

PDV kod rekonstruiranih građevina

Jadranka Knežević, mag. oec.

Oporezivanje rekonstruiranih građevina je jedna od posebnosti u oporezivanju prometa nekretnina. Tako rekonstruirane građevine mogu biti oporezovane PDV-om, pod uvjetom kako to propisuje članak 40. stavak 5. Zakona o PDV-u, ako su troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine prije isporuke veći od 50% prodajne cijene. Ako rekonstruirane građevine nisu oporezive PDV-om, oporezuju se porezom na promet nekretnina, koji se plaća po stopi od 3%. Detaljnije o poreznom aspektu rekonstruiranih građevina s primjerima iz prakse dajemo u nastavku ovog članka.

1. Zakonski okvir

U skladu s odredbama članka 40. stavka 1. točke j) Zakona o porezu na dodanu vrijednost¹ (u nastavku teksta: Zakon o PDV-u) 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, a nekretnina je bila korištena datumom prvog nastanjenja ili korištenja smatrat će se datum prve isporuke.

Članak 40. stavak 5. Zakona o 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 porezu na dodanu vrijednost (u nastavku teksta: 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.

2. Primjeri oporezivanja rekonstruiranih građevina

Primjer 1. - Rekonstrukcija i isporuka građevine nakon rekonstrukcije poreznom obvezniku – opcija

Porezni obveznik „A“ je nabavio nekretninu u ožujku 2017. godine od građanina i kupljena nekretnina je bila predmet oporezivanja po-

¹ Nar. nov. br. 73/13, 99/13 - Rješenje USRH i 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18 i 121/19



rezom na promet nekretnina po stopi od 4%. U razdoblju od svibnja 2017. godine do travnja 2019. godine porezni obveznik je izvršio rekonstrukciju nekretnine u vrijednosti od 400.000,00 kn i to po godinama kako slijedi:

- u razdoblju od svibnja 2017. do prosinca 2017. godine vrijednost građevinskih radova u cilju rekonstrukcije nekretnine iznosi 200.000,00 kn
- u razdoblju od siječnja 2018. godine do prosinca 2018. godine vrijednost građevinskih radova u cilju rekonstrukcije nekretnine iznosi 100.000,00 kn
- u razdoblju od siječnja 2019. godine do travnja 2019. 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. Obrasca PDV-a.

U razdoblju od travnja 2019. godine porezni obveznik „A“ je davao nekretninu u najam u poslovne svrhe drugom trgovačkom društvu, a u siječnju 2020. godine je nekretninu prodao poreznom obvezniku. Prodajna cijena nekretnine iznosi 700.000,00 kn. Kako troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine (2018. i 2019.) iznose 200.000,00 kn, znači **manje od 50% od prodajne cijene** (manje od 350.000,00 kn), isporuka nekretnine od poreznog obveznika „A“ 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 3% poreza na promet nekretnina.

Prodavatelj „A“ 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 2020. godine, prodavatelj podnosi Obrazac PPO do zaključno 20. travnja 2020. godine.

Od 01.01.2017. 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 porezni obveznik „A“ koji prodaje nekretninu s prijenosom porezne obveze, nije 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 2. - Rekonstrukcija i isporuka građevine nakon rekonstrukcije građaninu – oslobođena isporuka PDV-a, oporeziva PPN-om

Ako se isporuka nekretnine iz primjera 1. prodaje građaninu, porezni obveznik „A“ 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 2019. godine, do siječnja 2020. godine davajući je u poslovni najam, a oslobođena isporuka nekretnine je u siječnju 2020. 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 2020. do 2028. godine.

Kada je nekretnina oslobođena PDV-a kupac nije u obvezi predavati prijavu prometa nekretnina, jer od 01.01.2017. godine kada je isprava o stjecanju (kupoprodajni ugovor) ovjerena kod javnog bilježnika, on je obavezan dostaviti isprave i odluke i na taj način se smatra da je izvršena prijava prometa nekretnina.

Primjer 3. - Rekonstrukcija i isporuka građevine nakon rekonstrukcije građaninu – oporeziva PDV-a-om

Porezni obveznik „B“ je nabavio nekretninu u srpnju 2018. 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 2018. 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 2019. godine porezni obveznik „B“ je koristio nekretninu za potrebe poslovanja, kao skladište jer se bavi veleprodajom robe. U siječnju 2020. 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 „B“ je predmet oporezivanja porezom na dodanu vrijednost. Kada bi se predmetna nekretnina prodavala poreznom obvezniku isto bi bila oporeziva porezom na dodanu vrijednost.

Kada je nekretnina oporeziva PDV-om, isto kao u primjeru 1. prodavatelj nije više u obvezi predavati prijavu prometa nekretnina, jer kada je isprava o stjecanju (kupoprodajni ugovor) ovjerena kod javnog bilježnika, on je obavezan dostaviti isprave i odluke i na taj način se smatra da je izvršena prijava prometa nekretnina. ■