



Isporuke nekretnina u sustavu PDV-a

Biljana Stanković, mag. oec., ovl. porezni savjetnik

Promet nekretnina podliježe oporezivanju porezom na promet nekretnina (u nastavku teksta: PPN), ali i porezom na dodanu vrijednost. Nekretnina se uvijek oporezuje samo jednim od tih poreza, a koji porez se plaća ovisi o tome je li isporučitelj nekretnine porezni obveznik PDV-a, o vrsti nekretnine, korištenju nekretnine prije isporuke i razdoblju korištenja, mogućem rekonstruiranju te konačno o poreznom statusu primatelja nekretnine. Isporuka nekretnine nerijetko zahtijeva ispravljanje prethodno priznatog pretporeza te obaveznu prijavu prometa nekretnina Poreznoj upravi.

Sadržaj:

1. Uvod	68
2. Oporezivanje isporuka nekretnina	68
2.1. Prijava prometa nekretnina	68
3. Isporuka građevina	69
3.1. Isporuke građevina za koje isporučitelj ima pravo na izbor oporezivanja	69
3.2. Primjeri oporezivanja isporuka građevina PDV-om	70
<i>Primjer 1. – Porezni obveznik bavi se građevinskom djelatnošću i isporučuje nedovršenu stambenu zgradu drugom poreznom obvezniku, prema njegovoj narudžbi</i>	70
<i>Primjer 2. – Porezni obveznik prodaje novu građevinu drugom tuzemnom poreznom obvezniku</i>	70
<i>Primjer 3. – Prodaja drugom obvezniku PDV-a građevine nakon što je 2 godine korištena</i>	70
<i>Primjer 4. – Prodaja osobi koja nije obveznik PDV-a građevine nakon što je 2 godine korištena</i>	70
4. Isporuka rekonstruiranih građevina	71
4.1. Isporuka rekonstruiranih građevina za koje isporučitelj ima pravo na izbor oporezivanja	71
4.2. Primjeri oporezivanja isporuke rekonstruiranih građevina	71
<i>Primjer 5.–Troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine iznose MANJE od 50% prodajne cijene nekretnine</i>	71
<i>Primjer 6.–Troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine iznose MANJE od 50% prodajne cijene nekretnine</i>	72
<i>Primjer 7.–Troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine iznose VIŠE od 50% prodajne cijene nekretnine</i>	72
5. Isporuka zemljišta	72
5.1. Isporuke zemljišta za koje isporučitelj ima pravo na izbor oporezivanja	72
5.2. Primjeri oporezivanja isporuke zemljišta	73
<i>Primjer 8. – Prodaja građevinskog zemljišta</i>	73
<i>Primjer 9. – Prodaja poljoprivrednog zemljišta fizičkoj osobi:</i>	73
<i>Primjer 10. – Prodaja građevinskog zemljišta za koje nije izdan nikakav akt o građenju</i>	73
6. Oporezivanje prodaje nekretnina u postupku ovrhe	73
6.1. Primjer prodaje nekretnine u postupku ovrhe	74
<i>Primjer 11. – Prodaja nekretnine u postupku ovrhe</i>	74
7. Ispravak odbitka pretporeza kod nekretnina	75
7.1. Primjer ispravka pretporeza kod isporuke nekretnine	75
<i>Primjer 12. – Prodaja nekretnine (za koju je korišten pretporez) nakon 4 godine korištenja</i>	75
8. Oporezivanje nekretnina porezom na promet	76

1. Uvod

Od 01. siječnja 2015. godine na oporezivanje isporuke nekretnina, pored poreza na promet nekretnina (PPN), primjenjuju se i odredbe Zakona o porezu na dodanu vrijednost¹ (nadalje: Zakon o PDV-u) i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost² (nadalje: Pravilnik o PDV-u). Kao članica Europske unije (nadalje: EU), Republika Hrvatska obvezna je svoje porezno zakonodavstvo prilagoditi propisima na razini EU, odnosno uskladiti Zakon o PDV-u sa odredbama Direktive 2006/112/EZ, u kojoj se člankom 12., stavkom 1. određuje da se poreznim obveznikom može smatrati svaku osobu koja povremeno provodi isporuke, prije prvog useljenja, objekta ili dijela objekta i zemljišta na kojem je objekt smješten i isporuke građevinskog zemljišta. Pored toga, člankom 135., stavkom 1. određeno je da su države članice obvezne od oporezivanja PDV-om izuzeti isporuke objekata ili dijelova objekata i zemljišta na kojima su smješteni, (osim isporuka iz članka 12. Direktive 2006/112/EZ), kao i isporuke neizgrađenog zemljišta (osim isporuka građevinskog zemljišta).

Posljedično, Zakon o PDV-u uređuje oporezivanje isporuke nekretnina člankom 40., stavkom 1, točkama j) i k) te stavcima 4. do 7. istog članka te Pravilnikom o PDV-u, člancima 72.a) i 72.b).

Kad isporuka nekretnina ne podliježe PDV-u, primjenjuju se odredbe Zakona o porezu na promet nekretnina³ (nadalje: Zakon o PPN), koje ćemo razraditi u jednom od slijedećih poglavlja.

2. Oporezivanje isporuka nekretnina

Nekretnine su dobra visoke tržišne i upotrebne vrijednosti, koje tu vrijednost u pravilu zadržavaju barem zbog zemljišta odnosno lokacije zemljišta na kojem se nalaze, a najčešće njihova vrijednost tijekom vremena konstantno raste te se stoga smatraju i sigurnim investicijama koje će donositi vrijednost vlasniku u jako dugom odnosno neograničenom vremenskom razdoblju. Kao takve, one su vrlo poželjan objekt oporezivanja, jer ne samo da promet ili nabava nekretnine ukazuje na određenu kupovnu moć i posjedovanje materijalnih sredstava, nego se smatra i opravdanim izborom zbog pretpostavke da će nekretnina vlasniku u neograničenom razdoblju donositi materijalnu ili novčanu korist. Upravo zbog toga, na stjecanje nekretnina plaća se porez na promet nekretnina (PPN) po stopi od 3% na tržišnu cijenu, a od 01. siječnja 2015. godine na promet novih nekretnina i građevinskih zemljišta plaća se PDV pa je promet novih nekretnina i građevinskih zemljišta oslobođen PPN-a, kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje jedne transakcije.

Nove građevine, koje nisu korištene ili su korištene najviše dvije godine te građevinska zemljišta za koja je bilo kad u prošlosti izdana građevinska dozvola, lokacijska dozvola ili bilo kakav akt o građenju oporezuju se PDV-om po stopi od 25%. Nove građevine u pravilu isporučuju obveznici PDV-a, poslovni subjekti koji se bave građevinskom djelatnošću i isporučuju građevine kao svoj proizvod s ciljem ostvarivanja dobiti, stoga se njihov proizvod oporezuje PDV-om. Ti subjekti, kao porezni obveznici koji posluju sa ciljem ostvarivanja dobiti na tržištu, temeljem svojih oporezivih isporuka imaju pravo i na priznavanje pretporeza za nabavljena dobra i usluge od drugih poreznih obveznika koja će utrošiti u proizvodnji ili izgradnji vlastitog proizvoda. Dakle, isporučitelji novih nekretnina nisu konačni potrošači, već djeluju kao jedna od razina u lancu isporuka, pri čemu se

na svakoj razini stvara dodana vrijednost koja se oporezuje porezom istog naziva – porezom na dodanu vrijednost (PDV).

