



REPUBLIKA HRVATSKA
MINISTARSTVO FINACIJA
POREZNA UPRAVA
SREDIŠNJI URED



PU001805902

KLASA: 410-19/19-02/326
URBROJ: 513-07-21-01/19-2

Zagreb, 29. studenoga 2019.

POREZNA UPRAVA
PODRUČNI URED ZAGREB
putem e-pošte – su_pis@porezna-uprava.hr

Predmet: Isporuka nekretnina

Porezni obveznik iz dostavnog popisa zatražio je mišljenje o poreznom tretmanu isporuka nekretnina. U podnesenom upitu navodi da je društvo „X“ (dalje: društvo) kao mali porezni obveznik 3. travnja 2016. godine kupilo dvije zgrade na isporuku kojih je bio zaračunat PDV. Društvo je predmetne nekretnine proknjižilo kao dobra za prodaju, kako se navodi, iz razloga što bi stavljajući ih u dugotrajnu imovinu u periodu uređivanja iskazivalo veliki poslovni gubitak, a dio kupnje je financiran kreditom banke koja svake godine traži financijske izvještaje. Dalje se navodi da je društvo uredilo nekretnine uloživši 200 tisuća eura, te se planiralo baviti turizmom. Pri kupnji i uređenju nekretnina nije korišten odbitak pretporeza budući je društvo mali porezni obveznik, režije za predmetne nekretnine plaća 2 i pol godine, a od 1. siječnja 2019. proknjižene su u dugotrajnu imovinu. Nadalje, navodi se da je zbog promjena u odnosima partnera društvo odlučilo prodati nekretnine, te da svaka od predmetnih zgrada ima po šest apartmana. Nakon prodaje prvog apartmana društvo bi od sljedećeg mjeseca postalo obveznik PDV-a zbog iznosa ostvarenih prihoda preko 300 tisuća kuna. Vezano uz navedeno postavljena su sljedeća pitanja:

- Smatra li se da su nekretnine bile u uporabi od kada društvo plaća režije te je u tom slučaju isporuka predmetnih nekretnina oslobođena PDV-a, s obzirom da se kao prvo korištenje, između ostalog, smatra i ugovor o isporuci električne energije, opskrbe vodom i slično? Prema mišljenju podnositelja upita potvrda o boravku nije relevantna jer su nekretnine bile namijenjene za turizam.
- Mora li društvo ubuduće za isporuke predmetnih nekretnina izdavati račune s PDV-om uz ispravak pretporeza za sve ulazne račune koji se na njih odnose, bez režija, od osnutka društva?

Na postavljena pitanja u nastavku odgovaramo.

Predmet oporezivanja PDV-om, prema odredbama članka 4. stavka 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 73/13, 148/13, 143/14, 115/16, 106/18; Rješenje USRH 99/13, 153/13, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), je isporuka dobara i obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav, stjecanje dobara unutar EU te uvoz dobara.

Transakcijama koje su predmet oporezivanja razumijevaju se sve transakcije čije je oporezivanje propisano Zakonom, a mogu biti oporezive ili oslobođene plaćanja poreza, sukladno članku 8. stavku 1. Pravilnika o PDV-u.

Sukladno odredbama članka 40. stavka 1. točke j) i stavka 7. Zakona 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 toga Zakona smatra se objekt pričvršćen za zemlju ili učvršćen u zemlji. Prvim nastanjenjem odnosno korištenjem smatra se trenutak stavljanja nekretnine u uporabu o čemu porezni obveznik mora imati odgovarajuću dokumentaciju.

Prvo nastanjenje odnosno korištenje nekretnine, sukladno odredbama članka 72.b stavaka 2. i 3. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, broj 79/13, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19, u daljnjem tekstu: Pravilnik o PDV-u) dokazuje se jednim od sljedećih dokumenata:

- a) dokumentom nadležnog tijela o prebivalištu ili uobičajenom boravištu,
 - b) knjigovodstvenom evidencijom kojom se građevina odnosno njezini dijelovi stavljaju u uporabu,
 - c) bilo kojom drugom dokumentacijom kojom se dokazuje korištenje nekretnine i njezinih dijelova kao što su: ugovor o najmu, ugovor o isporuci električne energije, vode i slično.
- Iznimno, ako se prvo nastanjenje odnosno korištenje ne može dokazati jednim od spomenutih dokumenata a nekretnina je bila korištena, datumom prvog nastanjenja ili korištenja smatrat će se datum prve isporuke.

