



UDK 336.2

Oporezivanje prometa nekretnina

Jadranka Knežević, mag. oec.

Porezi

Od 1. siječnja 2015. godine dolazi do značajnih promjena u oporezivanju prometa nekretnina u skladu s odredbama Zakona o porezu na promet nekretnina i Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Temeljni kriterij prilikom oporezivanja prometa nekretnina je korištenje nekretnine do dvije ili više od dvije godine. Od 1. siječnja 2017. godine dolazi do promjena u obvezi podnošenja prijave poreza na promet nekretnina u skladu s novim Zakonom o porezu na promet nekretnina (Narodne novine broj 115/16). Ako je ispravu o stjecanju nekretnine ovjerio javni bilježnik, porezni obveznik nije obavezan više prijaviti promet nekretnina putem obrasca Prijave prometa nekretnina, a kako je to bio obavezan za promete nekretnina do 31.12.2016. godine.

O posebnostima prilikom oporezivanja isporuka nekretnina nakon rekonstrukcije, te oporezivanja prodaje nekretnina u postupku ovrhe, te u kojim slučajevima je porezni obveznik obavezan napraviti ispravak pretporeza, donosimo u nastavku ovoga članka.

1. Uvod

U skladu s odredbama članka 40. stavka 1. točke j) Zakona o porezu na dodanu vrijednost¹ (u nastavku teksta: Zakon o PDV-u) dolazi do značajnih promjena u oporezivanju prometa nekretnina. Oslobođene su oporezivanja PDV-om isporuke građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze kod kojih je **od datuma prvog nastanjenja, odnosno korištenja do datuma sljedeće isporuke proteklo više od dvije godine. Prvo nastanjenje, odnosno korištenje se može dokazati dokumentom o prebivalištu ili uobičajenom boravištu, ugovorom o najmu, ugovorima o režijskim troškovima (voda, plin, električna energija i sl.) i knjigovodstvenom dokumentacijom kojom se dokazuje da su nekretnina i njezini dijelovi stavljeni u uporabu. Ako nije moguće dokazati prvo nastanjenje, odnosno korištenje nekim od navedenih dokumenata, datumom prvog nastanjenja ili korištenja smatrat će se datum prve isporuke.**

Prema istom članku 40. stavku 1. točki k) Zakona o PDV-u **sva zemljišta, izuzev građevinskog zemljišta su oslobođena oporezivanja PDV-om.** Građevinskim zemljištem se smatra svako zemljište za koje je izdan **izvršni akt kojim se odobrava građenje** a to su: građevinska dozvola, lokacijska dozvola, rješenje za građenje i slično (članak 72.a Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, u nastavku teksta: Pravilnik o PDV-u²).

Rekonstruirane građevine su također od 1. siječnja 2015. godine oporezive PDV-om, pod uvjetima kako to definira članak 40. stavak

5. Zakona o PDV-u. **Pod rekonstruiranim građevinama se smatraju građevine ili njihovi dijelovi i zemljišta na kojem se one nalaze, ako su troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine prije isporuke veći od 50% prodajne cijene.** Takve rekonstruirane građevine dijelit će porezni položaj građevina koje su oporezive PDV-om do proteka razdoblja od dvije godine od datuma prvog nastanjenja, odnosno uporabe, ako je prodavatelj obveznik PDV-a.

Najveća novost u oporezivanju nekretnina od 1. siječnja 2015. godine je mogućnost izbora oporezivanja za nekretnine koje su oslobođene plaćanja PDV-a, u skladu s člankom 40. stavkom 4. Zakona o PDV-u, a što obuhvaća i isporuke poljoprivrednog i šumskog zemljišta. Međutim, pravo izbora oporezivanja porezni obveznik isporučitelj nekretnine može koristiti jedino i samo u slučaju kada kupac nekretnine može priznati pretporez u cijelosti. Prednost „opcije” – prijenosa porezne obveze je u tome da isporučitelj nekretnine ne mora raditi ispravak pretporeza u roku od 10 godina, a što bi bio obavezan kod oslobođenja od PDV-a, ako je koristio pretporez, a druga pogodnost je da kupac nekretnine evidentira obvezu i pretporez u obrascu PDV-a, te nema fizičkog odljeva novca, kao kod plaćanja 4% poreza na promet nekretnina (u nastavku teksta: PPN). **U slučaju opcije isporučitelj je obavezan navesti napomenu na računu: „Prijenos porezne obveze prema članku 75. stavku 3. točke c) Zakona o PDV-u”.**

Prijenos porezne obveze u skladu s člankom 75. stavkom 3. točkom d) obvezno se primjenjuje pri prodaji nekretnine od strane ovršenika u postupku ovrhe, o čemu više detalja dajemo u nastavku ovoga članka.

¹ Nar. nov. br. 73/13, 99/13 - Rješenje USRH i 148/13, 153/13, 143/14 i 115/16.

² Nar. nov. br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17 i 128/17.

**ističemo...**

U slučaju kada je nekretnina oslobođena PDV-a prilikom prodaje, a prodavatelj nekretnine je porezni obveznik koji je prilikom nabave nekretnine iskoristio pretporez, prodavatelj je obavezan ispraviti pretporez, ako od trenutka nabave do trenutka prodaje nije prošlo 10 godina.

Detaljnije informacije o ispravku pretporeza kod prodaje nekretnina sa primjerima iz prakse donosimo u nastavku ovoga članka pod 5. Ispravak pretporeza kod nekretnina.

2. Isporučka nekretnina

Odredbe članka 40. stavka 1. točke j) i k) Zakona o PDV-u propisuju sljedeće:

„(1) PDV-a su oslobođene:

- 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.“

Dalje, članak 72.b Pravilnika o PDV-u propisuje sljedeće:

„(1) Isporučka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze prije prvog nastanjenja ili korištenja odnosno kod kojih od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine, oporeziva je PDV-om.

(2) Prvo nastanjenje odnosno korištenje iz stavka 1. ovoga članka dokazuje se jednim od sljedećih dokumenata:

- dokumentom nadležnog tijela o prebivalištu ili uobičajenom boravištu,
- knjigovodstvenom evidencijom kojom se građevina odnosno njezini dijelovi stavljaju u uporabu,
- 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,

(3) Iznimno, ako se prvo nastanjenje odnosno korištenje ne može dokazati jednim od dokumenata koji su propisani stavkom 2. ovoga članka, a nekretnina je bila korištena, datumom prvog nastanjenja ili korištenja smatrat će se datum prve isporuke.

(4) Ako su troškovi rekonstrukcije nastanjenih, odnosno korištenih građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze u prethodne dvije godine prije dana isporuke veći od 50% prodajne cijene, takva isporuka je oporeziva PDV-om. Prodajnom cijenom smatra se naknada u smislu članka 33. Zakona.

(5) Isporučka nedovršenih građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze kao što je roh-bau oporeziva je PDV-om.

(6) U smislu stavka 4. ovoga članka 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.“

Iz naprijed navedenih odredbi Zakona i Pravilnika o PDV-u zaključuje se kako porezni obveznik koji prodaje nekretninu koja nije korištena više od dvije godine, obavezan je obračunati i platiti PDV. Tek nakon ispunjenja uvjeta korištenja više od dvije godine, porezni obveznik prilikom isporuke nekretnine može koristiti oslobođenje od PDV-a, odnosno ako prodaje nekretninu drugom poreznom obvezniku može koristiti prijenos porezne obveze u skladu s člankom 75. stavkom 3. točkom c) Zakona o PDV-u.

Isporučka nedovršenih građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze kao što je roh-bau uvijek je oporeziva PDV-om.

U nastavku slijede primjeri oporezivanja isporuke nekretnina:

Primjer 1. – Porezni obveznik prodaje novoizgrađenu nekretninu

Porezni obveznik „A“ d.o.o. je gradio novu nekretninu u razdoblju od 2016. do 2018. godine. U 2018. godini nekretninu prodaje fizičkoj osobi.

Kako se radi o isporuci nove nekretnine dolazi do oporezivanja isporuke nekretnine PDV-om, bez obzira prodaje li se nekretnina fizičkoj osobi ili poreznom obvezniku.

Primjer 2. – Porezni obveznik prodaje nekretninu koju je koristio više od dvije godine građaninu

Porezni obveznik „A“ d.o.o. je kupio nekretninu u 2015. godini od drugog poreznog obveznika, pri čemu je iskoristio pravo na odbitak pretporeza. U razdoblju od 2015. do 2018. nekretninu je koristio u poslovne svrhe, a u 2018. godinu nekretninu prodaje fizičkoj osobi.

