



Usluge u vezi s nekretninama (prema članku 19. Zakona o PDV-u)

Jadranka Knežević, mag. oec.

U praksi jedna od najčešćih iznimki od općeg načela oporezivanja porezom na dodanu vrijednost je oporezivanje usluga u vezi s nekretninama, a kako to propisuje članak 19. Zakona o PDV-u. Posebnosti oporezivanja usluga u vezi s nekretninama prikazat ćemo u nastavku kroz brojne primjere iz prakse. Također, osvrnut ćemo se na zanimljive primjere iz prakse drugih država članica EU, a temeljem presuda Europskog suda pravde, koje je i Republika Hrvatska kao država članica EU obvezna primjenjivati.

1. Zakonski okvir

Mjestom obavljanja usluga u vezi s nekretninama je mjesto gdje se nekretnina nalazi.

Usluge u vezi s nekretninama, u skladu s člankom 19. Zakona o porezu na dodanu vrijednost¹ (u nastavku teksta: Zakon o PDV-u) uključuju:

- usluge stručnjaka i posrednika za prodaju nekretnina,
- usluge smještaja u hotelima ili objektima slične namjene uključujući kampove za odmor ili mjesta uređena za kampiranje,
- davanje prava na uporabu nekretnina,
- usluge pripreme i koordinacije građevinskih radova, kao što su usluge arhitekata i građevinskog nadzora.

Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost² (u nastavku teksta: Pravilnik o PDV-u) detaljnije pojašnjava što se sve smatra uslugama u vezi s nekretninama (članak 33. stavak 2.):

- usluge koje se obavljaju pomoću nekretnina (npr. iznajmljivanje kuća, stanova, soba, smještaj u hotelima, apartmanima, kampovima za odmor i objektima slične namjene, zemljišta – npr. parkirnih mjesta, vezova za brodove, iznajmljivanje teniskih igrališta, kuglana, održavanje grijanja i dizala, održavanje zelenih površina, čišćenje zgrada),
- usluge koje se obavljaju na nekretnini obuhvaćaju usluge koje služe neposredno uređivanju nekretnine (npr. geodetski radovi), usluge koje služe za pripremu građevinskih radova (npr. usluge arhitekata, građevinskih inženjera, statičara), obavljanje građevinskih radova, obavljanje usluga građevinskog nadzora, vještačenja na nekretninama, inženjering usluge,

- usluge koje se obavljaju u vezi s kupovinom i prodajom nekretnina (npr. usluge odvjetnika, bilježnika i posrednika pri kupoprodaji nekretnina).

Uslugama u neposrednoj vezi s nekretninama NE smatraju se npr. usluge objavljivanja oglasa u svezi s kupoprodajom ili najmom nekretnine, financiranje nekretnina, pravno i porezno savjetovanje glede nekretnina, ustupanje osoblja za poslove gradnje, usluge koje obavljaju organizatori sajmova i izložbi.



ističemo...

Usluge u vezi s nekretninama, neovisno o tome kome se zaračunavaju ili tko ih zaračunava, oporezive će biti hrvatskim PDV-om ako je nekretnina u Hrvatskoj, odnosno neće biti oporeziva hrvatskim PDV-om ako je nekretnina izvan Hrvatske.

Kada hrvatski porezni obveznik obavlja uslugu na nekretninama u inozemstvu, u skladu s člankom 19. Zakona o PDV-u ta usluga ne podliježe oporezivanju PDV-om u Republici Hrvatskoj (u nastavku teksta: RH), te porezni obveznik na računu stavlja napomenu „Ne podliježe oporezivanju PDV-om prema članku 19. Zakona o PDV“. Oporezivanje usluga u inozemstvu dalje ovisi o tome **je li primatelj usluge porezni obveznik ili nije**. Naime, u slučaju kada hrvatski porezni obveznik pruža uslugu na nekretnini u EU i primatelj usluge je porezni obveznik, ako ta zemlja primjenjuje pojednostavljenje i preuzima obvezu PDV-a, hrvatski porezni obveznik neće se morati registrirati za potrebe PDV-a u toj zemlji. Međutim, neke zemlje članice EU ne primjenjuju pojednostavljenje, te u slučaju pružanja usluga na nekretninama u tim zemljama, hrvatski porezni obveznik će se morati registrirati za potrebe PDV-a u istima. Registracija za potrebe

1 Nar. nov. br. 73/13, 99/13 - Rješenje USRH i 148/13, 153/13 i 143/14

2 Nar. nov. br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14 i 130/15



PDV-a u inozemstvu obavezna je i u slučajevima kada se pružaju usluge na nekretninama u inozemstvu fizičkim osobama, koje ne mogu preuzeti poreznu obvezu na sebe.

Pri obavljanju usluga na nekretninama u inozemstvu, kada je u skladu sa Zakonom o PDV-u mjesto oporezivanja inozemstvo, te nema oporezivanja hrvatskim PDV-om, preporuka je uvijek kontaktirati porezne uprave država članica EU, kao i trećih zemalja, kako bi se utvrdilo pravilno postupanje u skladu sa propisima tih država.