Nadalje, prema odredbama članka 64. Zakona o PDV-u i članka 140. Pravilnika 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 promjene uvjeti koji su u toj godini bili mjerodavni za odbitak pretporeza, tada se za razdoblje nakon promjene obavlja ispravak 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 ili u odnosu na godinu u kojoj je nekretnina izgrađena ako se radi o nekretninama koje je porezni obveznik sam izgradio. Ako se ne može utvrditi kada je gospodarsko dobro proizvedeno, u tom slučaju za potrebe ispravka pretporeza uzima se početak uporabe. Kada se radi o nekretninama, tada se umjesto razdoblja od pet godina primjenjuje razdoblje od 10 godina. Promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza smatra se i prelazak s oporezivanja prema članku 90. Zakona na redovni postupak oporezivanja. Godišnji iznos ispravka pretporeza iznosi 1/5, odnosno 1/10 iznosa PDV-a koji je bio zaračunan za gospodarska dobra. Pri ispravku pretporeza polazi se od ukupnog iznosa pretporeza koji se odnosi na nabavu, proizvodnju ili izgradnju gospodarskog dobra. Ispravak pretporeza se provodi za razdoblje nakon promjene uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza. Ako se naknadno provodi ispravak pretporeza koji se u razdoblju nabave nije mogao odbiti, dopušten je odbitak samo onih iznosa pretporeza koji ispunjavaju uvjete iz članka 60. Zakona. Gospodarskim dobrima smatraju se dobra i usluge koja prema računovodstvenim propisima spadaju u dugotrajnu imovinu poreznog obveznika. Ispravak pretporeza nije potrebno obavljati ako pretporez koji bi se trebao ispraviti iznosi manje od 1.000,00 kuna po jednom gospodarskom dobru.

Sukladno odredbama članka 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 provodi se odjednom za cijelo preostalo razdoblje ispravka.

Odredbom članka 140. stavka 9. Pravilnika o PDV-u propisano je da obavljeni ispravak pretporeza prema odredbama tog članka porezni obveznik iskazuje u prijavi PDV-a koju podnosi za razdoblje oporezivanja iz članka 85. stavka 7. Zakona. Obavljeni ispravak pretporeza kod isporuke gospodarskih dobara iskazuje se u prijavi PDV-a koja se podnosi za razdoblje oporezivanja u kojem je obavljena isporuka.

Prema odredbama članka 65.a Zakona o PDV-u i članka 142.a Pravilnika o PDV-u, u slučaju prijelaza s redovnog postupka oporezivanja na posebni postupak oporezivanja prema članku 90. toga Zakona i obrnuto, porezni obveznik mora ispraviti odbitak pretporeza za zalihe dobara ako je odbitak viši ili niži od onog na koji je porezni obveznik imao pravo. Ispravak odbitka pretporeza

porezni obveznik iskazuje u prijavi PDV-a koju podnosi za razdoblje oporezivanja u kojem je došlo do prelaska s redovnog postupka oporezivanja na posebni postupak oporezivanja prema članku 90. Zakona i obrnuto. Zaliha dobra u smislu Zakona smatraju se zalihe u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja, odnosno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Kako bi porezni obveznik mogao obaviti ispravak pretporeza za zalihe dobra obavezan je za razdoblje oporezivanja u kojem je došlo do prelaska s redovnog postupka oporezivanja na posebni postupak oporezivanja prema članku 90. Zakona i obrnuto popisati zalihe dobra te mora imati račun za zalihe dobra koje je nabavio od drugih poreznih obveznika koji su upisani u registar obveznika PDV-a. Ako je u naknadi za nabavljene zalihe dobra sadržan PDV, iznos PDV-a koji se ispravlja izračunava se preračunanom stopom. Iznimno porezni obveznik nije obavezan ispraviti odbitak pretporeza za zalihe dobra u slučaju njihovog uništenja, gubitka ili krađe za što postoje valjani dokazi iz članka 26 Pravilnika.