Kako je ispunjen kriterij korištenja nekretnine više od dvije godine, porezni obveznik „A“ d.o.o. nekretninu prodaje bez PDV-a u skladu s člankom 40, stavkom 1. točke j) Zakona o PDV-u. Prodavatelj na račun stavlja napomenu „Oslobođeno PDV-a u skladu s člankom 40. stavka 1. točke j) Zakona o PDV-u.“ Kupac građanin plaća porez na promet nekretnina po stopi od 4%, temeljem rješenja od Porezne uprave.

U ovom slučaju porezni obveznik koji je iskoristio pretporez kod nabavke nekretnine, a u trećoj godini je prodaje bez PDV-a, obavezan je napraviti ispravak pretporeza u mjesecu kada prodaje nekretninu, jer od godine nabave do godine prodaje nije prošlo razdoblje od 10 godina, a za koje postoji zakonska obveza ispravka pretporeza. Detaljnije informacije s primjerima knjiženja ispravka pretporeza dajemo u nastavku ovog članka.

Primjer 3. – Porezni obveznik prodaje nekretninu koju je koristio više od dvije godine drugom poreznom obvezniku

Porezni obveznik „A“ d.o.o. iz primjera 2. prodaje u 2018. godini nekretninu drugom poreznom obvezniku.

Isto kao i u primjeru 2. porezni obveznik „A“ d.o.o. može prodati nekretninu oslobođenu od PDV-a u skladu s člankom 40. stavkom 1. točkom j) Zakona o PDV-u. Međutim, kako se radi o isporuci nekretnine oslobođene od PDV-a između dva porezna obveznika, prodavatelj može koristiti prijenos porezne obveze u skladu s člankom 40. stavkom 4. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. U tom slučaju prodavatelj nije obavezan raditi ispravak pretporeza, kao u primjeru 2., a pogodnost za kupca je da evidentira PDV kao obračunsku kategoriju u Obrascu PDV-a na poziciji II.4. Primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze) i poziciji III.4. – Pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze). Prodavatelj isporuku nekretnine evidentira u Obrascu PDV-a na poziciji I.1.



– Isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze) i u Obrascu PPO. Prodavatelj na računu stavlja napomenu „Tuzemni prijenos porezne obveze prema članku 75. stavku 3. točke c) Zakona o PDV-u“.

Napomena: Prilikom isporuke nekretnine između dva porezna obveznika sa prijenosom porezne obveze, kako članak 40. stavak 4. Zakona o PDV-u zahtjeva da kupac ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti po toj transakciji (znači nije dovoljno da je samo u sustavu PDV-a!), savjetujemo da kupac potpiše izjavu kojom izjavljuje kako po toj transakciji kupnje predmetne nekretnine ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti (primjerice ne bi imao pravo odbitka pretporeza u cijelosti kod kupnje nekretnine za davanje u stambene svrhe koje je oslobođeno PDV ili ako koristi podjelu pretporeza).

Primjer 4. – Porezni obveznik prodaje nedovršenu građevinu – roh-bau

Porezni obveznik „A“ d.o.o. je gradio nekretninu u razdoblju od 2015. do 2017. godine, te je stao sa gradnjom. U 2018. godini porezni obveznik „A“ d.o.o. prodaje nedovršenu građevinu roh-bau drugom poreznom obvezniku, koji također gradi nekretnine za prodaju.

Prodavatelj „A“ d.o.o. prodaje nedovršenu nekretninu uvijek sa obračunatim PDV-om, jer su isporuke nedovršenih građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze kao što je roh-bau oporeziva uvijek PDV-om, a u skladu s člankom 72.b stavkom 5. Pravilnika o PDV-u.

Ako bi porezni obveznik istu nedovršenu nekretninu prodavao građaninu, bio bi identičan porezni tretman, odnosno nekretnina bi bila isto oporeziva PDV-om.

3. Isporuca zemljišta

Prema odredbama članka 40. stavka 1. točke k) Zakona o PDV-u, oslobođene su oporezivanja PDV-om sve isporuke zemljišta izuzev građevinskog zemljišta. To znači da je **građevinsko zemljište uvijek oporezivo PDV-om**, bez obzira tko je s druge strane kupac – građanin ili porezni obveznik.



ističemo...

Građevinskim zemljištem se smatra svako ono zemljište za koje je izdan izvršni akt kojim se odobrava građenje. (članak 40. stavak 6. Zakona o PDV-u).

Dalje, odredbe članka 72.a Pravilnika o PDV-u propisuju kako se **izvršnim aktom smatraju građevinska dozvola, lokacijska dozvola, rješenje za građenje i slično. Građevinskim zemljištem ne smatraju se poljoprivredno zemljište i šumsko zemljište.**

U skladu s člankom 40. stavkom 4. Zakona o PDV-u, kod isporuka poljoprivrednog i šumskog zemljišta, odnosno zemljišta koje nije građevinsko, dana je mogućnost izbora oporezivanja za nekretnine koje su oslobođene plaćanja PDV-a, tzv. opcija. Kako je naprijed već navedeno **pravo izbora oporezivanja porezni obveznik isporučitelj nekretnine može koristiti jedino i samo u slučaju kada kupac nekretnine može priznati pretporez u cijelosti po toj transakciji.** U slučaju opcije isporučitelj je obavezan navesti napomenu na računu: „Prijenos porezne obveze prema članku 75. stavku 3. točke c) Zakona o PDV-u“.

U nastavku slijede primjeri prodaje zemljišta.

Primjer 5. – Porezni obveznik prodaje građevinsko zemljište građaninu

Porezni obveznik „A“ d.o.o. je kupio građevinsko zemljište koje ima građevinsku dozvolu u 2017. godini. U 2018. godini porezni obveznik „A“ d.o.o. to zemljište prodaje građaninu.

Prodaja građevinskog zemljišta podliježe oporezivanju PDV-om, jer je u skladu s člankom 40. stavkom 1. točkom k) Zakona o PDV-u isporuka građevinskog zemljišta uvijek oporeziva PDV-om. Ako bi porezni obveznik „A“ d.o.o. prodavao isto građevinsko zemljište sa građevinskom dozvolom drugom poreznom obvezniku, transakcija bi isto bila oporeziva PDV-om.

Primjer 6. – Porezni obveznik prodaje zemljište u građevinskoj zoni građaninu

Porezni obveznik „A“ d.o.o. je u 2016. godini kupio zemljište koje se nalazi u građevinskoj zoni i za isto nikada nije ishodio građevinsku, lokacijsku niti bilo koju drugu dozvolu (izvršni akt o građenju). U 2018. godini zemljište prodaje građaninu.

Kako se u ovom slučaju radi o zemljištu za koje nije ishodan izvršni akt o građenju prodavatelj „A“ d.o.o. će prodati zemljište oslobođeno od PDV-a u skladu s člankom 40. stavkom 1. točkom k) Zakona o PDV-u, a kupac će prema rješenju od Porezne uprave platiti 4% poreza na promet nekretnina.

Primjer 7. – Porezni obveznik prodaje zemljište u građevinskoj zoni drugom poreznom obvezniku

Porezni obveznik „A“ d.o.o. iz primjera 6. prodaje u 2018. godini zemljište za koje nije ishodio izvršni akt o građenju drugom poreznom obvezniku.

Isto kao i u primjeru 6. porezni obveznik prodaje zemljište oslobođeno od PDV-a u skladu s člankom 40. stavkom 1. točkom k) Zakona o PDV-u, a kupac plaća 4% poreza na promet nekretnina. Također, u skladu s člankom 40. stavkom 4. Zakona o PDV-u prodavatelj može koristiti opciju, odnosno prijenos porezne obveze prema članku 75. stavku 3. točki c) Zakona o PDV-u. U ovom slučaju pogodnost za kupca je da evidentira PDV kao obračunsku kategoriju u Obrascu PDV-a na poziciji II.4. Primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze) i poziciji III.4. – Pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze). Prodavatelj isporuku nekretnine evidentira u Obrascu PDV-a na poziciji I.1. – Isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze) i u Obrascu PPO. Prodavatelj na računu stavlja napomenu „Tuzemni prijenos porezne obveze prema članku 75. stavku 3. točke c) Zakona o PDV-u“.