Nekretnine mogu ostati u sustavu poreza na dodanu vrijednost doкле god se smatraju novim nekretninama (nekorištenim ili korištenim kraće od dvije godine) ili se promet određenom nekretninom odvija između dva porezna obveznika u sustavu PDV-a pa imaju pravo na primjenu tuzemnog prijenosa porezne obveze.

Nakon što se nekretnina koristi više od dvije godine, pri slijedećoj isporuci osobi koja nije porezni obveznik na nju se primjenjuje porez na promet nekretnina (PPN).

Uzimajući u obzir sve navedeno, PDV-om se oporezuju nove građevine, korištene najviše dvije godine, građevinska zemljišta, nedovršene građevine i njihovi dijelovi te zemljišta na kojem se nalaze te konačno rekonstruirane građevine, a to su one kod kojih je bila potrebna građevinska dozvola za rekonstrukciju, ako su troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine prije isporuke veći od 50% prodajne cijene.

Nekretnine koje nisu nove, uključujući zemljišta za koja nikad nije izdan nikakav akt o građenju, oslobođene su od PDV-a i na njih se primjenjuje PPN i to su građevine korištene duže od dvije godine (u što ubrajamo i rekonstruirane građevine korištene više od dvije godine) i zemljišta koja se ne smatraju građevinskim.

Poseban slučaj oporezivanja isporuke nekretnina jesu **nekretnine koje prodaje ovršenik u ovršnom postupku**. Na njih se temeljem Zakona o PDV-u primjenjuje tuzemni prijenos porezne obveze, što je propisano člankom 75., stavkom 3., točkom d) Zakona o PDV-u.



ističemo...

Ne zaboravimo, ako isporučitelj nove nekretnine, rekonstruirane nekretnine ili građevinskog zemljišta nije u sustavu PDV-a, isporuka takve nekretnine se ne oporezuje PDV-om, nego porezom na promet nekretnina (PPN)!

Prilikom isporuke nekretnina, porezni obveznici moraju voditi računa o mogućoj obvezi ispravka pretporeza prethodno priznatog pri nabavi ili ulaganju u tu nekretninu. Obveza ispravka pretporeza nastaje kao posljedica isporuke nekretnine oslobođene PDV-a, za koju je u prethodnih deset godina priznat pretporez po bilo kojoj osnovi – nabava nekretnine, ulaganje u nekretninu itd. Ispravak pretporeza potrebno je obaviti i zbog prenamjene nekretnine, izlaska i ulaska u sustav PDV. Nakon priznavanja pretporeza, nekretnina bi trebala ostati u uporabi u gospodarske svrhe cijelo razdoblje ispravka pretporeza, koje za nekretnine iznosi 10 godina. Porezni obveznik koji nekretninu isporuči s oslobođenjem od PDV-a ili izađe iz sustava PDV-a ili prenamjeni nekretninu prije isteka roka od deset godina, za svo preostalo razdoblje do kraja razdoblja ispravka pretporeza mora vratiti prethodno priznati pretporez, što ćemo detaljnije pojasniti u jednom od kasnijih poglavlja.

2.1. Prijava prometa nekretnina

Bez obzira da li se isporuka nekretnine oporezuje PDV-om ili PPN-om, obvezno se podnosi Prijava prometa nekretnina, što je obveza isporučitelja, **ako je prema zakonskim propisima nije obvezan izvršiti javni bilježnik ili druga institucija**.

Prijavu prometa nekretnina podnosi javni bilježnik ako ovjerava ugovor o kupoprodaji, no **obveza prijave postoji i kada se na isporuku primjenjuje PDV te tuzemni prijenos porezne obveze**

1 'Narodne novine', br. 73/13, 148/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24, 152/24, 52/25

2 'Narodne novine', br. 79/13, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19, 1/20, 1/21, 73/21, 41/22, 133/22, 43/23, 1/24, 39/24, 16/25, 68/25

3 'Narodne novine' br. 115/16, 106/18



temeljem članka 75., stavka 3., točke c) Zakona o PDV-u, kao i prilikom prodaje nekretnine u ovršnom postupku.

Isporučitelj nekretnine porezni obveznik dužan je (ako nije podnio javni bilježnik) nadležnoj ispostavi Porezne uprave dostaviti Prijavu prometa nekretnina najkasnije **30 dana od dana isporuke nekretnine**.

Porezna uprava provjerom dokumentacije utvrđuje usklađenost sa poreznim propisima, ali i tržišnu vrijednost isporučene nekretnine, koja predstavlja osnovicu za određivanje porezne obveze za obračun PDV-a ili PPN-a. Ukoliko je transakcija oporeziva PDV-om, Porezna uprava neće donijeti rješenje o obračunu i poreznom dugu za PDV, osim ako postoje odstupanja između porezne osnovice utvrđene od strane isporučitelja i stvarne tržišne vrijednosti u trenutku isporuke.

3. Isporuka građevina

Sukladno članku 40., stavku 1., plaćanja 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 slijedeće isporuke nije prošlo više od dvije godine. Građevinom se u smislu Zakona o PDV-u smatra objekt pričvršćen za zemlju ili učvršćen u zemlji,
- k) isporuka zemljišta, osim građevinskog zemljišta.

Isporuke oslobođene PDV-a podložne su oporezivanju porezom na promet nekretnina (PPN) po stopi od 3% i postoji obveza ispravka pretporeza kojeg je isporučitelj nekretnina koristio pri nabavi ili izgradnji nekretnine, ako razdoblje ispravka pretporeza od 10 godina još nije isteklo.

Isporuka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, ako se radi o građevinama koje su potpuno nove i nisu bile nastanjene ili su već bile nastanjene odnosno korištene, ali od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja do datuma slijedeće isporuke nije prošlo više od dvije godine, oporeziva je PDV-om po stopi od 25%.



ističemo...

Isporuka nedovršenih građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze kao što je roh-bau, oporeziva je PDV-om po stopi od 25%.

Prvim nastanjenjem odnosno korištenjem smatra se **trenutak stavljanja nekretnine u uporabu**, o čemu porezni obveznik mora imati odgovarajuću dokumentaciju. Pravilnikom o PDV-u u članku 72.b), stavku 2. propisano je da se **prvo nastanjenje odnosno korištenje dokazuje** jednim od slijedećih 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, ugovor o opskrbi vodom i slično.

Iznimno, ako se prvo nastanjenje odnosno korištenje ne može dokazati jedim od spomenutih dokumenata, a nekretnina je bila korištena, datumom prvog nastanjenja ili korištenja smatrat će se datum prve isporuke.

Vezano za datum prvog nastanjenja ili korištenja, Ministarstvo financija, Središnji ured Porezne uprave izdao je 13. srpnja 2015. godine službeno mišljenje Klasa: 410-20/15-01/07, gdje se na praktičnom primjeru određuje godina prvog nastanjenja:

„Godina prvog nastanjenja, odnosno korištenja određuje se prema kriterijima navedenima u čl. 72.b st. 2. Pravilnika. Dakle, ukoliko je primjerice nekretnina u knjigovodstvenim evidencijama knjižena na konto 0 (dugotrajna imovina) u 2008. godini, a ugovor o isporuci električne energije ili vode sklopljen u 2010. godini, tada se smatra da je godina prvog nastanjenja 2008. godina.“

3.1. Isporuke građevina za koje isporučitelj ima pravo na izbor oporezivanja

Isporuke iz članka 40., stavka 1., točaka j) i k) su oslobođene oporezivanja PDV-om, no time postaju oporezive porezom na promet nekretnina (PPN) po stopi od 3% na osnovicu.