Navedeno je potvrđeno i mišljenjem Ministarstva financija, Središnjeg ureda Porezne uprave Klasa: 410-19/14-01/510, Uruđbeni broj: 513-07-21-01/15-2 od 08. svibnja 2015. godine iz kojeg navodimo dio:

„Odredbom članka 19. Zakona propisano je da se mjestom obavljanja usluga u vezi s nekretninama, uključujući usluge stručnjaka i posrednika za prodaju nekretnina, smještaj u hotelima ili objektima slične namjene uključujući kampove za odmor ili mjesta uređena za kampiranje, davanje prava na uporabu nekretnina i usluge pripreme i koordinacije građevinskih radova, kao što su usluge arhitekata i građevinskog nadzora, smatra mjesto gdje se nekretnina nalazi.

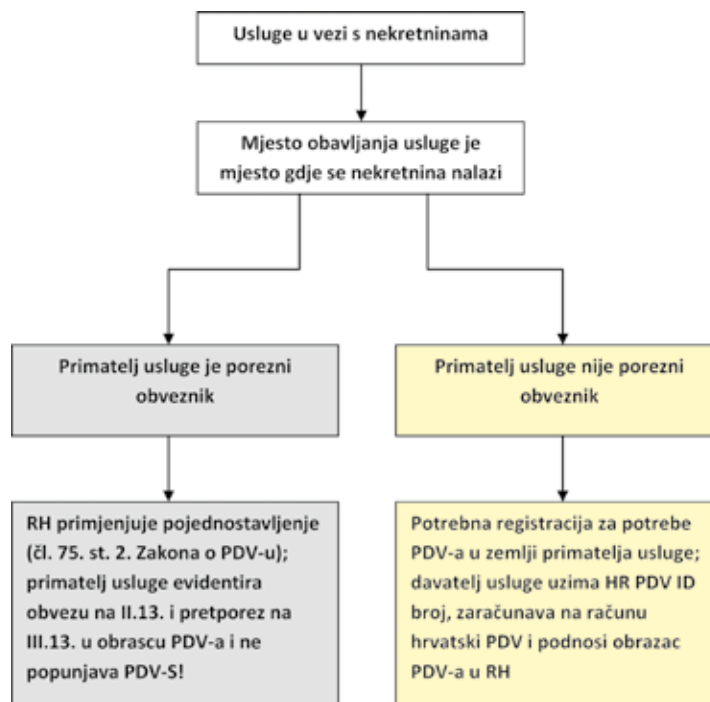
Nadalje, člankom 194. Direktive Vijeća 2006/112/EZ propisano je ako oporezivu isporuku dobara ili pružanje usluga obavlja porezni obveznik koji nije osnovan u državi članici u kojoj treba platiti porez, države članice mogu predvidjeti da osoba koja je dužna platiti PDV bude osoba kojoj se isporučuju ta dobra ili pružaju te usluge.

Obzirom da se nekretnina na kojoj se izvode radovi nalazi u Austriji, mjesto oporezivanja građevinskih usluga je u Austriji, te navedene usluge ne podliježu plaćanju PDV-a prema hrvatskom Zakonu, odnosno porezni obveznik iz dostavnog popisa mora se obratiti austrijskim poreznim vlastima u vezi svojih prava i obveza. U tom slučaju porezni obveznik izvođač građevinskih radova na nekretnini u Austriji nema obvezu podnošenja Zbirne prijave (Obrazac ZP)“.

Neke od zemalja članica EU koje primjenjuju pojednostavljenje su: Slovenija, Italija, Njemačka, Mađarska, Češka, Slovačka, Poljska, Irska, Velika Britanija, Francuska, Danska, Finska, Švedska, Portugal, Španjolska i Nizozemska.

2. Usluge obavljene na nekretninama u RH

U nastavku dajemo shematski prikaz oporezivanja usluga u vezi s nekretninama, kada iste pružaju porezni obveznici iz inozemstva (EU i treće zemlje) poreznim obveznicima iz RH i onima koji nisu porezni obveznici (fizičke osobe).



Ako porezni obveznik iz inozemstva obavlja uslugu na nekretnini poreznom obvezniku u RH, primjenjuje se članak 75. stavak 2. Zakona o PDV-u, pri čemu tuzemni porezni obveznik preuzima na sebe poreznu obvezu, te iskazuje u prijavi PDV-a obvezu i pretporez. Međutim, ako porezni obveznici iz inozemstva obavljaju usluge na nekretninama fizičkim osobama u RH, koje nisu porezni obveznici, postoji obveza registriranja za potrebe PDV-a u RH i obračunavanja hrvatskog PDV-a na izlaznim računima.

U skladu s člankom 75. stavkom 2. Zakona o PDV-u, ako oporezive isporuke dobara ili usluga u tuzemstvu obavlja porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu, PDV plaća porezni obveznik odnosno pravna osoba koja nije porezni obveznik, ali je registrirana za potrebe PDV-a, kojemu je obavljena isporuka dobara ili usluga.

Poreznim obveznikom iz članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu smatra se porezni obveznik sa sjedištem, prebivalištem ili uobičajenim boravištem u drugoj državi članici Europske unije ili u trećoj zemlji neovisno o tome ima li ili nema dodijeljen hrvatski PDV identifikacijski broj (članak 150. stavak 4. Pravilnika o PDV-u). Posjedovanje PDV identifikacijskog broja se ne može ni u kojem slučaju izjednačavati sa sjedištem, prebivalištem ili uobičajenim boravištem te se tako

prijenos porezne obveze prema članku 75. stavku 2. Zakona o PDV-u primjenjuje i u slučaju ako je stranom poreznom obvezniku u Republici Hrvatskoj dodijeljen PDV identifikacijski broj.