4. Isporuca rekonstruiranih građevina

Članak 40. stavak 5. Zakona PDV-u definira oporezivanje rekonstruiranih nekretnina na način:

„(5) 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.“

Oporezivanje rekonstruiranih nekretnina uređuje i Pravilnik o PDV-u u članku 72.b stavci 4. do 6.:

„(4) Ako su troškovi rekonstrukcije nastanjenih, odnosno korištenih građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze u prethodne dvije godine prije dana isporuke veći od 50% prodajne cijene, takva isporuka je oporeziva PDV-om. Prodajnom cijenom smatra se naknada u smislu članka 33. Zakona.

(5) Isporuka nedovršenih građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze kao što je roh-bau oporeziva je PDV-om.

(6) U smislu stavka 4. ovoga članka 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.“

Prema navedenim odredbama poreznih propisa, pri određivanju poreznog tretmana isporuke nekretnina koje su u prethodnom razdoblju prije isporuke bile rekonstruirane, treba uzeti u obzir sljedeće:

- prodajnu cijenu nekretnine
- troškove rekonstrukcije u prethodne dvije godine prije dana isporuke, odnosno jesu li ti troškovi veći od 50% prodajne cijene te rekonstruirane nekretnine.

U nastavku slijedi nekoliko primjera oporezivanja rekonstruiranih građevina.

Primjer 8. – Rekonstrukcija i isporuka građevine nakon rekonstrukcije poreznom obvezniku – opcija

Porezni obveznik „A“ d.o.o. je nabavio nekretninu u ožujku 2014. godine od građanina i kupljena nekretnina je bila predmet oporezivanja porezom na promet nekretnina po stopi od 5%. U razdoblju od svibnja 2014. godine do travnja 2016. godine porezni obveznik je izvršio rekonstrukciju nekretnine u vrijednosti od 400.000,00 kn i to po godinama kako slijedi:

- u razdoblju od svibnja 2014. do prosinca 2014. godine vrijednost građevinskih radova u cilju rekonstrukcije nekretnine iznosi 200.000,00 kn
- u razdoblju od siječnja 2015. godine do prosinca 2015. godine vrijednost građevinskih radova u cilju rekonstrukcije nekretnine iznosi 100.000,00 kn
- u razdoblju od siječnja 2016. godine do travnja 2016. godine vrijednost građevinskih radova u cilju rekonstrukcije nekretnine iznosi 100.000,00 kn.

Svi ulazni računi za građevinske radove kod rekonstrukcije građevinskog objekta su sa prijenosom porezne obveze u skladu s člankom 75. stavkom 3. točke a) Zakona o PDV-u, koje je porezni obveznik evidentirao u obrascu PDV-a u razdoblju kada su usluge izvršene, pri čemu je evidentirao obračunski PDV kao obvezu na rednom broju II.4. i pretporez na rednom broju III.4. Obrascu PDV-a.

U razdoblju od travnja 2016. godine porezni obveznik „A“ d.o.o. je davao nekretninu u najam u poslovne svrhe drugom trgovačkom društvu, a u siječnju 2017. godine je nekretninu prodao poreznom obvezniku. Prodajna cijena nekretnine iznosi 700.000,00 kn. Kako troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine (2015. i 2016.) iznose 200.000,00 kn, znači **manje od 50% od prodajne cijene** (manje od 350.000,00 kn), isporuka nekretnine od poreznog obveznika „A“ d.o.o. je oslobođena PDV-a u skladu s člankom 40. stavka

1. točke j) Zakona o PDV-u. Ali kako je kupac porezni obveznik, nekretninu može prodati primjenom članka 75. stavka 3. točke c) Zakona o PDV-u, pri čemu radi tuzemni prijenos porezne obveze, PPO na kupca nekretnine.

Prednost „opcije“ – prijenosa porezne obveze je u tome da isporučitelj nekretnine ne mora raditi ispravak pretporeza u roku od 10 godina, a što bi bio obavezan kod oslobođenja od PDV-a, a druga pogodnost je da kupac nekretnine evidentira obvezu i pretporez u obrascu PDV-a, te nema fizičkog odljeva novca, kao kod plaćanja 4% poreza na promet nekretnina.

Prodavatelj „A“ d.o.o. prodaje nekretninu sa prijenosom porezne obveze u skladu s člankom 75. stavka 3. točke c) Zakona o PDV-u, pod rednim brojem I.1. – Isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze) i pod rednim brojem VIII.3.2. – Isporuka iz članka 40. stavka 4. Zakona. Kupac koji je porezni obveznik PDV-a iskazat će PDV obračunski u obrascu PDV-a, kao obvezu na rednom broju II.4. – Primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze) i pretporez na rednom broju III.4. – pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze).

Također, prodavatelj podnosi Obrazac PPO - Prijava o tuzemnim isporukama s prijenosom porezne obveze, koja se podnosi za razdoblje od prvog do posljednjeg dana u tromjesečju razvrstano po mjesecima, najkasnije do 20-og dana u mjesecu koji slijedi po završetku tromjesečja. U ovom primjeru za isporuku nekretnine u siječnju 2017. godine, prodavatelj podnosi Obrazac PPO do zaključno 20. travnja 2017. godine.

Od 1.1.2017. godine kada je isprava o stjecanju ovjerena kod javnog bilježnika, on je obavezan dostaviti isprave i odluke i na taj način se smatra da je izvršena prijava prometa nekretnina. Znači kako od 1.1.2017. porezni obveznik „A“ d.o.o. koji prodaje nekretninu s prijenosom porezne obveze, nije više u obvezi podnositi prijavu poreza na promet nekretnina, a što je bio u obvezi do 31.12.2016. godine.

Važno je napomenuti kako prema odredbama Zakona o PDV-u u omjer sa prodajnom cijenom za potrebe oporezivanja nekretnine se uzimaju samo troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine prije isporuke. Naime, ukupni troškovi rekonstrukcije u ovom primjeru iznose 400.000,00 kn i veći su od 50% prodajne cijene (veći od 350.000,00). Ali kako se uzimaju u omjer samo troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine, predmetna isporuka nekretnine je oslobođena PDV-a, odnosno pri prodaji poreznom obvezniku se primjenjuje optiranje.

Primjer 9. – Rekonstrukcija i isporuka građevine nakon rekonstrukcije građaninu – oslobođena isporuka PDV-a, oporeziva PPN-om

Ako se nekretnina iz primjera 8. prodaje građaninu, porezni obveznik „A“ d.o.o. koji je prodavatelj nekretnine primjenit će oslobođenje u skladu s člankom 40. stavka 1. točke j) Zakona o PDV-u. Kako je porezni obveznik pri rekonstrukciji priznao pretporez, u obvezi je napraviti ispravak pretporeza. **Ispravak pretporeza kod isporuka gospodarskih dobara se obavlja odjednom za cijelo preostalo razdoblje ispravka u skladu s člankom 65. stavkom 2. Zakona o PDV-u.**

Kako je porezni obveznik koristio nekretninu od travnja 2016. godine, do siječnja 2017. godine, davajući je u poslovni najam, a oslobođena isporuka nekretnine je u siječnju 2017. godine, obavezan je ispraviti pretporez za cijelo preostalo razdoblje razdoblje unutar 10 godina. Znači kako mora vratiti 9/10 pretporeza korištenog temeljem troškova rekonstrukcije, za razdoblje od 2017. do 2025. godine.





Ako je nekretnina oslobođena PDV-a kupac nije u obvezi predavati prijavu prometa nekretnina, jer od 1.1.2017. godine kada je isprava o stjecanju (kupoprodajni ugovor) ovjerena kod javnog bilježnika, on je obvezan dostaviti isprave i odluke i na taj način se smatra da je izvršena prijava prometa nekretnina.

Primjer 10. – Rekonstrukcija i isporuka građevine nakon rekonstrukcije građaninu – oporeziva PDV-om

Porezni obveznik „A“ d.o.o. je nabavio nekretninu u srpnju 2015. godine od drugog poreznog obveznika pri čemu je primjenjen prijenos porezne obveze u skladu s člankom 75. stavkom 3. točkom c) Zakona o PDV-u. Porezni obveznik je pri kupnji nekretnine evidentirao obvezu pod rednim brojem II.4. i pretporez pod rednom brojem III.4. Obrasca PDV-a. U razdoblju od kolovoza do prosinca 2015. godine porezni obveznik je izvršio rekonstrukciju nekretnine u vrijednosti od 350.000,00 kn.

Svi ulazni računi za građevinske radove kod rekonstrukcije građevinskog objekta su sa prijenosom porezne obveze u skladu s člankom 75. stavkom 3. točke a) Zakona o PDV-u, koje je porezni obveznik evidentirao u obrascu PDV-a u razdoblju kada su usluge izvršene, evidentirajući obračunski PDV kao obvezu na rednom broju II.4. i pretporez na rednom broju III.4. Obrasca PDV-a.

