



Tuzemni prijenos porezne obveze kod građevinskih usluga

Neven Baica, mag. oec.

Od donošenja novog Zakona i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost odredba s uvjerljivo najvećim brojem mišljenja Ministarstva financija upravo je odredba članka 152. Pravilnika o PDV-u koja definira pojam građevinskih usluga za potrebe prijenosa porezne obveze. U ovom članku kroz smislene cjeline upoznajemo čitatelje o Uputama i stavovima Porezne uprave koje su objavljene na njihovim internetskim stranicama, te dajemo naše mišljenje u vezi praktične primjene istih.

1. Uvod

U prošlom broju RiPup-a pisali smo o tuzemnom prijenosu porezne obveze koji je definiran člankom 75. stavkom 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/2013 i 148/2013; u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u).

U točki a) navedene odredbe propisano je da se tuzemni prijenos porezne obveze obavlja i kada jedan porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a drugom takvom poreznom obvezniku obavi **građevinske usluge**.



ističemo...

Građevinskim uslugama smatraju se usluge u vezi s izgradnjom, održavanjem, rekonstrukcijom ili uklanjanjem građevina, uključujući usluge popravka i čišćenja. Isto se odnosi i na ustupanje osoblja ako ustupano osoblje obavlja građevinske usluge

Treba istaći da je u slučajevima kada jedan porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a drugom takvom poreznom obvezniku, obavi navedenu građevinsku uslugu prijenos porezne obveze nije opcija, već ga je obvezatno primijeniti.

Stoga, da bi isporučitelj i stjecatelj znali da li treba primijeniti prijenos porezne obveze potrebno je sa sigurnošću utvrditi da li se takva usluga smatra građevinskom u smislu članka 75. stavka 3. Zakona o PDV-u. U tu svrhu pojam građevinske usluge detaljno je obrađen člankom 152. i Dodatkom II Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13, 85/13, 160/13 i 35/2014; u daljnjem tekstu: Pravilnik o PDV-u).

U nastavku prenosimo odredbe Pravilnika o PDV-u koje se odnose na definiranje građevinskih usluga.

2. Građevinske usluge prema Pravilniku o PDV-u

Što se smatra građevinskim uslugama iz članka 75. stavka 3. točke a) Zakona o PDV-u, a što ne, dano je **Pravilnikom o PDV-u i to ➔ člankom 152. ➔ Dodatkom II**.

Tako se prema odredbi članka 152. stavke 1. Pravilnika o PDV-u građevinskim uslugama iz članka 75. stavka 3. Zakona o PDV-u **SMATRAJU**:

- a) radovi u okviru građenja (izgradnja, održavanje, rekonstrukcija i uklanjanje građevinskog objekta ili njegovih dijelova) iz Dodatka II. koji je sastavni dio ovoga Pravilnika (**vidi Pregled radova iz Dodatka II Pravilnika o PDV-u**),
- b) prateći radovi nužni za izvođenje radova iz točke a) koji su zajedno s njima ugovoreni i izvedeni,
- c) radovi hortikulturnog uređenja i radovi uređenja okoliša ako se izvode u okviru izgradnje i rekonstrukcije pojedinog građevinskog objekta,
- d) usluge koje se obavljaju u okviru arhitektonske, građevinske, geodetske, strojarske, i elektrotehničke djelatnosti ako je obavljanje tih usluga potrebno za obavljanje radova iz točke a) ovoga stavka,
- e) usluge stručnog nadzora građenja sukladno propisima kojima se uređuju arhitektonski i inženjerski poslovi i djelatnosti u prostornom uređenju i gradnji,
- f) ustupanje osoblja, ako ono obavlja građevinske usluge,
- g) iznajmljivanje strojeva i opreme za građenje, s rukovateljem,
- h) usluge čišćenja koje se obavljaju u okviru građenja,

- ugradnja, umjeravanje, probno testiranje, puštanje u rad i slične usluge kada se izvode na uređajima i opremi prilikom izgradnje ili rekonstrukcije građevinskog objekta,
- usluge koordinatora zaštite na radu u vezi s izvođenjem radova iz točke a) ovoga stavka,
- geomehanički, geotehnički, geofizički i slični istražni radovi ako je obavljanje tih usluga potrebno za obavljanje radova iz točke a) ovoga stavka,

Prema članku 152. stavku 2. Pravilnika građevinskim uslugama iz članka 75. stavka 3. točke a) Zakona o PDV-u **OSOBITO SE NE SMATRA sljedeće:**

- a) ispitivanje određenih dijelova građevine u svrhu provjere ispunjavanja bitnih zahtjeva za građevinu,
- b) proizvodnja građevinskih proizvoda i dokazivanje uporabljivosti građevinskih proizvoda,
- c) periodični ili neperiodični pregled, održavanje, popravak, umjeravanje i ispitivanje već ugrađenih ili montiranih uređaja i opreme,
- d) čišćenje ulica, cesta, autocesta i drugih prometnih površina, zatim uređenje parkova, igrališta i sportskih terena te radovi na prometnicama u zimskom razdoblju i slično,
- e) čišćenje građevine i slični poslovi koji se ne obavljaju u okviru građenja, primjerice usluge redovitog čišćenja prostorija, pranja prozora, čišćenja odvoda, ventilacijskih i klimatizacijskih sustava, čišćenje u vezi sa sanitarnim prostorima i kanalizacijom i slično,
- f) hortikulturno uređenje i uređenje okoliša, osim onog navedenog u stavku 1. točki c) ovoga članka,
- g) održavanje zelenih površina, pomorskog dobra, čistoće javnih površina, dimnjačarske usluge i slično,
- h) izrada prostornih planova, izdavanje projektne dokumentacije za legalizaciju objekta koja nije u okviru gradnje i slično,
- i) energetski pregled građevine, izdavanje energetskih certifikata i slično,
- j) usluge vještačenja,
- k) prijevoz građevinskog materijala, građevinskih djelatnika i opreme nužne za izvođenje građevinskih radova (skela, kranova, alata i slično).

U Dodatku II. Pravilnika o PDV-u dat je popis radova koje se smatraju građevinskim uslugama sukladno članku 152. stavku 1. točke a) Pravilnika. U nastavku dajemo pregled radova nabrojanih u navedenom dodatku.

Pregled radova iz Dodatka II Pravilnika o PDV-u:

Radovi u okviru građenja (izgradnja, održavanje, rekonstrukcija i uklanjanje građevinskog objekta ili njegovih dijelova) su:

- 1) Izvođenje građevinskih konstrukcija (armirano betonske, metalne, drvene i zidane konstrukcije, njihova sanacija i ojačanje te antikorozijska zaštita s pripremom podloge),
- 2) Izvođenje hidroizolacijskih i drugih zaštitnih sustava (izrada hidroizolacija, zaštite tla folijama i slično),
- 3) Izvođenje kolnika, aerodromske piste (izrada nosive podloge, asfaltni i betonski slojevi, sanacija nakon iskopa za polaganje vodova, održavanje i slično),
- 4) Izvođenje željezničkih i tramvajskih kolnika (radovi na donjem i gornjem ustroju, popravci i održavanje gornjeg i donjeg pružnog ustroja i slično),
- 5) Opremanja cesta i drugih prometnica te njihovih dijelova (zaštitna odbojna ograda, vjetrobrani, zaštita od buke, ver-

tikalna signalizacija, horizontalna signalizacija, svjetlosna signalizacija, ventilacija, protupožarni i drugi sustavi i slično),

- 6) Izvođenje radova na podzemnim građevinama (bušenje sa strojevima za bušenje, bušenje s eksplozivom, ugradnja zaštite, rad s pneumatskim strojevima i slično),
- 7) Izvođenje hidroradova (vađenje šljunka i pijeska – regulacijski radovi, hidraulička ispuna i melioracija, zaštita od erozije, osiguranje obala, te odgovarajući radovi na izvođenju brana, nasipa, obala, luka i ustava i slično),
- 8) Izvođenje podvodnih radova,
- 9) Izvođenje radova na distribucijskim sustavima i cjevovodima (radovi na izradi cijevnih vodova: plinovoda, vodovoda, naftovoda, produktovoda, vodozahvata za vodoopskrbu, sustava za odvodnju i kanalizaciju i slično),
- 10) Izvođenje zemljanih radova (iskop, premještanje zemlje, nasipavanje, zasipavanje, zemljani radovi na stijenama kod kojih se koristi eksploziv, rad s pneumatskim strojevima i slično),
- 11) Izvođenje geotehničkih radova (izvođenje temeljenja na pilotima, izvođenje potpornih zidova, izvođenje ankera, stabilizacija tla, odvodnja, podupiranje temelja, dijafragme, injektiranje, čelične zavjese, mikropilotiranje, ugradnja mlaznog betona, zaštitne mreže i barijere, bušenje bunara i slično),
- 12) Izvođenje elektroinstalacijskih i komunikacijskih radova (izvođenje instalacija i vodova, ugradnja opreme i postrojenja uključujući prateće sustave, pomoćne uređaje, instalacije i pripadajuće dijelove elektrotehničke opreme i komunikacijske opreme, ako se izvode prilikom popravka, izgradnje ili rekonstrukcije),
- 13) Izvođenje strojarskih instalacija i konstrukcija (izvođenje instalacija, ugradnja opreme i postrojenja uključujući prateće sustave, pomoćne uređaje, instalacije i pripadajuće dijelove, strojarske konstrukcije i strojarske opreme ako se izvode prilikom popravka, izgradnje ili rekonstrukcije građevine),
- 14) Izvođenje privremenih građevinskih radova koji zahtijevaju specijalno izvođenje i opremu (montažni radovi – montaža tračnica za dizalice i postava, postavljanje skela, dizala na gradilištu, platforme i podesti i slično),
- 15) Manje složeni zemljani radovi (iskopi do dubine od 1 m od razine okolnog tla, iskopi do 30 m² i slično),
- 16) Izvedba sportskih terena i parkirališta,
- 17) Manje složeni podvodni radovi (ronilačka pripomoć kod sanacije obala u podvodnom dijelu, podvodne ugradnje betona, tesarskih i armiračkih radova, kod postavljanja podvodnih instalacija, podvodni ručni iskop refulerima, podvodno rezanje i varenje i slično),
- 18) Zidarski radovi (zidanje zidova, žbukanje, fasade, fasadni toplinski sustavi, sanacija betona, priprema podloge za završne obloge, suhi estrih, industrijski podovi, podne cementne glazure i slično),
- 19) Izolaterski radovi,
- 20) Tesarski radovi,
- 21) Ugradnja stolarije i bravarije,
- 22) Krovopokrivački radovi,
- 23) Vodoinstalaterski radovi i slični radovi (sanitarni uređaji, instalacije vodovoda i kanalizacije, mokri dio instalacije