Kada porezni obveznik iz inozemstva obavi uslugu na nekretnini u RH, mjesto oporezivanja je RH, a PDV plaća primatelj usluge u i to:

- svaki porezni obveznik uključujući i malog poreznog obveznika, neovisno o tome ima li ili nema PDV identifikacijski broj,
- pravna osoba koja nije porezni obveznik, a ima dodijeljen PDV identifikacijski broj,
- strani porezni obveznik koji ima dodijeljen hrvatski PDV identifikacijski broj.



ističemo...

Ako inozemni porezni obveznik ne može prenijeti poreznu obvezu temeljem članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u na primatelja u tuzemstvu, obavezan je registrirati se za potrebe PDV-a u RH (članak 77. stavak 5. točka a) Zakona o PDV-u) i na obavljene oporezive isporuke obračunati i platiti PDV.



ističemo...

Ako inozemni porezni obveznik sa sjedištem u EU obavlja isporuke dobara i usluga za koje je mjesto oporezivanja u RH osobi koja je kao primatelj obvezna platiti PDV prema članku 75. stavku 2. Zakona o PDV-u, tada prilikom izdavanja računa primjenjuje pravila države članice u kojoj ima sjedište - u računu navodi PDV identifikacijski broj izdan u državi sjedišta. Međutim, u slučaju kada inozemni porezni obveznik sa sjedištem izvan EU (treće zemlje) obavlja isporuke dobara i usluga za koje je mjesto oporezivanja u RH, pri izdavanju računa primjenjuje pravila hrvatskog Zakona o PDV-u - u računu navodi svoj hrvatski PDV identifikacijski broj.

Davatelj usluge iz EU koji prenosi svoju poreznu obvezu kupcu iz Republike Hrvatske, (neovisno o tome ima li ili nema PDV identifikacijski broj) **obavljene isporuke NE prijavljuje u prijavi PDV-a u Republici Hrvatskoj**. S druge strane hrvatski kupac, odnosno primatelj usluga isporuke iskazuje u Obrascu PDV-a **pod rednim brojem II.11., 12. i 13.** ovisno o stopi PDV-a, a **pretporez iskazuje pod rednim brojem III.11., 12. i 13. pod uvjetom da ima pravo na odbitak pretporeza**. Tako primljena isporuka se **NE iskazuje u Obrascu PDV-S - Prijavi za stjecanje dobara i primljenih usluga iz drugih država članica Europske unije**.

U skladu s člankom 150.a Pravilnika o PDV-u porezni obveznik iz inozemstva koji ima dodijeljen hrvatski PDV identifikacijski broj obavezan je popuniti i podnijeti Prijavu za isporuke dobara i usluga iz članka 75. stavka 2. Zakona (Obrazac - INO PPO). Taj obrazac INO PPO se podnosi u elektroničkom obliku najkasnije **do 20-og u mjesecu za prethodni mjesec**. Obrazac - INO PPO ne podnosi se za razdoblje oporezivanja (kalendarski mjesec) u kojem inozemni porezni obveznik nije obavljao isporuke dobara ili usluga iz članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u.

Navedeno je potvrđeno i mišljenjem Ministarstva financija, Središnjeg ureda Porezne uprave Klasa: 410-19/14-01/599, Urudžbeni broj: 513-07-21-01/15-2 od 15. siječnja 2015. godine.

Zaključno, kada porezni obveznik iz inozemstva koji je registriran za potrebe PDV-a u RH obavlja uslugu vezanu za nekretninu u RH tuzemnom poreznom obvezniku, primjenjuje se prijenos porezne obveze prema članku 75. stavku 2. Zakona o PDV-u. Međutim, kada tuzemni porezni obveznik obavlja uslugu vezanu uz nekretninu u RH (koja je navedena u članku 152. Pravilnika o PDV-u) poreznom obvezniku iz inozemstva koji je registriran za potrebe PDV-a u RH, primjenjuje se tuzemni prijenos porezne obveze prema članku 75. stavku 3. točki a) Zakona o PDV, jer su oba sudonika isporuke upisane u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu.

3. Primjeri usluga u vezi s nekretninama

U nastavku slijede primjeri usluga u vezi s nekretninama iz prakse:

- trgovačko društvo „Ana“ d.o.o. iz Zagreba, Maksimirska 55, PDV identifikacijski broj HR 22158795521, evidentiralo je u lipnju 2016. godine poslovne događaje koje navodimo u primjerima u nastavku.

3.1. Obavljene usluge od poreznog obveznika iz RH (na nekretninama u RH i inozemstvu)

Primjer 1. – Usluge projektiranja na nekretnini u RH

Poreznom obvezniku iz Mađarske obavljene su u lipnju 2016. usluge projektiranja za nekretninu u Hrvatskoj u vrijednosti od 6.000,00 EUR-a (45.000,00 kn). Hrvatsko društvo Ana d.o.o. ispostavilo je račun dana 2. lipnja 2016. godine.

Kako se nekretnina nalazi u Hrvatskoj, a radi se o uslugama čije oporezivanje se vezuje uz nekretninu, naknada za uslugu projektiranja se uvećava za hrvatski PDV po stopi od 25% u iznosu od 11.250,00 kn, te ukupna naknada iznosi 56.250,00 kn.

Obavljena isporuka se evidentira u sljedećim evidencijama i obrascima:

- **Knjiga izdanih - izlaznih računa** (stupac 21 – Osnovica, stupac 22 - Porez),
- **Obrazac PDV (pozicija II.3.** – Isporuke dobara i usluga u RH po stopi 25%).

