pretporeza provodi odjednom (za cijelo preostalo razdoblje ispravka),²⁴ a iskazuje ga u PDV obrascu za razdoblje oporezivanja u kojem je obavio oslobođenu isporuku, u ovom slučaju u PDV-obrascu za lipanj 2016. godine.²⁵

Primjer 7.

Porezni obveznik B iz prethodnog primjera, umjesto građaninu, proda nekretninu poreznom obvezniku L koji obavlja oporezive isporuke.

Za isporuku (B → L) postoje dvije opcije oporezivanja, i to:

- Isporuka načelno ne podliježe PDV-u jer je nekretnina u uporabi više od dvije godine (lipanj 2011. godine do lipnja 2016. godine). Isporučitelj se poziva na porezno oslobođenje prema članku 40. stavku 1. točki j) Zakona o PDV-u, a kupac plaća porez na promet nekretnina na ukupnu naknadu. Isporučitelj B radi ispravak pretporeza, odnosno vraća 5/10 odbijenog pretporeza, i to iskazuje u PDV obrascu za lipanj 2016. godine.
- S obzirom na porezni status kupca nekretnine (porezni obveznik koji ima pravo odbitka pretporeza u cijelosti), moguć je izbor oporezivanja PDV-om. U ovom slučaju primjenjuje se prijenos porezne obveze na kupca. Isporučitelj na računu navodi napomenu „prijenos porezne obveze“ i poziva se na članak 75. stavak 3. točku c) Zakona o PDV-u. Kupac zaračunava PDV i koristi odbitak pretporeza u istom razdoblju oporezivanja (obračunska kategorija u PDV obrascu). Isporuka ne podliježe porezu na promet nekretnina.

²⁴ Članak 65. Zakona o PDV-u.

²⁵ Uputa za sastavljanje konačnog obračuna poreza na dodanu vrijednost za 2014. godinu, Ministarstvo financija, Središnji ured Porezne uprave, klasa: 410-19/15-01/51., ur. broj: 513-07-21-01/15-1. od 31. 1. 2015.

²² Članak 75. stavak 3. točka c) Zakona.

²³ Članak 58. stavak 4. točka 1. Zakona.

Budući da je isporuka oporezovana PDV-om, gospodarska djelatnost isporučitelja B smatra se u cijelosti oporezivom, a nekretnina se smatra korištenom za njegovu gospodarsku djelatnost do isteka razdoblja za ispravak pretporeza.²⁶ Stoga isporučitelj B ne radi ispravak pretporeza.

Primjer 8.²⁷

Tuzemni porezni obveznik T kupi „novoizgrađenu“ nekretninu 2014. godine od poreznog obveznika D, te koristi odbitak pretporeza. Kupljenu nekretninu prodaje stranom poreznom obvezniku S sa sjedištem u Sloveniji u 2015. godini i želi izabrati oporezivanje PDV-om. Nekretnina je prvi puta korištena 2010. godine.

Isporuka nekretnine je načelno oslobođena PDV-a jer je nekretnina prvi put korištena prije više od dvije godine. Međutim, isporučitelj želi izabrati oporezivanje. U tom slučaju treba razmotriti porezni status kupca. Kupac S je strani porezni obveznik, koji je prilikom registriranja za potrebe PDV-a ujedno upisan u registar obveznika PDV-a, te ima pravo na odbitak pretporeza sadržanog u računima za isporuke koje su mu drugi porezni obveznici obavili za potrebe njegovih oporezivih transakcija.

Stoga isporučitelj T može izabrati oporezivanje PDV-om za predmetnu isporuku nekretnine stranom poreznom obvezniku S, koji je registriran za potrebe PDV-a u RH i ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti.

Ako isporučitelj T izabere oporezivanje PDV-om, primjenjuje se prijenos porezne obveze. Isporučitelj na računu navodi napomenu „prijenos porezne obveze“ i poziva se na članak 75. stavak 3. točku c) Zakona o PDV-u. Kupac zaračunava PDV i koristi odbitak pretporeza u istom razdoblju oporezivanja (obračunska kategorija u PDV obrascu). Budući da je isporuka oporezovana PDV-om, isporučitelj ne radi ispravak odbijenog pretporeza, a isporuka ne podliježe plaćanju poreza na promet nekretnina.

Primjer 9.