U razdoblju od siječnja 2016. godine porezni obveznik „A“ d.o.o. je koristio nekretninu za potrebe poslovanja, kao skladište jer se bavi veleprodajom robe. U siječnju 2017. godine je nekretninu prodao poreznom obvezniku. Prodajna cijena nekretnine iznosi 600.000,00 kn. Kako troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine iznose 350.000,00 kn, znači više od 50% od prodajne cijene (više od 300.000,00 kn), isporuka nekretnine od poreznog obveznika „A“ d.o.o. je predmet oporezivanja PDV-om. Kada bi se predmetna nekretnina prodavala poreznom obvezniku isto bi također bila oporeziva PDV-om.

Kada je nekretnina oporeziva PDV-om, isto kao u primjeru 8. prodavatelj nije više u obvezi predavati prijavu prometa nekretnina, jer od 1.1.2017. godine kada je isprava o stjecanju (kupoprodajni ugovor) ovjerena kod javnog bilježnika, on je obvezan dostaviti isprave i odluke i na taj način se smatra da je izvršena prijava prometa nekretnina.

5. Ispravak pretporeza kod nekretnina

Ispravak pretporeza je obvezan za gospodarska dobra ako se u roku od 5 godina, odnosno 10 godina kod nekretnina, uključujući kalendarsku godinu u kojoj je gospodarsko dobro nabavljeno, proizvedeno ili u odnosu na godinu u kojoj je nekretnina izgrađena, ako se radi o nekretninama koje je porezni obveznik sam izgradio, promjene uvjeti koji su u toj godini bili mjerodavni za odbitak pretporeza. Ako se ne može utvrditi kada je gospodarsko dobro proizvedeno, u tom slučaju za potrebe ispravka pretporeza uzima se početak uporabe. Promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza smatra se naknadna promjena tih uvjeta koja dovodi do većeg ili manjeg prava na odbitak pretporeza u odnosu na godinu u kojoj je dobro nabavljeno ili proizvedeno (članak 64. Zakona o PDV-u i članak 140. Pravilnika o PDV-u).



ističemo...

Godišnji iznos ispravka pretporeza iznosi 1/5, odnosno 1/10 iznosa PDV-a koji je bio zaračunan za gospodarska dobra.

Gospodarskim dobrima smatraju se ona dobra i usluge koja prema računovodstvenim propisima spadaju u dugotrajnu imovinu poreznog obveznika (članak 64. stavak 3. Zakona o PDV-u). **Od 1.1.2017. godine** odredba članka 64. stavka 3. Zakona o PDV-u je nadopunjena na način kako se gospodarskim dobrima smatraju i usluge koja prema računovodstvenim propisima spadaju u dugotrajnu imovinu poreznog obveznika. Uslugama iz članka 64. stavka 3. Zakona smatraju se koncesije, patenti, licencije, robne i uslužne marke, softver i ostala prava. Prema Zakonu o porezu na dobit³, članku 12. stavka 3., dugotrajnom materijalnom i nematerijalnom imovinom smatraju se stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 3.500,00 kuna i vijek trajanja duži od godinu dana.



ističemo...

Odredbom članka 64. stavka 4. Zakona o PDV-u propisano je kako ispravak pretporeza nije potrebno obavljati ako pretporez koji bi se trebao ispraviti iznosi manje od 1.000,00 kuna po jednom gospodarskom dobru.

Članak 65. Zakona o PDV-u definirao je **ispravak odbitka pretporeza kod isporuke gospodarskih dobara** na način kako slijedi u nastavku:

„(1) 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“.

Ispravak odbitka pretporeza za isporuke gospodarskih dobara provodi se odjednom za cijelo preostalo razdoblje ispravka. Obavljeni ispravak pretporeza kod isporuke gospodarskih dobara iskazuje se u prijavi PDV-a koja se podnosi za razdoblje oporezivanja u kojem je obavljena isporuka (članak 140. stavak 9. Pravilnika o PDV-u). Ispravak pretporeza se provodi i kod prodaje gospodarskih dobara, ako je pretporez samo djelomično korišten. Osnovica za PDV kod prodaje gospodarskih dobara je njihova tržišna vrijednost.



ističemo...

Porezni obveznik nije obvezan izvršiti ispravak pretporeza u slučaju uništenja, gubitka ili krađe dobara ako raspoložive valjanim dokazima kao što su policijski zapisnik, očevidnik nadležnog tijela za utvrđivanje štete ili odgovarajuća dokumentacija o količini i vrsti dobara koja su dana na zbrinjavanje ili uništenje (članak 139. stavak 2. Pravilnika o PDV-u).

³ Nar. nov. br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16 i 115/16

5.1. Ispravak pretporeza radi prenamjene gospodarskog dobra

Primjer 11. – Ispravak pretporeza radi prenamjene gospodarskog dobra (nekretnine)

Porezni obveznik „A“ d.o.o. je 2013. godine nabavio nekretninu od poreznog obveznika „B“, d.o.o. u vrijednosti od 1.000.000,00 kn (osnovica 800.000,00 + PDV 200.000,00). Trgovačko društvo „A“ d.o.o. je odbilo pretporez u iznosu od 200.000,00 kn u cijelosti. U razdoblju od 2013. do 2016. trgovačko društvo „A“ d.o.o. je davalo nekretninu u najam u poslovne svrhe, međutim od siječnja 2017. umjesto u poslovne svrhe, nekretnina se iznajmljuje u stambene svrhe, za potrebe stanovanja, a što je oslobođeno PDV-a u skladu s člankom 40. stavkom 1. točke I. Zakona o PDV-u. Znači, kako u 2017. godini dolazi do promjena uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza. Razdoblje za ispravak pretporeza kod nekretnina je 10 godina, u ovom slučaju za razdoblje od godine nabave 2013. do 2022. godine. Porezni obveznik „A“ d.o.o. je obavezan ispraviti pretporez u 2017. godini kada dolazi do promjena uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza za 1/10, tj. za 20.000,00 kn.

Iznos pretporeza za ispravak izračunava se na sljedeći način:

$\frac{200.000,00 \text{ kn}}{10} = 20.000,00 \text{ kn}$
Porezni obveznik iznos pretporeza od 20.000,00 kn iskazuje u PDV obrascu za prosinac 2017. godine na rednom broju III.15. s predznakom minus (-).
Iznos pretporeza od 20.000,00 kn u PDV obrascu za prosinac 2017. godine će smanjiti ukupan iznos pretporeza tog razdoblja kod poreznog obveznika.

U slučaju kada će porezni obveznik tu nekretninu koristiti do 2022. godine za najam u stambene svrhe, koji je oslobođen PDV-a, sva će godine iskazati ispravak pretporeza u visini 1/10, odnosno u iznosu od 20.000,00 kn putem prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja i to sve do zaključno 2022. godine. Nakon proteka roka od 10 godina, odnosno od 2023. godine, porezni obveznik više nije u obvezi obračunavati ispravak pretporeza za tu nekretninu.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Za ispravak pretporeza				
1	Ostali PDV na koji je prestalo pravo na pretporez (potraživanje od države)	4509	20.000,00	
	Ispravci pretporeza	1606	-20.000,00	

5.2. Ispravak pretporeza kod isporuke gospodarskog dobra

Primjer 12. - Ispravak pretporeza kod isporuke gospodarskog dobra (nekretnine)

Ako bi porezni obveznik „A“ d.o.o. nekretninu iz primjera 11. koju je nabavio u 2013. godini u vrijednosti od 1.000.000,00 kn (osnovica 800.000,00 + PDV 200.000,00) prodao u ožujku 2017. godine bez PDV-a (u skladu s člankom 40. stavkom 1. točkom j) Zakona o PDV-u), obavezan je vratiti iznos pretporeza za razdoblje od 2017 do 2022.,

odnosno za 6 godina. U skladu s člankom 65. stavkom 2. Zakona o PDV-u ispravak pretporeza kod isporuka gospodarskih dobara se obavlja odjednom za cijelo preostalo razdoblje ispravka. Porezni obveznik je u obvezi vratiti iznos od 120.000,00 kn, a do iznosa ispravka pretporeza se došlo na sljedeći način:

Iznos pretporeza za ispravak izračunava se na sljedeći način:

$\frac{200.000,00 \text{ kn}}{10} = 20.000,00 \text{ kn}$
$20.000,00 \text{ kn} \times 6 \text{ g.} = 120.000,00 \text{ kn}$
Porezni obveznik iznos pretporeza od 120.000,00 kn iskazuje u PDV obrascu za ožujak 2017. godine na rednom broju III.15. s predznakom minus (-).