Primjer 2. – Usluge hotelskog smještaja na nekretnini u RH

Porezni obveznik Ana d.o.o. je dana 06. lipnja 2016. godine pružio uslugu hotelskog smještaja u Hrvatskoj poreznom obvezniku iz Italije u vrijednosti od 400,00 EUR-a (3.000,00 kn) za što je izdao račun.

Mjesto oporezivanja kod usluga hotelskog smještaja je tamo gdje je nekretnina, stoga je hrvatski porezni obveznik Ana d.o.o. obračunao hrvatski PDV po stopi od 13% u iznosu od 390,00 kn, te ukupna naknada iznosi 3.390,00 kn.

Obavljena isporuka se evidentira u sljedećim evidencijama i obrascima:

- **Knjiga izdanih - izlaznih računa** (stupac 19 – Osnovica, stupac 20 - Porez),
- **Obrazac PDV (pozicija II.2.** – Isporuke dobara i usluga u RH po stopi 13%).

Napominjemo kako se kod usluga hotelskog smještaja nudi mogućnost povrata PDV-a poreznim obveznicima iz drugih zemalja i to putem zahtjeva koji podnose u svojim poreznim upravnima, uz ispunjenje određenih uvjeta. Također i hrvatski porezni obveznici mogu tražiti povrat PDV iz drugih zemalja članica, a detaljnije o sustavu povrata PDV-a iz drugih zemalja članica možete pročitati u našem članku „Funkcioniranje sustava povrata PDV-a iz drugih država“.



va članica EU putem elektroničkog portala Porezne uprave", RiPup broj 5/2015, strana 95.

Primjer 3. – Građevinske usluge na nekretnini u Sloveniji

Poreznom obvezniku u Sloveniji obavljani su elektroinstalacijski radovi prilikom gradnje objekta koji se nalazi u Sloveniji u vrijednosti od 5.000,00 EUR-a (38.000,00 kn). Ispostavljen je račun dana 08. lipnja 2016. godine slovenskom poreznom obvezniku.

Mjesto oporezivanja ove usluge je u Sloveniji, a kako se ista pruža slovenskom poreznom obvezniku, on će na sebe preuzeti poreznu obvezu, jer Slovenija primjenjuje pojednostavljenje. U tom slučaju društvo „Ana“ d.o.o. iz Hrvatske neće se morati registrirati za potrebe PDV-a u Sloveniji.

Na računu će hrvatski porezni obveznik staviti napomenu za porezno oslobođenje „**Ne podliježe oporezivanju PDV-om prema članku 19. Zakona o PDV-u**“.

Obavljena isporuka se evidentira u sljedećim evidencijama i obrascima:

- **Knjiga izdanih - izlaznih računa** (stupac 11 – Obavljene usluge osobama bez sjedišta u RH)
- **Obrazac PDV (pozicija I.5.** – Obavljene usluge osobama bez sjedišta u RH).

U slučaju pružanja ovih usluga fizičkoj osobi u Sloveniji, hrvatski porezni obveznik bi se morao registrirati za potrebe PDV-a u Sloveniji.

Primjer 4. – Pravno savjetovanje vezano uz nekretninu u Austriji

Obavljene su usluge pravnog savjetovanja vezano za nekretninu u Austriji, a za koje je trgovačko društvo „Ana“ d.o.o. izdalo račun dana 10. lipnja 2016. godine poreznom obvezniku u Austriji u iznosu od 2.500,00 EUR-a (19.000,00 kn).

Kod usluga pravnog savjetovanja radi se o uslugama čije se oporezivanje ne vezuje uz mjesto gdje se nekretnina nalazi, te se u ovom slučaju primjenjuje opće načelo i prijenos porezne obveze „reverse charge“ na poreznog obveznika u Austriji.

Na računu će hrvatski porezni obveznik staviti napomenu za porezno oslobođenje „**Prijenos porezne obveze prema članku 17. stavku 1. Zakona o PDV-u – reverse charge**“.

Obavljena isporuka se evidentira u sljedećim evidencijama i obrascima:

- **Knjiga izdanih - izlaznih računa** (stupac 10 – Obavljene usluge unutar EU),
- **Obrazac PDV (pozicija I.4.** – Obavljene usluge unutar EU),
- **Obrazac ZP (stupac 14** - Vrijednost obavljenih usluga).

U slučaju pružanja ovih usluga fizičkoj osobi u Austriji, hrvatski porezni obveznik bi morao zaračunati hrvatski PDV po stopi od 25%, jer ne bi mogao raditi prijenos porezne obveze.

Primjer 5. – Usluge montaže stroja u proizvodni pogon u Sloveniji

U lipnju 2016. godine porezni obveznik „Ana“ d.o.o. iz Hrvatske prevezao je i isporučio poreznom obvezniku iz Slovenije stroj za proizvodni pogon u vrijednosti od 7.500,00 EUR-a (57.000,00 kn) koji će u Sloveniji i montirati hrvatski dobavljač stroja. Za isporuku i uslugu montaže stroja izdan je račun dana 14. lipnja 2016. godine. Nabavna vrijednost stroja iznosi 33.000,00 kn.

Iako se u ovom slučaju stroj montira u proizvodni pogon, ne radi se o usluzi koja se vezuje uz nekretninu, nego se radi o isporuci dobra, odnosno stroja s uslugom montaže koji ne postaje sastavni dio nekretnine i koji se u svakom trenutku može odvojiti i otpremiti iz proizvodnog pogona.