protupožarne zaštite, uređaji za uklanjanje otpada, razvodi za navodnjavanje i slično),

- 24) Radovi ugradnje instalacija grijanja i hlađenja (instalacije grijanja i hlađenja, ventilacije i klima uređaja i slično),
- 25) Radovi ugradnje liftova i eskalatora (ugradnja liftova, eskalatori, kosih i vertikalnih podiznih platformi, industrijskih pretovarnih platformi, hidrauličnih rampi i slično),
- 26) Plinoinstalaterski radovi,
- 27) Radovi ugradnje instalacija bazenske tehnike,
- 28) Manje složeni elektroinstalaterski i komunikacijski radovi (elektro-instalacije i instalacije komunikacija),
- 29) Staklarski radovi,
- 30) Limarski radovi,
- 31) Stolarski radovi,
- 32) Parketarski i slični radovi,
- 33) Podopolagački radovi i radovi oblaganja (kamenarski, kamenorezački, keramičarski),
- 34) Radovi završne obrade podova (teracerski, kulir, dekorativni beton i slično),
- 35) Soboslikarski i ličilački radovi (priprema podloge, ličenje, bojanje, postavljanje tapeta),
- 36) Gipsarski radovi, štukatura i slično,
- 37) Radovi strojnog bušenja i rezanja uključujući horizontalno bušenje ispod prometnica,
- 38) Izvođenje okana (šaftova) na distribucijskim sustavima, cjevovodima, prometnicama i slično,
- 39) Izvođenje rekreacijskih terena i pješačkih površina (staza, nogostupa i slično).

Treba istaći da je ovako formulirana odredba članka 152. Pravilnika sa Dodatkom II. donesena izmjenama Pravilnika o PDV-u (Nar. nov., br. 160/2013) i na snazi je od 1. siječnja 2014.

Premda je razrada građevinskih usluga u novoj odredbi članka 152. Pravilnika i Dodatku II značajno proširena u odnosu na onu koja je bila na snazi do 31.12.2013. godine, i dalje postoji značajan broj pitanja vezanih uz praktičnu primjenu ove odredbe.

Sa ciljem olakšavanja utvrđivanja da li na određenu isporuku treba primijeniti tuzemni prijenos porezne obveze, na internetskim stranicama Ministarstva financija - Porezne uprave objavljen je čitav niz mišljenja i Uputa.

U nastavku dajemo pregled stavova Ministarstva financija - Porezne uprave koje smo nastojali grupirati o određene smislene cjeline, sa svrhom olakšavanje njihove primjene u slučajevima koji su u praksi najčešći.

3. Građevinske usluge - pojašnjenja

Značajna pomoć pri određivanju da li se neka usluga smatra građevinskom uslugom u smislu članka 75. stavka 3. točke a) Zakona pružaju i Mišljenja ministarstva financija. Od siječnja 2014. na internetskim stranicama Porezne uprave objavljeno je 13 Mišljenja koja pojašnjavaju što se smatra građevinskim uslugama prema novom izmijenjenom članku 152. Pravilnika. No, najznačajniji dokument vezan za pojašnjenja na koje se građevinske usluge prenosi porezna obveza jest **Uputa za primjenu prijenosa poreze obveze prilikom obavljanja građevinskih usluga** (Broj klase: 410-19/14-01/241, Uruđbeni broj: 513-07-21-01/14-02; u daljnjem tekstu Uputa), objavljena sa datumom 29. rujna 2014.

U ovom poglavlju pojašnjavamo pojedine pojmove vezane uz građevinske usluge, služeći se prvenstveno Uputom, ali i objavlj-

nim mišljenjima Ministarstva financija. *Citirana mišljenja i Uputa ovom članku tiskani su kosim slovima i označeni oznakom "Uputa" ili "MMF".*

Oznaka "MMF" sa bojem koji slijedi, upućuje na redni broj mišljenja Ministarstva financija - Porezne uprave iz popisa mišljenja koji smo dali na kraju članka.

3.1. Pojmovi

Prema odredbama članka 152. stavke 1. točke a) Pravilnika o PDV-u građevinskim uslugama iz članka 75. stavka 3. Zakona o PDV-u **smatraju se radovi u okviru građenja** (izgradnja, održavanje, rekonstrukcija i uklanjanje građevinskog objekta ili njegovih dijelova) iz Dodatka II Pravilnika.

Prema Uputa, pod **građevinskim objektima** podrazumijevaju se:

- stambene i nestambene zgrade,
- objekti prometne infrastrukture (prometnice, željeznički kolonici, aerodromske piste, mostovi, tuneli, luke, plovni kanali i slično),
- cjevovodi, komunikacijski i električni vodovi (naftovodi, plinovodi, telekomunikacijski vodovi, relejni sustavi i tornjevi, telekomunikacijski stupovi, infrastruktura za radio telekomunikaciju, zatim električni vodovi, transformatorske stanice, instalacije za cestovnu rasvjetu, kanalizacijska mreža, kolektori i slično),
- složene građevine na industrijskim prostorima (elektrane, rafinerije, postrojenja za kemijsku industriju, građevine za rudarstvo, vađenje nafte i plina i slično) te
- ostale građevine kao što su sportski tereni, parkovi, smetlišta i slično.

Da bi mogli ispravno odrediti da li na radove objavljene na navedenim građevinskim objektima treba primijeniti prijenos porezne obveze potrebno je utvrditi da li se radovi obavljaju u okviru građenja. Poseban prostor u Uputi posvećen je upravo definiranju pojmova građenja, rekonstrukcije i održavanja.

3.1.1. Građenje i prethodni i pripremni radovi

Propisi kojima se uređuje područje gradnje definiraju **građenje** kao izvedbu građevinskih i drugih radova (pripremni, zemljani, konstrukcijski, instalaterski, završni radovi te ugradnja građevnih proizvoda, postrojenja ili opreme) kojima se gradi nova građevina, rekonstruira, uklanja i održava postojeća građevina.

Prethodni i pripremni radovi također se smatraju građevinskim radovima te se prilikom njihovog izvođenja primjenjuje prijenos porezne obveze. Takvi radovi obuhvaćaju:

- osposobljavanje gradilišta za građenje,
- raščišćavanje i planiranje terena,
- rušenje postojećih objekata,
- premještanje postojeće infrastrukture,
- opremanje i uređenje građevinskog zemljišta,
- građenje privremenih građevina,
- osvjetljenje gradilišta,
- uređenje gradilišnih cesta,
- ograđivanje gradilišta,
- radovi kojima se osigurava sigurnost susjednih objekata, odnosno sigurnost i stabilnost terena i
- ostali slični radovi (Uputa).

3.1.2. Rekonstrukcija

Rekonstrukcija građevinskog objekta podrazumijeva izvođenje građevinskih radova kojima se **bitno poboljšava** kakvoća, funkcija, kapacitet i trajanje postojeće građevine.

Takvi se radovi odnose na:

- modernizaciju,
- radove zbog promjene namjene građevine ili tehnološkog procesa,
- dograđivanje,
- nadograđivanje,
- proširenje postojeće građevine, kao npr. postojećeg stana ili poslovnog prostora (primjerice dogradnja soba ili pomoćnih prostorija),
- uklanjanje vanjskog dijela građevine,
- rušenje nosivog zida kako bi se od dvije prostorije dobila jedna,
- proširenje prometnice radi veće propusne moći,
- zamjene postojećih cjevovoda i vodova s onima koji imaju veći kapacitet i slično.

Poboljšanju građevina pripadaju i radovi kojima se potpuno zamjenjuju primjerice dotrajale električne ili vodovodne instalacije, kao i uvođenje plinskih instalacija, centralnog grijanja, klimatizacijskog sustava i slično u postojeće građevine.

