

Oporezivanje isporuka nekretnina u postupku ovrhe

Predmet oporezivanja porezom na dodanu vrijednost jesu i isporuke dobara u postupku ovrhe. Kada se radi o nekretnini kao predmetu ovrhe, obveza i način obračuna PDV-a u postupku ovrhe ovisi o tome tko je kupac nekretnine. Ako se radi o isporuci nekretnine koja podliježe oporezivanju, ako je kupac porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a, primjenjuje se odredba o prijenosu porezne obveze na kupca. Ako kupac nekretnine nije upisan u registar obveznika PDV-a (građanin, mali porezni obveznik, pravna osoba koja nije porezni obveznik, strani porezni obveznik koji nije registriran za potrebe PDV-a u Republici Hrvatskoj), primjenjuje se redovni postupak oporezivanja PDV-om. Autorica u članku kroz primjere daje pojašnjenja o oporezivanju nekretnina u postupku ovrhe, kada ista podliježe PDV-u odnosno porezu na promet nekretnina te tko je porezni obveznik u svakom pojedinom slučaju.

1. UVOD

Od ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju na snazi su odredbe Zakona¹ i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost² prema kojima se na isporuke nekretnina u postupku ovrhe između poreznih obveznika upisanih u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu primjenjuje prijenos porezne obveze. Ovakav postupak obračuna PDV-a donosi određene prednosti za dužnika kao isporučitelja, te za kupca nekretnine.³

Porezni tretman isporuka nekretnina značajno je promijenjen 1. siječnja 2015. godine, tako da prema novim pravilima isporuka podliježe oporezivanju samo jednim poreznim oblikom (PDV-om ili porezom na promet nekretnina), što je utjecalo i na visinu porezne osnovice, te su propisani kriteriji koji određuju koji porezni oblik se u određenom slučaju primjenjuje. Ova se promjena odrazila i na primjenu odredbi o poreznom tretmanu isporuka nekretnina u postupku ovrhe⁴ iz razloga što se iste primjenjuju samo na isporuke nekretnina koje podliježu PDV-u.⁵ Stoga je u pojedinom slučaju bitno utvrditi podliježe li isporuka nekretnine oporezivanju PDV-om, a ako da, treba primijeniti pravila oporezivanja propisana za slučaj kada se isporuka obavlja u postupku ovrhe. S obzirom da je utvrđivanje poreznog statusa nekretnine koja se isporučuje u nekim slučajevima složeno,⁶ kada se radi isporuci takve nekretnine u postupku ovrhe primjena pravila oporezivanja se dodatno komplicira. Za jednostavno rješenje problema kako oporezovati isporuku nekretnine u postupku

ovrhe bitno je slijediti određene korake. Cilj ovog članka je na primjerima pojasniti te korake, odnosno kako nedvojbeno odrediti porezni tretman isporuke nekretnine u postupku ovrhe, te koje su relevantne činjenice.

2. ISPORUKA NEKRETNINA U POSTUPKU OVRHE

Porezni tretman isporuke nekretnina u postupku ovrhe uređen je odredbama Pravilnika o PDV-u⁷ na način da se isporuka nekretnine u postupku ovrhe smatra izravnom isporukom između dužnika (ovršenika) i kupca nekretnine.⁸

Kako bi neku isporuku oporezovali PDV-om primarno je da se radi o isporuci koja je kao takva oporeziva.

Kada isporuka nekretnine podliježe oporezivanju PDV-om, a odvija se u postupku ovrhe nad dužnikom upisanim u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu, moguće su dvije situacije:

1. kupac nekretnine je upisan u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu - primjenjuje se odredba o prijenosu porezne obveze na kupca⁹
2. kupac nekretnine nije upisan u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu (građanin, mali porezni obveznik¹⁰, pravna osoba koja nije porezni obveznik¹¹, strani porezni obveznik koji nije registriran za potrebe PDV-a u RH) - primjenjuje se redovni postupak oporezivanja PDV-om.

¹ Članak 75. stavak 3. točka d) Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. i 148/13.).

² Nar. nov., br. 79/13. (članak 151.).

³ Više u članku.

⁴ Vezano uz prijenos porezne obveze.

⁵ Isporuka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze 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, isporuka građevinskog zemljišta, te isporuka rekonstruirane nekretnine koja je stekla status nekretnine oporezive PDV-om - članak 40. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13., 148/13., 143/14., Rješenje USRH 99/13., 153/13., u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u).

⁶ Obrađeno u člancima autorice: „Oporezivanje prometa nekretnina PDV-om kroz primjere“ („Računovodstvo i financije“, br. 12/2015.) i „Oporezivanje prometa nekretnina nakon rekonstrukcije“ („Računovodstvo i financije“, br. 1/2016.).

⁷ Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13., 85/13. – ispravak, 160/13., 35/14., 157/14., 130/15. u daljnjem tekstu: Pravilnik o PDV-u).

⁸ Članak 21. stavci 1. i 2. 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.“

⁹ Članak 75. stavak 3. točka d) Zakona o PDV-u: „Porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a u Republici Hrvatskoj obavezan je platiti PDV kada mu se obavi isporuka nekretnina koje je prodao ovršenik u postupku ovrhe.“

Napomena: Kod primjene tuzemnog prijenosa porezne obveze, ovršenik također mora biti upisan u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu (članak 151. Pravilnika o PDV-u).

¹⁰ Iz članka 90. stavaka 1. i 2. Zakona o PDV-u.

¹¹ Iz članka 6. stavka 5. Zakona o PDV-u.