Ako se nekretnina oslobođena oporezivanja PDV-om prema članku 40., stavku 1. Zakona o PDV-u isporučuje od strane poreznog obveznika PDV-a drugom poreznom obvezniku, postoji pravo izbora za oporezivanje nekretnina iz članka 40., stavka 1., točaka j) i k), pod uvjetom da je kupac porezni obveznik koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti po osnovi isporuke na koju se pravo izbora za oporezivanje želi primijeniti (odnosi se i na strance upisane u registar PDV-a u RH). Isporučitelj tada može izabrati da li će se isporuka oporezivati PPN-om ili tuzemnim prijenosom porezne obveze.

Temeljem članka 75., stavka 3., točke c) Zakona o PDV-u, **porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a u RH obvezan je platiti PDV kada mu se obavi isporuka nekretnina oslobođenih PDV-a, prema članku 40., stavku 1., točkama j) i k) Zakona o PDV-u, ako se isporučitelj odlučio za oporezivanje u skladu s člankom 40., stavkom 4. Zakona o PDV-u, odnosno za nekretninu je ispostavio račun s tuzemnim prijenosom porezne obveze prema članku 75., stavku 3., točki c) Zakona o PDV-u. U tom slučaju, kupac nekretnine mora u prijavi PDV-a iskazati obvezu, a temeljem nje i pretporez:**

- **Evidencija za tuzemni prijenos porezne obveze ili Knjiga I-RA** – unos primljenog računa,
- **Obrazac PDV – pozicija II.4.** – Primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze) i **pozicija III.4.** – pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze).

Isporučitelj nekretnine izdat će račun bez PDV-a s napomenom: „Tuzemni prijenos porezne obveze prema članku 75., stavku 3., točki c) Zakona o PDV-u.“ i prikazati isporuku u slijedećim evidencijama:

- **Knjiga izdanih računa–pozicija 7** – tuzemni prijenos porezne obveze,
- **Obrazac PDV–pozicija I.1.** – Isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze),
- **Obrazac PPO – stupac 11** – vrijednost isporuka.

Pravo izbora na oporezivanje i pravo na odbitak pretporeza može se primijeniti u trenutku isporuke.

O tome se izjasnilo i Ministarstvo financija, Središnji ured Porezne uprave u **službenom mišljenju od 13. srpnja 2015. godine, Klasa: 410-20/15-01/07:**

„ Pravo izbora za oporezivanje i pravo na odbitak pretporeza može se primijeniti u trenutku isporuke. U tom se slučaju primjenjuje prijenos porezne obveze iz čl. 75. st. 3. t. c) Zakona kojim je propisano da je porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a u Republici Hrvatskoj obavezan platiti PDV kada mu se obavi isporuka nekretnina, prema čl. 40. st. 1. t. j) i k) Zakona, ako se isporučitelj odlučio za oporezivanje u skladu s čl. 40. st. 4. Zakona.“

Kad porezni obveznik drugom poreznom obvezniku isporučuje nekretninu koja je oslobođena oporezivanja PDV-om prema odredbama iz članka 40., stavak 1. Zakona o PDV-u, čime postaje oporeziva poreznom na promet nekretnina, **porezni obveznik isporučitelj ima pravo izbora između primjene poreza na promet nekretnina i primjene tuzemnog prijenosa porezne obveze na stjecatelja nekretnine.** Za oba porezna obveznika je izbor **tuzemnog prijenosa porezne obveze povoljniji**, jer stjecatelj nekretnine nema novčanog odljeva sredstava prilikom plaćanja poreza, a porezni obveznik **isporučitelj nekretnine ne mora provoditi postupak ispravka pretporeza.**

Prilikom odabira načina oporezivanja, treba uzeti u obzir da primatelj računa mora biti upisan u registar PDV-a te **za konkretnu isporuku nekretnine imati pravo na priznavanje pretporeza u cijelosti.** Preporuka je pribavljanje **pisane izjave** od kupca nekretnine o pravu na priznavanje pretporeza za predmetnu nekretninu u cijelosti.

3.2. Primjeri oporezivanja isporuka građevina PDV-om

Primjer 1. – Porezni obveznik bavi se građevinskom djelatnošću i isporučuje nedovršenu stambenu zgradu drugom poreznom obvezniku, prema njegovoj narudžbi:

Porezni obveznik je u sustavu PDV-a, a kad isporučuje nedovršene, roh-bau građevine, mora obračunati PDV po stopi od 25% na isporuku građevine i zemljišta na kojem je građevina sagrađena i koje time čine jednu cjelinu. Temeljem članka 72.b), stavka 5. Pravilnika o PDV-u, isporuka nedovršenih građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze kao što je roh-bau oporeziva je PDV-om.

Posljedično, isporuka roh-bau i nedovršenih građevina uvijek je oporeziva PDV-om, bez obzira obavlja li se isporuka drugom poreznom obvezniku ili nekome tko nije porezni obveznik.

Primjer 2. – Porezni obveznik prodaje novu građevinu drugom tuzemnom poreznom obvezniku:

Članak 40, stavak 1., točka j) propisuje da su plaćanja PDV-a oslobođene isporuke građevina, osim onih prije prvog nastanjenja ili korištenja ili isporuka kod kojih od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja do datuma slijedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine. Iz toga proizlazi, da isporuka nove građevine nije oslobođena plaćanja PDV-a, odnosno na isporuku građevine i zemljišta na kojem se nalazi treba obračunati PDV po stopi od 25%.

Primjer 3. – Prodaja drugom obvezniku PDV-a građevine nakon što je 2 godine korištena:

Porezni obveznik nabavio je građevinu 2022. godine s namjerom korištenja u poslovne svrhe. Prilikom nabave koristio je pretporez. Istu građevinu prodaje u kolovozu 2025. godine drugom poreznom obvezniku.

Obzirom da je građevina nabavljena tijekom 2022. godine, a prodaje se sredinom 2025. godine, bila je korištena više od dvije godine za poslovne svrhe, čime isporuka predmetne građevine postaje oslobođena oporezivanja PDV-om u skladu s člankom 40., stavkom 1., točkom j) Zakona o PDV-u. U stavku 4. istog članka dana je mogućnost izbora za oporezivanje isporuka oslobođenih PDV-a, ako je primatelj isporuke porezni obveznik s pravom priznavanja pretporeza u cijelosti. Isporučitelj odabire primjenu tuzemnog prijenosa porezne obveze, izdaje račun bez PDV-a s napomenom: „Tuzemni prijenos porezne obveze prema članku 75., stavku 3., točki c) Zakona o PDV-u.“

Kupac građevine mora u prijavi PDV-a iskazati obvezu i pretporez:

- Evidencija za tuzemni prijenos porezne obveze ili Knjiga I-RA – unos primljenog računa,
- Obrazac PDV – pozicija II.4. – Primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze) i pozicija III.4. – pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze).

Isporučitelj građevine prikazuje isporuku u slijedećim evidencijama:

- Knjiga izdanih računa – Knjiga I-RA – pozicija 7 – tuzemni prijenos porezne obveze,
- Obrazac PDV – pozicija I.1. – Isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze),
- Obrazac PPO – stupac 11 – vrijednost isporuka.