Iznos pretporeza od 120.000,00 kn u PDV obrascu za ožujak 2017. godine će smanjiti ukupan iznos pretporeza tog razdoblja kod poreznog obveznika.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Za ispravak pretporeza				
1	Ostali PDV na koji je prestalo pravo na pretporez (potraživanje od države)	4509	120.000,00	
	Ispravci pretporeza	1606	-120.000,00	

5.3. Ispravak pretporeza pri izlasku iz sustava PDV-a

Do izlaska iz sustava PDV-a najčešće dolazi iz razloga jer poduzetnici ostvaruju isporuke dobara ili obavljenih usluga u vrijednosti manjoj od 300.000,00 kn u prethodnoj godini. Porezni obveznik mora u prijavi PDV-a koju podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine napraviti sva **usklađenja i ispravke** za tu kalendarsku godinu, a kako je to propisano u članku 85. stavka 7. Zakona o PDV-u.

U slučaju kada porezni obveznik izlazi iz sustava PDV-a iz razloga likvidacije djelatnosti, ne dolazi do ispravka pretporeza, već se PDV obračunava na imovinu, kada ona postaje osobna imovina člana društva po stopi od 25% na tržišnu vrijednost.

Primjer 13. – Ispravak pretporeza pri izlasku iz sustava PDV-a na nabavljenu nekretninu za koji je korišten pretporez

U 2015. godini porezni obveznik „A“ d.o.o. je nabavio nekretninu u vrijednosti od 500.000,00 kn (osnovica 400.000,00 kn + PDV 100.000,00) za koji je odbio pretporez u iznosu od 100.000,00 u cijelosti. Porezni obveznik izlazi iz sustava PDV-a 1. siječnja 2018. godine, jer je u prethodnoj godini ostvario isporuke dobara i usluga u vrijednosti manjoj od 300.000,00 kn. Razdoblje za ispravak pretporeza kod nekretnina je 10 godina, u ovom slučaju za razdoblje od godine nabave 2015. do 2024. godine. Kako izlazi iz sustava PDV-a 1. siječnja 2018. godine, potrebno je izračunati ispravak pretporeza za razdoblje od 2018 do 2024., odnosno za 7 godina, uključujući i godinu u kojoj je došlo do promjena uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza.



Iznos pretporeza za ispravak izračunava se na sljedeći način:

$\frac{100.000,00 \text{ kn}}{10} = 10.000,00 \text{ kn}$
$10.000,00 \times 7 \text{ g.} = 70.000,00 \text{ kn}$
Porezni obveznik iznos pretporeza od 70.000,00 kn iskazuje u obrascu za prosinac 2017. godine na rednom broju III.15. s predznakom minus (-).

Iznos pretporeza za ispravak izračunava se na sljedeći način:

$\frac{100.000,00 \text{ kn}}{10} = 10.000,00 \text{ kn}$

Ako će porezni obveznik tu nekretninu koristiti do 2025. godine za svoju oporezivu djelatnost, svake će godine iskazati pozitivni ispravak pretporeza u visini 1/10, odnosno u iznosu od 10.000,00 kn. Na navedeni način će mu se naknadno priznati pravo na pretporez i u preostalih sedam godina, od 2019 do 2025. godine, kada tu nekretninu koristi za obavljanje oporezivih isporuka.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Za ispravak pretporeza				
1	Ostali PDV na koji je prestalo pravo na pretporez (potraživanje od države)	4509	70.000,00	
	Ispravci pretporeza	1606	-70.000,00	

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Za ispravak pretporeza				
1	Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%	16005	10.000,00	
	Prihodi s osnove povrata poreza	7697		10.000,00



ističemo...

Iznimno, ako porezni obveznik ne izlazi iz sustava PDV-a, jer će u 2018. godini obavljati oporezive i oslobođene promete, ispravak se provodi samo za onu dugotrajnu imovinu za koju se može utvrditi da služi isključivo za obavljanje oslobođenih isporuka i iskazati PDV u obrascu PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine u mjesecu prosincu 2017.

5.4. Ispravak pretporeza pri ulasku u sustav PDV-a

Jedna od promjena uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza je i naknadno priznavanje pretporeza u slučaju kada mali porezni obveznik ulazi u sustav PDV-a. Isto je propisano u skladu s člankom 140. stavka 6. Pravilnika o PDV-u na način da se promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza smatra i prelazak sa oporezivanja prema članku 90. Zakona o PDV-u na redovni postupak oporezivanja. Navedeno znači kako mali porezni obveznici, kada uđu u sustav PDV-a imaju pravo priznavanja pretporeza za gospodarska dobra koja su nabavljala dok još nisu bili u sustavu PDV-a. Ispravak pretporeza, odnosno pravo priznavanja pretporeza odnosi se na razdoblje od 5 godina, odnosno 10 godina za nekretnine.

Primjer 14. – Ispravak pretporeza pri ulasku u sustav PDV-a

Mali porezni obveznik je u 2016. godini nabavio nekretninu u vrijednosti od 500.000,00 kn (osnovica 400.000,00 kn + PDV 100.000,00). Kako u 2016. nije bio redovni obveznik PDV-a, već mali porezni obveznik, nije mogao odbiti pretporez. Od 1. siječnja 2018. godine postaje redovni obveznik PDV-a, jer je u prethodnoj godini ostvario isporuke dobara i usluga u vrijednosti većoj od 300.000,00 kn. Nabavljenu nekretninu koristit će za svoju oporezivu djelatnost, u poslovne svrhe. Razdoblje za ispravak pretporeza je 10 godina, u ovom slučaju za razdoblje od godine nabave 2016. do 2025. godine. Kako su se u trećoj godini promijenili uvjeti za odbitak pretporeza, porezni obveznik ima svake godine pravo na pozitivni ispravak pretporeza u iznosu od 1/10.

5.5. Ispravak pretporeza zbog promjene postotka za priznavanje pretporeza

U skladu s člankom 140. stavka 7. Pravilnika o PDV-u promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza smatra se i promjena postotka iz članka 62. stavka 4. Zakona o PDV-u. Porezni obveznik mora ispraviti dio pretporeza u obrascu PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine u mjesecu prosincu. Ispravak pretporeza se provodi za dugotrajnu imovinu za koju od početka uporabe kada je dobro nabavljeno, proizvedeno ili u odnosu na godinu u kojoj je nekretnina izgrađena, ako se radi o nekretninama koje je porezni obveznik sam izgradio, promjene uvjeti koji su u toj godini bili mjerodavni za odbitak pretporeza. Ako se ne može utvrditi kada je gospodarsko dobro proizvedeno, u tom slučaju za potrebe ispravka pretporeza uzima se početak uporabe. Ispravak pretporeza se provodi za dugotrajnu imovinu ako od razdoblja kada je odbijen pretporez do kraja razdoblja oporezivanja nije prošlo 5 godina, odnosno nije prošlo 10 godina za nekretnine. Znači kako se kod promjene postotka za priznavanje pretporeza radi ispravak pretporeza u visini 1/5 za opremu i u visini 1/10 za nekretnine. Tako za ispravak pretporeza u mjesecu prosincu 2018. godine, porezni obveznici rade popis nabavljene dugotrajne imovine sa ukupnim iznosom pretporeza koji su odbili za razdoblje od 2014. godine, a za nekretnine za razdoblje od 2009. godine. **Za svako gospodarsko dobro se izračunava iznos pretporeza koji je potrebno ispraviti i u slučaju kada je iznos pretporeza za ispravak po pojedinom gospodarskom dobru manji od 1.000,00 kn (ne 1/5 ili 1/10 već cijeli iznos ispravka po pojedinom dobru), ne radi se iznos ispravka za to gospodarsko dobro.**

Primjer 15. – Ispravak pretporeza zbog promjene postotka za priznavanje pretporeza

Porezni obveznik je nabavio nekretninu u travnju 2014. godine u vrijednosti 600.000,00 kn (osnovica 480.000,00 + PDV 120.000,00). Porezni obveznik je odbio pretporez u iznosu od 120.000,00 kn u cijelosti. U 2017. godini pored oporezivih isporuka obavlja i oslobođene isporuke, te na osnovu ostvarenog prometa, utvrđuje novi postotak priznavanja pretporeza od 70%. U mjesecu prosincu 2017. treba izra-



čunati iznos ispravka pretporeza kao 1/10 razlike pretporeza koji je priznat 2014. godine, u odnosu na utvrđeni postotak za priznavanje pretporeza od 70% u mjesecu prosincu 2017. godine. Iznos ispravka iskazuje se u PDV obrascu za prosinac 2017. godine na rednom broju III.15. s predznakom minus (-).