2.1. Koraci u primjeni pravila oporezivanja

Pravila propisana za postupak oporezivanja isporuke nekretnine u postupku ovrhe primjenjuju se tek kada se utvrde sve okolnosti isporuke, kao nadogradnja na već definirane parametre. To podrazumijeva određene korake kojima se rješava prethodno pitanje, a to je porezni status isporuke kao takve, te porezni status sudionika isporuke (ponajprije isporučitelja, odnosno dužnika).

Prvo pitanje odnosi se na porezni status isporučitelja (dužnika). Ako se ne radi o poreznom obvezniku upisanom u registar obveznika PDV-a, nije potrebno utvrđivati porezni status isporuke nekretnine kao takve, niti se zamarati odredbama Zakona o PDV-u vezanim uz isporuku nekretnine u postupku ovrhe¹², jer porezni status isporučitelja isključuje mogućnost oporezivanja PDV-om.

Ali ako se radi o poreznom obvezniku upisanom u registar obveznika PDV-a, potrebno je utvrditi porezni status isporuke nekretnine kao takve u smislu ocjene podliježe li oporezivanju PDV-om ili ne. U nekim slučajevima odgovor na ovo pitanje je jednostavan, a u nekim složenijim (primjerice kod isporuke rekonstruirane nekretnine) možda će utvrđivanje poreznog statusa zahtijevati brojne informacije.

Kada se utvrdi da isporuka određene nekretnine podliježe oporezivanju PDV-om, a dužnik je upisan u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu, primjenjujemo pravila oporezivanja vezano uz isporuku nekretnine u postupku ovrhe. Za to nam je potreban podatak o poreznom statusu kupca. Ako se radi o poreznom obvezniku upisanom u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu, primjenjuje se prijenos porezne obveze. U protivnom, primjenjuje se redovni postupak oporezivanja PDV-om.

Ako se vezano uz prethodno pitanje o poreznom statusu isporuke nekretnine kao takve utvrdi da je oslobođena plaćanja PDV-a, a sudionici isporuke su upisani u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu, ne primjenjuje se prijenos porezne obveze vezano uz isporuku nekretnine u postupku ovrhe iz razloga što isporuka prema općem pravilu ne podliježe PDV-u.

Međutim, s obzirom da isporučitelj nekretnine ima mogućnost izbora oporezivanja PDV-om isporuke ako je kupac porezni obveznik koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti,¹³ može doći do prijenosa porezne obveze na kupca¹⁴, ali temeljem izbora oporezivanja PDV-om, a ne temeljem isporuke nekretnine u postupku ovrhe.

2.2. Porezna osnovica kod isporuke nekretnina u postupku ovrhe

Porezna osnovica kod isporuke nekretnina općenito, pa tako i kod isporuke u postupku ovrhe, od 1. siječnja 2015. godine je jedinstvena, odnosno isporuka je u cijelosti oporeziva PDV-om ili porezom na promet nekretnina.¹⁵

Porezna osnovica kod isporuke nekretnina u postupku ovrhe (oporezivih PDV-om) utvrđuje se ovisno o poreznom statusu kupca na sljedeći način:¹⁶

1. Ako je kupac porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu, cijena postignuta u postupku ovrhe predstavlja naknadu, odnosno poreznu osnovicu¹⁷ jer se primjenjuje prijenos

porezne obveze i kupac je taj koji zaračunava PDV, stoga PDV ne može biti sadržan u naknadi plaćenju za nekretninu.

2. Ako kupac nije upisan u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu (građanin, mali porezni obveznik, pravna osoba koja nije porezni obveznik, strani porezni obveznik koji nije registriran za potrebe PDV-a u RH), cijena postignuta u postupku ovrhe predstavlja cijenu u koju je uključen PDV s obzirom da je dužnik porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a. U ovom slučaju PDV se izračunava primjenom preračunate stope na postignutu cijenu.¹⁸

3. PRIMJERI ISPORUKA NEKRETNINA U POSTUPKU OVRHE

Porezni tretman isporuka nekretnina u postupku ovrhe određuju sljedeći čimbenici:

- porezni status isporučitelja (dužnika)
- porezni status isporuke nekretnine kao takve (oporeziva PDV-om ili ne)
- porezni status kupca.

U praksi su mogući raznoliki slučajevi jer isporuka nekretnina u postupku ovrhe podrazumijeva isporuke različitih „vrsta“ nekretnina (u smislu njihovog definiranja propisima o PDV-u) i različite kombinacije sudionika isporuke. Kako bi pravilno utvrdili porezni tretman takvih isporuka potrebno je primijeniti ranije opisane korake.

3.1. Isporuka nekretnina u postupku ovrhe (oporezivih PDV-om)

Nova pravila oporezivanja PDV-om vezano uz isporuke nekretnina u postupku ovrhe, te primjenu prijenosa porezne obveze, izravno se odnose na isporuke nekretnina oporezivih PDV-om.

3.1.1. Isporuka građevine s pripadajućim zemljištem - kupac je obveznik PDV-a

Primjer 1. Porezni obveznik A obavlja djelatnost u poslovnom prostoru, koji je kupio u siječnju 2015. godine. Poslovni prostor do tada nije bio korišten. U ožujku 2016. godine nad poreznim obveznikom A je provedena ovrha i poslovni prostor je prodan poreznom obvezniku B koji će u njemu također obavljati oporezivu djelatnost. Oba porezna obveznika upisana su u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu.