Strani porezni obveznik S iz prethodnog primjera stečenu nekretninu daje u zakup povezanom društvu tuzemnom poreznom obvezniku P za potrebe obavljanja njegove oporezive djelatnosti. Nakon tri godine odluči prodati nekretninu svom zakupoprimcu, te također želi izabrati oporezivanje PDV-om.

Isporuka nekretnine je načelno oslobođena plaćanja PDV-a jer je prvi put korištena prije više od dvije godine. Međutim, isporučitelj želi izabrati oporezivanje.

U tom slučaju treba razmotriti porezni status isporučitelja i kupca:

- isporučitelj S je strani porezni obveznik, registriran za potrebe PDV-a u RH i upisan u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu
- kupac je tuzemni porezni obveznik P i ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti.

Budući da su zadovoljeni propisani uvjeti,²⁸ isporučitelj - strani porezni obveznik S može izabrati oporezivanje PDV-om predmetne isporuke nekretnine i primjenjuje prijenos porezne obveze. Međutim, potrebno je naglasiti da se u ovom slučaju primjenjuju odredbe

članka 75. stavka 2. Zakona.²⁹ Strani porezni obveznik S podnosi obrazac INO PPO.³⁰

Primjer 10.

Porezni obveznik leasing društvo namjerava kupiti nekretninu i zatim je prodavatelju dati u financijski leasing (tzv. sale&lease back). Nekretnina je prvi puta korištena prije više od dvije godine. Kupcu nekretnine odgovara izbor oporezivanja PDV-om. Međutim, kupac je leasing društvo koje u smislu propisa o PDV-u obavlja oporezive isporuke i isporuke oslobođene plaćanja PDV-a, te primjenjuje podjelu pretporeza.

Stajalište Porezne uprave o navedenom pitanju je sljedeće:³¹

“Što se tiče izbora za oporezivanje napominjemo da je člankom 40. stavkom 4. Zakona o PDV-u uvjetovano da porezni obveznik ima pravo izbora za oporezivanje oslobođenih isporuka nekretnina isključivo ako je kupac porezni obveznik koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti. Prema tome, porezni obveznik koji isporučuje nekretninu koja je oslobođena PDV-a ne može izabrati oporezivanje u slučaju kada takvu nekretninu prodaje kupcu, u ovom slučaju leasing društvu koje nema pravo na odbitak pretporeza u cijelosti.”

Primjer 11.

Kupac nekretnine je porezni obveznik koji najvećim dijelom obavlja oporezive isporuke, a neznatan dio ukupnih isporuka (manje od 1%) odnosi se na isporuke oslobođene PDV-a. Nekretnina je prvi puta korištena prije više od dvije godine. Isporučitelj je obveznik PDV-a, a kupcu odgovara opcija oporezivanja PDV-om.

Isporuka nekretnine je načelno oslobođena PDV-a jer je nekretnina prvi put korištena prije više od dvije godine. Međutim, kupcu odgovara opcija oporezivanja PDV-om. U tom slučaju treba razmotriti porezni status isporučitelja i kupca. Isporučitelj je redovni porezni obveznik, a kupac uz oporezivu djelatnost dijelom obavlja i oslobođene isporuke.

Porezni obveznik koji u okviru svoje gospodarske djelatnosti obavlja isporuke dobara i usluga po kojima ima pravo na odbitak pretporeza i isporuke po kojima je isključeno pravo na odbitak pretporeza te na temelju izračuna iz članka 62. stavka 2. Zakona utvrdi pravo na odbitak pretporeza najmanje u iznosu od 98% pri odbitku pretporeza za nabavljena dobra i usluge nije obavezan primjenjivati podjelu pretporeza.³²

Za izbor oporezivanja PDV-om predmetne nekretnine uvjet je da kupac ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti.³³

Stoga, ako kupac nekretnine temeljem odredbi članka 138. stavka 13. Pravilnika o PDV-u ne dijeli pretporez, odnosno ima pravo odbitka pretporeza u cijelosti, isporučitelj može primijeniti izbor oporezivanja PDV-om sukladno odredbi članka 40. stavka 4. Zakona o PDV-u.

Primjer 12.

Može li se na prijenos nekretnine (korištene prije više od dvije godine) u okviru prijenosa gospodarske cjeline primijeniti opcija oporezivanja PDV-om?

²⁶ Članak 65. Zakona o PDV-u.