Iznos pretporeza za ispravak izračunava se na sljedeći način:

Postotak priznavanja pretporeza u 2014. godini je bio 100%, iznos pretporeza = 120.000,00 kn.

Utvrđeni postotak priznavanja pretporeza u 2017. godini je 70%, iznos pretporeza = 84.000,00 kn.

Razlika pretporeza za smanjenje: 120.000,00 kn – 84.000,00 kn = 36.000,00 kn (veća od 1.000,00 kn)

1/10 razlike pretporeza za ispravak u mjesecu prosincu = 3.600,00 kn.

Razlika pretporeza za ispravak iznosi 36.000,00 kn, a u obrascu PDV-a za mjesec prosinac 2017. potrebno je ispraviti samo iznos od 3.600,00 kn koji predstavlja 1/10 ukupnog ispravka.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Za ispravak pretporeza				
1	Ostali PDV na koji je prestalo pravo na pretporez (potraživanje od države)	4509	3.600,00	
	Ispravci pretporeza	1606	-3.600,00	

Važno je napomenuti kako se obveza ispravka pretporeza zbog promjene postotka u obrascu PDV-a za prosinac 2017. godine ne odnosi na dugotrajnu imovinu koja je nabavljena u 2017. godini. Za dugotrajnu imovinu koja je nabavljena u 2017. godini potrebno je u obrascu PDV-a za prosinac 2017. napraviti samo usklađenje korištenog postotka tijekom godine i onog koji će se izračunati prema prometu 2017. godine. Za dugotrajnu imovinu nabavljenu u 2017. godinu, ispravak pretporeza porezni obveznik će provesti u PDV obrascu za prosinac 2018. godine, u dijelu koji se odnosi na razliku stope priznavanja pretporeza iskazanu u obrascu PDV-a za prosinac 2017. godine (temeljem usklađenja 70%) i nove stope koja će se tek utvrditi na osnovu prometa u 2018. koji će porezni obveznik imati.

Primjer 16. – Ispravak pretporeza zbog promjene postotka za priznavanje pretporeza

Porezni obveznik je nabavio nekretninu u 2016. godini u vrijednosti 500.000,00 kn (osnovica 400.000,00 + PDV 100.000,00). Porezni obveznik obavlja i oporezive i oslobođene isporuke, te je odbio pretporez u iznosu od 70.000,00 kn, jer pro rata u 2016. iznosi 70%. U 2017. godini na osnovu ostvarenog prometa, porezni obveznik utvrđuje novi postotak priznavanja pretporeza od 50%. U mjesecu prosincu 2017. treba izračunati iznos ispravka pretporeza kao 1/10 razlike pretporeza koji je priznat 2016. godine, u odnosu na utvrđeni postotak za priznavanje pretporeza od 50% u mjesecu prosincu 2017. godine. Iznos ispravka iskazuje se u PDV obrascu za prosinac 2017. godine na rednom broju III.15. s predznakom minus (-).

Iznos pretporeza za ispravak izračunava se na sljedeći način:

Postotak priznavanja pretporeza u 2016. godini je bio 70%, iznos pretporeza = 70.000,00 kn.

Utvrđeni postotak priznavanja pretporeza u 2017. godini je 50%, iznos pretporeza = 50.000,00 kn.

Razlika pretporeza za smanjenje: 70.000,00 kn – 50.000,00 kn = 20.000,00 kn (veća od 1.000,00 kn)

1/10 razlike pretporeza za ispravak u mjesecu prosincu = 2.000,00 kn.

Razlika pretporeza za ispravak iznosi 20.000,00 kn, a u obrascu PDV-a za mjesec prosinac 2017. potrebno je ispraviti samo iznos od 2.000,00 kn koji predstavlja 1/10 ukupnog ispravka.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Za ispravak pretporeza				
1	Ostali PDV na koji je prestalo pravo na pretporez (potraživanje od države)	4509	2.000,00	
	Ispravci pretporeza	1606	-2.000,00	

Primjer 17. - Ispravak pretporeza zbog promjene postotka za priznavanje pretporeza

Porezni obveznik je nabavio nekretninu u 2016. godini u vrijednosti 500.000,00 kn (osnovica 400.000,00 + PDV 100.000,00). Porezni obveznik obavlja i oporezive i oslobođene isporuke, te je odbio pretporez u iznosu od 40.000,00 kn, jer pro rata u 2016. iznosi 40%. U 2017. godini na osnovu ostvarenog prometa, porezni obveznik utvrđuje novi postotak priznavanja pretporeza od 60%. U mjesecu prosincu 2017. treba izračunati iznos ispravka pretporeza kao 1/10 razlike pretporeza koji je priznat 2016. godine, u odnosu na utvrđeni postotak za priznavanje pretporeza od 60% u mjesecu prosincu 2017. godine. Iznos ispravka iskazuje se u PDV obrascu za prosinac 2017. godine na rednom broju III.15. u korist poreznog obveznika (pozitivni predznak).

Iznos pretporeza za ispravak izračunava se na sljedeći način:

Postotak priznavanja pretporeza u 2016. godini je bio 40%, iznos pretporeza = 40.000,00 kn.

Utvrđeni postotak priznavanja pretporeza u 2017. godini je 60%, iznos pretporeza = 60.000,00 kn.

Razlika pretporeza za smanjenje: 60.000,00 kn – 40.000,00 kn = 20.000,00 kn (veća od 1.000,00 kn).

1/10 razlike pretporeza za ispravak u mjesecu prosincu = 2.000,00 kn.

Razlika pretporeza za ispravak iznosi 20.000,00 kn (veća je od 1.000,00 kn), a u obrascu PDV-a za mjesec prosinac 2017. potrebno je ispraviti samo iznos od 2.000,00 kn koji predstavlja 1/10 ukupnog ispravka u korist poreznog obveznika.



Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Za ispravak pretporeza				
1	Pret porez od primljenih isporuka u tuзем- stvu po stopi od 25%	16005	2.000,00	
	Prihodi s osnove povrata poreza	7697		2.000,00

6. Oporezivanje nekretnina porezom na promet nekretnina

Dana 1. siječnja 2017. godine stupio je na snagu novi Zakon o porezu na promet nekretnina⁴ (u nastavku teksta: Zakon o PPN-u). **Obveznik poreza na promet nekretnina je stjecatelj nekretnine** u skladu s člankom 6. Zakona o PPN-u.

Osnovica poreza na promet nekretnina je tržišna vrijednost nekretnine u trenutku nastanka porezne obveze (članak 9. stavak 1. Zakona o PPN-u). Tržišna vrijednost je cijena nekretnine koja se postiže ili se može postići na tržištu u trenutku nastanka porezne obveze. Isprava o stjecanju nekretnine su sve isprave, javnobilježnički akti ili odluke nadležnog tijela kojim dolazi do stjecanja ili promjene vlasništva nekretnine u Republici Hrvatskoj.

Zakonom o PPN-u od 1. siječnja 2017. godine porezna stopa je snižena na 4% sa prijašnjih 5%.

Oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina u skladu s člankom 14. Zakona o PPN-u postoji u sljedećim slučajevima:

- kada se nekretnine unose u kapital trgovačkog društva,
- kada se nekretnine stječu u postupku spajanja i pripajanja u smislu zakona kojim se uređuju trgovačka društva i
- u postupku podjela trgovačkog društva u više trgovačkih društava.

U skladu s člankom 16. stavkom 1. Zakona o PPN-u **porezna obveza nastaje u trenutku sklapanja ugovora ili drugoga pravnog posla kojim se stječe nekretnina.**

6.1. Podnošenje Prijave prometa nekretnina od 1. siječnja 2017.

Sa danom 1. siječnja 2017. godine dolazi do promjena u obvezi podnošenja prijave poreza na promet nekretnina u skladu sa novim Zakonom o PPN-u na način **ako je ispravu o stjecanju nekretnine ovjerio javni bilježnik, porezni obveznik nije obavezan više prijaviti promet nekretnina putem obrasca Prijave prometa nekretnina, a kako je to bio obavezan za promete nekretnina do 31.12.2016. godine.**

Zakon o PPN-u propisuje obvezu podnošenja Prijave prometa nekretnina Poreznoj upravi, u člancima 18. i 19. na način:

„Članak 18.