Unatoč tome što razdoblje ispravka pretporeza za nekretnine od 10 godina od godine nabave nije proteklo, isporučitelj ne mora ispravljati pretporez, jer je pri isporuci građevine stjecatelj u svojoj prijavi PDV-a iskazao obvezu za PDV na poziciji II.4. – *Primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze).*

Primjer 4. – Prodaja osobi koja nije obveznik PDV-a građevine nakon što je 2 godine korištena:

Porezni obveznik isporučuje građevinu osobi koja nije porezni obveznik. Pri kupnji građevine 2021. godine porezni obveznik koristio je pretporez u cijelosti. Istu građevinu prodaje osobi koja nije porezni obveznik u kolovozu 2025. godine.

Građevina nabavljena 2021. godine, a prodana 2025. godine bila je u upotrebi više od 2 godine te isporuka te građevine postaje oslobođena od PDV-a sukladno članku 40., stavku 1., točki j) Zakona o PDV-u. Obzirom da kupac građevine nije porezni obveznik, isporučitelj nema pravo izbora za oporezivanje iz članka 40., stavka 4. pa je isporuka oporeziva porezom na promet nekretnina po stopi od 3% na osnovicu, tržišnu vrijednost nekretnine u trenutku isporuke.

Isporučitelj izdaje račun bez PDV-a, s naznačenom napomenom: „Oslobođeno oporezivanja PDV-om prema članku 40., stavku 1., točki j) Zakona o PDV-u.“

Izdani račun evidentira kako slijedi:

- Knjiga izlaznih računa – I-RA – stupac 14 – Tuzemne isporuke
- Obrazac PDV – pozicija I.8. – Tuzemne isporuke

Javni bilježnik ili isporučitelj podnose Prijavu prometa nekretnina, a kupac nekretnine plaća porez na promet nekretnina prema izdanom rješenju Porezne uprave.

Kako desetogodišnje razdoblje ispravka pretporeza za nekretninu nije isteklo, isporučitelj ispravlja pretporez u prijavi PDV-a za razdoblje (mjesec) u kojem je obavljena kupoprodaja nekretnine. Više o ispravku pretporeza pišemo u jednom od slijedećih poglavlja.



4. Isporuka rekonstruiranih građevina

Prema članku 40., stavku 5. Zakona o PDV-u, 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 slijedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine u smislu stavka 1., točke j) 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**. Sukladno članku 72.b), stavku 6. Pravilnika o PDV-u, **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. **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.

Ako rekonstrukcija traje duže od dvije godine, troškovi nastali u razdoblju koje je prethodilo dvogodišnjem razdoblju prije isporuke neće biti uračunati. Isto tako, prođe li previše vremena do isporuke nakon završene konstrukcije, izgledno je da će kao troškove konstrukcije biti moguće tretirati samo preostali manji dio troškova, jer će veći dio ostati u vremenskom razdoblju ranijem od dvogodišnjeg razdoblja neposredno prije isporuke. U tim slučajevima, isporuka rekonstruirane građevine neće moći biti oporezivana PDV-om, već poreznom na promet nekretnina, uz ispravak prethodno priznatog pretporeza.



ističemo...

Rekonstrukcijom se u smislu propisa o PDV-u smatra 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, uz uvjet da je **za spomenute radovi bilo nužno pribavljanje građevinske dozvole za rekonstrukciju**. Ako su izvođeni radovi na građevini za koje nije bilo potrebno pribavljati građevinsku dozvolu, u smislu Zakona o PDV-u ne radi se o rekonstrukciji.

4.1. Isporuka rekonstruiranih građevina za koje isporučitelj ima pravo na izbor oporezivanja

U kontekstu Zakona i Pravilnika o PDV-u, rekonstruirane građevine tretiraju se kao nove građevine pa je isporuka građevine oporeziva PDV-om toliko dugo dok su troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine prije isporuke veći od 50% prodajne cijene. Nakon isteka tog razdoblja, građevina postaje oporeziva PPN-om, no **ostaje mogućnost izbora oporezivanja tuzemnim prijenosom porezne obveze**

sukladno članku 40, stavku 4. Zakona o PDV-u, ako su i prodavatelj i kupac u sustavu PDV-a, a kupac za ovu isporuku ima pravo na priznavanje pretporeza u cijelosti.

Ukoliko se građevina prodaje osobi koja nije porezni obveznik, kupac plaća PPN po stopi od 3%, ali i **isporučitelj mora ispraviti pretporez korišten za nabavljena dobra i usluge korištene pri rekonstrukciji građevine, ako od priznavanja pretporeza nije isteklo desetogodišnje razdoblje ispravka pretporeza.**

Ne zaboravimo, da pretporez treba ispraviti i po računima primljenim za građevinske usluge sa tuzemnim prijenosom porezne obveze iz članka 75., stavka 3., točke a) Zakona o PDV-u, za koje obvezu i pretporez obračunava primatelj!

4.2. Primjeri oporezivanja isporuke rekonstruiranih građevina

Primjer 5⁴. – Troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine iznose MANJE od 50% prodajne cijene nekretnine:

Trgovačko društvo je porezni obveznik upisan u registar poreznih obveznika PDV-a. Kupilo je zgradu sa pripadajućim zemljištem u ožujku 2021. godine od fizičke osobe koja nije porezni obveznik i tada je plaćen porez na promet nekretnina po stopi od 3%. U razdoblju od svibnja 2021. godine do travnja 2023. godine porezni obveznik je izvršio rekonstrukciju te nekretnine i ukupni troškovi rekonstrukcije iznosili su 100.000,00 eura, a u svakoj pojedinoj godini kako slijedi:

- U razdoblju od svibnja 2021. godine do prosinca 2021. godine vrijednost građevinskih radova prilikom rekonstrukcije nekretnine iznosila je 40.000,00 eura,
- U razdoblju od siječnja 2022. godine do prosinca 2022. godine vrijednost građevinskih radova prilikom rekonstrukcije nekretnine iznosila je 30.000,00 eura,
- U razdoblju od siječnja 2023. godine do travnja 2023. godine vrijednost građevinskih radova prilikom rekonstrukcije nekretnine iznosi 30.000,00 eura.

Ulazni računi za građevinske radove prilikom rekonstrukcije izdani su s prijenosom porezne obveze temeljem članka 75., stavka 3., točke a) Zakona o PDV-u, a porezni obveznik evidentirao ih je u PDV obrascu u poreznom razdoblju (mjesecu) kad su usluge izvršene na pozicijama II.4. – Primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze) i III.4. – Pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj.

Nakon dovršetka rekonstrukcije, od travnja 2023. godine porezni obveznik iznajmio je nekretninu drugom poreznom obvezniku u poslovne svrhe i na tu uslugu je obračunavao 25% PDV-a. Konačno, u siječnju 2024. godine nekretninu prodaje drugom poreznom obvezniku. Prodajna cijena nekretnine iznosi 160.000,00 eura.

Primjer pokazuje da troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine iznose manje od 50% prodajne cijene nekretnine (manje od 80.000,00 eura) pa je isporuka nekretnine drugom poreznom obvezniku u siječnju 2024. godine oslobođena PDV-a u skladu s člankom 40., stavkom 1., točkom j) Zakona o PDV-u. Međutim, kako se radi o kupcu koji je porezni obveznik, isporučitelj ima pravo izbora oporezivanja i može primijeniti tuzemni prijenos porezne obveze prema članku 75., stavku 3., točki c) Zakona o PDV-u pa izdaje račun s tuzemnim prijenosom porezne obveze:

- Knjiga izdanih računa – Knjiga I-RA – stupac 7 – tuzemni prijenos porezne obveze,

4 Jadranka Knežević: „Oporezivanje isporuka nekretnina PDV-om i porezom na promet nekretnina“, RiPup, br. 4/2021

- **Obrazac PDV – pozicija I.1. – Isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze),**
- **Obrazac PPO – Prijava o tuzemnim isporukama s prijenosom porezne obveze – za tromjesečje u kojem se isporuka dogodila (prvo tromjesečje 2024. godine, predaje se do 20. travnja 2024. godine).**

Ako je isprava o stjecanju ovjerena kod javnog bilježnika, javni bilježnik je obavezan dostaviti dokumentaciju i odluke i izvršiti prijavu prometa nekretnina. Ako to ne učini javni bilježnik, obvezu prijave prometa nekretnina mora izvršiti isporučitelj.