Za utvrđivanje poreznog tretmana isporuke treba uzeti u obzir sljedeće:

- isporučitelj (dužnik) je porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a
- nekretnina je u uporabi do dvije godine (od 1/2015. do 3/2016.)
- kupac je također porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a.

Budući je nekretnina isporučena u postupku ovrhe, a isporuka je oporeziva PDV-om¹⁹, te su oba sudionika isporuke upisana u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu, primjenjuju se odredbe o prijenosu porezne obveze.²⁰

Postignuta cijena u postupku ovrhe predstavlja poreznu osnovicu na koju kupac obračunava PDV. Isporučitelj izdaje račun s napomenom „prijenos porezne obveze“ i poziva se na odredbu članka 75.

¹² O prijenosu porezne obveze.

¹³ Članak 40. stavak 4. Zakona o PDV-u.

¹⁴ Članak 75. stavak 3, točka c) Zakona o PDV-u.

¹⁵ Članak 5. Zakona o porezu na promet nekretnina (Nar. nov., br. 69/97., 153/02., 22/11., 143/14., Odluka USRH - 26/00.): „Prometom nekretnina, u smislu ovoga Zakona, ne smatra se stjecanje nekretnina na koje se plaća porez na dodanu vrijednost.“

¹⁶ Isporučitelj je porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a.

¹⁷ Prema Mišljenju Ministarstva financija, Porezne uprave, klasa: 410-01/15-01/1539, ur. broj: 513-07-21-01/15-2 od 28. 9. 2015.

¹⁸ Isto.

¹⁹ Članak 40. stavak 1. točka j) Zakona o PDV-u: „PDV-a je 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. Građevinom u smislu ovoga Zakona smatra se objekt pričvršćen za zemlju ili učvršćen u zemlju.“

²⁰ Temeljem članka 75. stavka 3. točke d) Zakona o PDV-u.

stavka 3. točke d) Zakona o PDV-u. Isporuku iskazuje u PDV-obrascu pod točkama I.1. i VIII.3.3.3., te u Obrascu PPO i podnosi Prijavu prometa nekretnina (Obrazac PPN), prema svom sjedištu.

Kupac obračunava PDV i koristi odbitak pretporeza uz ispunjenje uvjeta,²¹ odnosno PDV iskazuje kao obračunsku kategoriju u PDV-obrascu pod točkama II.4. i III.4., te iskazuje nabavu nekretnine pod točkom VIII.1.1.1.

3.1.2. Isporuka građevine s pripadajućim zemljištem - kupac nije upisan u registar obveznika PDV-a

Primjer 2. Porezni obveznik A (iz primjera 1.) obavlja djelatnost u poslovnom prostoru, koji je kupio u siječnju 2015. godine. Poslovni prostor do tada nije bio korišten. U ožujku 2016. godine nad poreznim obveznikom A je provedena ovrha i poslovni prostor je prodan malom poreznom obvezniku C koji će u njemu također obavljati oporezivu djelatnost. Porezni obveznik A upisan je u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu.

Za utvrđivanje poreznog tretmana isporuke treba uzeti u obzir sljedeće:

- isporučitelj (dužnik) je porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a
- nekretnina je u uporabi do dvije godine (od 1/2015. do 3/2016.)
- kupac je porezni obveznik, ali nije upisan u registar obveznika PDV-a.

Nekretnina je isporučena u postupku ovrhe, isporuka je oporeziva PDV-om,²² a isporučitelj je obveznik PDV-a. Budući da kupac nije obveznik PDV-a, nije moguća primjena odredbe o prijenosu porezne obveze.²³ Stoga se primjenjuje redovni postupak oporezivanja i isporučitelj (dužnik) je obavezan obračunati PDV.

Postignuta cijena u postupku ovrhe predstavlja cijenu u koju je uključen PDV, a izračunava se primjenom preračunate stope na postignutu cijenu. Isporučitelj izdaje račun s obračunatim PDV-om. Isporučku iskazuje u PDV-obrascu pod točkama II.3. i VIII.3.3.3., te podnosi Prijavu prometa nekretnina (Obrazac PPN), prema svom sjedištu.

Kupac plaća cijenu postignutu u postupku ovrhe u kojoj je sadržan i PDV, međutim, nema pravo odbitka pretporeza jer nije upisan u registar obveznika PDV-a.

3.1.3. Isporuka građevinskog zemljišta – kupac je obveznik PDV-a

Primjer 3. Građevinski poduzetnik porezni obveznik G kupio je građevinsko zemljište u listopadu 2015. godine, na kojem namjerava graditi poslovnu zgradu. Ishodi građevinsku dozvolu, međutim, u ožujku 2016. godine je nad njim provedena ovrha i predmetno zemljište je prodano građevinskom poduzetniku F koji će realizirati planiranu gradnju. Oba porezna obveznika upisana su u sustav PDV-a u tuzemstvu.

Za utvrđivanje poreznog tretmana isporuke treba uzeti u obzir sljedeće:

- isporučitelj (dužnik) je porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a
- za građevinsko zemljište je ishodena građevinska dozvola
- kupac je također porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a.

Budući je zemljište isporučeno u postupku ovrhe, a isporuka je oporeziva PDV-om²⁴, te su oba sudionika isporuke upisana u registar

obveznika PDV-a u tuzemstvu, primjenjuju se odredbe o prijenosu porezne obveze.²⁵

Administrativne obveze sudionika isporuke jednake su obvezama sudionika u isporuci građevine s pripadajućim zemljištem u postupku ovrhe opisanim u primjeru 1.