(1) Javni bilježnik po ovjeri potpisa na ispravama o prodaji ili drugom načinu otuđenja nekretnine ili po sastavljanju javnobilježničkog akta, a najkasnije u roku od 30 dana, obavezan je jedan primjerak isprave, kao i svake druge isprave na osnovi koje dolazi do prometa nekretnine (ugovor o ortaštvu, ugovor o osnivanju prava građenja i sl.), uz podatak o osobnom identifikacijskom broju sudionika postupka, dostaviti ispostavi Porezne uprave na području koje se nekretnina nalazi, elektroničkim putem.

(2) Sudovi i druga javnopravna tijela obvezni su ispostavi Porezne uprave na području na kojem se nalazi nekretnina dostavljati svoje odluke uz podatak o osobnom identifikacijskom broju sudionika postupka kojima se stječe ili mijenja vlasništvo nekretnina u zemljišnim knjigama, odnosno u službenim evidencijama u roku od 15 dana nakon isteka mjeseca u kojem je odluka postala pravomoćna, prema propisima o obveznom osobnom dostavljanju pismena.

Članak 19.

(1) Dostavom isprava i odluka iz članka 18. ovoga Zakona smatra se da je izvršena prijava prometa nekretnina.

(2) Iznimno od stavka 1. ovoga članka, ako ispravu o stjecanju nekretnine nije ovjerio javni bilježnik odnosno nije ju izdao sud ili drugo javnopravno tijelo, porezni obveznik je obavezan prijaviti promet nekretnina ispostavi Porezne uprave na području na kojem se nalazi nekretnina, dostavom Prijave prometa nekretnina i isprave o stjecanju nekretnine u roku od 30 dana od dana njezina nastanka.

(3) Iznimno od stavka 1. ovoga članka, ako ispravu o stjecanju nekretnine nije ovjerio javni bilježnik odnosno nije ju izdao sud ili drugo javnopravno tijelo, isporučitelj koji na isporuku nekretnine obračunava porez na dodanu vrijednost, 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 Porezne uprave prema sjedištu, prebivalištu ili uobičajenom boravištu isporučitelja.

(4) Oblik i sadržaj Prijave prometa nekretnina iz stavaka 2. i 3. ovoga članka te način podnošenja Prijave prometa nekretnina pravilnikom propisuje ministar financija.“

U skladu s naprijed navedenim, **kada je isprava o stjecanju ovjerena kod javnog bilježnika, on je obavezan dostaviti isprave i odluke i na taj način se smatra da je izvršena prijava prometa nekretnina.** Jedino u slučaju kada ispravu o stjecanju ne bi ovjerio javni bilježnik porezni obveznik je obavezan prijaviti promet nekretnina nadležnoj ispostavi Porezne uprave. **Nekretnine koje su oporezive porezom na promet nekretnina, po stopi od 4% od 1. siječnja 2017., prijavljuju se nadležnoj ispostavi Porezne uprave gdje se nekretnina nalazi u roku od 30 dana od dana zaključenja kupoprodajnog ugovora, odnosno dana pravomoćnosti sudske odluke na obrascu Prijava prometa nekretnina. Kod nekretnina koje su oporezive PDV-om ili je primjenjen prijenos porezne obveze (optiranje prema članku 75. stavku 3. točka c)) promet nekretnina se prijavljuje putem Prijave prometa nekretnina nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema sjedištu isporučitelja, u roku od 30 dana od dana isporuke.**

Od 1. siječnja 2017. godine, ako isprava o stjecanju nekretnine nije ovjerena od strane javnog bilježnika, porezni obveznik je u obvezi podneti Prijavu poreza na promet nekretnina. Detaljnije o popunjavanju i podnošenju Prijave prometa nekretnina elektroničkim putem – ePorezna možete pročitati u našem članku „Prijava prometa nekretnina“, RiPup broj 5/2016, strana 75.

7. Oporezivanje prodaje nekretnina u postupku ovrhe

Ako se u postupku ovrhe proda nekretnina na koju se plaća PDV, osobi koja je porezni obveznik, ne oporezuje se PDV-om nekretnina kod ovršenika nekretnine, nego se obvezno primjenjuje prijenos porezne obveze u skladu s člankom 75. stavak 3. točka d). Zakona

4 Nar. nov. br. 115/16.

o porezu na dodanu vrijednost. Ako se u postupku ovrhe proda nekretnina na koju se plaća PDV, osobi koja nije porezni obveznik, tada je ovršenik koji je upisan u registar obveznika PDV-a obavezan na isporučenu nekretninu obračunati PDV. Ako je nekretnina oslobođena PDV-a ista se oporezuje porezom na promet nekretnina po stopi od 4%.

Oporezivanje prodaje nekretnina u postupku ovrhe ovisi o više različitih čimbenika kao što su:

- Status ovršenika kao obveznika PDV-a
- Status kupca kao obveznika PDV-a
- Status nekretnine – je li korištena nekretnina više od dvije godine.

Prodaju nekretnina, kao i pokretnina u postupku ovrhe propisuje članak 21. Pravilnika o PDV-u na način:

„(1) Kad zakonom utvrđeno tijelo u postupku ovrhe proda neko dobro, ne smatra se da je došlo do isporuke između dužnika i ovršnog tijela već do izravne dužnikove isporuke kupcu, koja podliježe oporezivanju.

(2) Pri prodaji dobara u postupku ovrhe koji provodi Porezna uprava prema odredbama Općeg poreznog zakona i drugih propisa, smatra se da je došlo do izravne dužnikove isporuke kupcu.

(3) Ovršno tijelo koje u postupku ovrhe provodi prodaju dobara obavezno je kopiju dokumenta o prodaji dobara dostaviti nadležnoj ispostavi Porezne uprave. Navedeno se ne primjenjuje u slučaju iz članka 75. stavka 3. točke d) Zakona.

(4) Odredbe stavaka 1., 2. i 3. ovoga članka na jednak se način primjenjuju i kod punopravnog stjecanja vlasništva u postupku fiducije“.

Ako su ovršenik i kupac obveznici PDV-a, a nekretnina nije korištena više od dvije godine, ovršenik neće zaračunati PDV, već je u obvezi primijeniti prijenos porezne obveze u skladu s člankom 75. stavkom 3. točkom d) Zakona o PDV-u. Ali ako je nekretnina korištena više od dvije godine, ovršenik će primijeniti prijenos porezne obveze na kupca u skladu s člankom 75. stavkom 3. točke c) Zakona o PDV-u.

Ako se u postupku ovrhe **proda nekretnina na koju se plaća PDV, osobi koja nije porezni obveznik**, tada je ovršenik koji je upisan u registar obveznika PDV-a obavezan na isporučenu nekretninu obračunati PDV. U tom slučaju smatra se da postignuta cijena predstavlja cijenu u koju je uključen PDV obzirom da je ovršenik porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a. U tom slučaju PDV se izračunava primjenom preračunate stope PDV-a na postignutu cijenu.

O navedenom se očitovao i Ministarstvo Financija u mišljenju Središnjeg ureda, Porezne uprave⁵. U nastavku navodimo dio tumačenja od strane Porezne uprave:

„Od 1. siječnja 2015. godine PDV-a je sukladno članku 40. stavku 1. točkama j) i k) Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine broj 73/13, 99/13, 148/13, 153/13 i 143/14, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) oslobođena 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 te isporuka zemljišta, osim građevinskog zemljišta.

Iz navedene odredbe proizlazi da se od 1. siječnja 2015. PDV plaća na isporuke građevina ili njihovih dijelova koje nikada nisu bile nastanjene odnosno korištene uključujući zemljišta na kojem se nalaze, zatim na isporuke građevina ili njihovih dijelova uključujući zemljišta na kojem se nalaze kod kojih od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine te na građevinsko zemljište.

Porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a u Republici Hrvatskoj obavezan je sukladno članku 75. stavku 3. točki d) Zakona o PDV-u platiti PDV za isporuke nekretnina koje je prodao ovršenik u postupku ovrhe.

Člankom 21. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine broj 79/13, 85/13, 160/13, 35/14 i 157/14, u daljnjem tekstu: Pravilnik o PDV-u) propisano je kada zakonom utvrđeno tijelo u postupku ovrhe proda neko dobro, ne smatra se da je došlo do isporuke između dužnika i ovršnog tijela, već do izravne dužnikove isporuke kupcu koja podliježe oporezivanju.