U ovom primjeru treba naglasiti važnost uzimanja u obzir samo troškova rekonstrukcije u zadnje dvije godine prije isporuke, iako je rekonstrukcija trajala više od dvije godine. U ovom primjeru u obračun nisu uključeni troškovi rekonstrukcije tijekom 2021. godine, nego samo troškovi iz 2022. i 2023. godine, koje su neposredno prethodile isporuci u siječnju 2024. godine. Da su u izračun uključeni svi troškovi rekonstrukcije, koji su iznosili 100.000,00 eura, tada bi oni premašivali 50% prodajne cijene, odnosno bili viši od 80.000,00 eura pa bi se nekretnina smatrala novom nekretninom na čiju isporuku se obračunava 25% PDV-a.

Primjer 6. – Troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine iznose MANJE od 50% prodajne cijene nekretnine:

Porezni obveznik nabavio je nekretninu u siječnju 2021. godine od osobe koja nije porezni obveznik te platio porezu na promet nekretnina po stopi od 3%.

U svibnju 2021. godine započeo je rekonstrukciju nekretnine, na što je potrošio ukupno 120.000,00 eura. Troškovi rekonstrukcije po godinama su iznosili:

- *Od svibnja 2021. do prosinca 2021. godine troškovi rekonstrukcije iznosili su 60.000,00 eura,*
- *Od siječnja 2022. do prosinca 2022. troškovi su iznosili 40.000,00 eura,*
- *Od siječnja 2023. godine do prosinca 2023. godine troškovi su iznosili 20.000,00 eura.*

Porezni obveznik konačno dovršava rekonstrukciju i prodaje nekretninu fizičkoj osobi koja nije porezni obveznik u siječnju 2024. godine za 180.000,00 eura.

Troškovi rekonstrukcije tijekom dvije godine prije isporuke iznosili su 60.000,00 eura, što je manje od 50% od prodajne cijene. Iz tog razloga, nekretnina je oslobođena PDV-a i oporeziva porezom na promet nekretnina. Obzirom da je kupac osoba koja nije porezni obveznik, ne može se primijeniti izbor oporezivanja.

Kupac će platiti PPN po stopi od 3% na osnovicu, a isporučitelj mora izvršiti ispravak pretporeza iz nabavljenih dobara i usluga za potrebe rekonstrukcije.

Kupoprodajni ugovor ovjeren je kod javnog bilježnika, koji podnosi prijavu prometa nekretnina nadležnoj ispostavi Porezne uprave.

Primjer 7. – Troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine iznose VIŠE od 50% prodajne cijene nekretnine:

Porezni obveznik je nabavio nekretninu u rujnu 2024. godine od drugog poreznog obveznika i na isporuku je primijenjen tuzemni prijenos porezne obveze po članku 75., stavku 3., točki c) Zakona o PDV-u, jer je postojalo pravo na izbor oporezivanja iz članka 40., stavka 4. Zakona o PDV-u.

Porezni obveznik nekretninu rekonstruirao od listopada 2024. godine do svibnja 2025. troškovi rekonstrukcije iznose 95.000,00 eura,

u primljenim računima s tuzemnim prijenosom porezne obveze za građevinske usluge. Po završenoj rekonstrukciji, porezni obveznik iznajmljuje nekretninu pravnoj osobi i na tu uslugu obračunava PDV po stopi od 25%. U svibnju 2026. godine porezni obveznik prodaje nekretninu za 180.000,00 eura osobi koja nije porezni obveznik.

Kako troškovi rekonstrukcije u posljednje dvije godine iznose više od 50% prodajne cijene nekretnine (95.000,00 eura > 90.000,00 eura), isporuka je oporeziva PDV-om po stopi od 25% (članak 40., stavak 5. Zakona o PDV-u), bez obzira je li kupac porezni obveznik ili nije. Isporučitelj ne mora ispravljati pretporez, jer je isporuka oporeziva PDV-om.

5. Isporuka zemljišta

Oslobođenje od plaćanja PDV-a primjenjuje se i na **isporuke zemljišta**, osim građevinskog zemljišta, u skladu s odredbom iz članka 40., stavka 1, točka k) Zakona o PDV-u. Prema članku 40., stavku 6., građevinskim zemljištem iz stavka 1. smatra se zemljište za koje je izdan izvršni akt kojim se odobrava građenje. Izvršnim aktom kojim se odobrava građenje smatra se **građevinska dozvola, lokacijska dozvola, rješenje o građenju i slično.** Člankom 72.a) Pravilnika o PDV-u, građevinskim zemljištem osobito se **ne smatra poljoprivredno zemljište i šumsko zemljište.**

5.1. Isporuke zemljišta za koje isporučitelj ima pravo na izbor oporezivanja

Kako smo već pisali u prethodnom poglavlju, isporuke zemljišta iz članka 40., stavka 1., točke k), odnosno, **isporuke zemljišta koje nije građevinsko** oslobođene su oporezivanja, no time podliježu oporezivanju porezom na promet nekretnina.

Kod isporuke zemljišta od strane poreznog obveznika PDV-a drugom poreznom obvezniku, postoji pravo izbora za oporezivanje zemljišta iz članka 40., stavka 1., točke k), pod uvjetom da je kupac porezni obveznik koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti po osnovi isporuke na koju se pravo izbora za oporezivanje želi primijeniti.

Temeljem članka 75., stavka 3., točke c) Zakona o PDV-u, **porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a u RH obavezan je platiti PDV kada mu se obavi isporuka nekretnina oslobođenih PDV-a, prema članku 40., stavku 1., točki k) Zakona o PDV-u, ako se isporučitelj odlučio za oporezivanje u skladu s člankom 40., stavkom 4. Zakona o PDV-u, odnosno za nekretninu je ispostavio račun s tuzemnim prijenosom porezne obveze prema članku 75., stavku 3., točki c) Zakona o PDV-u.** Pravo izbora na oporezivanje i pravo na odbitak pretporeza može se primijeniti u trenutku isporuke.



ističemo...