Međutim, i u slučaju isporuke dobra s montažom **mjesto oporezivanja je isto kao i kod usluga u vezi s nekretninama, mjesto gdje se usluge montaže obavljaju**, u konkretnom slučaju u Sloveniji.

Znači usluga je oporeziva u Sloveniji, međutim kako se ista pruža slovenskom poreznom obvezniku, on će na sebe preuzeti poreznu obvezu, jer Slovenija primjenjuje pojednostavljenje. U tom slučaju društvo „Ana“ d.o.o. iz Hrvatske neće se morati registrirati za potrebe PDV-a u Sloveniji. Jedino u slučaju pružanja ovih usluga fizičkoj osobi u Sloveniji, hrvatski porezni obveznik bi se morao registrirati za potrebe PDV-a u Sloveniji.

Na računu će hrvatski porezni obveznik staviti napomenu za porezno oslobođenje „**Ne podliježe oporezivanju PDV-om prema članku 13. stavku 10. Zakona o PDV-u**“.

Obavljena isporuka se evidentira u sljedećim evidencijama i obrascima:

- **Knjiga izdanih - izlaznih računa** (stupac 12 – Sastavljanje i postavljanje dobara u drugoj državi članici),
- **Obrazac PDV (pozicija I.6.** – Sastavljanje i postavljanje dobara u drugoj državi članici EU),

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Izdan račun za uslugu projektiranja mađarskom poreznom obvezniku dana 02.06.2016.				
1	Potraživanja od kupaca u inozemstvu	121	56.250,00	
	Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25%	26003		11.250,00
	Prihodi od ostalih usluga na inozemnom tržištu	7525		45.000,00
Izdan račun za uslugu hotelskog smještaja talijanskom poreznom obvezniku dana 06.06.2016.				
2	Potraživanja od kupaca u inozemstvu	121	3.390,00	
	Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 13%	26002		390,00
	Prihodi od ostalih usluga na inozemnom tržištu	7525		3.000,00
Izdan račun za elektroinstalacijske radove poreznom obvezniku iz Slovenije dana 08.06.2016.				
3	Potraživanja od kupaca u inozemstvu	121	38.000,00	
	Prihodi od ostalih usluga na inozemnom tržištu	7525		38.000,00
Izdan račun za usluge pravnog savjetovanja poreznom obvezniku iz Austrije dana 10.06.2016.				
4	Potraživanja od kupaca u inozemstvu	121	19.000,00	
	Prihodi od ostalih usluga na inozemnom tržištu	7525		19.000,00
Izdan račun za uslugu montaže stroja u proizvodni pogon u Sloveniji dana 14.06.2016.				
5	Potraživanja od kupaca u inozemstvu	121	57.000,00	
	Prihodi od prodaje robe na inozemnom tržištu	7525		57.000,00
Razduženje prodanog stroja				
5.a	Nabavna vrijednost prodane robe	710	33.000,00	
	Roba u skladištu	660		33.000,00



KNJIGA IZDANIH (IZLAZNIH) RAČUNA

RAČUN			KUPAC (primatelj dobra ili usluga)		IZNOS (s PDV-om)	Ne podliježe oporezivanju i oslobođeno PDV-a										Oporezivo					
Red. broj	Broj	Datum	Naziv - ime i prezime i sjedište/prebivalište ili uobičajeno boravište	PDV id br. / OIB)		Tuzemni prijenos porezne obveze	Isporuke dobara obavljene u drugim državama članicama	Isporuke dobara unutar EU	Obavljene usluge unutar EU	Obavljene usluge osobama bez sjedišta u RH	Sastavljanje i postavljanje dobara u drugoj državi članici	Isporuke NPS u EU	U tuzemstvu	Izvozne isporuke	Ostala oslobođenja	5%		13%		25%	
																Osnovica	Porez	Osnovica	Porez	Osnovica	Porez
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
1	125-1-1	02.06.2016.	"A"	HU15873698	56.250,00															45.000,00	11.250,00
2	130-1-1	06.06.2016.	"B"	IT12345678910	3.390,00													3.000,00	390,00		
3	151-1-1	08.06.2016.	"C"	SI12345678	38.000,00					38.000,00											
4	164-1-1	10.06.2016.	"D"	AT548972354	19.000,00				19.000,00												
5	170-1-1	14.06.2016.	"E"	SI24536588	57.000,00						57.000,00										
Ukupno:					173.640,00				19.000,00	38.000,00	57.000,00							3.000,00	390,00	45.000,00	11.250,00

Obrazac ZP

Redni broj	Kod države	PDV identifikacijski broj primatelja (bez koda države)	Vrijednost isporuke dobara (u kunama i lipama)	Vrijednost isporuke dobara u postupcima 42 i 63 (u kunama i lipama)	Vrijednost isporuke dobara u okviru trostranog posla (u kunama i lipama)	Vrijednost obavljenih usluga (u kunama i lipama)
(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)
1.	AT	548972354				19.000,00
Ukupna vrijednost			(15)	(16)	(17)	(18)

3.2. Primljene usluge od poreznih obveznika iz EU (na nekretninama u RH i inozemstvu)

Primjer 6. – Usluge talijanskog arhitekta na nekretnini u RH

Arhitekt porezni obveznik iz Italije obavio je usluge poreznom obvezniku „Ana“ d.o.o. iz Hrvatske za nekretninu koja se nalazi u Hrvatskoj. Ispostavio je račun dana 15.06.2016. godine u vrijednosti od 7.000,00 EUR-a (53.000,00 kn).