²⁷ Prema Mišljenju Ministarstva financija, Središnjeg ureda Porezne uprave, klasa: 410-19/15-01/176, ur. broj: 513-07-21-01/15-2 od 20. 5. 2015.

²⁸ Članak 40. stavak 4. Zakona o PDV-u i članak 151. stavak 1. Pravilnika o PDV-u.

²⁹ Članak 151. stavak 1. Pravilnika o PDV-u („U slučaju da isporuke na koje se primjenjuje prijenos porezne obveze u tuzemstvu propisane člankom 75. stavkom 3. Zakona obavlja porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu, a registriran je za potrebe PDV-a u Republici Hrvatskoj primjenjuju se odredbe članka 75. stavka 2. Zakona.”).

³⁰ Članak 150.a Pravilnika o PDV-u.

³¹ Prema Mišljenju Ministarstva financija, Središnjeg ureda Porezne uprave, klasa: 410-20/14-01/71, ur. broj: 513-07-21-01/15-4 od 30. 6. 2015.

³² Članak 138. stavak 13. Pravilnika o PDV-u.

³³ Članak 40. stavak 4. Zakona o PDV-u.

Kod prijenosa uz naknadu ili bez naknade, ili u obliku uloga u društvo, ukupne imovine ili njezinog dijela koji čini gospodarsku cjelinu na drugog poreznog obveznika (primatelja) smatra se da nije došlo do isporuke, a taj porezni obveznik smatra se pravnim sljednikom prenositelja.³⁴

Stoga, ako se nekretnina prenosi u okviru gospodarske cjeline, smatra se da nije došlo do isporuke u smislu odredbi Zakona o PDV-u, te nije moguć izbor oporezivanja PDV-om.

Primjer 13.³⁵

Sklopljen je kupoprodajni ugovor između dva porezna obveznika o kupnji nekretnine koja je korištena prije više od dvije godine. Isporučitelj je izdao račun pozivajući se na porezno oslobođenje, a kupac je nadležnoj ispostavi Porezne uprave podnio Prijavu prometa nekretnina, međutim, još nije zaprimio rješenje o utvrđivanju obveze plaćanja poreza na promet nekretnina. Prijenos vlasništva na ime kupca nije proveden u zemljišnim knjigama. Kupac nije imao saznanja o odredbama koje dopuštaju izbor oporezivanja PDV-om, a ispunjava uvjet i isto mu odgovara. Kako bi primijenili izbor oporezivanja PDV-om isporučitelj i kupac bi raskinuli ugovor o kupoprodaji, te bi isporučitelj stornirao račun, sklopili bi novi ugovor, a isporučitelj bi izdao novi račun s napomenom o prijenosu porezne obveze temeljem članka 75. stavka 3. točke c) Zakona o PDV-u.

Svaka isprava ili obavijest koja mijenja prvobitni račun i koja se izričito i nedvojbeno odnosi na njega smatra se računom.³⁶ Isporučitelj može ispraviti račun koji je izdao s napomenom o oslobođenju od plaćanja PDV-a temeljem članka 40. stavka 1. točke j) Zakona te o tome treba pisano obavijestiti primatelja računa.

Ako se isporučitelj i stjecatelj odluče za oporezivanje isporuke nekretnine PDV-om, primjenjuje se prijenos porezne obveze prema članku 75. stavku 3. točki c) Zakona te isporučitelj u računu mora navesti napomenu „prijenos porezne obveze“.

Isporučitelj koji na isporuku nekretnine obračunava porez na dodanu vrijednost obavezan je u roku 30 dana od dana isporuke prijaviti isporuku te nekretnine elektroničkim putem.³⁷

Nadalje, ukoliko dođe do raskida ugovora o prijenosu vlasništva na nekretnini voljom stranaka prije nego se obavi prijenos u zemljišnim knjigama na novoga vlasnika, isto je razlog za obnovu postupka i poništenje rješenja o utvrđivanju poreza na promet nekretnina.³⁸

Stoga, ako porezni obveznik raskine ugovor koji je temelj za utvrđivanje porezne obveze, o istome je dužan obavijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave, u suprotnom će temeljem istog ugovora biti utvrđena porezna obveza.