Građevinsko zemljište u smislu propisa o PDV-u jest **ono za koje je bilo kad u prošlosti izdan neki akt o građenju: građevinska dozvola, lokacijska dozvola i slično.** Lokacija zemljišta u građevinskoj zoni ne znači da se zemljište smatra građevinskim u smislu propisa o PDV-u. **Isporuka građevinskog zemljišta u svim je slučajevima oporeziva PDV-om!**

Donosimo isječak iz službenog stajališta Ministarstva financija, Središnjeg ureda Porezne uprave izdanog dana 13. srpnja 2015.



godine, Klasa: 410-20/15-01/07 o tome što se smatra građevinskim zemljištem u smislu propisa o PDV-u:

„... Zemljište navedeno u upitu ne smatra se građevinskim zemljištem obzirom da za njega nije izdan niti jedan akt kojim se odobrava građenje, neovisno o činjenici što se navedeno zemljište nalazi u građevinskom području. Iz navedenog proizlazi da će isporuka takvog zemljišta biti oslobođena plaćanja PDV-a prema čl. 40. st. 1. t. k) Zakona te da će stjecatelj na istu morati platiti porez na promet nekretnina po stopi 5% sukladno Zakonu o porezu na promet nekretnina (Nar. nov., br. 69/97., 26/00. – Odluka USRH, 153/02., 22/11. i 143/14.). Ukoliko je kupac zemljišta porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a, koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti tada s isporučiteljom može dogovoriti da se takva isporuka oporezuje PDV-om po stopi 25% te će u navedenom slučaju isporučitelj primijeniti prijenos porezne obveze sukladno čl. 75. st. 3. t. c) Zakona. Navedeno se primjenjuje u trenutku isporuke.“

5.2. Primjeri oporezivanja isporuke zemljišta

Primjer 8. – Prodaja građevinskog zemljišta:

Porezni obveznik prodaje zemljište drugom poreznom obvezniku. Neposredno prije prodaje, za zemljište je izdana lokacijska dozvola. I kupac i prodavatelj zemljišta su porezni obveznici.

U ovom primjeru porezni obveznik isporučuje zemljište za koje je izdana lokacijska dozvola te je sukladno Zakonu o PDV-u takva isporuka **oporeziva PDV-om** po stopi od 25%, bez obzira je li kupac porezni obveznik ili nije. Ovdje se tuzemni prijenos porezne obveze nikako ne može primijeniti, jer je primjenjiv isključivo na isporuke zemljišta koje je oslobođeno oporezivanja, dakle, koje nije građevinsko.

Primjer 9. – Prodaja poljoprivrednog zemljišta fizičkoj osobi:

Porezni obveznik prodaje poljoprivredno zemljište fizičkoj osobi koja nije porezni obveznik.

Poljoprivredno zemljište oslobođeno je oporezivanja PDV-om, prema članku 40., stavku 1., točki k) Zakona o PDV-u. U ovom slučaju isporuka će biti oslobođena i porezni obveznik će izdati račun bez PDV-a sa napomenom o oslobođenju. Kupac plaća PPN po stopi od 3%, o čemu rješenje donosi Porezna uprava. Mogućnosti za primjenu tuzemnog prijenosa porezne obveze nema, jer kupac nije porezni obveznik i nema pravo korištenja pretporeza.

Primjer 10. – Prodaja građevinskog zemljišta za koje nije izdan nikakav akt o građenju

Porezni obveznik prodaje zemljište drugom poreznom obvezniku. Iako se nalazi u građevinskoj zoni, za zemljište do sada nije izdan nikakav akt o građenju (građevinska, lokacijska dozvola, rješenje o građenju...).

Unatoč tome što se zemljište nalazi u građevinskoj zoni, ako za njega nikad nije izdan nikakav akt o građenju, u smislu Zakona o PDV-u se ne smatra građevinskim zemljištem (članak 40., stavak 6. Zakona o PDV-u). Prema tome, isporuka zemljišta oslobođena je PDV-a, no temeljem članka 40., stavka 4. Zakona o PDV-u porezni obveznik isporučitelj ima pravo izbora za oporezivanje, stoga ispostavlja račun bez PDV-a, s napomenom: „Tuzemni prijenos porezne obveze prema članku 75., stavku 3., točki c) Zakona o PDV-u.“

Isporučitelj račun unosi u slijedeće evidencije:

- Knjiga izdanih računa – Knjiga I-RA – pozicija 7 – Tuzemni prijenos porezne obveze,
- Obrazac PDV – pozicija I.1. – Isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze),
- PPO – za tromjesečje u kojem je isporuka izvršena.

Kupac evidentira primljeni račun kako slijedi:

- Obrazac PDV – pozicija II.4.–Primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze) i pozicija III.4. – pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze); pozicija VI.1.1.1. – Nabava nekretnina.

6. Oporezivanje prodaje nekretnina u postupku ovrhe

Oporezivanje prodaje nekretnina u postupku ovrhe ovisi o nekoliko faktora:

- status isporučitelja/ovršenika – porezni obveznik upisan je u sustav PDV-a ili ne,
- status stjecatelja nekretnine – porezni obveznik upisan je u sustav PDV-a ili ne,
- nekretnina – nekretnina je oslobođena PDV-a sukladno članku 40., stavku 1. Zakona o PDV-u ili se na isporuku te nekretnine obračunava PDV.

Temeljem članka 21. Pravilnika o PDV-u, 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**. 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. Ovršno tijelo koje u postupku ovrhe provodi prodaju dobara obvezno je kopiju dokumenta o prodaji dobara dostaviti nadležnoj ispostavi Porezne uprave.

U postupku ovrhe prodaju se različite nekretnine, koje prema Zakonu o PDV-u mogu biti oslobođene PDV-a ili oporezive o čemu će ovisiti njihov konačni porezni tretman prilikom prodaje u ovršnom postupku.

Na isporuke novih nekretnina i korištenih do dvije godine te građevinskog zemljišta za koje je izdan akt o građenju, koje bi se u redovnim isporukama oporezivale PDV-om, **primjenjuje se tuzemni prijenos porezne obveze u skladu s člankom 75., stavkom 3., točkom d) Zakona o PDV-u.**



ističemo...

Ako se nova nekretnina u postupku ovrhe prodaje osobi koja nije porezni obveznik, isporučitelj/ovršenik upisan u registar obveznika PDV-a isporučuje takvu nekretninu s obračunatim PDV-om po stopi 25%. Tada se smatra da **postignuta cijena predstavlja cijenu s PDV-om i PDV se izračunava primjenom preračunate stope PDV-a na postignutu cijenu.**

Prilikom prodaje u ovršnom postupku **nekretnine koja je oslobođena oporezivanja** sukladno članku 40., stavku 1. Zakona o PDV-u, na isporuku takve nekretnine osobi koja nije porezni obveznik ne obračunava se PDV, već stjecatelj plaća porez na promet nekretnina po stopi od 3%.

Sukladno članku 75., stavku 3., točki d) Zakona o PDV-u, porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a u RH obavezan je platiti

PDV kada mu se obavi isporuka nekretnina koje je prodao ovršenik u postupku ovrhe.

Drugim riječima, kada se nekretnina oporeziva PDV-om isporučuje od strane **poreznog obveznika ovršenika drugom poreznom obvezniku upisanom u registar obveznika PDV-a**, tada se na isporuku primjenjuje tuzemni prijenos porezne obveze za stjecanje u ovršnom postupku i izdaje se račun s napomenom „Tuzemni prijenos porezne obveze prema članku 75., stavku 3., točki d) Zakona o PDV-u.“

Nasuprot tome, kada je nekretnina oslobođena oporezivanja prema članku 40, stavku 1. Zakona o PDV-u, odnosno **nekretnina je korištena više od dvije godine ili se isporučuje zemljište koje nije građevinsko** (nikad nije izdan nikakav akt o građenju), a **isporučitelj/ovršenik i stjecatelj nekretnine su porezni obveznici upisani u registar obveznika PDV-a**, primjenjuje se tuzemni prijenos porezne obveze temeljem izbora za oporezivanje i na račun se stavlja napomena „Tuzemni prijenos porezne obveze prema članku 75., stavku 3., točki c) Zakona o PDV-u.“

Središnji ured Porezne uprave izdao je službeno stajalište o oporezivanju isporuka nekretnina u postupku ovrhe dana 21. rujna 2015. godine, Klasa: 410-19/15-01/197, Ur.broj: 513-07-21-01/15-1, iz kojeg donosimo isječak:

„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“.