Postignuta cijena u postupku ovrhe predstavlja poreznu osnovicu na koju kupac obračunava PDV. Isporučitelj izdaje račun s napomenom „prijenos porezne obveze“ i poziva se na odredbu članka 75. stavka 3. točke d) Zakona o PDV-u. Isporučku iskazuje u PDV-obrascu pod točkama I.1. i VIII.3.3.3., te u Obrascu PPO i podnosi Prijavu prometa nekretnina (Obrazac PPN), prema svom sjedištu.

Kupac obračunava PDV i koristi odbitak pretporeza uz ispunjenje uvjeta,²⁶ odnosno PDV iskazuje kao obračunsku kategoriju u PDV-obrascu pod točkama II.4. i III.4., te iskazuje nabavu nekretnine pod točkom VIII.1.1.1.

3.1.4. Isporuka građevinskog zemljišta – kupac nije porezni obveznik

Primjer 4. Građevinski poduzetnik porezni obveznik G (iz primjera 3.) kupio je građevinsko zemljište u listopadu 2015. godine, na kojem namjerava graditi poslovnu zgradu. Ishodi građevinsku dozvolu, međutim, u ožujku 2016. godine je nad njim provedena ovrha i predmetno zemljište je prodano pravnoj osobi P koja nije porezni obveznik, a namjerava angažirati tuzemnu građevinsku tvrtku za gradnju poslovne zgrade u koju će preseliti svoje ured. Porezni obveznik G upisan je u sustav PDV-a u tuzemstvu.

Za utvrđivanje poreznog tretmana isporuke treba uzeti u obzir sljedeće:

- isporučitelj (dužnik) je porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a
- za građevinsko zemljište je ishodena građevinska dozvola
- kupac je pravna osoba koja nije porezni obveznik.

Zemljište je isporučeno u postupku ovrhe, isporuka je oporeziva PDV-om²⁷, a isporučitelj je obveznik PDV-a. Budući da kupac nije porezni obveznik,²⁸ nije moguća primjena odredbe o prijenosu porezne obveze.²⁹ Stoga se primjenjuje redovni postupak oporezivanja i isporučitelj (dužnik) je obavezan obračunati PDV.

Postignuta cijena u postupku ovrhe predstavlja cijenu u koju je uključen PDV, a izračunava se primjenom preračunate stope na postignutu cijenu. Isporučitelj izdaje račun s obračunatim PDV-om. Isporučku iskazuje u PDV-obrascu pod točkama II.3. i VIII.3.3.3., te podnosi Prijavu prometa nekretnina (Obrazac PPN), prema svom sjedištu.

Kupac plaća cijenu postignutu u postupku ovrhe u kojoj je sadržan i PDV, međutim, nema pravo odbitka pretporeza jer nije porezni obveznik.

3.1.5. Isporuka rekonstruirane nekretnine - kupac je obveznik PDV-a

Primjer 5. Porezni obveznik C na postojećem objektu (autopraonica), čiji je vlasnik i u kojem posluje duži niz godina, dogradio je poslovni prostor (lokal za ugostiteljsku djelatnost), a autopraonicu je uredio i zamijenio je stolariju. Radovi su trajali od ožujka do ruj-

zemljište za koje je izdan izvršni akt kojim se odobrava građenje.“ i članak 72.a stavak 1. Pravilnika o PDV-u: „Izvršnim aktom iz članka 40. stavka 6. Zakona kojim se odobrava građenje smatra se građevinska dozvola, lokacijska dozvola, rješenje za građenje i slično.“

²⁵ Temeljem članka 75. stavka 3. točke d) Zakona o PDV-u.

²⁶ Članak 57. Zakona o PDV-u.

²⁷ Članak 40. stavak 1. točka k) i stavak 6. Zakona o PDV-u i članak 72. a stavak 1. Pravilnika o PDV-u.

²⁸ Članak 6. stavka 5. Zakona o PDV-u.

²⁹ Članak 151. Pravilnika o PDV-u.

²¹ Članak 57. Zakona o PDV-u.

²² Članak 40. stavak 1. točka j) Zakona o PDV-u.

²³ Članak 151. Pravilnika o PDV-u.

²⁴ Članak 40. stavak 1. točka k) i stavak 6. Zakona o PDV-u: „PDV-a je oslobođena isporuka zemljišta, osim građevinskog zemljišta. Građevinskim zemljištem smatra se

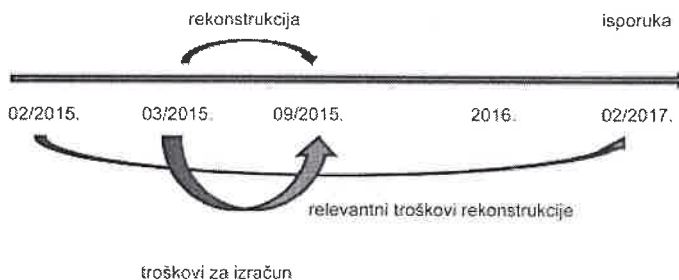
na 2015. godine, a troškovi su iznosili 1.500.000,00 kuna. Porezni obveznik je u dograđenom dijelu po uređenju obavljao ugostiteljsku djelatnost od listopada 2015. do siječnja 2017. godine. Međutim, u veljači 2017. godine nad poreznim obveznikom C je provedena ovrha i cijela nekretnina (autopraonica i ugostiteljski lokal) prodani su poreznom obvezniku D. Cijena postignuta u postupku ovrhe iznosila je 2.200.000,00 kuna. Oba sudionika isporuke (porezni obveznici C i D) upisani su u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu.