Rekonstrukcija također podrazumijeva izvedbu radova na ruševini postojeće građevine u svrhu njezine obnove. Izvođenjem rekonstrukcije također se mijenja usklađenost građevine s lokacijskim uvjetima u skladu s kojima je izgrađena, što znači da je za izvođenje radova rekonstrukcije potrebno ishoditi građevinsku dozvolu (MMF16 i Uputa).

3.1.3. Održavanje građevinskog objekta

Održavanje građevinskog objekta podrazumijeva izvođenje građevinskih radova kojima se sprječava oštećenje i propadanje građevinskog objekta. U pravilu uključuje popravke i zamjene dotrajalih dijelova na postojećoj građevini (zamjena oštećenih dijelova krovništa, električnih i drugih vodova, obnova fasada, bojenje zidova, prozora i vrata, popravak oštećenja na cestama, presvlačenje novim slojem asfalta, popravci i zamjene dotrajalih dijelova vanjske kanalizacije, vodovoda i slično). Takvim se radovima ne mijenja usklađenost građevine s lokacijskim uvjetima u skladu s kojima je izgrađena, te za obavljanje tih radova nije potrebno ishoditi građevinsku dozvolu (Uputa).

Nije važno ima li porezni obveznik sklopljen ugovor o održavanju ili nema, te da li se radi o redovnom ili izvanrednom održavanju, već je za određivanje da li je neka usluga obuhvaćena člankom 75. stavkom 3. točkom a) Zakona presudno obavljaju li mu se radovi iz Dodatka II. Pravilnika, odnosno pojedine usluge iz članka 152. stavka 1. Pravilnika ili ne. (MMF15 toč. a).

Tako primjerice bojanje zidova, popravak stolarije ili sanacija krovništa podrazumijeva održavanje građevinskog objekta, te se prilikom njihovog izvođenja primjenjuje prijenos porezne obveze (MMF15 toč. a). Prijenos porezne obveze primjenjuje se **prilikom zamjene prozorskog stakla** (MMF15 toč. j).

U točki 21. Dodatka II. Pravilnika navedene su usluge ugradnja stolarije i bravarije, dok su u točki 31. navedeni stolarski radovi. Slijedom navedenog, na uslugu vađenja, popravka, te ponovne ugradnje bilo vanjske, bilo unutarnje stolarije **primjenjuje se prijenos porezne obveze** (MMF-15 toč. n).

U skladu sa navedenim u Uputi su pobrojani **građevinski radovi kod kojih se obavlja prijenos porezne obveze neovisno o tome izvođe li se prilikom izgradnje rekonstrukcije ili održavanja građevinskog objekta.** To su slijedeći radovi:

- zidarski radovi,
- izolaterski radovi,

- radovi pjeskarenja,
- tesarski radovi,
- krovopokrivački radovi,
- soboslikarski i ličilački radovi,
- stolarski i bravarski radovi,
- staklarski radovi,
- limarski radovi,
- parketerski radovi,
- podopolagački radovi,
- radovi oblaganja,
- završna obrada podova,
- štukatura i
- gipsarski radovi.

Prijenos porezne obveze primjenjuje i na prateće radove nužne za izvođenje gore navedenih radova (članka 152. stavak 1. točka b) Pravilnika) kao što su primjerice priprema prostora za rad, postavljanje skela, zaštita namještaja od oštećenja, čišćenje prostora po završetku radova, ali ne i dovoz i odvoz radnika, materijala, alata i slično (članak 152. stavak 2. točka k) Pravilnika) (Uputa).

U Uputi se naglašava da vezano uz navedene usluge treba uvažiti i ograničenja koja su pojašnjena u poglavljima u svezi ugradnje i održavanja uređaja i opreme. **Naime, ako su navedeni građevinski radovi i njihovi prateći radovi vezani za ugradnju uređaja i opreme, porezni tretman ovisi o tome kakav je porezni tretman same ugradnje uređaja i opreme.**

3.2. Oprema i uređaji

Utvrđivanje da li se radi o građevinskoj usluzi osobito je otežano kod ugradnje opreme ili uređaja. Određivanje koji uređaji i oprema postaju sastavnim dijelom građevinskog objekta kao kriterij pri utvrđivanju prijenosa porezne obveze u određenoj mjeri napušteno je izmjenama Pravilnika. Na uređaje i opremu sada se izravno odnosi odredba članka 152. stavka 1. točke i) Pravilnika o PDV-u u kojoj je propisano da se **građevinskim uslugama smatra ugradnja, umjeravanje, probno testiranje, puštanje u rad i slične usluge kada se izvode na uređajima i opremi prilikom izgradnje ili rekonstrukcije građevinskog objekta.** Izravna odredba nalazi se i u stavku 2. točke c. istog članka Pravilnika o PDV-u u kojoj je propisano da se **građevinskim uslugama ne smatra periodični ili ne periodični pregled, održavanje, popravak, umjeravanje i ispitivanje već ugrađenih ili montiranih uređaja i opreme.**

Iz Upute i mišljenja u svezi usluga vezanih uz ugradnju uređaja i opreme proizlazi stav koji je izuzetno značajan za primjenu odredbi čl. 152. Pravilnika.



ističemo...

Ugradnja uređaja i opreme i svi drugi građevinski radovi neophodni za ugradnju **smatraju se jedinstvenom uslugom ugradnje.**

U nastavku, dajemo stavove vezane uz nabavu, instaliranje i održavanje opreme koje proizlaze iz Upute i mišljenja Ministarstva financija i pojašnjavaju primjenu navedenog pravila.

3.2.1. Nabava opreme bez ugradnje

Ukoliko je izvršitelj radova ugradnje ujedno i dobavljač dobara koja će biti ugrađena, tada se prijenos porezne obveze primjenjuje i na isporuku dobara i na njihovu ugradnju, međutim ako se obavlja is-



poruka dobra bez usluge ugradnje prijenos porezne obveze se ne primjenjuje (MMF15 toč. r).

3.2.2. Ugradnja opreme prilikom izgradnje ili rekonstrukcije (+)

Prilikom ugradnje uređaja i opreme u okviru izgradnje ili rekonstrukcije građevinskog objekta **primjenjuje se prijenos porezne obveze**, kao i na sve usluge koje su bile potrebne kako bi se ti uređaji i oprema ugradili, kao što su primjerice instalacijski radovi, probno testiranje ili projektiranje (kod sustava protuprovala, videonadzora, vatrodiojave i slično) (Uputa).

Ovom stavu iz Upute prethodili su raniji izrečeni stavovi od kojih izdvajamo slijedeće:

Porezni obveznik koji obavlja uslugu ugradnje elektrotehničke opreme u građevinski objekt **primjenjuje prijenos porezne obveze** ukoliko se takva usluga obavlja **prilikom izgradnje ili rekonstrukcije građevinskog objekta** (MMF12).

Prilikom prodaje i montaže profesionalnih kuhinja u hotelima ili domovima za starije osobe, bitno je obavlja li se usluga montaže kuhinje kao opreme prilikom izgradnje ili rekonstrukcije građevinskog objekta. Ukoliko se takva isporuka dobra i usluga obavlja **prilikom izgradnje ili rekonstrukcije građevinskog objekta** na način da se dobra spajaju direktno na instalacije struje, vode ili plina i ista nisu prenosiva **primjenjuje se prijenos porezne obveze** (MMF10)¹.

Postupak pri ugradnji opreme obrađen je i u primjeru 1. Upute.

Primjer :

Porezni obveznik obavlja uslugu ugradnje sustava videonadzora prilikom rekonstrukcije građevinskog objekta. Uz ugradnju mora obaviti zidarske (primjerice štemanje zidova) i instalaterske radove (provlačenje vodova, odnosno kablova povezanih sa sustavom videonadzora).

Nakon obavljene usluge ugradnje obavlja i uslugu ispitivanja uređaja i instalacija, probnog testiranja i u konačnici puštanja u rad.

Na sve navedene radove porezni obveznik primjenjuje prijenos porezne obveze.

Porezni je obveznik za navedenu uslugu naručitelju radova također zasebno zaračunao uslugu prijevoza radnika, opreme, alata i slično na, odnosno sa gradilišta. Na navedenu uslugu prijevoza porezni obveznik **ne može primijeniti prijenos porezne obveze** već će obračunati PDV po stopi 25%.

Iz navedenih stavova i Upute proizlazi da je za prijenos porezne obveze kod ugradnje uređaja ili opreme presudno da li se građevinski objekt nalazi u postupku izgradnje ili rekonstrukcije. Treba napomenuti da nam nije poznato iz kojih nezavisnih izvora isporučitelj može jednostavno saznati kakav je status određenog građevinskog objekta, tako da proizlazi da do takve informacije može doći samo izravnom upitom naručitelju. Dok se Ministarstvo financija - Porezna uprava ne izjasni o načinu dokazivanja statusa izgradnje i rekonstrukcije objekta za potrebe tuzemnog prijenosa porezne obveze, smatramo da bilo dobro da isporučitelj od naručitelja pribavi pismenu izjavu.

3.2.3. Ugradnja opreme u već postojeći objekt koji se ne rekonstruira (-)

Ukoliko se ugradnja opreme i uređaja izvodi na već postojećem objektu koji se ne rekonstruira **prijenos porezne obveze se ne primjenjuje**.