6.1. Primjer prodaje nekretnine u postupku ovrhe

Primjer 11. – Prodaja nekretnine u postupku ovrhe:

Porezni obveznik iz Zagreba nabavio je posve novu nekretninu (zgradu) u rujnu 2024. godine i koristio je za poslovne svrhe. U srpnju 2025. godine nad poreznim obveznikom je provedena ovrha. U postupku ovrhe nekretninu je kupio porezni obveznik iz Primoštena, također upisan u registar poreznih obveznika PDV-a, koji će je koristiti za obavljanje svoje oporezive djelatnosti.

Prema opisu poslovnog događaja, radi se o isporuci u postupku ovrhe nad poreznim obveznikom iz Zagreba. Bez obzira što je porezni obveznik u ovom postupku ovršenik (a ne ovrhovoditelj), isporuka je izvršena izravno od ovršenika poreznog obveznika iz Zagreba poreznom obvezniku iz Primoštena.

Nekretninu koja je predmet isporuke isporučitelj je kupio u rujnu 2024. kad je bila posve nova i nekorištena, što znači da je mu je isporučena s obračunatim PDV-om, kojeg je u cijelosti priznao kao pretporez.

U vrijeme isporuke u postupku ovrhe, nekretnina je korištena manje od 2 godine i s aspekta Zakona o PDV-u smatra se novom nekretninom, na koju se obračunava 25% PDV-a. Međutim, obzirom da se isporuka nekretnine oporeziva PDV-om odvija u postupku ovrhe između dva porezna obveznika u sustavu PDV-a, na isporuku se umjesto obračunavanja PDV-a primjenjuje tuzemni prijenos porezne



obveze. Isporučitelj će u ovom slučaju izdati račun bez obračunatog PDV-a, ali s napomenom: „Tuzemni prijenos porezne obveze prema članku 75., stavku 3., točki d) Zakona o PDV-u“. Isporuku evidentira kako slijedi:

- Knjiga izdanih računa – Knjiga I-RA – pozicija 7 – Tuzemni prijenos porezne obveze,
- Obrazac PDV – pozicija I.1. – Isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze),
- PPO – za tromjesečje u kojem je isporuka izvršena,
- Prijava prometa nekretnina – na istoimenom obrascu, elektronskim putem.

Kupac evidentira primljeni račun kako slijedi:

- Obrazac PDV – pozicija II.4.–Primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze) i pozicija III.4. – pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze); pozicija VI.1.1.1. – Nabava nekretnina.

7. Ispravak odbitka pretporeza kod nekretnina

Gospodarskim dobrima smatraju se dobra i usluge koja prema računovodstvenim propisima spadaju u dugotrajnu imovinu poreznog obveznika. Prema članku 64. Zakona o PDV-u, **ako se u vezi nekog gospodarskog dobra u roku od pet godina uključujući kalendarsku godinu u kojoj je gospodarsko dobro nabavljeno ili proizvedeno promijene uvjeti koji su u toj godini bili mjerodavni za odbitak pretporeza, tada se za razdoblje nakon promjene obavlja odbitak pretporeza.** Promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza smatra se naknadna promjena tih uvjeta koja je dovela do većeg ili manjeg prava na odbitak pretporeza u odnosu na godinu u kojoj je dobro nabavljeno ili proizvedeno.

Kada se radi o nekretninama, umjesto razdoblja od pet godina, primjenjuje se razdoblje od 10 godina pa godišnji iznos ispravka pretporeza umjesto 1/5 iznosi 1/10 iznosa PDV-a koji je bio zaračunan za gospodarska dobra.

Ispravak pretporeza nije potrebno obavljati ako pretporez koji bi se trebao ispraviti iznosi manje od 135,00 eura po jednom gospodarskom dobru.

Sukladno članku 65. Zakona o PDV-u, 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 prilikom isporuke gospodarskih dobara provodi se odjednom za cijelo preostalo razdoblje ispravka.

Drugim riječima, **za pretporez priznat temeljem nabave nekretnine ne treba provoditi ispravak pretporeza zbog isporuke nekretnine, ako je na isporuku obračunat PDV ili je primijenjen tuzemni prijenos porezne obveze.**



ističemo...

Međutim, ispravak priznatog pretporeza za nekretninu koja je isporučena bez obračunavanja PDV-a se mora provesti, ako je isporuka izvršena prije isteka razdoblja ispravka pretporeza, koje za nekretnine iznosi 10 godina od godine nabave nekretnine (uključujući i godinu nabave).

Ispravak pretporeza prikazuje se u prijavi PDV za razdoblje u kojem je obavljena isporuka nekretnine.

Središnji ured Porezne uprave izdao je službeno mišljenje dana 13. srpnja 2015. Klasa: 410-20/15-01/07 u vezi oporezivanja isporuke nekretnina, iz kojeg donosimo isječak vezan za ispravak pretporeza prilikom isporuke nekretnine:

„... Ukoliko je isporuka gospodarskog dobra, odnosno nekretnine oslobođena plaćanja PDV-a prema čl. 40. st. 1. t. k) Zakona, a za istu je pri nabavi ili izgradnji odbijen pretporez sadržan u ulaznim računima, tada isporučitelj mora napraviti ispravak pretporeza sukladno odredbama čl. 64. i 65. Zakona. Primjerice, ukoliko je porezni obveznik pri nabavi nekretnine 2008. godine koristio odbitak pretporeza u iznosu od 100.000 kn, a istu isporučuje uz oslobođenje od PDV-a 2015. godine tada je obavezan napraviti ispravak pretporeza na sljedeći način: za broj godina preostalih do isteka roka za ispravak pretporeza (dakle za 3 preostale godine od 2015. do 2017.) obavlja ispravak odjednom u iznosu od 30.000 kn (10.000 kn x 3 godine) te isto iskazuje u Prijavi PDV-a koju podnosi za razdoblje u kojem je isporuka obavljena pod točkom III.15. s predznakom minus (-). Međutim, isporučitelj ne obavlja ispravak pretporeza za takvu isporuku ukoliko se odlučio istu oporezivati PDV-om sukladno čl. 40. st. 4. Zakona kojim je propisano da porezni obveznik ima pravo izbora za oporezivanje isporuka navedenih u stavku 1. točkama j) i k) toga članka Zakona pod uvjetom da je kupac porezni obveznik koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti.“

Više o ispravku pretporeza možete pročitati u članku „Ispravak pretporeza“ objavljenom u RiPup-u broj 12/2021. Novi članak o temi ispravka pretporeza objavit ćemo krajem ove godine.

7.1. Primjer ispravka pretporeza kod isporuke nekretnine

Primjer 12. – Prodaja nekretnine (za koju je korišten pretporez) nakon 4 godine korištenja:

Porezni obveznik nabavio je nekorištenu nekretninu 2021. godine za 500.000,00 eura (400.000,00 eura osnovica + 100.000,00 eura PDV). Nekretninu je koristio u poslovne svrhe te zbog problema s likvidnošću istu nekretninu prodaje 2025. godine fizičkoj osobi koja nije obveznik PDV-a.