Za utvrđivanje poreznog tretmana isporuke treba uzeti u obzir sljedeće:

- isporučitelj (dužnik) je porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a
- nekretnina je rekonstruirana
- kupac je također porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a.

Porezni status isporučitelja i kupca je poznat. Potrebno je razmotriti porezni status rekonstruirane nekretnine pri isporuci.³⁰

Ako je rekonstrukcija nekretnine obavljena od ožujka do rujna 2015. godine, a isporuka nekretnine je obavljena u veljači 2017. godine, za utvrđivanje poreznog statusa isporuke uzimaju se u obzir cjelokupni troškovi rekonstrukcije jer su nastali u razdoblju do dvije godine prije isporuke.



Troškovi rekonstrukcije u ovom slučaju prelaze 50% prodajne cijene (bez PDV-a), stoga predmetna nekretnina pri isporuci podliježe PDV-u.

Budući je rekonstruirana nekretnina isporučena u postupku ovrhe, a isporuka je oporeziva PDV-om³¹, te su oba sudionika isporuke upisani u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu, primjenjuju se odredbe o prijenosu porezne obveze.³²

Administrativne obveze sudionika isporuke jednake su obvezama sudionika u isporukama građevine s pripadajućim zemljištem i građevinskog zemljišta u postupku ovrhe opisanim u primjerima 1. i 3.

Postignuta cijena u postupku ovrhe predstavlja poreznu osnovicu na koju kupac obračunava PDV. Isporučitelj izdaje račun s napomenom „prijenos porezne obveze“ i poziva se na odredbu članka 75. stavka 3. točke d) Zakona o PDV-u. Isporuku iskazuje u PDV-obrascu pod točkama I.1. i VIII.3.3.3., te u Obrascu PPO i podnosi Prijavu prometa nekretnina (Obrazac PPN), prema svom sjedištu.

Kupac obračunava PDV i koristi odbitak pretporeza uz ispunjenje uvjeta,³³ odnosno PDV iskazuje kao obračunsku kategoriju u PDV-obrascu pod točkama II.4. i III.4., te iskazuje nabavu nekretnine pod točkom VIII.1.1.1.

3.1.6. Isporuka rekonstruirane nekretnine - kupac nije obveznik PDV-a

Primjer 6. Što da je rekonstruirana nekretnina iz primjera 5. umjesto poreznom obvezniku D u postupku ovrhe prodana malom poreznom obvezniku E?

Budući da kupac nije obveznik PDV-a, nije moguća primjena odredbe o prijenosu porezne obveze.³⁴ Stoga se primjenjuje redovni postupak oporezivanja i isporučitelj (dužnik) je obavezan obračunati PDV.

Postignuta cijena u postupku ovrhe predstavlja cijenu u koju je uključen PDV, a izračunava se primjenom preračunate stope na postignutu cijenu. Isporučitelj izdaje račun s obračunatim PDV-om. Isporuku iskazuje u PDV-obrascu pod točkama II.3. i VIII.3.3.3., te podnosi Prijavu prometa nekretnina (Obrazac PPN), prema svom sjedištu.

Kupac plaća cijenu postignutu u postupku ovrhe u kojoj je sadržan i PDV, međutim, nema pravo odbitka pretporeza jer nije upisan u registar obveznika PDV-a.

3.1.7. Isporuka roh-bau građevine s pripadajućim zemljištem - kupac je obveznik PDV-a

Primjer 7. Porezni obveznik L vlasnik je roh-bau građevine s pripadajućim zemljištem koju radi loše financijske situacije nije uspio dovršiti. Iz istih razloga nad njim je provedena ovrha i roh-bau građevina s pripadajućim zemljištem prodana je poreznom obvezniku M koji je namjerava dovršiti i prodati. Oba sudionika isporuke (porezni obveznici L i M) upisani su u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu.

Za utvrđivanje poreznog tretmana isporuke treba uzeti u obzir sljedeće:

- isporučitelj (dužnik) je porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a
- nekretnina je roh-bau građevina s pripadajućim zemljištem
- kupac je također porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a.

Budući je roh-bau građevina s pripadajućim zemljištem isporučena u postupku ovrhe, a isporuka je oporeziva PDV-om³⁵, te su oba sudionika isporuke upisani u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu, primjenjuju se odredbe o prijenosu porezne obveze.³⁶

Administrativne obveze sudionika isporuke jednake su obvezama sudionika u isporukama građevine s pripadajućim zemljištem, građevinskog zemljišta i rekonstruirane nekretnine u postupku ovrhe opisanim u primjerima 1., 3. i 5.

Postignuta cijena u postupku ovrhe predstavlja poreznu osnovicu na koju kupac obračunava PDV. Isporučitelj izdaje račun s napomenom „prijenos porezne obveze“ i poziva se na odredbu članka 75. stavka 3. točke d) Zakona o PDV-u. Isporuku iskazuje u PDV-obrascu pod točkama I.1. i VIII.3.3.3., te u Obrascu PPO i podnosi Prijavu prometa nekretnina (prema svom sjedištu).

Kupac obračunava PDV i koristi odbitak pretporeza uz ispunjenje uvjeta,³⁷ odnosno PDV iskazuje kao obračunsku kategoriju u PDV-

³³ Članak 57. Zakona o PDV-u.

³⁴ Članak 151. Pravilnika o PDV-u.

³⁵ Članak 72.b stavak 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.“

³⁶ Temeljem članka 75. stavka 3. točke d) Zakona o PDV-u.