Ukoliko su u navedenom slučaju za ugradnju opreme ili uređaja neophodni i drugi građevinski radovi kao što su zidarski (primjerice ugradnja instalacija podžbukno), parketarski (ukoliko se instalacije ugrađuju ispod parketa), gipsarski (ugradnja uređaja i opreme primjerice u spuštenu strop) i slični radovi, tada se **niži na takve radove ne primjenjuje prijenos porezne obveze**, obzirom da se smatra da je **UGRADNJA UREĐAJA, ODNOSNO OPREME JEDINSTVENA USLUGA** (Uputa).

Navedeni stav da se ugradnja opreme smatra osnovnom, odnosno jedinstvenom uslugom zauzet je već i ranije mišljenjem. MMF15. toč. f

Prijenos porezne obveze ne primjenjuje se prilikom ugradnje opreme u već postojeći objekt koji se ne rekonstruira, kao ni na ostale radove nužne za ugradnju te opreme, obzirom da se smatra da je ugradnja opreme osnovna, odnosno jedinstvena usluga (MMF15. toč. f).

Iz navedenog stava o jedinstvenosti usluge ugradnje može se izvesti primjerice zaključak da se svako ličenje zidova smatra prijenosom porezne obveze osim onoga koje je posljedica ugradnje opreme za koju nije bio moguć prijenos porezne obveze. To znači da bi isporučitelj ove ili neke druge usluge za koju se i kod održavanja primjenjuje prijenos porezne obveze (pobrojane usluge u poglavlju 3.1.3. ovog članka), trebao znati da li se radi o usluzi koja je u svezi ugradnje uređaja ili opreme.

I u ovom slučaju, proizlazi da bi isporučitelj prije obavljanja usluge trebao od naručitelja tražiti izjavu da li je građevinski objekt u postupku izgradnje ili rekonstrukcije jer se u tom slučaju prijenos porezne obveze odnosi i na ugradnju uređaja i opreme, pa tako i na radove koje su vezane za ugradnju. No, u slučaju kada se ne radi o izgradnji ili rekonstrukciji isporučitelj mora imati saznanja da li je usluga koju pruža vezana za ugradnju određenog uređaja ili opreme, jer se u tom slučaju prijenos porezne obveze ne primjenjuje. Ukoliko isti isporučitelj nije obavljao i uslugu ugradnje, takvu informaciju može dobiti isključivo od naručitelja posla, pa smatramo da je pravilo jedinstvenosti usluge ugradnje primjereno samo u slučajevima kada uslugu ugradnje i popratne radove (kao zidarske, parketarske i ličilačke radove) obavlja isti isporučitelj. O ovome bi Ministarstvo financija - Porezna uprava trebala dati svoje mišljenje.

U nastavku prenosimo nekoliko detalja vezanih uz ugradnju uređaja i opreme iz mišljenja koja su prethodila Uputi:

Na radove popravka i zamjene elektroopreme (primjerice prekidna, utičnica, razvodne kutije, rasvjetnog tijela i slično) **prijenos porezne obveze se ne primjenjuje** (MMF15 - toč. k).

Prilikom ugradnje opreme kao što su mjerila topline i isporučene vode, rasvjetna tijela, tuš baterije, odnosno tuš slušalice i ostala kućna i sanitarna oprema, te elektromotor u već postojeći objekt koji se ne rekonstruira, zatim njihovog popravka ili zamjene ne primjenjuje prijenos porezne obveze (MMF15. toč. f).

Kada porezni obveznik obavlja isporuku profesionalnih kuhinja i ugrađuje ih u hotele i domove za starije osobe koje se ne obavljaju prilikom izgradnje ili rekonstrukcije građevinskih objekata ili obavlja usluge na već ugrađenim kuhinjama ne primjenjuje prijenos porezne obveze, već na takve usluge obračunava PDV po stopi 25% (MMF10).

¹ U ovom mišljenju spomenuta su dva nova kriterija za utvrđivanje da li se radi o opremi za koju se obavlja prijenos porezne obveze: direktno spajanje na instalacije struje, vode ili plina i neprenosivost. Smatramo da bi navedene pojmove trebalo pojasniti jer su moguća različita tumačenja. Obzirom da se navedeni pojmovi ne spominju u drugim mišljenjima koja se bave ugradnjom opreme prilikom izgradnje ili rekonstrukcije građevinskog objekta, smatramo da upotrebu tih pojmova, do njihova daljnjeg pojašnjenja, treba ograničiti samo na slučaj profesionalnih kuhinja.

3.2.4. Periodični ili ne periodični pregled, održavanje, popravak, umjeravanje i ispitivanje već ugrađenih ili montiranih uređaja i opreme

Održavanje, popravak ili zamjena već ugrađenih uređaja i opreme ili njihovih dijelova ne smatra se građevinskom uslugom, te se prilikom obavljanja takvih radova ne primjenjuje prijenos porezne obveze, kao ni na bilo koje druge građevinske radove neophodne za održavanje, popravak ili zamjenu uređaja odnosno opreme (Uputa).

Navedenom stavu iz Upute prethodila su i mišljenja sa istim obrazloženjima, a koje navodimo u nastavku.

Sukladno članku 152. stavku 2. točki c) Pravilnika građevinskim uslugama se ne smatra periodični ili ne periodični pregled, održavanje, popravak, umjeravanje i ispitivanje već ugrađenih ili montiranih uređaja i opreme. (MMF15 toč. a).

Kada porezni obveznik obavlja usluge na već ugrađenim uređajima i opremi, kao što su spremnici i agregati, ne primjenjuje prijenos porezne obveze, već na takve usluge obračunava PDV po stopi 25%. U vezi s izgradnjom potrošnih materijala, napominjemo da se prijenos porezne obveze ne primjenjuje niti na njihovu isporuku niti na ugradnju. (MMF09).

Prilikom obavljanja raznih ispitivanja (ispitivanje liftova, instalacija i slično), popravaka uređaja, redovnog čišćenja ili čišćenja ventilacijskog sustava i slično, ne može primijeniti prijenos porezne obveze (MMF15 toč. a).

Ovakvo postupanje proizlazi iz odredbe članka 152. stavka 2. točke c) Dodatka II Pravilnika, u kojoj je navedeno da se građevinskom uslugom osobito ne smatra periodični ili neperiodični pregled, održavanje, popravak, umjeravanje i ispitivanje već ugrađenih ili montiranih uređaja i opreme.

Zanimljiva problematika može proizaći iz činjenice da se na ispitivanje, popravak i zamjenu instalacija primjenjuje prijenos porezne obveze, što pojašnjavamo u poglavlju koje slijedi. Naime, u slučaju kada je održavanjem obuhvaćen neki uređaj koji je spojen na instalacije, upitno je da li se takvom održavanju pristupa jedinstveno te da li se u tom slučaju primjenjuje prijenos porezne obveze jer se pretežit dio odnosi na instalacije, ili ne, jer se pretežit dio odnosi na opremu. Dio odgovora nalazimo u činjenici da se određena oprema smatra dijelom sustava, o čemu je porezna Uprava kod posebnih mišljenja zauzela stav. No takvi stavovi ne rješavaju sve slučajeve koji se mogu pojaviti u praksi.

Uputom je u primjeru br. 3. dan praktičan primjer postupanja vezanih uz obavljanje usluge održavanje uređaja:

Primjer: Održavanje uređaja

Porezni obveznik obavlja uslugu održavanja određenog uređaja. Navedena se usluga sastoji od ispitivanja uređaja i instalacije, zamjene pokvarenih dijelova uređaja te djelomične zamjene instalacije (vodova, kablova).

Na navedene usluge porezni obveznik ne može primijeniti prijenos porezne obveze te će obračunati PDV po stopi 25%, obzirom da se smatra da je servis, odnosno održavanje uređaja osnovni posao. U slučaju da porezni obveznik obavlja isključivo uslugu zamjene ili popravka kablova, odnosno vodova tada bi primjenjivao prijenos porezne obveze.

Dakle, u svrhu određivanja primjene prijenosa porezne obveze valja odrediti što je osnovna usluga – da li je to servis, odnosno održavanje uređaja ili popravak ili zamjena instalacija.



ističemo...

U posebnom poglavlju obrađujemo problematiku prijenosa porezne obveze kod ugradnje pojedinih uređaja i opreme za koje su mišljenjima dani detalji specifični za tu vrstu opreme.

3.3. Instalacije, distribucijski sustavi i cjevovodi

Određbe koje se odnose na instalacije, distribucijske sustave i cjevovode razlikuju se od onih koje se odnose na uređaje i opremu.

3.3.1. Zamjena i održavanje

Ako se obavljaju usluge održavanja, odnosno popravka ili zamjene samih instalacija u smislu vodova, kablova (primjerice kod elektroenergetskih ili telekomunikacijskih instalacija), cijevi (kod vodovodnih ili plinskih instalacija) i slično, napominjemo da se primjenjuje prijenos porezne obveze (Uputa). Navedeni stav proizlazi iz odredbe. čl. 152. st. 1. toč. a) i točke 9. Dodataka II Pravilnika o PDV-u.

Ukoliko je za obavljanje usluga održavanja gore spomenutih instalacija bilo potrebno izvesti i neke druge građevinske radove (primjerice zidarske) prijenos porezne obveze primjenjuje se i na te radove (Uputa).

I u mišljenjima koja su prethodila Uputi, Ministarstvo financija - Porezna uprava zauzela je isti stav.