2.3. Isporuka zemljišta

Isporuka građevinskog zemljišta koju obavlja porezni obveznik oporeziva je PDV-om.³⁹ Građevinskim zemljištem u smislu odredbi Zakona o PDV-u smatra se zemljište za koje je izdan izvršni akt kojim se odobrava građenje,⁴⁰ a to su: građevinska dozvola, lokacijska dozvola, rješenje za građenje i slično.⁴¹

Međutim, isporuka zemljišta, koje se ne smatra građevinskim u smislu odredbi Zakona o PDV-u, oslobođena je plaćanja PDV-a. Građevinskim zemljištem u smislu Zakona o PDV-u osobito se ne smatra poljoprivredno zemljište i šumsko zemljište.⁴²

Međutim, jednako kao za nekretnine korištene prvi put prije više od dvije godine, i za zemljište koje se ne smatra građevinskim isporučitelj može izabrati oporezivanje PDV-om ako je kupac porezni obveznik koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti. Pravo izbora za oporezivanje i pravo na odbitak pretporeza može se primijeniti u trenutku isporuke.⁴³

Za razliku od građevina, kod građevinskog zemljišta nije propisan vremenski rok u kojem njegova isporuka prestaje biti oporeziva PDV-om. Stajalište Porezne uprave je da i nakon isteka valjanosti akta o gradnji, koji je definiran kao ključni kriterij prema kojem se građevinsko zemljište smatra oporezivim PDV-om, isporuka zemljišta zadržava status oporezive.

Primjer 14.⁴⁴

Plaća li se PDV u slučaju da je isteklo važenje akta o gradnji, da je akt o gradnji stavljen izvan snage ili poništen ako je isporučitelj zemljišta obveznik plaćanja PDV-a?

„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.“⁴⁵

Međutim, prenamjenom zemljišta (za koje je izdan akt o gradnji, ali više nije važeći) u „negrađevinsko“ temeljem promjene urbanističkog plana, porezni status njegove isporuke se mijenja.

Primjer 15.⁴⁶

Kakav je porezni tretman isporuke u slučaju kada je zemljište (za koje je ishoda lokacijska dozvola, ali je nakon dvije godine prestala biti valjana jer nije ishoda građevinska dozvola) u međuvremenu prenamijenjeno u negrađevinsko temeljem promjene urbanističkog plana?

Građevinskim zemljištem u smislu članka 40. stavka 1. točke k) Zakona osobito se ne smatra poljoprivredno i šumsko zemljište.⁴⁷

„Iz navedenog proizlazi da se zemljište za koje je izdan izvršni akt kojim se odobrava građenje, a koje je izmjenom urbanističkog plana u međuvremenu postalo poljoprivredno ili šumsko zemljište, ne smatra građevinskim, te je sukladno članku 40. stavku 1. točki k) Zakona isporuka takvog zemljišta oslobođena plaćanja PDV-a.“⁴⁸

Izbor oporezivanja PDV-om za zemljište, koje se u smislu odredbi Zakona o PDV-u ne smatra građevinskim, za sada je prisutan iz razloga što kupac u tom slučaju ne plaća porez na promet nekretnina, koji mu je dodatni trošak, a primjenom obračunske kategorije kod iskazivanja obveze PDV-a i pretporeza pošteđen je stvarnog plaćanja poreza. Međutim, kupac u tom slučaju, kao i u slučaju izbora oporezivanja za građevine, snosi teret mogućeg budućeg ispravka korištenog pretporeza, ali u nešto manjoj mjeri. Budući da zemljište stječe kako bi na njemu gradio, ishoda akta o gradnji mijenja se porezni status moguće buduće isporuke zemljišta.

³⁴ Članak 7. stavak 9. Zakona o PDV-u.

³⁵ Prema Mišljenju Ministarstva financija, Središnjeg ureda Porezne uprave, klasa: 410-01/15-01/1650, ur. broj: 513-07-21-01-15-2 od 18. 6. 2015. godine.

³⁶ Članak 78. stavak 8. Zakona o PDV-u.

³⁷ Članak 17. stavak 2. Zakona o porezu na promet nekretnina i članak 6. stavak 2. Pravilnika o obrascu Prijave prometa nekretnina i Evidenciji prometa nekretnina.

³⁸ Članak 22. stavak 1. Zakona o porezu na promet nekretnina.

³⁹ Članak 40. stavak 1. točka k) Zakona o PDV-u.

⁴⁰ Članak 40. stavak 6. Zakona o PDV-u.

⁴¹ Članak 72.a stavak 1. Pravilnika o PDV-u.

⁴² Članak 72.a stavak 2. Pravilnika o PDV-u.

