



European  
Commission

## Objašnjenja

# pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na snagu 2017.

***(Provedbena uredba Vijeća (EU) br. 1042/2013)***

*Izjava o ograničenju odgovornosti: Ova objašnjenja nisu pravno obvezujuća i sadržavaju samo praktične i neslužbene smjernice o tome kako se pravo EU-a treba primjenjivati na temelju stajališta Glavne uprave Komisije za oporezivanje i carinsku uniju.*

## VAŽNE UVODNE NAPOMENE

**U ovim su objašnjenjima navedeni osnovni podaci o pravilima o mjestu isporuke usluga povezanih s nepokretnom imovinom, kao i obrazloženje načina na koje se ta pravila, prema Glavnoj upravi Europske komisije za oporezivanje i carinsku uniju, trebaju tumačiti.**

**Ona nisu pravno obvezujuća i njima se države članice ni nacionalne porezne uprave ne sprječavaju u tome da donesu nacionalne smjernice o istoj temi.**

Ovim se objašnjenjima **nastoji osigurati bolje razumijevanje europskog zakonodavstva**, posebno Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 1042/2013 od 7. listopada 2013. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 o mjestu isporuke usluga. Na njih se može gledati kao na **smjernice** koje se mogu upotrijebiti za razjašnjavanje praktične primjene europskog zakonodavstva o PDV-u na usluge povezane s nepokretnom imovinom.

Ova je objašnjenja sastavila Glavna uprava Europske komisije za oporezivanje i carinsku uniju (GU TAXUD) nakon opširnog savjetovanja s državama članicama i predstavnicima poduzeća.

**Ova objašnjenja nisu pravno obvezujuća.** Njima se ne izražava službeno mišljenje Europske komisije niti su stajališta koja su u njima navedena za Europsku komisiju obvezujuća. U njima nisu nužno u potpunosti zastupljena stajališta svih država članica. Nacionalne porezne uprave mogu isto tako objaviti zasebne smjernice za primjenu pravila o PDV-u na usluge povezane s nepokretnom imovinom. Dionici u potrazi za preciznim, potpunim i obvezujućim odgovorom na neko posebno pitanje pozivaju se da se obrate svojim nadležnim nacionalnim poreznim upravama<sup>1</sup> koje, u skladu s načelom supsidijarnosti, imaju načelnu odgovornost obavijestiti svoje porezne obveznike o tumačenju i primjeni zakonodavstva o PDV-u.

**Ova objašnjenja nisu sveobuhvatna:** obuhvaćena su samo neka od pitanja čije se pojašnjenje smatralo poželjnim. Preporuča se da svi korisnici ovih objašnjenja pročitaju opće napomene u dijelu I. i posebne napomene u dijelu II. jer su pojašnjenja iz dijela I. često važna za ispravno razumijevanje posebnih odredbi.

**Ona su u postupku nastajanja:** ova objašnjenja nisu konačan proizvod, nego se njima, u skladu s dostupnim znanjem i iskustvom, odražava stanje u određenom trenutku.

<sup>1</sup> Dodatne informacije o nacionalnim pravilima o PDV-u i podacima za kontakt nacionalnih poreznih uprava dostupne su na [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/index_en.htm)