Ukoliko se primjerice mijenjaju ili popravljaju vodovi i kablovi električne ili telekomunikacijske instalacije, zatim cijevi plinske instalacije, vodovodne cijevi i slično, prijenos porezne obveze se primjenjuje kao i na one građevinske radove nužne za izvođenje popravaka ili zamjena tih instalacija (primjerice zidarski, parketarški, gipsarski, odnosno knauf radovi i slično) (MMF15 toč. b).

3.3.2. Ispitivanja instalacija

Na usluge ispitivanja električne instalacije ne primjenjuje se prijenos porezne obveze, ukoliko se ne radi o izgradnji ili rekonstrukciji građevinskog objekta (primjerice ispitivanje instalacija prije puštanja u rad) (MMF15 - toč. k).



ističemo...

U posebnom poglavlju obrađujemo problematiku prijenosa porezne obveze kod ugradnje i održavanje pojedinih instalacija, odnosno cjevovoda, za koje su dana mišljenja sa detaljima specifičnim za tu vrstu instalacija i/ili cjevovoda.

4. Specifičnosti

Obzirom na čitav niz različitih građevinskih objekata sa različitim funkcijama i obzirom na čitav spektar različitih uređaja, opreme, instalacija, cjevovoda i distribucijskih kanala koje se u njih ugrađuju, posebnosti su brojne, i za dio njih Ministarstvo financija - Porezna uprava dalo je mišljenja o postupanju. Mišljenja su, evidentno, sastavljena u suradnji sa stručnim osobama iz građevinske struke, i neophodna su za isporučitelje i stjecatelje građevinskih usluga na koja se odnose. Dobar broj takvih mišljenja ugrađen je i u Uputu. U nastavku ova mišljenja i dijelove Upute koje se odnose na specifični-



ne građevinske usluge prenosimo u cijelosti kroz potpoglavlja koja slijede.

4.1. Izgradnja i održavanje prometnica

Specifičnosti cestogradnje obrađene su u posebnom mišljenju Ministarstva financija Porezne uprave (MMF17) koje prenosimo u cijelosti.

Porezni obveznici iz dostavnog popisa obratili su se upitom u vezi tumačenja odredbi članka 75. stavka 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine broj 73/13, 99/13 – Rješenje USRH, 148/13 i 153/13 – Rješenje USRH, u daljnjem tekstu: Zakon) i članka 152. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine broj 79/13, 85/13, 160/13 i 35/14, u daljnjem tekstu: Pravilnik). U upitu se navodi da porezni obveznik obavlja usluge redovnog održavanja državnih, županijskih i lokalnih cesta, te usluge izgradnje cesta.

U vezi navedenoga odgovaramo u nastavku.

Odredbama članka 75. stavka 3. točke a) Zakona i članka 152. stavka 1. Pravilnika propisano je da je porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a u Republici Hrvatskoj obavezan platiti PDV kada mu se obave građevinske usluge kojima se smatraju usluge u vezi s izgradnjom, održavanjem, rekonstrukcijom ili uklanjanjem građevina, uključujući usluge popravka i čišćenja. Isto se odnosi i na ustupanje osoblja ako ustupano osoblje obavlja građevinske usluge.

Nadalje, člankom 152. stavkom 1. točkama a) Pravilnika propisano je da se građevinskim uslugama iz članka 75. stavka 3. točke a) Zakona smatraju radovi u okviru građenja (izgradnja, održavanje, rekonstrukcija i uklanjanje građevinskog objekta ili njegovih dijelova) iz **Dodatka II.** koji je sastavni dio Pravilnika.

Točkom 3. Dodatka II. Pravilnika određeno je da se radovima iz članka 152. stavka 1. točke a) Pravilnika smatra izvođenje kolnika i aerodromske piste (izrada nosive podloge, asfaltni i betonski slojevi, sanacija nakon iskopa za polaganje vodova, održavanje i slično), dok je točkom 5. određeno da se građevinskim radovima smatra opremanje cesta i drugih prometnica te njihovih dijelova (zaštitna odbojna ograda, vjetrobrani, zaštita od buke, vertikalna signalizacija, horizontalna signalizacija, svjetlosna signalizacija, ventilacija, protupožarni i drugi sustavi i slično).

Iz navedenog proizlazi da se građevinskim uslugama smatra izgradnja cesta, te se **prijenos porezne obveze primjenjuje** prilikom fakturiranja takvih usluga drugom poreznom obvezniku upisanom u registar obveznika PDV-a. Isto tako **prijenos porezne obveze primjenjuje** se i prilikom izvođenja zaštitne odbojne ograde, vjetrobrana, signalizacije i sličnih sastavnih dijelova ceste.

Člankom 152. stavkom 2. točkama d), f) i g) Pravilnika propisano je da se građevinskim uslugama iz članka 75. stavka 3. točke a) Zakona osobito ne smatra održavanje zelenih površina, pomorskog dobra, čistoće javnih površina, dimnjačarske usluge i slično, zatim hortikulturno uređenje i uređenje okoliša, osim onog navedenog u stavku 1. točki c) toga članka, te čišćenje ulica, cesta, autocesta i drugih prometnih površina, zatim uređenje parkova, igrališta i sportskih terena te radovi na prometnicama u zimskom razdoblju i slično.

Iz navedenog proizlazi da se radovi poput košnje trave, obrezivanja grmlja, sječe stabala i vađenja panjeva ne smatraju građevinskim radovima, osim ako su oni nužni za obavljanje usluga

izgradnje ili rekonstrukcije građevinskog objekta, odnosno prometnice ili njenih sastavnih dijelova poput zaštitne ograde, zidova i slično, kako je i propisano člankom 152. stavkom 1. točkom c) Pravilnika. **Prijenos porezne obveze ne primjenjuje** se niti kod usluga čišćenja i pranja prometnica i prometnih znakova, zatim uklanjanja predmeta, materijala i slično.

U vezi popravka prometnica i/ili njihovih dijelova napominjemo da se **prijenos porezne obveze primjenjuje** prilikom izvođenja radova kao što su popravci koji se vrše na samoj cesti (primjerice popravci oštećenja na kolniku, kao što su udarne jame, pukotine, denivelacije i slično), te popravci koje se vrše na sastavnim dijelovima cesta (primjerice popravak ili bojanje zaštitne ograde, objekata za zaštitu od buke, zida od kamena, zamjena metalne ograde i slično). **Prijenos porezne obveze također se primjenjuje** na usluge ličenja obloga tunela, popravka hidroizolacije tunelskih obloga, iskopa na cesti radi polaganja instalacija i vodova, popravci suhozida ili gabiona, te postavljanje i popravci žičanih mreža i drugih naprava za sprječavanje padanja kamenja i odrona. Kod izvođenja usluga održavanja bankina i bermi (primjerice poravnavanje, popravak, ali ne i čišćenje ili košnja trave) također se **primjenjuje prijenos porezne obveze**.

U vezi održavanja objekata za odvodnju (kao što su rubnjaci, rigole, cijevni propusti, slivnici i slično) napominjemo da se prilikom obavljanja usluga čišćenja tih objekata **ne primjenjuje prijenos porezne obveze**, dok se prilikom obavljanja popravaka i postavljanja tih objekata **primjenjuje** prijenos porezne obveze.

Održavanje u smislu postavljanja, popravaka, zamjena, ličenja, ali ne i čišćenja, ograde, smjerokaznih i ostalih stupića, kolobrana, te iscrtavanja i obnavljanja oznaka na kolniku smatraju se građevinskim uslugama te se prilikom njihovog izvođenja **primjenjuje** prijenos porezne obveze.

U vezi vertikalne i svjetlosne prometne signalizacije, zatim ogleđala i javne rasvjete napominjemo da se **prijenos porezne obveze primjenjuje** prilikom postavljanja, zamjene i ličenja stupova na koje se prometna signalizacija postavlja te stupova javne rasvjete. No međutim, **Prijenos porezne obveze ne primjenjuje** se prilikom zamjene ili popravka primjerice dijela stupa javne rasvjete (kao što su žarulje, zaštitne plastike za svijetljenje, porculanska grla, razdjelnici, sklopke, osigurači i ostali dijelovi), te prometnog znaka, dopunske ploče ili ogleđala bez stupa na koji su postavljene. Ukoliko se popravljaju ili zamjenjuju primjerice žarulja u semaforu ili cijeli semafor (bez stupa na koji je postavljen) **prijenos porezne obveze se ne primjenjuje**, kao i kod zamjene reflektirajuće oznake (katadioptera) na zaštitnoj ogradi, zidu ili slično.

Ukoliko se na već montirane svjetlosne promjenjive znakove ili stupove javne rasvjete, koji se ne spajaju na elektroenergetsku mrežu, ugradi fotonaponski sustav (fotonaponski moduli) **prijenos porezne obveze se ne primjenjuje**. No međutim, ukoliko se radi o izgradnji ili rekonstrukciji javne rasvjete ili njenog dijela, zatim o postavljanju ili zamjeni cijelog stupa javne rasvjete, **prijenos porezne obveze primjenjuje** se i na ugradnju fotonaponskih modula.

U vezi postavljanja privremene prometne signalizacije, kao i ostale prometne opreme koja nije pričvršćena i ugrađena u kolnik ili prometnu površinu izvan kolnika, a koja se postavlja primjerice zbog privremene prometne regulacije, prometne nesreće ili slično, napominjemo da se prijenos porezne obveze **ne primjenjuje**.