Prilikom nabave nekretnine za poslovne svrhe porezni obveznik je priznao pretporez u cijelosti u iznosu od 100.000,00 eura. Nekretninu prodaje nakon više od dvije godine korištenja i ta je isporuka oslobođena PDV-a temeljem članka 40, stavka 1., točke j) Zakona o PDV-u, a kupac nekretnine koji nije porezni obveznik plaća porez na promet nekretnina po stopi od 3% na osnovicu.

Razdoblje ispravka pretporeza za nekretnine iznosi 10 godina, a za prodanu nekretninu započelo je 2021. godine, što znači da je za



TELEFON ZA KONZULTACIJE

Ponedjeljkom i četvrtkom
od 11.00 do 15.30 sati,
utorkom, srijedom i petkom
od 8.30 do 13.00 sati.

01/48 36 046 i 01/49 21 739

poslovne svrhe korištena 4 godine. Prodaje nekretninu bez PDV-a i zato mora vratiti pretporez za sve preostale godine do isteka desetogodišnjeg razdoblja, od 2025. godine do 2030. godine, za ukupno 6 godina.

100.000,00 eura	=	10.000,00 eura pretporeza po godini
10 godina		
10.000,00 eura pretporeza x 6 godina u kojima se dobro neće koristiti u gospodarske svrhe = 60.000,00 eura pretporeza koje porezni obveznik isporučitelj treba vratiti, na način da iznos uvrsti u Obrazac PDV na poziciju III.15. s predznakom (-) minus		

U poreznom razdoblju u kojem je nekretnina isporučena, u prijavi PDV iskazuje se ispravak pretporeza, kao umanjenje pretporeza koji je porezni obveznik imao pravo priznati u tom razdoblju. Knjiženje se provodi kako slijedi:

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1)	Knjiženje ispravka pretporeza			
	Ostali PDV na koji je prestalo pravo na pretporez	4509	60.000,00	
	Ispravci pretporeza	1606	-60.000,00	

Da je u istom primjeru prodaje nekretnine kupac bio porezni obveznik u sustavu PDV-a, isporučitelj bi za ovu isporuku imao pravo izbora za oporezivanje te bi mogao primijeniti tuzemni prijenos porezne obveze. Na izlazni račun stavio bi napomenu: „Tuzemni prijenos porezne obveze temeljem članka 75., stavka 3., točke c) Zakona o PDV-u“, a kupac bi obračunao PDV i priznao pretporez, ne bi imao odljeva novčanih sredstava niti bi morao platiti PPN. U tom slučaju, obzirom da je kupac iskazao obvezu PDV-a u svojoj prijavi PDV, isporuka bi se smatrala oporezovanom PDV-om pa isporučitelj ne bi morao ispravljati pretporez.

8. Oporezivanje nekretnina porezom na promet nekretnina

Porez na promet nekretnina (PPN) plaća se prema odredbama Zakona o porezu na promet nekretnina⁵ po stopi od 3% (nadalje: Zakon o PPN).

Glede plaćanja PPN izjednačene su domaće i strane osobe, ako međunarodnim ugovorima nije određeno drugačije.

Stjecanjem nekretnine smatra se **kupoprodaja, zamjena, nasljeđivanje, darovanje, unošenje i izuzimanje nekretnina iz trgovačkog društva, stjecanje dospjelošću, stjecanje nekretnina u postupku likvidacije ili stečaja, stjecanje na temelju odluka suda ili drugog tijela, stjecanje temeljem zakona te ostali načini stjecanja nekretnina od drugih osoba.**

Isprava o stjecanju nekretnine jest **svaka isprava, javnobilježnički akt ili odluka nadležnog tijela** kojom dolazi do stjecanja ili promjene vlasništva nekretnine u Republici Hrvatskoj.

Predmet oporezivanja PPN jest promet nekretnina, ali prometom nekretnina u smislu Zakona o porezu na promet nekretnina **ne sma-**

tra stjecanje nekretnina na koje se plaća PDV. Obveznik plaćanja jest stjecatelj nekretnine.

Sukladno članku 9., stavku 1. Zakona o PPN, osnovica poreza na promet nekretnina je **tržišna vrijednost nekretnine u trenutku nastanka porezne obveze.** Tržišna vrijednost nekretnine je cijena nekretnine koja se postiže ili se može postići na tržištu u trenutku nastanka porezne obveze.

Prema članku 9., stavku 2. Zakona o PPN, **Ministarstvo financija, Porezna uprava utvrđuje osnovicu poreza na promet nekretnina kao tržišnu vrijednost nekretnine**, u pravilu, iz isprave o stjecanju ako je ukupan iznos naknade koju daje ili isplaćuje stjecatelj približno jednak cijenama koje se postižu ili se mogu postići na tržištu. Porezna uprava ovlaštena je procjenom utvrditi tržišnu vrijednost nekretnine, ako je ukupan iznos naknade iz isprava o stjecanju ili navodne isplaćene naknade za nekretninu manji od cijena koje se postižu ili se mogu postići na tržištu u trenutku nastanka porezne obveze. Procjenu tržišne vrijednosti nekretnine iz stavka 4. ovoga članka utvrđuje službenik Porezne uprave na temelju usporednih podataka o kretanju tržišnih vrijednosti sličnih nekretnina s približno istog područja u približno isto vrijeme.

Ako se radi o nekretnini za koju nema usporednih podataka, procjena tržišne vrijednosti nekretnine provodi se vještačenjem stručne osobe koju imenuje pročelnik područnog ureda Porezne uprave.

Oslobođenje od oporezivanja PPN propisano je za brojne slučajeve, koje nećemo razrađivati u ovom članku. Spomenut ćemo samo članak 14. Zakona o PPN, kojim se **plaćanja PPN oslobađa unos nekretnina u kapital trgovačkog društva.** PPN se **ne plaća kada se nekretnine stječu u postupku spajanja i pripajanja u smislu zakona kojim se uređuju trgovačka društva te u postupku podjela trgovačkog društva u više trgovačkih društava.** Međutim, ako se tijekom poreznog nadzora utvrdi prividnost pravnog posla po osnovi kojeg je stečena nekretnina unosom, spajanjem, pripajanjem i podjelom trgovačkog društva, utvrđuje se pripadajući porez na promet nekretnina.

Sukladno članku 16. Zakona o PPN, **porezna obveza nastaje:**

- u trenutku sklapanja ugovora ili drugoga pravnog posla kojim se stječe nekretnina,
- u trenutku pravomoćnosti odluke, ako se nekretnina stječe na temelju odluke suda ili drugog tijela,
- u trenutku pravomoćnosti odluke suda kojom se utvrđuje pravo vlasništva na nekretnini dospjelošću,
- u trenutku pravomoćnosti odluke suda o odobrenju upisa, ako se vlasništvo na nekretnini stječe na temelju zakona,
- u trenutku dobivanja suglasnosti ministra nadležnog za poslove pravosuđa, kada strana fizička ili pravna osoba kojoj je potrebna suglasnost ministra stječe nekretnine na području Republike Hrvatske.

8.1. Podnošenje Prijave prometa nekretnina

Obveznik podnošenja Prijave prometa nekretnina **jest porezni obveznik isporučitelj nekretnine, ako tu obvezu prema Zakonu o PPN nemaju javni bilježnik ili sudovi i druga javnopravna tijela.**

U poglavlju VI. Zakona o PPN obrađena je Prijava prometa nekretnina, u člancima 18. i 19.

Člankom 18. propisano je da je **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, obvezan dostaviti ispostavi Porezne uprave** na području na kojem se nekretnina nalazi elektroničkim putem jedan primjerak

⁵ 'Narodne novine' br. 115/16, 106/18