³⁷ Članak 57. Zakona o PDV-u.

³⁰ Članak 40. stavak 5. Zakona i članak 72. b stavak 4. Pravilnika o PDV-u: „Isporukom građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, prije prvog nastanka odnosno korištenja, ili isporukom kod koje od datuma prvog nastanka odnosno korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine u smislu stavka 1. točke j) ovoga članka smatra se i isporuka rekonstruiranih građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, ako su troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine prije isporuke veći od 50% prodajne cijene. Prodajnom cijenom smatra se naknada u smislu članka 33. Zakona.“ i članak 72. b stavak 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.“

³¹ Isto.

³² Temeljem članka 75. stavka 3. točke d) Zakona o PDV-u.

obrascu pod točkama II.4. i III.4., te iskazuje nabavu nekretnine pod točkom VIII.1.1.1.

3.1.8. Isporuka roh-bau građevine s pripadajućim zemljištem - kupac nije obveznik PDV-a

Primjer 8. Što da je roh-bau građevina s pripadajućim zemljištem iz primjera 7. umjesto poreznom obvezniku M u postupku ovrhe prodana malom poreznom obvezniku N?

Budući da kupac nije obveznik PDV-a, nije moguća primjena odredbe o prijenosu porezne obveze.³⁸ Stoga se primjenjuje redovni postupak oporezivanja i isporučitelj (dužnik) je obavezan obračunati PDV.

Postignuta cijena u postupku ovrhe predstavlja cijenu u koju je uključen PDV, a izračunava se primjenom preračunate stope na postignutu cijenu. Isporučitelj izdaje račun s obračunatim PDV-om. Isporuku iskazuje u PDV-obrascu pod točkama II.3. i VIII.3.3.3., te podnosi Prijavu prometa nekretnina (prema svom sjedištu).

Kupac plaća cijenu postignutu u postupku ovrhe u kojoj je sadržan i PDV, međutim, nema pravo odbitka pretporeza jer nije upisan u registar obveznika PDV-a.

3.2. Isporuka nekretnina u postupku ovrhe (oslobođenih PDV-a)

U postupku ovrhe česti su slučajevi isporuka nekretnina koje su duži niz godina u uporabi, te su njihove isporuke oslobođene PDV-a. U sljedećim primjerima pojašnjen je njihov porezni tretman. Kao primjer navedena je isporuka nekretnine (građevine s pripadajućim zemljištem), koja je u uporabi preko dvije godine, ali na jednak način porezno bi se tretirala i isporuka zemljišta ili isporuka rekonstruirane nekretnine, a za koje se utvrdi da ne podliježe plaćanju PDV-a.

3.2.1. Isporuka nekretnine oslobođene PDV-a - kupac je obveznik PDV-a

Primjer 9. Porezni obveznik P vlasnik je nekretnine u kojoj obavlja oporezivu djelatnost (poslovni prostor s pripadajućim zemljištem). Nekretninu je kupio u veljači 2012. godine (tada je prvi puta stavljena u uporabu) i koristio odbitak pretporeza. U ožujku 2016. godine nad poreznim obveznikom P provedena je ovrha i predmetna nekretnina je prodana poreznom obvezniku R koji će ju također koristiti za obavljanje oporezive djelatnosti. Oba sudionika isporuke (porezni obveznici P i R) upisani su u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu.

Za utvrđivanje poreznog tretmana isporuke treba uzeti u obzir sljedeće:

- isporučitelj (dužnik) je porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a
- nekretnina je u uporabi preko dvije godine (od 2/2012. do 3/2016.)
- kupac je također porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a.

Budući je isporuka nekretnine, koja je u uporabu stavljena prije više od dvije godine,³⁹ oslobođena plaćanja PDV-a, nije moguća primjena prijenosa porezne obveze propisana za isporuku nekretnine u postupku ovrhe.⁴⁰ Isporuka kao takva oslobođena je PDV-a, a prijenos obveze PDV-a moguć je samo za oporezive isporuke nekretnina u postupku ovrhe, bez obzira na porezni status sudionika isporuke.

Stoga predmetna isporuka podliježe plaćanju poreza na promet nekretnina.⁴¹

Isporučitelj se na računu poziva na porezno oslobođenje od plaćanja PDV-a temeljem članka 40. stavka 1. točke j) Zakona o PDV-u. Budući je nekretnina isporučena prije isteka razdoblja propisanog za ispravak pretporeza (u ožujku 2016. godine), a isporučitelj je koristio pravo odbitka pretporeza pri njenoj nabavi (u veljači 2012. godine), obavezan je ispraviti pretporez u iznosu od 6/10 odbijenog pretporeza (za razdoblje od 2016. do 2021. godine).⁴² Ispravak pretporeza provodi odjednom⁴³, a iskazuje ga u PDV obrascu za razdoblje oporezivanja u kojem je obavio oslobođenu isporuku, u ovom slučaju u PDV obrascu za ožujak 2016. godine.⁴⁴

Oslobođenu isporuku nekretnine iskazuje u PDV-obrascu pod točkama I.8. i VIII.3.3.1.

Kupac plaća porez na promet nekretnina i podnosi Prijavu prometa nekretnina (prema mjestu gdje se nekretnina nalazi). Nabavu nekretnine iskazuje u PDV-obrascu pod točkom VIII.1.1.1.

Predmetna isporuka je načelno oslobođena PDV-a, međutim, može se porezno tretirati i na drugi način.