Iz odredbe Zakona o PDV-u proizlazi da se kod prodaje nekretnina u postupku ovrhe na koje se plaća PDV, a koje kupuje porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a primjenjuje prijenos porezne obveze.

Navedeno znači da ovršenik koji je upisan u registar obveznika PDV-a neće na nekretninu prodanu u postupku ovrhe obračunati PDV nego će primijeniti prijenos porezne obveze, a kupac nekretnine koji je upisan u registar obveznika PDV-a obračunat će PDV na kupljenu nekretninu koji može odbiti kao pretporez. Kupac nekretnine u tom slučaju na postignutu cijenu u postupku ovrhe obračunava PDV-a po stopi 25% koji može odbiti kao pretporez neovisno o tome da li mu je ovršenik izdao račun što proizlazi iz odredbe članka 133. stavka 3. Pravilnika o PDV-u.

Ako se u postupku ovrhe proda nekretnina na koju se plaća PDV, osobi koja nije porezni obveznik, tada je ovršenik koji je upisan u registar obveznika PDV-a obavezan na isporučenu nekretninu obračunati PDV. U tom slučaju smatra se da postignuta cijena predstavlja cijenu u koju je uključen PDV obzirom da je ovršenik porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a. U tom slučaju PDV se izračunava primjenom preračunate stope PDV-a na postignutu cijenu.

U slučaju ako se u postupku ovrhe prodaju nekretnine koje su prema članku 40. stavku 1. točki j) i k) Zakona o PDV-u oslobođene plaćanja PDV-a, tada je načelno kupac takve nekretnine obavezan platiti porez na promet nekretnina, a ovršenik u tom slučaju nema poreznih obveza s osnove PDV-a.

Međutim, ovršenik kao isporučitelj nekretnine koja se prodaje u postupku ovrhe ima pravo izbora za oporezivanje ako je kupac nekretnine iz članka 40. stavka 1. točke j) i k) Zakona o PDV-u porezni obveznik koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti. U tom slučaju primjenjuje se prijenos porezne obveze propisan člankom 73. stavkom 3. točkom c) Zakona o PDV-u, što znači da ovršenik neće obračunati PDV, već će kupac nekretnine porezni obveznik koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti obračunati PDV na kupljenu nekretninu koji može odbiti kao pretporez. Kupac nekretnine u tom slučaju na postignutu cijenu u postupku ovrhe obračunava PDV-a po stopi 25% koji može odbiti kao pretporez.

Ako se u postupku ovrhe prodaju nekretnine u vlasništvu ovršenika koji nije upisan u registar obveznika PDV-a, tada kupac takve nekretnine plaća porez na promet nekretnina, a ovršenik koji nije upisan u registar obveznika PDV-a nema poreznih obveza s osnove PDV-a ili poreza na promet nekretnina“.

5 Klasa: 410-19/15-01/197, Ur. broj: 513-07-21-01/15-1, Zagreb, 21.09.2015.



8. Zaključak

Za oporezivanje prometa nekretninama od 1. siječnja 2015. godine glavni kriterij je stvarno korištenje građevine sa pripadajućim zemljištem, odnosno je li korištena više od dvije godine kako bi bila oslobođena od PDV-a. Znači, kako sve građevine sa pripadajućim zemljištem, dok ne ispune kriterij korištenja više od dvije godine oporezive su uvijek PDV-om. Ako ispune kriterij korištenja više od dvije godine oslobođene su PDV-u u skladu s člankom 40. stavkom 1. točkom j) Zakona o PDV-u, pri čemu kupac plaća 4% poreza na promet nekretnina. Ako je nekretnina korištena više od dvije godine, a transakcija je između dva obveznika PDV-a, može se koristiti tuzemni prijenos porezne obveze u skladu s člankom 40. stavkom 4. i člankom 75. stavkom 3. točkom c) Zakona o PDV-u, ako prodavatelj može priznati po toj transakciji pretporez u cijelosti.

Građevinsko zemljište koje ima izvršni akt o građenju je uvijek oporezivo PDV-om, a sva ostala zemljišta (poljoprivredno zemljište i šumsko zemljište) su oslobođena PDV-a, te kupac plaća 4% poreza na promet nekretnina. Ako je isporuka zemljišta oslobođena PDV-om, a transakcija se odvija između dva obveznika PDV-a, može se koristiti tuzemni prijenos porezne obveze, ako prodavatelj može priznati po toj transakciji pretporez u cijelosti.

Posebno treba voditi računa kada se prodaju nekretnine koje su oslobođene oporezivanja PDV-om, a došlo je do rekonstrukcije te nekretnine u prethodne dvije godine. Ako su ti troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine prije isporuke veći od 50% prodajne cijene, nekretnina je oporeziva PDV-om.

U postupku ovrhe ako se proda nekretnina na koju se plaća PDV, osobi koja je porezni obveznik, ne oporezuje se PDV-om nekretnina kod ovršenika nekretnine, nego se obvezno primjenjuje prijenos porezne obveze u skladu s člankom 75. stavak 3. točka d) Zakona o PDV-u. Ako se u postupku ovrhe proda nekretnina na koju se plaća PDV, osobi koja nije porezni obveznik, tada je ovršenik koji je upisan u registar obveznika PDV-a obvezan na isporučenu nekretninu obračunati PDV. Ako je nekretnina oslobođena PDV-a ista se oporezuje porezom na promet nekretnina po stopi od 4% ili se primjenjuje tuzemni prijenos porezne obveze u skladu s člankom 75. stavkom 3. točkom c) Zakona o PDV-u, ako je kupac obveznik PDV-a.

Nekretnine koje se vode na zalih i koje nisu korištene uvijek su oporezive PDV-om.

Znači kako nekretnine mogu biti oporezovane PDV-om ili PPN-om, pri čemu kada su oslobođene PDV-a može se primjeniti tuzemni prijenos porezne obveze između dva obveznika PDV-a i to samo ako kupac po toj transakciji može priznati pretporez u cijelosti.

Sve prije navedene načine oporezivanja nekretnina prikazat ćemo u tablici koja slijedi u nastavku, pod pretpostavkom da je prodavatelj uvijek obveznik PDV-a (ako je prodavatelj građanin, može doći jedino do oporezivanja PPN-om) a kupac je porezni obveznik (koji je u sustavu PDV-a) ili građanin (ili druga osoba koja nije u sustavu PDV-a):

Vrsta nekretnine	Kupac	PDV	PPN	PPO
Građevina korištena manje od 2 godine	Građanin	✓		
	Porezni obveznik	✓		
Građevina korištena više od 2 godine	Građanin		✓	
	Porezni obveznik		✓	✓
Građevina na zalih i koja nije korištena	Građanin	✓		
	Porezni obveznik	✓		
Roh-bau građevina	Građanin	✓		
	Porezni obveznik	✓		
Građevinsko zemljište	Građanin	✓		
	Porezni obveznik	✓		
Zemljište (osim građevinskog zemljišta)	Građanin		✓	
	Porezni obveznik		✓	✓
Rekonstruirana građevina korištena manje od 2 godine	Građanin	✓		
	Porezni obveznik	✓		
Građevina rekonstruirana u zadnje 2 godine, a korištena više od 2 godine (troškovi rekonstrukcije u prethodne 2 godine prije dana isporuke veći od 50% prodajne cijene)	Građanin	✓		
	Porezni obveznik	✓		
Nekretnina u postupku ovrhe korištena manje od 2 godine ⁶	Građanin	✓		
	Porezni obveznik			✓
Nekretnina u postupku ovrhe korištena više od 2 godine ⁷	Građanin		✓	
	Porezni obveznik		✓	✓

Napomene:

- značenje skraćenica: PDV - porez na dodanu vrijednost, PPN – porez na promet nekretnina, PPO – prijenos porezne obveze;
- u dijelu tablice ako je navedeno oporezivanje PPN-om i PPO-om, prijenos porezne obveze je opcionalan, može se izabrati kao opcija oporezivanja.

Objavite financijske izvještaje u RiPup-u

980,00 kn + PDV
Tel.: 01 49 21 737



6 U prometu nekretnina u postupku ovrhe između dva porezna obveznika za nekretnine oporezive PDV-om, koje su korištene manje od dvije godine, primjenjuje se prijenos porezne obveze u skladu s člankom 75. stavkom 3. točke d) Zakona o PDV-u.

7 U prometu nekretnina u postupku ovrhe između dva porezna obveznika za nekretnine koje su korištene više od dvije godine, primjenjuje se prijenos porezne obveze u skladu s člankom 75. stavkom 3. točke c) Zakona o PDV-u.