Slijedom navedenog, isporuka nekretnina koje nisu korištene, a bile su proknjižene kao dobra na zalihi, te od početka tekuće kalendarske godine kao dugotrajna imovina poreznog obveznika, izuzeta je od poreznog oslobođenja prema odredbi članka 40. stavka 1. točke j) Zakona o PDV-u, odnosno podliježe plaćanju PDV-a. Prema tome, kada porezni obveznik počne primjenjivati redovni postupak oporezivanja obavezan je na isporuku nekretnina koje nisu korištene ili za koje od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine obračunati PDV.

Napominjemo da se, sukladno odredbi članka 11. stavka 1. Općeg poreznog zakona (Narodne novine, broj 115/16 i 106/18), porezne činjenice utvrđuju prema njihovoj gospodarskoj biti. U tom smislu, iz navoda u upitu proizlazi da je porezni obveznik pri nabavi nekretnine namjeravao koristiti kao gospodarska dobra za obavljanje usluga u turizmu, ali ih je knjižio kao dobra na zalihi u koja je obavio daljnja ulaganja radi uređenja, međutim, iz upita nije razvidno o kakvim ulaganjima je riječ. U upitu, također, nije navedeno u kojem trenutku je porezni obveznik donio odluku da predmetne nekretnine stavi u prodaju, odnosno je li ta odluka donesena nakon što ih je proknjižio u dugotrajnu imovinu. Budući da nemamo dovoljno podataka, vezano uz ispravak odbitka pretporeza u nastavku dajemo načelan odgovor. Porezni obveznik za nekretnine koje predstavljaju njegovu dugotrajnu imovinu, a koje koristi u svrhu oporezive djelatnosti, primjerice za smještaj turista ili ih kao gospodarska dobra stavlja u prodaju koja je oporeziva PDV-om, kada dođe do promjene uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza, a koju predstavlja prelazak s posebnog postupka oporezivanja za male porezne obveznike na redovni postupak oporezivanja, radi godišnji ispravak tog odbitka ako nije proteklo propisano razdoblje za ispravak. Ispravak provodi u posljednjem razdoblju oporezivanja, na način da si prizna je odbitak u iznosu od 1/10 pretporeza koji nije koristio pri nabavi predmetnih nekretnina. U trenutku oporezive isporuke nekretnine, za koju nije koristio odbitak pretporeza jer je primjenjivao posebni postupak oporezivanja za male porezne obveznike, sukladno odredbi članka 65. Zakona o PDV-u, porezni obveznik radi jednokratni ispravak odbitka pretporeza za cijelo preostalo razdoblje ispravka. Jednokratni ispravak odbitka provodi u razdoblju oporezivanja u kojem je isporučio nekretninu na koju je obračunat PDV, a pri izračunu uzima u obzir razdoblje od kada se nekretnina smatra njegovim gospodarskim dobrom. Budući se porezne činjenice utvrđuju prema njihovoj gospodarskoj biti, napominjemo da je za utvrđivanje preostalog razdoblja za ispravak odbitka pretporeza prvo potrebno utvrditi od kada se predmetne nekretnine doista smatraju gospodarskim dobrima poreznog obveznika.

Molimo da navedeni odgovor prosljedite podnositelju upita.

**POMOĆNIK MINISTRA
RAVNATELJ**
Božidar Kutleša
Božidar Kutleša, dipl.iur.

Dostaviti: putem e-pošte – su_pis@porezna-uprava.hr

www.porezna-uprava.hr

1. Porezna uprava, Područni ured Zagreb, za poreznog obveznika Dorsi d.o.o., Trsje 15, Zagreb
2. Porezna uprava, Područni ured – svima