Budući je kupac porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu i ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti, isporučitelj može izabrati oporezivanje PDV-om.⁴⁵ U tom slučaju se primjenjuje prijenos porezne obveze na kupca.⁴⁶ Bitno je naglasiti da se u ovom slučaju prijenos porezne obveze temelji na pravu izbora oporezivanja PDV-om isporuke nekretnine kao takve, nevezano za situaciju da se nekretnina isporučuje u postupku ovrhe. Znači, ne primjenjuje se prijenos porezne obveze propisan za isporuke nekretnina u postupku ovrhe.⁴⁷

Isporučitelj ne obračunava PDV, na računu navodi napomenu „prijenos porezne obveze“ i poziva se na odredbu članka 75. stavka 3. točke c) Zakona o PDV-u. Isporuku iskazuje u PDV-obrascu pod točkama I.1. i VIII.3.3.2., te u Obrascu PPO, podnosi Prijavu prometa nekretnina (prema svom sjedištu).

Kupac obračunava PDV i koristi odbitak pretporeza uz ispunjenje uvjeta,⁴⁸ odnosno PDV iskazuje kao obračunsku kategoriju u PDV-obrascu pod točkama II.4. i III.4., te iskazuje nabavu nekretnine pod točkom VIII.1.1.1.

3.2.2. Isporuka nekretnine oslobođene PDV-a - kupac nije u registru obveznika PDV-a u tuzemstvu

Primjer 10. Što da je nekretnina iz primjera 9. umjesto poreznom obvezniku R u postupku ovrhe prodana stranom poreznom obvezniku S (sa sjedištem u drugoj državi članici EU), koji ju namjerava dati u zakup tuzemnom povezanom društvu. Strani porezni obveznik S obveznik je PDV-a u državi sjedišta, međutim, u Republici Hrvatskoj nije registriran za potrebe PDV-a, te stoga nije upisan u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu.

⁴¹ Članak 5. Zakona o porezu na promet nekretnina.

⁴² Članak 65. stavak 1. 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.“

⁴³ Članak 65. stavak 2. Zakona o PDV-u.

⁴⁴ Uputa za sastavljanje konačnog obračuna poreza na dodanu vrijednost za 2014. godinu, Ministarstvo financija, Središnji ured Porezne uprave, klasa: 410-19/15-01/51, ur. br.: 513-07-21-01/15-1. od 31. 1. 2015.

⁴⁵ Članak 40. stavak 4. Zakona o PDV-u.

⁴⁶ Temeljem članka 75. stavka 3. točke c) Zakona o PDV-u.

⁴⁷ Iz članka 75. stavka 3. točke d) Zakona o PDV-u.

⁴⁸ Članak 57. Zakona o PDV-u.

³⁸ Članak 151. Pravilnika o PDV-u.

³⁹ Članak 40. stavak 1. točka j) Zakona o PDV-u.

⁴⁰ Iz članka 75. stavka 3. točke d) Zakona o PDV-u.

Budući se radi o isporuci nekretnine oslobođene PDV-a⁴⁹ i da kupac nekretnine nije upisan u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu, nije moguća primjena prijenosa porezne obveze propisana za isporuku nekretnine u postupku ovrhe,⁵⁰ niti isporučitelj može izabrati oporezivanje PDV-om.⁵¹ Stoga predmetna isporuka podliježe porezu na promet nekretnina.⁵²

Isporučitelj se na računu poziva na porezno oslobođenje od plaćanja PDV-a temeljem članka 40. stavka 1. točke j) Zakona o PDV-u. Obavezan je ispraviti pretporez u iznosu od 6/10 odbijenog pretporeza (za razdoblje od 2016. do 2021. godine).⁵³ Oslobođenu isporuku nekretnine iskazuje u PDV-obrascu pod točkama I.8. i VIII.3.3.1.

Kupac plaća porez na promet nekretnina i podnosi Prijavu prometa nekretnina (prema mjestu gdje se nekretnina nalazi).

4. PREDNOSTI NOVIH PRAVILA OPOREZIVANJA

Nova pravila oporezivanja isporuka nekretnina u postupku ovrhe odnose se na isporuku oporezivu PDV-om, koja se odvija između poreznih obveznika upisanih u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu. Suštinska promjena je primjena prijenosa porezne obveze u ovom slučaju.

Budući se radi o isporuci koja podliježe oporezivanju PDV-om, sudionici isporuke nemaju prostora za kalkulaciju vezano uz isplativost plaćanja PDV-a ili poreza na promet nekretnina kao kod prava izbora oporezivanja PDV-om⁵⁴ isporuka nekretnina načelno oslobođenih PDV-a.

Međutim, primjenom prijenosa porezne obveze kod isporuka nekretnina u postupku ovrhe oba sudionika isporuke ostvaruju prednosti u odnosu na primjenu redovnog postupka oporezivanja PDV-om.⁵⁵

Prednost prijenosa porezne obveze za isporučitelja (dužnika) očituje se u tome što kod prijenosa porezne obveze kupac zaračunava PDV, te se isporučitelj ne zadužuje za iznos PDV-a koji u postupku ovrhe ne bi stvarno naplatio od kupca.

Prednosti prijenosa porezne obveze za kupca su sljedeće:

- PDV je obračunska kategorija (uz ispunjenje uvjeta za odbitak pretporeza⁵⁶)
- siguran odbitak pretporeza⁵⁷ (neovisno o isporučitelju).

Naime, kupac koristeći obračunsku kategoriju ne mora angažirati dodatna sredstva kako bi podmirio PDV, niti čekati na povrat poreza.