## Sadržaj

<b>DIO 1.</b>	<b>Opće napomene o uslugama vezanim s nepokretnom imovinom</b> .....	<b>10</b>
<b>1.1.</b>	<b>Povijesna pozadina</b> .....	<b>10</b>
<b>1.2.</b>	<b>Međunarodna pozadina</b> .....	<b>10</b>
<b>1.3.</b>	<b>Svrha posebnog pravila o uslugama vezanim s nepokretnom imovinom</b> .....	<b>11</b>
<b>1.4.</b>	<b>Karakter posebnog pravila o uslugama vezanim s nepokretnom imovinom</b> .....	<b>11</b>
<b>1.5.</b>	<b>Obračun PDV-a kad je riječ o uslugama na daljinu vezanim s nepokretnom imovinom</b> .....	<b>12</b>
<b>1.6.</b>	<b>Primjena posebnog pravila o uslugama vezanim s nepokretnom imovinom na pakete isporuka</b> .....	<b>12</b>
<b>1.7.</b>	<b>Povezanost usluge s jednom posebnom nepokretnom imovinom ili više njih</b> .....	<b>13</b>
<b>1.8.</b>	<b>Usluge vezane s nepokretnom imovinom i složeni ugovori</b> .....	<b>13</b>
<b>1.9.</b>	<b>Obveze isporučitelja usluga vezanih s nepokretnom imovinom</b> .....	<b>14</b>
<b>1.10.</b>	<b>Odnos između posebnog pravila iz članka 47. Direktive o PDV-u i koncepta stalnog poslovnog nastana priznatog u svrhu plaćanja PDV-a</b> .....	<b>14</b>
<b>1.11.</b>	<b>Odnos između pravila o mjestu isporuke usluge i izuzeća od PDV-a</b> .....	<b>15</b>
<b>1.12.</b>	<b>Neprijemljivost koncepta i definicija nacionalnog zakonodavstva u primjeni posebnog pravila</b> .....	<b>15</b>
<b>1.13.</b>	<b>Mjerodavni pravni akti</b> .....	<b>15</b>
<b>DIO 2.</b>	<b>Posebne napomene o odredbama Provedbene uredbe o PDV-u koje se odnose na usluge vezane s nepokretnom imovinom</b> .....	<b>16</b>
<b>2.1.</b>	<b>Opći pristup člancima 13.b i 31.a</b> .....	<b>16</b>
<b>2.2.</b>	<b>Definicija „nepokretne imovine“</b> .....	<b>16</b>
<b>2.2.1.</b>	<b>Što je obuhvaćeno člankom 13.b točkom (a)?</b> .....	<b>17</b>
<b>2.2.1.1.</b>	<b>Određeni dio zemlje</b> .....	<b>18</b>

**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

2.2.1.2.	Vlasništvo i posjed .....	18
2.2.2.	Što je obuhvaćeno člankom 13.b točkom (b)? .....	19
2.2.2.1.	Što su zgrade i građevine u smislu članka 13.b točke (b)? .....	19
2.2.2.2.	Treba li se i nedovršena zgrada smatrati zgradom u smislu članka 13. točke (b)? .....	20
2.2.2.3.	Što znači „pričvršćena za tlo ili u tlo (iznad ili ispod razine mora“ i „koje se ne mogu lako rastaviti na dijelove ili pomicati“? .....	20
2.2.3.	Što je obuhvaćeno člankom 13.b točkom (c)?.....	22
2.2.3.1.	Kad neki predmet ugrađen u zgradu ili građevinu čini njezin sastavni dio? .....	22
2.2.4.	Što je obuhvaćeno člankom 13.b točkom (d)? .....	23
2.2.4.1.	Što znači „trajno ugrađen“ u skladu s člankom 13.b točkom (d)? .....	24
2.2.4.2.	Kako se ocjenjuje je li neka zgrada ili građevina preinačena ili uništena?.....	24
2.2.4.3.	Koje je međudjelovanje članka 13.b točaka (b), (c) i (d)? .....	25
<b>2.3.</b>	<b>Definicija usluga koje „imaju dovoljno izravne veze“ s nepokretnom imovinom .....</b>	<b>26</b>
2.3.1.	Koje je međudjelovanje članka 31.a stavaka 1., 2. i 3.? Na koji se način oni trebaju zajedno tumačiti? .....	27
2.3.2.	Na koji se način mora ocijeniti postojanje „dovoljno izravne veze“? .....	28
2.3.3.	Mogu li kriterij postojanja „dovoljno izravne veze“ ispuniti i usluge koje se pružaju na daljinu / koje se ne pružaju na licu mjesta? .....	28
2.3.4.	Utječe li na svojstva pružene usluge status njihovog primatelja? .....	29
2.3.5.	Utječe li na svojstvo predmetnih usluga mjesto primatelja tih usluga?.....	29
2.3.6.	Na koji način treba tumačiti članak 31.a stavak 1. točku (a)? .....	29
2.3.7.	Na koji način treba tumačiti članak 31.a stavak 1. točku (b)? .....	29
2.3.8.	Jesu li članak 31.a stavak 1. točka (a) i članak 31.a stavak 1. točka (b) kumulativni?.....	30
<b>2.4.</b>	<b>Posebni primjeri usluga koje jesu ili nisu povezane s nepokretnom imovinom .....</b>	<b>30</b>