Sukladno članku 152. stavku 2. točki c) Pravilnika građevinskim uslugama iz članka 75. stavka 3. točke a) Zakona osobito se ne smatra periodični ili ne periodični pregled, održavanje, popravak, umjeravanje i ispitivanje već ugrađenih ili montiranih uređaja i opreme. Iz navedenog proizlazi da se prilikom obavljanja navedenih usluga na već ugrađenim uređajima i opremi (kao što su telekomunikacijski uređaji, automatska naplata cestarine, kontrola, nadzor i upravljanje prometom, protupožarna i druga zaštita, uređaji za kontrolu osovinog opterećenja, brojači prometa, senzori i slično) **ne primjenjuje prijenos porezne obveze.**

Nadalje, na usluge održavanja cesta i objekata u zimskim uvjetima (zimska služba), kao što su uklanjanje snijega s kolnika ili posipavanje prometnica soli, **ne primjenjuje se prijenos porezne obveze.**

Također napominjemo da nije važno radi li se o redovnom ili izvanrednom održavanju cesta, te postoji li ili ne ugovor o održavanju kako bi se odredilo primjenjuje li se prijenos porezne obveze, već se prijenos porezne obveze primjenjuje ovisno o samoj vrsti obavljenih radova.

4.2. Klima uređaji i klima sustavi

U vezi ugradnje **klima uređaja** napominjemo da se prilikom ugradnje klima uređaja u postojeći objekt koji se ne rekonstruira ne primjenjuje prijenos porezne obveze. Navedeno se odnosi na tzv. split sustave (mono i multi split sustavi). Prilikom ugradnje velikih klima sustava, klima sustava za industrijska postrojenja, skladišta, trgovačke centre, zatim sustava koji sadrže rashladne agregate (tzv. chillere), te rashladne komore i slično, prijenos porezne obveze se primjenjuje, kao i na njihovo projektiranje, stručni nadzor ugradnje i sve ostale građevinske usluge nužne za njihovu ugradnju.

Na usluge **održavanja, servisa, zamjene** pojedinih jedinica unutar klima sustava, njihovih dijelova i slično ne primjenjuje se prijenos porezne obveze (neovisno o kojem sustavu se radi).

Međutim, ukoliko je u okviru održavanja klimatizacijskih sustava potrebno primjerice zamijeniti pojedine instalacije klima sustava (vodove, kablove), čije izvođenje zahtijeva izvođenje primjerice pojedinih zidarskih radova, prijenos porezne obveze se primjenjuje i na te radove i na samu zamjenu instalacija (Uputa).

Postupanje vezano za klima uređaja dano je i primjerom 2. Upute.

Primjer: Ugradnja kazetnog klima uređaja u postojeći objekt koji se ne rekonstruira

Porezni obveznik "A" ugrađuje kazetni klima uređaj u postojeći objekt koji se ne rekonstruira. Uz samu ugradnju obavlja i neke prateće radove (instalaterske, zidarske i sl.). Također mora obaviti i uslugu „spuštanja stropa“ po narudžbi naručitelja za što sam nije kvalificiran, te za takve radove angažira podizvođača koji će obaviti isključivo gipsarske (knauf) radove. Sva tri porezna obveznika su upisana u registar obveznika PDV-a.

Porezni obveznik "A" će naručitelju izdati račun s obračunatim PDV-om po stopi od 25% za sve radove (zidarske, instalaterske, ali i gipsarske radove, obzirom da se smatra da je ugradnja uređaja jedinstvena usluga). Međutim, podizvođač koji obavlja samo gipsarske radove poreznom obvezniku „A“ primijenit će prijenos porezne obveze obzirom da se radi o građevinskim radovima iz točke 36. Dodatka koji se obavljaju neovisno od ugradnje opreme (Uputa).

4.3. Telekomunikacijska infrastruktura

U vezi telekomunikacijskih radova, **prijenos porezne obveze se primjenjuje** prilikom izgradnje, nadogradnje, proširenja, rekonstrukcije ili sanacije telekomunikacijske mreže ili njenog dijela, kao i na ostale građevinske radove koji su potrebni za njihovo izvođenje. Prijenos porezne obveze se u navedenom slučaju **primjenjuje** i prilikom projektiranja mreže, izgradnje mrežne infrastrukture, montiranja potrebnih uređaja i opreme, komunikacijskih čvorova i transmisije, izradu investicijsko-tehničke dokumentacije, ugradnje montažnih zdenaca, provjere kapaciteta mreže i slično.

Prilikom obavljanja geodetskog snimanja i ostalih geodetskih usluga **primjenjuje se prijenos porezne obveze**, ukoliko su te usluge nužne za izgradnju, nadogradnju ili rekonstrukciju telekomunikacijske mreže, odnosno infrastrukture.

Naknadni popravak ili zamjena uređaja i opreme, zatim naknadna mjerenja i ispitivanja na već postavljenim kablovima, vodovima te ugrađenoj opremi i uređajima, otklanjanje grešaka i smetnji i slični radovi ne smatraju se građevinskim radovima, te se prilikom njihovog izvođenja **ne primjenjuje prijenos porezne obveze.**

Prilikom obavljanja telekomunikacijskih radova kao što su **jednostavna uključanja** (koja se sastoje od spajanja linije kod operatera, spajanja linije kod korisnika, te ugradnje terminalne opreme kao što je modem ili STB uređaj), **DTH uključanja** (koja se sastoje od uključanja satelitskog prijemnika i montaže satelitske antene), **FTTH uključanja** (koja se sastoje od isporuke terminalne opreme i postavljanja optičkog kabela u građevinski objekt) i migracije (koje se sastoje od prespajanja instalacija kod korisnika i zamjene terminalne opreme) ne primjenjuje se prijenos porezne obveze. Ukoliko se neke od navedenih usluga ili slične usluge obavljaju prilikom izgradnje ili rekonstrukcije građevinskog objekta (stambenih, nestambenih zgrada i slično) tada se primjenjuje prijenos porezne obveze.

Radovi kao što su **složena uključanja** (koja se sastoje od povlačenja zračnog, odnosno uvlačenja podzemnog kabela od izvoda do korisnika, postavljanje novog stupa i slično), tzv. **mini projekti** (proširenje elektroničke komunikacijske infrastrukture (EKI), ugradnje zdenaca, stupova, iskopa u svrhu uključanja novih korisnika ili rekonstrukcije dijela mreže) i **mega projekti** (izgradnja nove, te proširenje i rekonstrukcija postojeće EKI) smatraju se građevinskim radovima te se prilikom njihovog obavljanja primjenjuje prijenos porezne obveze, kao i na radove kao što su zamjena postojećih stupova, kablova, zdenaca i slično, dok se na radove kao što su održavanje zdenaca (provjetravanje, ispumpavanje vode, uklanjanje smeća, zamjena poklopca) primjenjuje opća stopa PDV-a.

Prijenos porezne obveze ne primjenjuje se prilikom obavljanja radova kao što su otklon kvara koji podrazumijeva prespajanje žica, zamjenu terminalne opreme i slične radove (tzv. otklon smetnje 1. razine), dok se **prijenos porezne obveze primjenjuje** prilikom obavljanja radova tzv. otklona smetnji 2. razine koji podrazumijevaju iskope, sanaciju površine, postavljanje novih ili zamjena postojećih stupova i kabela i slično.

Izvođenje, zamjena ili popravak komunikacijskih vodova i kablova bilo da su postavljeni podzemno ili nadzemno smatraju se građevinskim radovima, te se prilikom njihovog izvođenja primjenjuje prijenos porezne obveze. Ukoliko telekomunikacijski radovi (primjerice zamjena vodova) iziskuju dodatne građevinske radove kao što su iskopi, razbijanje betonske ili asfaltne ploče, bušenje rupa, pojedini bravarski radovi i slično, tada se i na te radove primjenjuje prijenos porezne obveze (MMF16).

4.4. Elektroinstalacijski i komunikacijski radovi

U točki 12. Dodatka navedeni su elektroinstalacijski i komunikacijski radovi (izvođenje instalacija i vodova, ugradnja opreme i postrojenja uključujući prateće sustave, pomoćne uređaje, instalacije i pripadajuće dijelove elektrotehničke opreme i komunikacijske opreme, ako se izvode prilikom popravka, izgradnje ili rekonstrukcije građevinskog objekta). Nadalje, u točki 28. Dodatka navedeni su manje složeni elektroinstalaterski i komunikacijski radovi (elektroinstalacije i instalacije komunikacija). Obzirom da se sustav elektroinstalacija sastoji od uređaja, opreme i instalacija potrebno je uzeti u obzir i članak 152. stavak 1. točku i) Pravilnika kojim je propisano da se građevinskim uslugama smatraju ugradnja, umjeravanje, probno testiranje, puštanje u rad i slične usluge kada se izvode na uređajima i opremi prilikom izgradnje ili rekonstrukcije građevinskog objekta. Međutim, stavkom 2. točkom c) istog članka propisano je da se građevinskim radovima ne smatra periodični ili ne periodični pregled, održavanje, popravak, umjeravanje i ispitivanje već ugrađenih ili montiranih uređaja i opreme.

Iz navedenog proizlazi da se na sve elektroinstalaterske i komunikacijske radove primjenjuje prijenos porezne obveze ukoliko se takvi radovi izvode prilikom izgradnje ili rekonstrukcije građevinskog objekta.

