

Mr.sc. MARIJANA VURAIĆ KUDELJAN, pomoćnica ravnatelja
Porezna uprava - Središnji ured

PROMJENE U OPOREZIVANJU PROMETA NEKRETNINA OD 01.01.2015.

1. Uvod

Način oporezivanja prometa nekretnina kakav poznajemo danas primjenjuje se od 01.01.1998. zajedno s početkom primjene poreza na dodanu vrijednost u poreznom sustavu Republike Hrvatske. Dakle punih sedamnaest godina u prometu nekretnina glede oporezivanja razlikuju se novosagrađene građevine, koje se oporezuju porezom na dodanu vrijednost i ostale nekretnine, koje se oporezuju porezom na promet nekretnina. Ovakav sustav oporezivanja prometa nekretnina mijenja se s 01.01.2015. kada na snagu stupaju izmijenjene odredbe Zakona o porezu na dodanu vrijednost te Zakona o porezu na promet nekretnina.

Koje promjene nastaju u sustavu oporezivanja prometa nekretnina navodi se u nastavku članka.

2. Oporezivanje prometa nekretnina do 31.12.2014.

Područje oporezivanja prometa nekretnina u Republici Hrvatskoj regulirano je Zakonom o porezu na promet nekretnina (Narodne novine, broj 69/97, 153/02, 22/11, Odluka USRH – NN 26/00, u daljnjem tekstu: Zakon o PPN-u). Prema odredbama navedenog Zakona o PPN-u, oporezivanju porezom na promet nekretnina podliježu sve transakcije nekretnina - kupoprodaja, zamjena, nasljeđivanje, darovanje, unošenje i izuzimanje nekretnina iz trgovačkog društva, stjecanje dosjelošću, stjecanje nekretnina u postupku likvidacije ili stečaja, stjecanje na temelju odluka suda ili drugog tijela te ostali načini stjecanja nekretnina od drugih osoba. Porez na promet nekretnina plaća se po stopi od 5% na poreznu osnovicu, koju čini tržišna vrijednost nekretnine, dok se poreznim obveznikom poreza na promet nekretnina smatra stjecatelj nekretnine.

Stjecatelj nekretnine, kao porezni obveznik ima obvezu prijaviti nastanak porezne obveze poreza na promet nekretnina. Nastanak porezne obveze poreza na promet nekretnina prijavljuje se u roku od 30 dana nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema mjestu gdje se nekretnina nalazi. Prijava se izvršava podnošenjem obrasca „Prijava poreza na promet nekretnina“ te prilaganjem isprave o stjecanju. U obrascu Prijave sadržani su svi podaci potrebni za utvrđivanje poreznog obveznika te porezne osnovice poreza na promet nekretnina, ali i drugi podaci kojima se omogućuje praćenje cijene nekretnina na tržištu nekretnina te utvrđivanje ostalih poreznih obveza koje mogu nastati u prometu nekretnina, kao primjerice utvrđivanje obveze poreza na dohodak od imovine po osnovi otuđenja nekretnina. Podaci sadržani u

obrascu Prijave unose se u Informacijski sustav Porezne uprave radi obrade i praćenja statističkih podataka.

Izuzetak od oporezivanja nekretnina porezom na promet nekretnina primjenjuje se jedino kod novosagrađenih građevina, kod kojih se vrijednosti građevinskog dijela oporezuje porezom na dodanu vrijednost.

Izuzetak od oporezivanja novosagrađenih građevina porezom na promet nekretnina, proizlazi iz odredbe članka 5. Zakona o PPN, kojom je propisano da se prometom nekretnina u smislu navedenog Zakona ne smatra stjecanje novosagrađenih građevina koje se oporezuju prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, broj 73/13, 99/13- Rješenje USRH, 148/13 i 153/13 – Rješenje USRH; u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u). Na opisani način od oporezivanja porezom na promet nekretnina izuzete su isporuke novosagrađenih građevina (koje su predmet oporezivanja porezom na dodanu vrijednost) te navedeni izuzetak od oporezivanja, sprječava pojavu dvostrukog oporezivanja novosagrađenih građevina (i porezom na promet nekretnina i porezom na dodanu vrijednost). Stoga se kod prometa novosagrađenih građevina, obvezuje isporučitelja da izvrši razradu ostvarene prodajne cijene na način da odvojeno iskaže vrijednost građevinskog dijela na koje zaračunava PDV te vrijednost zemljišta (koje je i nadalje u sustavu oporezivanja porezom na promet nekretnina). I u ovom slučaju stjecatelji nekretnine izvršavaju prijavu nastanka porezne obveze poreza na promet nekretnina podnošenjem obrasca Prijave te na vrijednost zemljišta plaćaju porez na promet nekretnina. Na opisani način sustav Porezne uprave zaprima sve promete nekretnina bez obzira podliježe li promet nekretnina plaćanju u nekom dijelu poreza na dodanu vrijednost ili porezu na promet nekretnina.