**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

2.4.1.	Je li popis iz članka 31.a stavka 2. okviran ili potpun? .....	30
2.4.2.	Izrada planova (članak 31.a stavak 2. točka (a) i članak 31.a stavak 3. točka (a)) .....	30
2.4.2.1.	Koji je pravni režim primjenjiv na studije izrađene u pogledu neke nepokretne imovine čije mjesto još nije poznato?.....	30
2.4.3.	Nadzor i usluge osiguranja na gradilištu (članak 31.a stavak 2. točka (b)) .....	31
2.4.3.1.	Koje su usluge obuhvaćene područjem primjene članka 31.a stavka 2. točke (b)? .....	31
2.4.3.2.	Jesu li člankom 31.a stavkom 2. točkom (b) obuhvaćene i usluge koje se pružaju s udaljenosti? .....	32
2.4.3.3.	Je li područjem primjene članka 31.a stavka 2. točke (b) obuhvaćena i ugradnja sigurnosnog sustava? .....	32
2.4.4.	Gradnja zgrada (članak 31.a stavak 2. točka (c)).....	33
2.4.4.1.	Koje su kategorije građevinskih radova obuhvaćene područjem primjene članka 31.a stavka 2. točke (c)? .....	33
2.4.4.2.	Na koji se način treba u svrhe PDV-a postupati sa zapošljavanjem djelatnika na građevinskim radovima? .....	33
2.4.5.	Gradnja trajnih struktura (članak 31.a stavak 2. točka (d)) .....	34
2.4.5.1.	Primjenjuje li se članak 31.a stavak 2. točka (d) i na gradnju trajnih struktura pričvršćenih za dno rijeke/mora/oceana? .....	34
2.4.5.2.	Koji su građevinski i radovi rušenja obuhvaćeni člankom 31.a stavkom 2. točkom (d)?.....	34
2.4.6.	Radovi na zemljištu i poljoprivredne usluge (članak 31.a stavak 2. točka (e)) .....	34
2.4.6.1.	Koje su kategorije radova i poljoprivrednih usluga obuhvaćene područjem primjene članka 31.a stavka 2. točke (e)?.....	34
2.4.7.	Proučavanje i ocjena rizika te cjelovitost (članak 31.a stavak 2. točka (f)) .....	35
2.4.7.1.	Koja je svrha članka 31.a stavka 2. točke (f)? .....	35
2.4.8.	Usluge vrednovanja (članak 31.a stavak 2. točka (g)) .....	36
2.4.8.1.	Koje su usluge sačinjene od vrednovanja nepokretne imovine obuhvaćene člankom 31.a stavkom 2. točkom (g)? .....	36

**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

2.4.8.2.	Mogu li se usluge dubinske analize smatrati uslugama povezanim s nepokretnom imovinom u skladu s člankom 31.a stavkom 2. točkom (g)?.....	36
2.4.8.3.	Utječe li metoda kojom se vrednovanje imovina provodi na to hoće li se ili neće isporuka te usluge smatrati povezanom s nepokretnom imovinom? .....	36
2.4.9.	Lizing i iznajmljivanje nepokretne imovine (članak 31.a stavak 2. točka (h) i članak 31.a stavak 3. točka (b)).....	37
2.4.9.1.	Na koji način tumačiti „lizing ili iznajmljivanje nepokretne imovine“ za potrebe pravila o mjestu isporuke? .....	37
2.4.9.2.	Na koji se način treba tumačiti skladištenje robe iz članka 31.a stavka 2. točke (h), uzimajući u obzir stajalište Suda EU-a u predmetu RR Donnelley?.....	37
2.4.9.3.	Kako se mora postupati prema uslugama skladištenja koje se isporučuju zajedno s dodatnim uslugama? .....	38
2.4.10.	Pružanje usluga smještaja (članak 31.a stavak 2. točka (i) i članak 31.a stavak 3. točka (d)) .....	38
2.4.10.1.	Primjenjuje li se članak 31.a stavak 2. točka (i) i na usluge smještaja koje se pružaju izvan hotelskog sektora (npr., kuće i vile za odmor, razmjena stanova itd.)? .....	39
2.4.10.2.	Koje su usluge obuhvaćene odredbom „pravo boravka na određenom mjestu koje proizlazi iz konverzije prava suvlasničkog vremenskog korištenja“ u skladu s člankom 31.a stavkom 2. točkom (i)? .....	39
2.4.11.	Dodjela ili prijenos prava upotrebe čitave nepokretne imovine ili njezinih dijelova (članak 31.a stavak 2. točka (j)) .....	40
2.4.11.1.	Koja je svrha članka 31.a stavka 2. točke (j)? .....	40
2.4.11.2.	Koja su ograničenja područja primjene članka 31.a stavka 2. točke (j)?.....	41
2.4.11.3.	Primjenjuje li se članak 31.a stavak 2. točka (j) na dijeljenje ureda?.....	41
2.4.11.4.	Primjenjuje li se članak 31.a stavak 2. točka (j) na plovila za stanovanje? .....	41
2.4.12.	Održavanje, obnova i popravak zgrada (članak 31.a stavak 2. točka (k)) .....	42
2.4.12.1.	Je li člankom 31.a stavkom 2. točkom (k) obuhvaćeno samo održavanje, obnova i popravak zgrada ili i održavanje, obnova i popravak različitih vrsta nepokretne imovine? .....	42