Kako se nekretnina nalazi u Hrvatskoj, tu je i mjesto oporezivanja ove usluge. Talijanski arhitekt pruža uslugu hrvatskom poreznom obvezniku, koji će na sebe preuzeti poreznu obvezu u skladu s člankom 75. stavkom 2. Zakona o PDV-u, te obračunati PDV i priznati si pretporez u iznosu od 13.250,00 kn, jer Hrvatska primjenjuje pojednostavljenje. U tom slučaju arhitekt talijanski porezni obveznik neće se morati registrirati za potrebe PDV-a kod nas, te neće morati podnositi obrasce PDV i INO PPO.

Primljena usluga se evidentira u sljedećim evidencijama i obrascima:

- **Evidencija za stjecanje dobara i usluga od poreznog obveznika bez sjedišta u RH** (stupac 8 – Porezna osnovica 25%, stupac 9 – Ukupni iznos računa, stupac 14 – Pretporez po stopi od 25% može se odbiti i stupac 18 - Obveza za PDV 25%),
- **(Obrazac PDV (pozicija II.13. – Primljene isporuke dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi 25% i pozicija III.13. – Pretporez od primljenih isporuka dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi 25%).**

U slučaju pružanja usluga talijanskog arhitekta fizičkoj osobi na nekretnini u Hrvatskoj, talijanski porezni obveznik bi se morao registrirati za potrebe PDV-a u Hrvatskoj, uzeti HR PDV ID broj, zaračunati na računu hrvatski PDV, podnijeti obrazac PDV-a u Hrvatskoj i platiti hrvatski PDV po stopi od 25%.

Primjer 7. – Kupnja ribolovnih dozvola u Sloveniji

Trgovačko društvo „Ana“ d.o.o. kupilo je ribolovne dozvole za lov u rijeci u Sloveniji, te je za tu uslugu dobilo račun od 20. lipnja 2016. godine u iznosu od 3.000,00 EUR-a (22.500,00 kn) sa zaračunatim slovenskim PDV-om od 22%. Slovenski porezni obveznik je zaračunao svoj PDV jer se u ovom slučaju radi o pružanju usluge u vezi s nekretninom u Sloveniji. Hrvatski porezni obveznik „Ana“ d.o.o. evidentirat će ovu uslugu samo u financijskom knjigovodstvu.

Zahvaljujemo na vašem povjerenju!

Pretplatite se na časopis RAČUNOVODSTVO i POREZI u praksi



Knjiženje

Red. br.	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Račun broj 150-2016 za usluge arhitekta od talijanskog poreznog obveznika od 15.06.2016.				
1	Intelektualne usluge	4194	53.000,00	
	Obveze prema dobavljačima u inozemstvu za usluge	2212		53.000,00
Obračun PDV-a na primljenu uslugu arhitekta iz Italije				
1.a	Pretporez od primljenih isporuka dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi od 25%	16053	13.250,00	
	Obveze za PDV od primljenih isporuka dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi od 25%	26053		13.250,00

Evidencija za stjecanje dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH

R. br.	Račun		Dobavljač (isporučitelj dobara ili usluga)						Pretporez						Obveza za PDV		
	Broj	Datum	Naziv - ime i prezime i sjedište	PDV ID br. / OIB	Porezna osnovica			Ukupni iznos računa	5%		13%		25%		5%	13%	25%
					5%	13%	25%		Može se odbiti	Ne može se odbiti	Može se odbiti	Ne može se odbiti	Može se odbiti	Ne može se odbiti			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
1	150-2016	15.06.2016.	"F"	IT22115897463			53.000,00	53.000,00					13.250,00				13.250,00
Ukupno:							53.000,00	53.000,00					13.250,00				13.250,00

Obrazac PDV

POREZNI OBVEZNIK (naziv / ime i prezime i adresa: mjesto, ulica i broj)	POREZNI ZASTUPNIK (naziv / ime i prezime i adresa: mjesto, ulica i broj)	NADLEŽNA ISPOSTAVA POREZNA UPRAVE
„Ana” d.o.o., Zagreb, Maksimirska 55		CENTAR
PDV IDENTIFIKACIJSKI BROJ / OIB	PDV IDENTIFIKACIJSKI BROJ POREZNOG ZASTUPNIKA / OIB	PRIJAVA PDV-a ZA RAZDOBLJE
22158795521		OD 01.06. DO 30.06. g. 2016.

OPIS	POREZNA OSNOVICA (iznos u kunama i lipama)	PDV PO STOPI 5%, 13% i 25% (iznos u kunama i lipama)
OBRAČUN PDV-a U OBAVLJENIM TRANSAKCIJAMA DOBARA I USLUGA - UKUPNO (I. + II.)		XXXXX
I. TRANSAKCIJE KOJE NE PODLJEŽU OPOREZIVANJU I OSLOBOĐENE - UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.+9.+10.)	114.000,00	XXXXX
1. ISPORUKE U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze)		XXXXX
2. ISPORUKE DOBARA OBAVLJENE U DRUGIM DRŽAVAMA ČLANICAMA		XXXXX
3. ISPORUKE DOBARA UNUTAR EU		XXXXX
4. OBAVLJENE USLUGE UNUTAR EU	19.000,00	XXXXX
5. OBAVLJENE ISPORUKE OSOBAMA BEZ SJEDIŠTA U RH	38.000,00	XXXXX
6. SASTAVLJANJE I POSTAVLJANJE DOBARA U DRUGOJ DRŽAVI ČLANICI EU	57.000,00	XXXXX
7. ISPORUKE NOVIH PRIJEVOZNIH SREDSTAVA U EU		XXXXX
8. TUZEMNE ISPORUKE		XXXXX
9. IZVOZNE ISPORUKE		XXXXX
10. OSTALA OSLOBOĐENJA		XXXXX