Međutim, u praksi se pokazalo da je za kupca sigurnost odbitka pretporeza najveća dobrobit novih pravila, odnosno primjene prijenosa porezne obveze, a to iz razloga što isporučitelj (dužnik) kod redovnog postupka oporezivanja u velikom broju slučajeva nije ispunjavao svoju zakonsku obvezu izdavanja računa, te je kupac bio direktno oštećen budući da bez računa za primjenu isporuku nije mogao koristiti pretporez.

Razlozi takvog postupanja isporučitelja su razni (primjerice loši odnosi s kupcem, neuredno knjigovodstvo i sl.), a vjerojatno i nedovoljno poznavanje propisa o PDV-u jer su neki isporučitelji smatrali

da neizdavanjem računa mogu izbjeći obvezu plaćanja PDV-a, što je protivno zakonskim odredbama koje nezaračunanu isporuku jednako porezno tretiraju kao i zaračunanu. Uvođenjem odredbe o prijenosu porezne obveze došlo je i do promjene ponašanja određenog broja isporučitelja nekretnina u postupku ovrhe, koji su po saznanju za nova pravila oporezivanja izdali račun i time ispunili svoju zakonsku obvezu, iako su se tome prvotno čvrsto opirali. U svakom slučaju, prema novim odredbama pravo odbitka pretporeza temeljem primljene isporuke nekretnina u postupku ovrhe ne ovisi o izdavanju računa od strane dužnika.⁵⁸

5. ISPORUKE NEKRETNINA DRUŠTVA U STEČAJU

U praksi su česte nedoumice stečajnih upravitelja vezano uz postupak oporezivanja isporuka nekretnina društava u stečaju. Porezni obveznici u stečaju mogu nekretnine prodavati primjenjujući pravila ovrhe ili primjenjujući uobičajena pravila.⁵⁹

Ako se nekretnina isporučuje primjenom pravila ovrhe, potrebno je utvrditi podliježe li isporuka takve nekretnine oporezivanju PDV-om, te:

- ako je oporeziva PDV-om, s obzirom na porezni status sudionika isporuke, primjenjuje se prijenos porezne obveze⁶⁰ ili redovni postupak oporezivanja
- ako je oslobođena PDV-a, s obzirom na porezni status sudionika isporuke, oporezuje se porezom na promet nekretnina ili postoji mogućnost izbora oporezivanja PDV-om.⁶¹

Ako porezni obveznik u stečaju isporučuje nekretninu primjenjujući uobičajena pravila, bitno je utvrditi podliježe li isporuka nekretnine oporezivanju PDV-om ili porezom na promet nekretnina, a u slučaju oslobođenja od plaćanja PDV-a postoji li mogućnost izbora oporezivanja PDV-om. U slučaju primjene uobičajenih pravila isporuku se, ovisno o utvrđenim činjenicama bitnim za oporezivanje, oporezuje na način kako bi se oporezovala isporuka bilo kojeg poreznog obveznika.

6. ZAKLJUČAK

Ključna novina u oporezivanju isporuka nekretnina u postupku ovrhe je primjena prijenosa porezne obveze na kupca u uvjetima kada isporuka nekretnine podliježe plaćanju PDV-a kao takva, a odvija se između poreznih obveznika upisanih u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu.

Ako jedan od navedenih uvjeta nije ispunjen, odnosno ako kupac nije porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu, i dalje se radi o isporuci nekretnine u postupku ovrhe oporezivoj PDV-om, ali se na nju primjenjuje redovni postupak oporezivanja.

Međutim, ako isporuka nekretnine kao takva ne podliježe plaćanju PDV-a, u postupku ovrhe porezno se tretira kao isporuka po uobičajenim pravilima oporezivanja.

Primjena pravila oporezivanja isporuka nekretnina u postupku ovrhe jednostavna je ako se sagledaju sve relevantne činjenice, a to su porezni status isporuke kao takve i porezni status sudionika.

⁴⁹ Stavljena je u uporabu prije više od dvije godine.

⁵⁰ Iz članka 75. stavka 3. točke d) Zakona o PDV-u.

⁵¹ Članak 40. stavak 4. Zakona o PDV-u.

⁵² Članak 5. Zakona o porezu na promet nekretnina.

⁵³ Članak 65. stavak 1. Zakona o PDV-u.

⁵⁴ Članak 40. stavak 4. Zakona o PDV-u.

⁵⁵ Do 30. 6. 2013. godine.

⁵⁶ Članak 57. Zakona o PDV-u.

⁵⁷ Članak 133. stavak 3. Pravilnika o PDV-u: „Porezni obveznik koji prema članku 75. stavku 1. točki 6. te članku 75. stavcima 2. i 3. Zakona treba platiti PDV na primljene isporuke ima pravo na odbitak pretporeza u razdoblju oporezivanja u kojem je nastala obveza obračuna PDV-a za te isporuke.“ Mišljenje Ministarstva financija, Porezne uprave, klasa: 410-01/15-01/1539, ur. broj: 513-07-21-01/15-2 od 28. 9. 2015.

⁵⁸ Isto.

⁵⁹ Prema Mišljenju Ministarstva financija, Porezne uprave, klasa: 410-19/15-01/27, ur. broj: 513-07-21-01/15-2 od 2. 2. 2015.

⁶⁰ Iz članka 75. stavka 3. točke d) Zakona o PDV-u.

⁶¹ Članak 40. stavak 4. Zakona o PDV-u.