⁴³ Članak 40. stavak 4. Zakona o PDV-u.

⁴⁴ Prema Mišljenju Ministarstva financija, Središnjeg ureda Porezne uprave, klasa: 410-19/15-01/129, ur. broj: 513-07-21-01/15-3. od 11. 5. 2015. godine.

⁴⁵ Isto.

⁴⁶ Prema Mišljenju Ministarstva financija, Središnjeg ureda Porezne uprave, klasa: 410-19/15-01/85, ur. broj: 513-07-21-01/15-2 od 12. 6. 2015. godine.

⁴⁷ Članak 72.a stavak 2. Pravilnika o PDV-u.

⁴⁸ Prema Mišljenju Ministarstva financija, Središnjeg ureda Porezne uprave, klasa: 410-19/15-01/85, ur. broj: 513-07-21-01/15-2 od 12. 6. 2015. godine.

Druga opcija prema kojoj isporučitelj ne ispravlja pretporez kada dalje isporučuje kupljeno zemljište (za koje je koristio odbitak pretporeza jer je izabrana opcija oporezivanja PDV-om) je da kupac ispunjava uvjet za izbor oporezivanja PDV-om.

Potrebno je napomenuti da se u slučaju isporuke zemljišta na kojem se nalazi građevina, koja se tamo „zatekla“, a kupac je zainteresiran samo za lokaciju i građevinu namjerava ukloniti, porezni tretman isporuke zemljišta određuje prema poreznom statusu građevine koja je na njemu sagrađena. U smislu odredbi Zakona o PDV-u radi se o jedinstvenoj isporuci građevine s pripadajućim zemljištem i kao takva se oporezuje, odnosno isporuka zemljišta „dijeli sudbinu“ isporuke građevine koja se na njemu nalazi.

Sljedeći slučaj, za koji je službeno tumačenje dala Porezna uprava, bavi se sličnom situacijom, a budući se radi o kompleksnoj transakciji u smislu definiranja nastanka porezne obveze i primjene pravila oporezivanja, citiran je u cijelosti.

Primjer 16.

“Porezni obveznik iz dostavnog popisa postavio je upit o oporezivanju pri sklapanju ugovora o kupoprodaji nekretnine dane u financijski leasing. U upitu se navodi da je 2007. godine s fizičkom osobom sklopljen ugovor o financijskom leasingu za nekretninu te izdan račun s obračunanim porezom na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) na vrijednost građevine. Kupcu je po primitku poreznog rješenja prefakturirano i 5% poreza na zemljišni dio koji je leasing društvu zaračunan pri nabavi nekretnine. Nadalje, navodi se da se po isplati zadnje rate financijskog leasinga u 2015. godini s kupcem sklapa ugovor o kupoprodaji nekretnine te kupac zaprima porezno rješenje kojim mu se na cjelokupni iznos nekretnine (građevina i zemljište) zaračunava 5% poreza na promet nekretnina. Obzirom da je kupac već platio PDV na građevinski dio, postavlja se pitanje o oporezivanju nekretnine u navedenom slučaju.

Na postavljeni upit odgovaramo u nastavku.

Prema odredbama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 47/95., 106/96., 164/98., 105/99., 54/00., 73/00., 48/04., 82/04., 90/05. i 76/07.) koji je bio na snazi u vrijeme sklapanja ugovora o financijskom najmu (leasingu), isporuka postoji kada se kupcu omogućuje raspolaganje dobrima. Pri tome je mjerodavno postojanje gospodarskog vlasništva, a ne posjeda kao stvarne vlasti nad dobrom te se smatra da je isporuka građevinskog dijela nekretnine obavljena pri sklapanju ugovora o financijskom najmu (leasingu) obzirom da je građevina tada najmoprimcu dana u najam i na taj je dio obračunan PDV.

Obveza plaćanja poreza na promet nekretnina nastaje u trenutku sklapanja ugovora ili drugoga pravnog posla, kojim se stječe nekretnina u skladu s odredbama članka 14. Zakona o porezu na promet nekretnina (Nar. nov., br. 69/97., 26/00., 127/00., 153/02., 22/11. i 143/14.).

U konkretnom slučaju radi se o financijskom najmu (leasingu) nekretnine te sklapanjem ugovora o kupoprodaji 2015. godine dolazi do stjecanja vlasništva nad predmetnom nekretninom, odnosno do isporuke zemljišta.