OPIS	POREZNA OSNOVICA (iznos u kunama i lipama)	PDV PO STOPI 5%, 13% i 25% (iznos u kunama i lipama)
II. OPOREZIVE TRANSAKCIJE – UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.+9.+10.+11.+12.+13.+14.+15.)	101.000,00	24.890,00
1. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH po stopi 5%		
2. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH po stopi 13%	3.000,00	390,00
3. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH po stopi 25%	45.000,00	11.250,00
4. PRIMLJENE ISPORUKE U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze)		
5. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU po stopi 5%		
6. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU po stopi 13%		
7. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU po stopi 25%		
8. PRIMLJENE USLUGE IZ EU po stopi 5%		
9. PRIMLJENE USLUGE IZ EU po stopi 13%		
10. PRIMLJENE USLUGE IZ EU po stopi 25%		
11. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 5%		
12. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 13%		
13. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 25%	53.000,00	13.250,00
14. NAKNADNO OSLOBODIJE IZVOZA U OKVIRU OSOBNOG PUTNIČKOG PROMETA		
15. OBRAČUNANI PDV PRI UVOZU		
III. OBRAČUNANI PRETPOREZ - UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.+9.+10.+11.+12.+13.+14.+15.)	53.000,00	13.250,00
1. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U TUZEMSTVU po stopi od 5%		
2. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U TUZEMSTVU po stopi od 13%		
3. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U TUZEMSTVU po stopi od 25%		
4. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze)		
5. PRETPOREZ OD STJECANJA DOBARA UNUTAR EU po stopi 5%		
6. PRETPOREZ OD STJECANJA DOBARA UNUTAR EU po stopi 13%		
7. PRETPOREZ OD STJECANJA DOBARA UNUTAR EU po stopi 25%		
8. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH USLUGA IZ EU po stopi 5%		
9. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH USLUGA IZ EU po stopi 13%		
10. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH USLUGA IZ EU po stopi 25%		
11. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 5%		
12. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 13%		
13. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 25%	53.000,00	13.250,00
14. PRETPOREZ PRI UVOZU		
15. ISPRAVCI PRETPOREZA		
IV. OBVEZA PDV-a U OBRAČUNSKOM RAZDOBLJU: ZA UPLATU (II. - III.) ILI ZA POVRAT (III. - II.)	xxxxx	11.640,00
V. PO PRETHODNOM OBRAČUNU: NEUPLAĆENI PDV DO DANA PODNOŠENJA OVE PRIJAVE – VIŠE UPLAĆENO – POREZNI KREDIT	xxxxx	0,00
VI. UKUPNO RAZLIKA: ZA UPLATU/ZA POVRAT	xxxxx	11.640,00

Zahvaljujemo na vašem povjerenju!

Pretplatite se na časopis RAČUNOVODSTVO i POREZI u praksi



4. Presude Europskog suda pravde („The European Court of Justice – ECJ“)

Presude Europskog suda pravde („The European Court of Justice“ – ECJ) su dio pravne stečevine EU koju je Hrvatska kao država članica EU obvezna primjenjivati. U nastavku navodimo dvije zanimljive presude, a vezane su za oporezivanje usluga u vezi se nekretninama.³

4.1. Presuda ECJ-a 19. C-315/00 – Definiranje nekretnina s aspekta PDV

Gospodin Maierhofer iznajmio je montažne kućice jedinici lokalne samouprave koja se njima koristila za smještaj ljudi koji su tražili azil. Najam je bio ugovoren na razdoblje od 5 godina, a montažne kućice su se nalazile na zemljištu koje je gospodin Maierhofer unajmio od lokalne samouprave, a jedan dio kućica je bio na zemljištu koje je bilo u najmu jedinica lokalne samouprave.

Nakon isteka ugovora o najmu u roku od 5 godina, gospodin Maierhofer je bio obavezan vratiti cijelu površinu u prijašnje stanje.

Izgrađene kućice bile su prizemnice ili dvokatnice i bile su slične montažnim kućicama izgrađenim pomoću montažnih komponenti. Kućice su podignute na betonskim temeljima ugrađenima u tlo. Zidovi koji su izgrađeni od panelskih ploča, bili su pričvršćeni vijcima za betonske temelje. Krov je bio prekriven crijepom, a podovi i zidovi kupaonice i kuhinje bili su popločani. Radilo se o takvoj gradnji u kojoj je u bilo koje vrijeme za deset dana, zgradu moglo rastaviti osam osoba i nakon toga je zgrada mogla biti ponovo upotrebljena na drugoj lokaciji.

Došlo je do spora u vezi poreznog tretmana usluge najma jer je porezno tijelo smatralo da se montažne kućice iz slučaja ne mogu smatrati nepokretnom imovinom, sa aspekta oporezivanja PDV-om, a gospodin Maierhofer je bio stava kako se radi o najmu nekretnine. Postavljen je upit Europskom sudu pravde (u nastavku teksta: ECJ) odnosi li se termin „najam nepokretne imovine“ na najam kućica sastavljenih od montažnih komponenti, koja će se demontirati po završetku ugovora o najmu i nakon toga mogu biti upotrebljena na drugoj lokaciji.