**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

2.4.12.2.	Je li člankom 31.a stavkom 2. točkom (k) obuhvaćeno samo održavanje, obnova i popravak povezani s većim radovima ili se ona primjenjuje i na redovite usluge čišćenja unutar i izvan zgrada? .....	42
2.4.13.	Održavanje, obnova i popravak trajnih struktura (članak 31.a stavak 2. točka (l)). .....	42
2.4.13.1.	Primjenjuje li se članak 31.a stavak 2. točka (l) na telekomunikacijske infrastrukture? .....	42
2.4.14.	Ugradnja ili montaža strojeva ili opreme (članak 31.a stavak 2. točka (m) i članak 31.a stavak 3. točka (f)) .....	43
2.4.14.1.	Na koji se način treba tumačiti članak 31.a stavak 2. točka (m) s obzirom na članak 13.b točke (c) i (d)? .....	43
2.4.14.2.	Od kojega se trenutka u postupku ugradnje ili montaže/sklapanja strojeva ili opreme oni smatraju nepokretnom imovinom?.....	43
2.4.15.	Održavanje, popravak, inspekcija i nadzor strojeva ili opreme (članak 31.a stavak 2. točka (n) i članak 31.a stavak 3. točka (f)) .....	44
2.4.15.1.	Primjenjuje li se članak 31.a stavak 2. točka (n) na usluge koje se pružaju s udaljenosti? .....	44
2.4.16.	Upravljanje imovinom (članak 31.a stavak 2. točka (o) i članak 31.a stavak 3. točka (g)) .....	44
2.4.16.1.	Što znači upravljanje imovinom u skladu s člankom 31.a stavkom 2. točkom (o) .....	44
2.4.16.2.	Što znači upravljanje portfeljom ulaganja u nekretnine? Je li upravljanje jednom ulagačkom imovinom obuhvaćeno područjem primjene članka 31.a stavka 3. točke (g)? .....	45
2.4.17.	Usluge posredovanja u transakcijama koje uključuju nepokretnu imovinu (članak 31.a stavak 2. točka (p) i članak 31.a stavak 3. točka (d)) .....	46
2.4.17.1.	Koje se posredničke djelatnosti smatraju povezanim s nepokretnom imovinom? Koji je područje primjene članka 31.a stavka 2. točke (p)? .....	46
2.4.17.2.	Je li članak 31.a stavak 2. točka (p) ograničen samo na posredovanje posrednika za nekretnine ili se on ujedno primjenjuje na sve osobe uključene u usluge posredovanja? .....	46
2.4.17.3.	Jesu li člankom 31.a stavkom 2. točkom (p) obuhvaćene i isporuke koje ne uključuju prodaju, lizing ili iznajmljivanje nepokretne imovine, ili utvrđivanje ili prijenos određenih prava na nepokretnu imovinu ili stvarnih prava nad nepokretnom imovinom? .....	47