U smislu Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13., 99/13., 148/13., 153/13. i 143/14., u daljnjem tekstu: Zakon) koji je stupio na snagu 1. siječnja 2015. godine zemljište se u poreznom smislu ne odvaja od građevine koja se na tom zemljištu nalazi te se sukladno navedenom zemljište oporezuje jednako kao i građevina, neovisno o tome je li za zemljište na kojem se građevina nalazi izdan akt kojim se odobrava građenje ili nije.

Slijedom navedenog, obzirom da se u konkretnom slučaju radi o građevini koja je oslobođena plaćanja PDV-a sukladno odredbama članka 40. stavka 1. točke j) Zakona, isporuka zemljišta na kojem se ta građevina nalazi jednako tako oslobođena je plaćanja PDV-a i podliježe oporezivanju porezom na promet nekretnina.”⁴⁹

3. POREZNI TRETMAN ISPORUKA NEKRETNINA - PREGLED

Nekretnina	Isporučitelj	Kupac	Porez
nekorištena/ nenastanjena roh-bau u uporabi do 2 godine građevinsko zemljište (izdan akt o gradnji)	obveznik PDV-a	obveznik PDV-a građanin mali p.o. pravna osoba koja nije p.o.	PDV
u uporabi > 2 godine	obveznik PDV-a	obveznik PDV-a	izbor (PDV ili PPN)
u uporabi > 2 godine	obveznik PDV-a	građanin mali p.o. pravna osoba koja nije p.o.	PPN
poljoprivredno, šumsko, građevinsko zemljište (nije izdan akt o gradnji)	obveznik PDV-a	obveznik PDV-a	izbor (PDV ili PPN)
poljoprivredno, šumsko, građevinsko zemljište (nije izdan akt o gradnji)	obveznik PDV-a	građanin mali p.o. pravna osoba koja nije p.o.	PPN
sve navedeno	građanin, mali p.o. pravna osoba koja nije p.o.	obveznik PDV-a građanin mali p.o. pravna osoba koja nije p.o.	PPN

4. POREZNE PRIJAVE

Različiti porezni tretman isporuka nekretnina podrazumijeva i različite administrativne obveze sudionika isporuka. U nastavku slijedi kratak prikaz obveza isporučitelja i kupca vezano uz podnošenje obrazaca.

4.1. Isporuke nekretnina oporezive PDV-om u redovnom postupku oporezivanja:

- isporučitelj (obveznik PDV-a) iskazuje u PDV-obrascu (pod rednim brojevima II3. i VIII3.), te podnosi Prijavu prometa nekretnina (prema svom sjedištu)
- kupac (obveznik PDV-a) iskazuje u PDV-obrascu (pod rednim brojem III3. i VIII1.), uz ispunjenje uvjeta za odbitak pretporeza
- kupac (građanin, mali porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik) ne podnosi obrasce.

4.2. Izbor oporezivanja isporuka nekretnina PDV-om⁵⁰ – tuzemni RC:⁵¹

- isporučitelj (obveznik PDV-a) iskazuje u PDV-obrascu (pod rednim brojevima I1. i VIII3.), podnosi PPO obrazac i Prijavu prometa nekretnina (prema svom sjedištu)

⁴⁹ Mišljenje Ministarstva financija, Središnjeg ureda Porezne uprave, klasa: 410-19/15-01/183, ur. broj: 513-07-21-01/15-3 od 25. 9. 2015. godine.

⁵⁰ Članak 40. stavak 4. Zakona o PDV-u.

⁵¹ Tuzemni prijenos porezne obveze prema članku 75. stavku 3. točki c) Zakona o PDV-u.

- kupac (obveznik PDV-a) iskazuje u PDV-obrascu (pod rednim brojevima II4., III4. i VIII1.).

4.3. Isporuke nekretnina oporezive porezom na promet nekretnina:

- isporučitelj (obveznik PDV-a) iskazuje u PDV-obrascu (pod rednim brojem VIII3.)
- kupac (obveznik PDV-a) iskazuje u PDV-obrascu (pod rednim brojem VIII1.) i podnosi Prijavu prometa nekretnina (prema mjestu gdje se nekretnina nalazi)
- kupac (građanin, mali porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik) podnosi Prijavu prometa nekretnina (prema mjestu gdje se nekretnina nalazi).