3. Promjene u oporezivanju prometa nekretnina od 01.01.2015.

Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. godine o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, propisano je da se porezom na dodanu vrijednost oporezuju isporuke zgrada ili dijelova zgrada i zemljišta na kojem se one nalaze prije prvog nastanjenja te isporuke građevinskog zemljišta. U smislu Direktive, zgrada označava svaki objekt pričvršćen za zemlju ili učvršćen u zemlji, a građevinsko zemljište označava svako neuređeno ili uređeno zemljište prema definiciji država članica. Navedene odredbe Direktive ugrađene su u Zakon o PDV-u, ali s rokom primjene od 01.01.2015., a sve s obzirom na dobiveno prijelazno razdoblje za oporezivanje nekretnina.

Naime, Republici Hrvatskoj je u postupku pregovora s Europskom unijom odobreno prijelazno razdoblje za oslobođenje od plaćanja poreza na dodanu vrijednost za građevinsko zemljište, pa je Republika Hrvatska mogla nastaviti s „oslobođenjem“ od plaćanja PDV-a na građevinsko zemljište odnosno mogla nastaviti postojeće načine oporezivanja isporuka (prometa) nekretnina zaključno do 31. prosinca 2014. Istekom tog razdoblja u skladu s odredbama Zakona o PDV-u, građevine (pod uvjetima iz Zakona o PDV-u)uključujući zemljište na kojem se nalaze te građevinsko zemljište koje isporučuje porezni obveznik poreza na dodanu vrijednost postaju isporuke na koje se plaća porez na dodanu vrijednost. S obzirom na stupanje na snagu ovih odredaba iz Zakona o PDV-u i odredbe o oporezivanju nekretnina porezom na

promet nekretnina potrebno je uskladiti s navedenim odredbama kako ne bi došlo do dvostrukog oporezivanja (i porezom na promet nekretnina i porezom na dodanu vrijednost).

Prema odredbama Zakona o PDV-u, koje stupaju na snagu 01.01.2015., propisano je da se porez na dodanu vrijednost plaća na:

1. isporuku građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se te građevine nalaze, prije prvog nastanjenja ili isporuka kod kojih od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja do datuma slijedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine, ako ih ispručuje porezni obveznik upisan u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost,
2. isporuku građevinskog zemljišta, ukoliko isporuku obavlja porezni obveznik upisan u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost.

Također odredbama Zakona o PDV-u propisana je mogućnost izbora za oporezivanje za isporuke nekretnina koje su u pravilu oslobođene od poreza na dodanu vrijednost, ako se radi o isporuci nekretnina između dva obveznika poreza na dodanu vrijednost pri čemu kupac ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti. U slučaju izbora za oporezivanjem isporuke nekretnine porezom na dodanu vrijednost, porezni obveznici dužni su o tome izvijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave te će pri tome doći do prijenosa porezne obveze na poreznog obveznika koji je primatelj isporučene nekretnine.

Kao što je već navedeno radi sprječavanja mogućnosti da u pojedinim slučajevima dođe do dvostrukog oporezivanja isporuka nekretnina (porezom na dodanu vrijednost i porezom na promet nekretnina), izmjenama Zakona o porezu na promet nekretnina od oporezivanja porezom na promet nekretnina izuzet će se nekretnine na koje se plaća PDV, počev od 01.01.2015.

Promjene koje će proizaći iz usklađenja odredbi Zakona o porezu na promet nekretnina s odredbama Zakona o PDV-u imat će za posljedicu promjenu u broju isporuka nekretnina oporezivih porezom na promet nekretnina. Za očekivati je da će određeni broj isporuka nekretnina, koje isporučuju obveznici poreza na dodanu vrijednost, podlijegati obvezi plaćanja poreza na dodanu vrijednost, a ne više obvezi poreza na promet nekretnina.