Održavanje elektroinstalacija podrazumijeva redovite i izvanredne preglede elektroinstalacija, izvođenje radova kojima se elektroinstalacija zadržava ili vraća u stanje određeno projektom i slično. Prijenos porezne obveze ne primjenjuje se na obavljanje usluga redovitog i izvanrednog pregleda ili naknadnog ispitivanja elektroinstalacija (bilo da se radi o opremi, uređajima, vodičima, kablovima), kao ni na popravke i zamjenu uređaja i opreme ili njihovih dijelova (razvodni ormari, utičnice, prekidači, grla za rasvjetu, rasvjetna tijela, osigurači, releji itd.).

Međutim, kako je već prije navedeno, ukoliko se obavljaju radovi kao što su popravci i zamjene vodiča i kablova, odnosno samih instalacija, prijenos porezne obveze se primjenjuje. Na građevinske radove (najčešće zidarske, kao što su dubljenje zidova, odnosno štemanje, parketerske i slične) bez kojih nije moguće popraviti ili zamijeniti vodiče ili kablove, također se primjenjuje prijenos porezne obveze (Uputa).

4.5. Vodoinstalaterski radovi

Prijenos porezne obveze primjenjuje se na sve vodoinstalaterske i slične radove ukoliko se izvode prilikom izgradnje ili rekonstrukcije građevinskog objekta. Navedeno se odnosi i na ugradnju uređaja i opreme, na ispitivanje instalacija i opreme prije puštanja u rad i na ostale slične usluge.

Prilikom održavanja (popravaka, demontaže, montaže i slično) instalacija, odnosno cijevi primjenjuje se prijenos porezne obveze, dok se prilikom zamjene ili popravaka već ugrađene sanitarne opreme (umivaonici, slavine, WC školjke, pisoari, kade), te zamjene pojedinih dijelova spomenute opreme prijenos porezne obveze ne primjenjuje. Prilikom sanacije cijevi zbog primjerice njenog puknuća, primjenjuje se prijenos porezne obveze, kao i na sve popratne građevinske radove (zidarski, keramičarski, zemljani i slično).

Razna ispitivanja, koja se obavljaju naknadno, te usluge poput odčepijivanja odvoda i slično ne smatraju se građevinskim radovima, te se na njih ne primjenjuje prijenos porezne obveze.

Ugradnja tzv. sprinkler sustava, zajedno s projektiranjem smatra se građevinskom uslugom, te se na takve radove primjenjuje pri-

jenos porezne obveze neovisno izvode li se takve usluge prilikom izgradnje, rekonstrukcije ili održavanja građevinskog objekta. Naknadna zamjena ili popravak pojedinog dijela tog sustava (primjerice prskalica, ventila i slično) ne smatra se građevinskom uslugom, te se ne primjenjuje prijenos porezne obveze (Uputa).

4.6. Plinoinstalaterski radovi

Prilikom izgradnje ili rekonstrukcije građevinskog objekta prijenos porezne obveze se primjenjuje na sve plinoinstalaterske radove, pa i na projektiranje plinskih instalacija, ugradnju uređaja i opreme, te provjeru ispravnosti, nepropusnosti, čvrstoće i slično.

Prilikom obavljanja usluga **na već ugrađenom plinskom sustavu** kao što su servis, popravci i zamjena uređaja i opreme (plinsko trošilo, bojler, radiator, ili neki njihov dio), te na razna ispitivanja prijenos porezne obveze se ne primjenjuje.

Međutim, na radove koji se izvode **na samim plinskim cijevima** te na popratne radove (primjerice zidarske, ukoliko su cijevi postavljene podžbukno) primjenjuje se prijenos porezne obveze.

Prilikom obavljanja radova kao što je primjerice **djelomična sanacija nemjerenog dijela plinske instalacije**, koja uključuje vatzamjenu zapornog ventila ispred plinomjera ili bilo kojeg drugog sastavnog dijela cijevne instalacije (primjerice ogranci, ventili, navoji, dijelovi za spajanje, tzv. fitinzi i slično), porezni obveznik primjenjuje prijenos porezne obveze. Isto tako, kada obavlja kompletnu sanaciju nemjerenog dijela plinske instalacije, koja podrazumijeva ugradnju novog plinskog cjevovoda, također primjenjuje prijenos porezne obveze (Uputa).

Slično je danu i u mišljenju točki p) mišljenja MMF15 koje je prethodilo Uputi.

4.7. Dizala, pokretne stepenice, automatska vrata

Prijenos porezne obveze ne primjenjuje se prilikom obavljanja usluga kontrole ispravnosti dizala, pokretnih stepenica, automatskih vrata, kao ni na usluge njihovog servisiranja, zamjene pojedinih dijelova i slično.

U vezi automatskih vrata napominjemo da se prijenos porezne obveze primjenjuje ukoliko se primjerice mijenjaju stakla, profili, nosači i slični dijelovi, dok se prijenos porezne obveze ne primjenjuje prilikom obavljanja popravaka ili zamjene primjerice elektromotora ili njegovog dijela, baterije, senzora, podmazivanja zupčanika i sličnih usluga (MMF18).

4.8. Javna rasvjeta, cjevovodi i kanalizacija

Prilikom izgradnje, nadogradnje ili **rekonstrukcije vodovoda, plinskog cjevovoda ili kanalizacije** primjenjuje se prijenos porezne obveze kao i na sve ostale potrebne radove (iskopi, polaganje cijevi, ispiranje i slično), na projektiranje i istražne radove, odnosno prethodna ispitivanja navedena u članku 152. stavku 1. točki k) Pravilnika. Periodični i ne periodični pregledi, naknadna ispitivanja, čišćenja i slične usluge ne smatraju se građevinskim uslugama, te se prilikom njihovog obavljanja ne primjenjuje prijenos porezne obveze.

Svi elektroinstalacijski radovi na **javnoj rasvjeti** smatraju se građevinskim radovima ukoliko se izvode prilikom izgradnje, nadogradnje ili rekonstrukcije javne rasvjete (primjerice zamjena ili postavljanje jednog ili više stupova javne rasvjete). Održavanje električne opreme u stupovima javne rasvjete ne smatra se građevinskom uslugom te se na takve radove ne primjenjuje prijenos porezne obveze. Takvi se radovi odnose na popravke i zamjenu žarulja, svje-



tiljki, zaštitnih plastika za svijetljenje, porculanskih grla, prigušnica, razdjelnika, sklopki, osigurača i ostalih sličnih dijelova. Prijenos porezne obveze ne primjenjuje se niti ako se popravljaju ili zamjenjuju pojedini dijelovi trafostanice.

Izvođenje, zamjena ili popravak električnih vodova i kablova bilo da su postavljeni podzemno ili nadzemno, zatim instalacija za javnu rasvjetu smatraju se građevinskim radovima, te se prilikom njihovog izvođenja primjenjuje prijenos porezne obveze. Ukoliko elektroinstalacijski radovi (primjerice zamjena vodova) iziskuju dodatne građevinske radove kao što su iskopi, razbijanje betonske ili asfaltna ploče, bušenje rupa, pojedini bravarski radovi i slično, tada se i na te radove primjenjuje prijenos porezne obveze (Uputa).

4.9. Fotonaponski sustavi

Na upit poreznog obveznika koji se bavi implementacijom fotonaponskih sustava na krovne površine Ministarstvo financija dalo je slijedeće mišljenje (MMF06).

...Fotonaponski paneli (kolektori) služe isključivo u svrhu proizvodnje električne energije, a pričvršćuju se na objekt na način da se u svakom trenutku mogu s istog izmjestiti. Postavljeni kolektori ne vrše nikakvu funkciju za i u korist objekta na kojem su pričvršćeni, već se instaliraju u svrhu proizvodnje i prodaje električne energije HRO-TE-u. nadalje navodi se da se kolektori ne smatraju nepokretnom imovinom, jer se u svakom trenutku bez oštećenja objekta na koji su postavljeni mogu prenijeti na drugu lokaciju. U svrhu implementacije predmetnih postrojenja najčešće se ugovara pravo služnosti s vlasnikom objekta na koji se kolektori instaliraju, a raskidom ugovora kolektori se mogu prenositi na drugu lokaciju.

Budući da kolektori ... samom ugradnjom ne stječu svojstva nekretnine, te ne postaju dio nekretnine nakon montaže, odnosno ne postaju nepokretna imovina, ... na usluge implementacije kolektora na krovne površine ne primjenjuje se prijenos porezne obveze propisan člankom 75. stavkom 3. točkom a) Zakona.

4.10. Projektiranje, izrada idejnih rješenja, studija razvoja, energetska certificiranje i slično

Posebno poglavlje Upute posvećeno je i uslugama koje se obavljaju u okviru arhitektonske, građevinske, geodetske, strojarke i elektrotehničke djelatnosti.

Odredbama članka 152. stavka 1. točke d) i e) Pravilnika propisano je da se građevinskim uslugama smatraju usluge koje se obavljaju u okviru arhitektonske, građevinske, geodetske, strojarke i elektrotehničke djelatnosti, ako je obavljanje tih usluga potrebno za obavljanje radova iz točke a) toga stavka, te usluge stručnog nadzora građenja sukladno propisima kojima se uređuju arhitektonski i inženjerski poslovi i djelatnosti u prostornom uređenju i gradnji.