4.4. Isporuke nekretnina oporezive porezom na promet nekretnina:

- isporučitelj (građanin, mali porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik) ne podnosi obrasce
- kupac (obveznik PDV-a) iskazuje u PDV-obrascu (pod rednim brojem VIII1.) i podnosi Prijavu prometa nekretnina (prema mjestu gdje se nekretnina nalazi)
- kupac (građanin, mali porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik) podnosi Prijavu prometa nekretnina (prema mjestu gdje se nekretnina nalazi).

5. ZAKLJUČAK

Nova pravila oporezivanja prometa nekretnina donijela su niz pogodnosti za sudionike isporuka, ali vezano uz porezno planiranje i određenu dozu neizvjesnosti.

Nestabilnost tržišta nekretnina pridonosi neizvjesnosti budućih poslovnih događaja. Primjerice, proširenjem porezne osnovice kod isporuke novih nekorištenih nekretnina građanima PDV može, suprotno načelu prema kojem ga snose krajnji potrošači, biti prevaljen na isporučitelja.

Porezni tretman isporuka nekretnina između poreznih obveznika u određenim uvjetima nije jednoznačan, što može biti zapreka dugoročnom poreznom planiranju i od utjecaja na poslovne odluke poreznih obveznika sudionika isporuke. Međutim, porezni obveznici prepoznaju i prednost novih pravila koja dopuštaju različite scenarije oporezivanja na način da sudionici u isporukama nekretnina u određenoj mjeri mogu kalkulirati i izabrati oblik oporezivanja koji im najviše odgovara. U tom smislu, primjerice pravo izbora oporezivanja PDV-om isporuka nekretnina oslobođenih plaćanja PDV-a, donosi pogodnost najčešće za oba sudionika na način da se porez plaća samo u vidu ispunjavanja administrativnih obveza, bez stvarnog angažiranja novčanih sredstava i bez dodatnog poreznog opterećenja s obje strane. Međutim, ova pogodnost treba biti popraćena dobro promišljenim poslovnim odlukama, koje su dugoročno temelj za takva rješenja kako ne bi došlo do iznenadnog i većeg poreznog opterećenja u vidu ispravka odbitka pretporeza.



Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika organizira radionicu

IDENTIFIKACIJA, MJERENJE I UPRAVLJANJE POSLOVNIM RIZICIMA

Zagreb, 17. - 18. prosinca 2015.

Dvorana HZRFD, Zagreb, Jakova Gotovca 1/IV (kod Kvaternikovog trga)

Program:

17. 12. 2015.

- 9,00 - 10,30 UVOD U RIZIKE I UPRAVLJANJE RIZICIMA:**
Rizik vs neizvjesnost; Lekcije o rizicima; Vrste poslovnih rizika; Aktivnost upravljanja rizicima; Međuovisnost rizika i nagrade; Mjerenje rizika; Koristi i troškovi upravljanja rizicima; Instrumenti upravljanja rizicima.
- 10:30 - 11:00 Pauza**
- PROCES INTEGRIRANOG UPRAVLJANJA RIZICIMA:**
- 11:00 - 12:30** 1. Analiza poslovanja i okruženja poduzeća - PESTLE analiza, Analiza industrije, SWOT; 2. Identifikacija rizika 3. Analiza i kvantifikacija rizika - Panel stručnjaka, Analiza scenarija, Analiza osjetljivosti
- 12:30 - 13:00 Pauza**
- PROCES INTEGRIRANOG UPRAVLJANJA RIZICIMA:**
- 13:00 - 14:30** 4. Izrada mape rizika; 5. Postupanje s rizicima - Izbjegavanje rizika, Prirodna zaštitna, Transfer rizika, Pasivno snošenje rizika, Strateško upravljanje rizicima, Potpuna vs selektivna zaštita

18. 12. 2015.

- Rad na računalu za sve polaznike osigurano računalo, program za rad i primjeri
- 9:00 - 10:30** Rješavanje praktičnih primjera uz financijsko modeliranje u Excelu s primjenom znanja stečenih na prvom dijelu seminara.
- 10:30 - 11:00 Pauza**
- 11:00 - 12:30** Radionica na kojoj se analizira odabrani poslovni slučaj iz hrvatske prakse - primjena integriranog upravljanja rizicima
- 12:30 - 13:00 Pauza**
- 13:00 - 14:30** Radionica na kojoj se analizira odabrani poslovni slučaj iz hrvatske prakse - primjena integriranog upravljanja rizicima