**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

2.4.17.4.	Zbog čega se u članku 31.a stavku 3. točki (d) naglašava uvjet „ako se posredovanje provodi u ime i za račun neke druge osobe“? .....	47
2.4.17.5.	Kako treba postupati u situacijama u kojima usluge posredovanja iz članka 31.a stavka 2. točke (p) uključuju razne elemente (kao što su istraživanje, stvaranje kontakata, izrada web-mjesta, ispitivanje i analiza kvalitete imovine)? .....	47
2.4.18.	Pravne usluge (članak 31.a stavak 2. točka (q) i članak 31.a stavak 3. točka (h)) .....	48
2.4.18.1.	Kojim se kriterijima omogućuje određivanje je li neka usluga obuhvaćena područjem primjene članka 31.a stavka 2. točke (q) ili članka 31.a stavka 3. točke (h)? .....	48
2.4.18.2.	Smatraju li se pravne usluge koje se odnose na zaključivanje ugovora o zakupu ili lizingu povezanim s nepokretnom imovinom? .....	49
2.4.18.3.	Kako tumačiti izraz „pravna izmjena“ u kontekstu članka 31.a stavka 2. točke (q)? .....	50
2.4.18.4.	Je li područje primjene članka 31.a stavka 2. točke (q) ograničeno samo na pravne usluge koje isporučuju odvjetnici i javni bilježnici? .....	50
2.4.18.5.	Što znači izraz „određena prava“ u skladu s člankom 31.a stavkom 2. točkom (q)? .....	50
2.4.18.6.	Smatraju li se savjetodavne usluge za koje je potrebna prisutnost na terenu ili su povezane s nekom posebnom nepokretnom imovinom povezanim s nepokretnom imovinom u skladu s člankom 31.a stavkom 2. točkom (q)? .....	51
2.4.18.7.	Smatraju li se pravne usluge koje se odnose na financiranje kupnje nepokretne imovine ili savjetovanje ulagača povezanim s nepokretnom imovinom? .....	51
2.4.19.	Usluge oglašavanja (članak 31.a stavak 3. točka (c)) .....	51
2.4.19.1.	Što znači „pružanje usluga oglašavanja“ u skladu s člankom 31.a stavkom 3. točkom (c)? .....	51
2.4.19.2.	Primjenjuje li se članak 31.a stavak 3. točka (c) i na situacije u kojima predmetno oglašavanje povlači za sobom preinake predmetne nepokretne imovine, kao što je bojenje dijela te zgrade? .....	52
2.4.20.	Stavljanje štanda na raspolaganje zajedno s drugim sličnim uslugama (članak 31.a stavak 3. točka (e)) .....	52
2.4.20.1.	Koje je područje primjene članka 31.a stavka 3. točke (e)? .....	52



**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

2.4.20.2.	Kako se „stavljanje štanda na raspolaganje“ mora definirati u skladu s člankom 31.a stavkom 3. točkom (e)? .....	53
2.4.21.	Isporuka opreme radi izvođenja radova na nepokretnoj imovini (članak 31.b) .....	53
<b>PRILOG</b>	<b>Odlomci iz mjerodavnog zakonodavstva .....</b>	<b>55</b>

## DIO 1.

### OPĆE NAPOMENE O USLUGAMA POVEZANIMA S NEPOKRETNOM IMOVINOM

#### 1.1. Povijesna pozadina

1. U skladu s europskim zakonodavstvom o PDV-u, mjesto oporezivanja usluga povezanih s nepokretnom imovinom definirano je posebnim pravilom utvrđenim člankom 47. Direktive o PDV-u<sup>2</sup>. Tim se pravilom predviđa da je mjesto isporuke usluga povezanih s nepokretnom imovinom ono na kojem se nalazi predmetna nepokretna imovina.
2. Razmatrajući reviziju pravila o mjestu isporuke usluga koja je započela prvim prijedlogom Europske komisije 2003. i dovela do donošenja Direktive Vijeća 2008/8/EZ<sup>3</sup>, Vijeće je donijelo odluku o zadržavanju tog posebnog pravila o mjestu oporezivanja usluga povezanih s nepokretnom imovinom.
3. Istodobno se o posebnim pitanjima tumačenja te odredbe raspravljalo u okviru Odbora za PDV<sup>4</sup> koji se usuglasio oko nekih smjernica, posebno za neke specifične scenarije, poput pružanja pravnih usluga koje se odnose na nepokretnu imovinu, pružanja paketa usluga, među ostalim stavljanje štanda na raspolaganje tijekom održavanja sajмова i izložbi itd.<sup>5</sup> Međutim, te smjernice često nisu donesene jednoglasno.
4. Kako bi obračun PDV-a primjenjiv na isporuke usluga povezane s nepokretnom imovinom koja se nalazi unutar EU-a bio dosljedniji, učinkovitiji i pouzdaniji, smjernice o uslugama povezanim s nepokretnom imovinom koje je utvrdio Odbor za PDV uključene su u Provedbenu uredbu o PDV-u<sup>6</sup>, pa stoga 1. siječnja 2017. postaju obvezujuće i izravno primjenjive u svim državama članicama.