U praktičnoj primjeni, primjena izmijenjenih zakonskih odredaba (i Zakona o PPN i Zakona o PDV-u), značit će obvezu da se primarno utvrdi podliježe li isporuka nekretnine obvezi plaćanja poreza na dodanu vrijednost. Ako ne postoji obveza plaćanja poreza na dodanu vrijednost u tom slučaju, u skladu s izmijenjenim odredbama Zakona o porezu na promet nekretnina, proizlazila bi obveza plaćanja poreza na promet nekretnina. Kako bi se uspostavila sustavna kontrola načina oporezivanja, ali kako bi se osiguralo i praćenje postignutih tržišnih cijena prema vrsti transakcije i vrsti nekretnina na tržištu nekretnina, potrebno je propisati obvezu da se svi ugovori i druge isprave kojima se stječe nekretnina, obavezno dostavljaju Ministarstvu financija, Poreznoj upravi, bez obzira postoji li obveza plaćanja poreza na promet nekretnina ili ne. Stoga bi se obrazac Prijava poreza na promet nekretnina koristio s dvostrukom ulogom: kao obrazac za prijavu za utvrđivanje poreza na promet nekretnina, ali i kao statistički obrazac za praćenje isporuka

nekretnina oporezivih porezom na dodanu vrijednost. Navedeno je od posebnog značaja radi vođenja evidencije prometa nekretnina te praćenje stvarno postignutih cijena na tržištu nekretnina.

4. Posljedice promjena u načinu oporezivanja

Počev od 01.01.2015. promet nekretnina u cijelosti podliježe ili oporezivanju porezom na promet nekretnina ili porezom na dodanu vrijednost, ovisno o dva ključna kriterija koji određuju način oporezivanja nekretnina. Ključnim kriterijima za određivanjem načina oporezivanja nekretnina smatraju se:

1. porezni status osobe – isporučitelja nekretnine; ovisno o tome je li isporučitelj porezni obveznik upisan u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost te
2. vrsta nekretnine koja je u prometu.

4.1. Način utvrđenja postupka oporezivanja prometa nekretnina

Kao što je navedeno, da bi se ispravno utvrdio način oporezivanja prometa nekretnina potrebno je utvrditi tko je isporučitelj nekretnine.

Kada je isporučitelj (prodavatelj ili otuđitelj) nekretnine osoba koja nije osoba upisana u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost, bez obzira koja je nekretnina u prometu plaća se porez na promet nekretnina.

Međutim ako je isporučitelj (prodavatelj ili otuđitelj) nekretnine osoba koja je upisana u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost oporezivanje prometa nekretnina porezom na dodanu vrijednost ili porezom na promet nekretnina ovisit će o nekretnini koja je u prometu.

Ako porezni obveznik upisan u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost isporučuje građevinsko zemljište i/ili izgrađenu nekretninu koja nije korištena ili kod koje od početka korištenja do isporuke nije prošlo više od dvije godine, na isporuku nekretnine zaračunat će PDV. Važno je napomenuti da se PDV zaračunava na cijeli iznos nekretnine uključujući i zemljište na kojem se nekretnina nalazi. Iako dolazi do oporezivanja nekretnina PDV-om u cijelosti, isporučitelji ovih nekretnina prijavit će isporuku nekretnina kroz obrazac Prijava poreza na promet nekretnina uz to što je isporuku obavezan iskazati i u prijavi poreza na dodanu vrijednost (Obrazac PDV). U tom dijelu obrazac Prijave poreza na promet nekretnina sadržajno će se prilagoditi kako bi služio i za praćenje ostvarenih prometa nekretnina koje podliježu obvezi PDV-a.

Ako obveznik poreza na dodanu vrijednost isporučuje nekretnine, različite od onih navedenih u prethodnom stavku, u smislu propisa o PDV radi se o oslobođenoj isporuci te će stjecatelj na cijelu vrijednost nekretnine platiti porez na promet nekretnina. Međutim u ovom dijelu Zakon o PDV-u dozvoljava primjenu iznimke na način da omogućuje optiranje glede oporezivanja. Optiranje u oporezivanju podrazumijeva da isporučitelj nekretnine koji je upisan u registar obveznika PDV-a pri isporuci nekretnine oslobođene plaćanja PDV-a može optirati za oporezivanje PDV-om pod uvjetom da je stjecatelj nekretnine porezni obveznik koji ima pravo na odbitak

pretporeza u cijelosti. O izboru optiranja u oporezivanju izvještava se nadležna ispostava Porezne uprave.

Sumirajući navedeno bitne značajke u utvrđenju načina oporezivanja nekretnina od 01.01.2015. jesu:

1. Postojeći sustav oporezivanja prometa nekretnina zadržava se do 31.12.2014.. Na sve sklopljene ugovore do 31.12.2014., bez obzira kada će se provoditi postupak oporezivanja, primjenjivat će se oporezivanje prometa nekretnina porezom na promet nekretnina, uz oporezivanje novosagrađenih građevina (koje isporučuje porezni obveznik upisan u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost) PDV-om.
2. Od 01.01.2015. mijenja se način oporezivanja nekretnina. Promijenjeni način oporezivanja primjenjivat će se samo na ugovore sklopljene nakon 01.01.2015..
3. Od 01.01.2015. za sve nekretnine (neizgrađene – poljoprivredno i građevinsko zemljište; i izgrađene) koje isporučuje (prodaje ili otuđuje) osoba koja nije upisana u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost plaća se porez na promet nekretnina.
4. Od 01.01.2015. za nekretnine koje isporučuje porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a vrijedit će pravila:
 - a) za neizgrađene nekretnine:
 1. poljoprivredno zemljište - stjecatelj (kupac) će plaćati porez na promet nekretnina
 2. građevinsko zemljište – isporučitelj će obračunati PDV, koji će kupac plaćati kroz cijenu nekretnine
 - b) za izgrađene nekretnine:
 1. nekorištene nekretnine te nekretnine kod kojih od prvog nastanjenja odnosno uporabe nije prošlo više od dvije godine – isporučitelj će obračunati PDV
 2. kod ostalih izgrađenih nekretnina sada bez nekretnina pod točkom 1. (nekorištene nekretnine te nekretnine kod kojih od prvog nastanjenja odnosno uporabe nije prošlo više od dvije godine u daljnjem tekstu za potrebe ovoga članka „za ostale izgrađene nekretnine“) – stjecatelj (kupac) će platiti porez na promet nekretnina.
5. Ako isporučitelj nekretnine, osoba upisana u registar obveznika PDV-a, isporučuje nekretninu oslobođenu plaćanja PDV-a (poljoprivredno zemljište te „ostale izgrađene nekretnine“) drugom poreznom obvezniku koji u cijelosti može odbiti pretporez, isporučitelj nekretnine i stjecatelj nekretnine mogu se odlučiti za postupak optiranja u oporezivanju. U slučaju odluke o optiranju, u poreznom smislu primjenjuje se prijenos porezne obveze propisan odredbama Zakona o PDV-u.
6. Isporučitelji nekretnina, osobe u sustavu PDV-a, kod isporučivanja nekretnina oslobođenih plaćanja PDV-a i to „ostalih izgrađenih nekretnina“ moraju voditi

računa o obvezama za ispravak pretporeza koji je korišten kod izgradnje nekretnina.

7. Isporučitelji nekretnina koje podliježu oporezivanju PDV-om te stjecatelji nekretnina na koje se plaća porez na promet nekretnina dužni su promet nekretnina prijaviti kroz obrazac Prijava poreza na promet nekretnina.

4.2. Bitne definicije

Polazeći od opisanog načina oporezivanja proizlazi da je bitno utvrditi što se za potrebe oporezivanja smatra građevinskim zemljištem kao i što se smatra korištenjem nekretnine od kada se računa rok od dvije godine za oporezivanje isporuke nekretnine PDV-om.

Prema Nacrtu konačnog prijedloga Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost navedene definicije sadržane su u članku 7. Koji glasi:

„Članak 7.

U članku 40. stavku 4. u drugoj rečenici iza riječi: „u trenutku isporuke“ zarez se zamjenjuje točkom, a riječi: „o čemu isporučitelj i kupac moraju izvijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave.“ brišu se.

Iza stavka 4. dodaju se novi stavci 5., 6. i 7. koji glase:

„(5) Isporukom građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, prije prvog nastanjenja odnosno korištenja ili isporukom kod koje od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine u smislu stavka 1. točke j) ovoga članka smatra se i isporuka rekonstruiranih građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, ako su troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine prije isporuke veći od 50% prodajne cijene.

(6) Građevinskim zemljištem u smislu stavka 1. točke k) ovoga članka smatra se zemljište za koje je izdan izvršni akt kojim se odobrava građenje.

(7) Prvim nastanjenjem odnosno korištenjem u smislu stavka 1. točke j) ovoga članka smatra se trenutak stavljanja nekretnine u uporabu o čemu porezni obveznik mora imati odgovarajuću dokumentaciju.“

Dosadašnji stavak 5. postaje stavak 8. i mijenja se i glasi:

„(8) Ministar financija pravilnikom propisuje provedbu ovoga članka.“

S obzirom da se radi o definicijama sadržanim u Nacrtu prijedloga Zakona, valja svakako sačekati saborsku raspravu te objavu izmjena Zakona u Narodnim novinama.

Zaključak

Od 01.01.2015. godine sustav oporezivanja prometa nekretnina se mijenja te se uvode nova pravila o oporezivanju. Međutim iako je niz parametara poznat, s obzirom da se primjenjuje EU zakonodavstvo, državama članicama dopušteno da određene stvari propišu samostalno (definicija građevinskog zemljišta, pojam prvog korištenja ...) valja svakako sačekati objavu izmjene Zakona o PDV-u te Zakona o PPN u Narodnim novinama, kako bi se sve promjene u cijelosti sagledale.