Prijenos porezne obveze primjenjuje se na slijedeće usluge:

- arhitektonsko projektiranje,
- stručni nadzor gradnje,
- projektantski nadzor,
- vođenje projektiranja,
- poslovi glavnog projektanta,
- kontrola projekata,
- vođenje građenja te upravljanje projektom gradnje.

Slijedom navedenog, na usluge izrade idejnih rješenja za nove građevinske objekte i za rekonstrukciju starih objekata primjenjuje se prijenos porezne obveze sukladno članku 75. stavku 3. točki a) Zakona. Također napominjemo da se prijenos porezne obveze pri-

mjenjuje i na uslugu izrade svih onih idejnih rješenja koja su uključena u daljnju razradu projektne dokumentacije.

Na uslugu izrade idejnih rješenja koja investitor odbaci **primjenjuje se prijenos porezne obveze**, obzirom da je usluga obavljena u svrhu građenja, neovisno o tome što će to idejno rješenje možda biti odbačeno, te obzirom da porezni obveznik koji obavlja navedenu uslugu ne zna ili ne može znati da njegova usluga u završnici neće rezultirati izradom ostale projektne dokumentacije, a samim time niti građenjem.

Prijenos porezne obveze **ne primjenjuje se** na

- obavljanje usluga izrade studija razvoja,
- izrade analiza opravdanosti izgradnje, te
- ostale slične analitičke poslove.

Na uslugu izrade idejnih rješenja koja investitoru služe samo za analizu mogućnosti gradnje i koja se ne koriste u daljnjem razvoju projekta (npr. anketni natječaji), **ne primjenjuje se prijenos porezne obveze**, obzirom da takvo idejno rješenje služi isključivo za analizu mogućnosti gradnje, te ne dovodi do daljnjeg razvoja projekta, niti se koristi u kasnijim fazama arhitektonskog projekta.

U vezi poslova prostornog uređenja, kao što su:

- izrada prostornih planova,
 - valorizacija prostorne dokumentacije, te
 - izrada znanstvene dokumentacije i stručnih podloga,
- napominjemo da se **prijenos porezne obveze ne primjenjuje**.

Također napominjemo da se prijenos porezne obveze **ne primjenjuje:**

- na usluge savjetovanja investitora u vezi prijavljivanja na natječaje vezane uz gradnju, te
- na usluge sudjelovanja pri raspisu natječaja i ugovaranju radova.

Poslovi kao što su:

- izdavanje projektne dokumentacije za legalizaciju objekta koja nije u okviru gradnje (članak 152. stavak 2. točka h) Pravilnika),
- energetski pregled građevine i izdavanje energetskih certifikata (članak 152. stavak 2. točka i) Pravilnika),
- te usluge vještačenja (članak 152. stavak 2. točka j) Pravilnika)

ne smatraju se građevinskim uslugama, te se prilikom njihovog obavljanja **ne primjenjuje prijenos porezne obveze** (Uputa).

5. Na kraju

Umjesto zaključka u ovom poglavlju objavljujemo općenite izjave i stavove koji objedinjuju prethodno izneseno.

Prilikom izvođenja bilo kojih građevinskih radova navedenih u članku 152. stavku 1. Pravilnika ili u Dodatku primjenjuje se prijenos porezne obveze ukoliko se takvi radovi izvode u okviru izgradnje ili rekonstrukcije građevinskog objekta. Ukoliko se ti građevinski radovi izvode u okviru održavanja građevinskog objekta prijenos porezne obveze se također primjenjuje, ali s određenim iznimkama (kao što je primjerice ugradnja uređaja i opreme u postojeći objekt koji se ne rekonstruira) (Uputa).

U svrhu pojašnjavanja navedenog, Uputom je dan i pregled pojedinih radova na građevinskom objektu i primjene prijenosa porezne obveze:



OPIS RADOVA	Izgradnja	Rekonstr.	Održavanje
Ugradnja uređaja i opreme	DA	DA	NE
Servis uređaja i opreme	DA	DA	NE
Popravlak, zamjena i sl. instalacija (vodova, kablova, cijevi)	DA	DA	DA
ispitivanje instalacija, uređaja i opreme	DA	DA	NE
zamjena dijelova uređaja i opreme	DA	DA	NE
popratni radovi nužni za ugradnju uređaja i opreme (npr. instalaterski, zidarski, projektantski poslovi i sl.)	DA	DA	NE

Stupanjem na snagu Pravilnika o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine 160/13), a u svrhu određivanja primjene prijenosa porezne obveze, postalo nevažno radi li se o redovnom ili izvanrednom održavanju nekretnine, te postoji li ili ne ugovor o održavanju, već se primjena prijenosa porezne obveze određuje prema samoj vrsti obavljenih radova (Uputa).

5.1. Popis mišljenja Ministarstva financija objavljenih na internetskim stranicama

Uputa i mišljenja iz 2014.:

- **Uputa** - Uputa za primjenu prijenosa porezne obveze prilikom obavljanja građevinskih usluga (Br.Kl: 410-19/14-01/241, Ur. broj: 513-07-21-01/14-02, Zagreb, 29.09.2014);
- **MMF18** - Pitanja i odgovori - građevinski radovi (Br.Kl: 410-19/14-01/98 Ur.broj: 513-07-21-01/14-03, Zagreb, 02.09.2014);
- **MMF17** - Izgradnja i održavanje cesta (Br.Kl: 410-19/14-01/166, Ur.broj: 513-07-21-01/14-02, Zagreb, 02.07.2014);
- **MMF16** - Pitanja i odgovori (Br.Kl:410-01/14-01/633, Ur.broj: 513-07-21-01/14-02, Zagreb, 02.07.2014);
- **MMF15** - Gradovi – pitanja i odgovori (Br.Kl: 410-19/14-01/270, Ur.broj: 513-07-21-01/14-2, Zagreb, 12.05.2014);
- **MMF14** - Sanacija nemjerenog dijela plinske instalacije (Br. Kl:410-19/14-01/271, Ur.broj: 513-07-21-01/14-02, Zagreb, 12.05.2014);
- **MMF13** - Usluge instalacije sustava protuprovala, videonadzora i vatrodjave (Br.Kl: 410-01/13-01/3249, Ur.broj: 513-07-21-01/14-02, Zagreb, 03.04.2014);

- **MMF12** - Usluge ugradnje elektrotehničke opreme (Br.Kl: 410-19/13-01/490, Ur.broj: 513-07-21-01/14-03, Zagreb, 03.04.2014);
- **MMF11** - Usluge arhitekata (Br.Kl: 410-19/13-01/719, Ur.broj: 513-07-21-01/14-02, Zagreb, 19.03.2014);
- **MMF10** - Ugradnja profesionalne kuhinje (Br.Kl: 410-01/14-01/236, Ur.broj: 513-07-21-01/14-02, Zagreb, 17.03.2014);
- **MMF09** - Usluge servisa i montaže na benzinskim postajama (Br.Kl: 410-19/14-01/50, Ur.broj: 513-07-21-01/14-02, Zagreb, 21.02.2014);
- **MMF08** - Usluge održavanja melioracijskih građevina (Br. Kl: 410-19/13-01/712, Ur.broj: 513-07-21-01/14-02, Zagreb, 14.02.2014);
- **MMF07** - Ugradnja i održavanje opreme; opreme za preuzimanje ambalaže i opreme za zaštitu od krađe (Br.Kl: 410-19/13-01/574, Ur.broj: 513-07-21-01/14-02, Zagreb, 03.02.2014);
- **MMF06** - Ugradnja opreme; solarne ćelije (Br.Kl: 410-19/13-01/658, Ur.broj: 513-07-21-01/14-2, Zagreb, 09.01.2014).
- Mišljenja iz 2013.:
- **MMF05** - Porez na dodanu vrijednost u graditeljstvu (Br.Kl: 410-19/13-01/405, Ur.broj: 513-07-21-01/13-03, Zagreb, 11.12.2013);
- **MMF04** - Prijenos porezne obveze kod djelatnosti koje su oslobođene poreza na dodanu vrijednost (Br.Kl: 410-19/13-01/648, Ur.broj: 513-07-21-01/13-2, Zagreb, 02.12.2013);
- **MMF03** - Prijenos porezne obveze (Br.Kl: 410-19/13-01/399, Ur.broj: 513-07-21-01/13-2, Zagreb, 18.10.2013);
- **MMF02** - Porez na dodanu vrijednost - građevinske usluge (Br.Kl: 410-19/13-01/271, Ur.broj: 513-07-21-01/13-4, Zagreb, 29.07.2013);
- **MMF01** - Prijenos porezne obveze u graditeljstvu (Br.Kl: 410-19/13-01/273, Ur.broj: 513-07-21-01/13-1, Zagreb, 04.07.2013).

5.1.1. Kako do mišljenja i Upute

Uputa za primjenu prijenosa porezne obveze prilikom obavljanja građevinskih usluga i mišljenja Ministarstva financija - porezne uprave možete pronaći na internetskim stranicama Porezne uprave:

www.porezna-uprava.hr

Uđite u dio "Mišljenja SU" koji se nalazi na vrhu zaglavlja naslovne stranice. Izaberite Porez a dodanu vrijednost. U otvorenom izborniku izaberite Tuzemni prijenos porezne obveze.

Bilješke