U presudi je Sud naveo kako se usluga najma kućica sastavljenih od montažnih komponenti fiksiranih za tlo tako da se ne mogu lako rastaviti na dijelove ili pomicati smatra uslugom vezanom uz nekretninu, čak i ako će istekom ugovorenog najma biti rastavljena i upotrebljena na drugoj lokaciji. U pojašnjenju svoje odluke Sud je naveo kako smatra da kućice iz predmetnog slučaja nisu mobilne i kako ih se ne može lako pomicati, budući imaju betonske temelje na kojima su podignute, a kako bi ih se rastavilo mora se angažirati osam radnika u 10 dana rada.

4.2. Presuda ECJ-a 20. C-155/12 – Mjesto oporezivanja kod usluga skladištenja

Posebno zanimljiva presuda ECJ je u vezi **skladištenja robe u nepokretnoj imovini**, koji smatra kako se to ne smatra uslugom vezanom za nekretninu, ako korisniku usluga nije namijenjena isključivo uporaba određenog dijela nepokretne imovine. Znači ako se ugovori usluga skladištenja, bez toga da se unajmi neko određeno skladište (određeni dio nepokretne imovine), usluga skladištenja nije usluga koja se vezuje za nekretninu u smislu oporezivanja PDV-om. Sud je na ovaj način presudio u presudi C-155/12 – Donnelley.

Donnelley je porezni obveznik iz Poljske koji obavlja kompleksnu uslugu skladištenja dobara, a koja uključuje pristup dobrima u skladištu, stavljanje dobara na police, pakiranje dobara za kupce, utovar, istovar i skladištenje. Nekim kupcima obavlja se i usluga raspakiravanja dobara iz većih grupnih pakiranja i prepakiravanja u individualne pakete. Naime, upotreba skladišnog prostora samo je jedan od elemenata cjelokupnog logističkog procesa kojim je upravljao Donnelley.

Pri obavljanju navedenih usluga poreznim obveznicima iz drugih zemalja članica, Donnelley je primjenjivao prijenos porezne obveze, smatrajući da ne obavlja uslugu vezanu za nekretninu budući namjera primatelja usluge nije bilo korištenje određenog skladišnog prostora, već kompleksna usluga skladištenja koja uključuje dodatne usluge. Dodatni argument je bio da kupac nema pravo upotrebe, kao niti slobodnog pristupa nijednom dijelu skladišta.

Kako porezno tijelo nije prihvatilo navedene argumente poreznog obveznika, cijeli slučaj je završio na ECJ-u s pitanjem smatraju li se opisane usluge onima koje su vezane za nekretninu.

Sud svoju presudu objašnjava na način kako je u predmetnom slučaju potrebno utvrditi radi li se o jednoj usluzi ili više zasebnih usluga. Sud navodi kako je veliki broj usluga na određen način povezan s nekretninom, a kako bi se određena usluga smatrala uslugom vezanom za nekretninu, važno je da nekretnina predstavlja središnji i ključni dio isporuke.

U predmetnom slučaju Sud je presudio kako se ne radi o usluzi vezanoj na nekretninu prvenstveno zbog činjenice jer kupac nema pravo raspolaganja određenim posebnim prostorom, te se smatra kako nekretnina nije ključni element isporuke u predmetnom slučaju. Sud donosi odluku da se složena i kompleksna usluga skladištenja robe, koja se sastoji od prihvata robe na skladište, razvrstavanja robe na police, skladištenja, pakiranja robe, utovara, istovara i izdavanja robe smatra uslugom vezanom za nekretnine jedino ako skladištenje predstavlja glavnu isporuku i ako je primatelju usluge dano pravo upotrebe izričito određenog dijela nepokretne imovine.

Međutim, iako je ECJ presudio na način da usluge skladištenja ne predstavljaju usluge vezane za nekretninu, potrebno je voditi računa pri ugovaranju usluge skladištenja u drugim državama članicama. Tako neke odredbe ugovora mogu definirati skladištenje kao uslugu vezanoj uz nekretninu, a posebno ako primatelj usluge ima pravo raspolaganja određenim dijelom skladišnog prostora.

5. Definicija usluga u vezi s nekretninama

Detaljnija definicija usluga vezanih za nekretnine sadržana je u Provedbenoj Uredbi Vijeća (EU) br. 1042/2013, kojom se mijenja i dopunjuje Provedbena Uredba Vijeća (EU) br. 282/2011. U skladu s ovim izmjenama **usluge u vezi s nekretninama smatraju se:**

- Izrada planova za zgrade za posebne zemljišne parcele bez obzira na to je li zgrada izgrađena ili ne
- Pružanje nadzora ili usluge osiguranja na gradilištu
- Izgradnja zgrade na zemljištu kao i građevinski radovi, te rušenje koji se izvode na zgradi ili dijelovima zgrade
- Radovi na zemljištu (obrada tla, sjetva, zalijevanje, ...)
- Proučavanje i ocjena rizika, te cjelovitost nepokretne imovine
- Vrednovanje nepokretne imovine
- Održavanje, popravak, inspekcija i nadzor strojeva ili opreme koji se smatraju nepokretnom imovinom
- Posredovanje u prodaji, lizingu ili iznajmljivanju nepokretne imovine (osim kod hotelskog smještaja)

³ Izvor (knjiga): Porezni savjetnik, Mazars, studeni 2015.