#### 1.2. Međunarodna pozadina

5. Posebna pravila o mjestu isporuke usluga povezanih s nepokretnom imovinom primjenjuju se ne samo unutar Europske unije, nego i u nekim trećim zemljama. Na razini EU-a to je posebno pravilo u skladu s provedbom načela države odredišta. Na međunarodnoj razini<sup>7</sup> dogovoreno je da takva posebna pravila prema kojima se za određivanje mjesta oporezivanja uzima mjesto nepokretne imovine mogu dovesti do pravedne raspodjele oporezivih prava između poreznih jurisdikcija.

---

2 Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, 11.12.2006., str. 1.).

3 Direktiva Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o mjestu pružanja usluga (SL L 44, 20.2.2008., str. 11.).

4 Odbor za PDV savjetodavni je odbor osnovan u skladu s člankom 398. Direktive o PDV-u radi unapređivanja jedinstvene primjene odredaba Direktive o PDV-u. Odbor nema nikakve zakonodavne ovlasti niti može donositi pravno obvezujuće odluke, ali može davati smjernice.

5 Vidjeti smjernice utvrđene na 93. sastanku Odbora za PDV.

6 Provedbena uredba Vijeća (EU) br. 1042/2013 od 7. listopada 2013. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 o mjestu isporuke usluga (SL L 284, 26.10.2013., str. 1.).

7 Vidjeti međunarodne smjernice o PDV-u / porezu na dobra i usluge koje je izradio OECD.

### **1.3. Svrha posebnog pravila o uslugama povezanim s nepokretnom imovinom**

6. Svrha je posebnog pravila o mjestu isporuke usluga povezanih s nepokretnom imovinom osigurati oporezivanje na mjestu koje se smatra mjestom korištenja predmetne usluge. Tog bi se cilja trebalo prisjetiti u svim situacijama u kojima praktična provedba zakonodavstva stvara probleme. Takve bi se situacije morale uvijek riješiti na način kojim se osigurava da prihod od PDV-a pripadne onoj državi članici u kojoj se ta usluga vjerojatno koristi, uzimajući u obzir da se usluge povezane s nepokretnom imovinom koriste na mjestu na kojem se nalazi predmetna imovina. Strane u tim transakcijama stoga ne mogu izbjeći primjenu članka 47. Direktive o PDV-u tako da u svojim ugovornim odredbama navedu da bi usluge pružene u skladu s tim ugovorom trebale ipak podlijegati općim pravilima o mjestu isporuke.

### **1.4. Karakter posebnog pravila o uslugama povezanim s nepokretnom imovinom**

7. Pravilo iz članka 47. Direktive o PDV-u posebno je pravilo, a ne iznimka od općih pravila o mjestu isporuke iz članaka 44. (među poduzećima) i 45. (između poduzeća i potrošača) Direktive o PDV-u. Ono potpada pod glavu V. „Mjesto oporezivih transakcija“, poglavlje 3. „Mjesto isporuke usluga“, odjeljak 3. „Posebne odredbe“ i ne smije se tumačiti kao iznimka od općih pravila<sup>8</sup>.
8. U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda Europske unije (dalje u tekstu „Sud EU-a“), odredbe koje dovode do iznimaka od općih pravila (kao što su odredbe koje se odnose na izuzeća ili snižene stope) moraju se strogo tumačiti. Budući da pravilo iz članka 47. Direktive o PDV-u nije iznimka, taj se kriterij strogog tumačenja ne primjenjuje na definiciju usluga povezanih s nepokretnom imovinom.
9. Članak 47. mora se primjenjivati na temelju objektivne ocjene uvjeta predviđenih Direktivom o PDV-u i Provedbenom uredbom o PDV-u. To se posebno pravilo primjenjuje bez obzira na to pružaju li se predmetne usluge poslovnom korisniku (među poduzećima) ili krajnjem potrošaču (između poduzeća i potrošača).
10. Uvijek kad se pojavi nesigurnost u pogledu primjene članka 47. Direktive o PDV-u kao posebnog pravila koje postoji uz opća pravila iz članaka 44. i 45., obračun PDV-a na predmetnu transakciju treba utvrditi uzimajući u obzir svrhu tog posebnog pravila – omogućiti oporezivanje u državi članici u kojoj je usluga korištena – i uz provođenje objektivne ocjene. Prvo se mora provjeriti jesu li te usluge obuhvaćene područjem primjene posebnog pravila iz članka 47.<sup>9</sup> te, ako jesu, hoće li se smatrati da su te usluge povezane s nepokretnom imovinom. Ako nisu i ne primjenjuju se nikakva druga posebna pravila<sup>10</sup>, primjenjuju se opća pravila iz članaka 44. i 45.

---

8 Vidjeti predmete Suda EU-a C-166/05 *Heger Rudi* i C-41/04 *Levob Verzekeringen i OV Bank*.

9 Vidjeti predmet Suda EU-a C-155/12 *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, točka 29.

10 Usluga se uvijek mora razmatrati jednako ako je obuhvaćena nekim od posebnih pravila iz članaka od 46. do 59.a Direktive o PDV-u. U tom se slučaju primjenjuje relevantna odredba, a ne opća pravila iz članaka 44. i 45. Direktive o PDV-u.

**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

11. U nekim se okolnostima može dogoditi da budu ispunjeni uvjeti za primjenu dva posebna pravila ili više njih. U takvim slučajevima treba primijeniti ono pravilo kojim se bolje osigurava oporezivanje na pretpostavljenom mjestu korištenja uslugom<sup>11</sup>.

**1.5. Obračun PDV-a kad je riječ o uslugama na daljinu povezanim s nepokretnom imovinom**

12. Usluge povezane s nepokretnom imovinom mogu se u nekim slučajevima pružati na daljinu, tj. s udaljenosti. Način na koji se usluga pruža ne bi trebao utjecati na obračun PDV-a, uz uvjet da se njezin karakter ne mijenja. Naime, ne može se isključiti da bi se, zahvaljujući modernim tehnologijama, neke usluge povezane s nepokretnom imovinom mogle pružati ne samo na licu mjesta, nego i na daljinu.
13. Kad je usluga koja se pruža s udaljenosti podložna tome da bude obuhvaćena s više posebnih pravila kojima se uređuje mjesto isporuke usluge (na primjer pravilom o uslugama povezanim s nepokretnom imovinom i pravilom o elektronički pruženim uslugama), moraju se ocijeniti posljedice primjene svakog od tih pravila s ciljem određivanja koje bi od njih imalo najprihvatljiviji ishod sa stajališta osiguravanja oporezivanja na pretpostavljenom mjestu korištenja uslugom.

**1.6. Primjena posebnog pravila o uslugama povezanim s nepokretnom imovinom na pakete isporuka**

14. U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda EU-a, u svrhe PDV-a svaka se isporuka u pravilu mora smatrati različitom i samostalnom<sup>12</sup>. Međutim, kad se transakcija sastoji od nekoliko elemenata, potrebno je ocijeniti treba li se ona smatrati jedinstvenom isporukom ili kao nekoliko različitih i samostalnih isporuka<sup>13</sup>.
15. Isporuka se mora smatrati jedinstvenom kad su dva elementa/akta ili više njih koje dotični porezni obveznik dostavlja tako usko povezani da oni objektivno čine jedinstvenu i ekonomski nedjeljivu isporuku čije bi razdvajanje bilo umjetno<sup>14</sup>. Moraju se odrediti bitne značajke te isporuke kako bi se utvrdilo prima li taj korisnik, u svojstvu prosječnog potrošača, nekoliko različitih isporuka ili jednu jedinstvenu isporuka<sup>15</sup>.
16. Osim toga, takav je slučaj i kad jedna ili više isporuka čine glavnu isporuku, a druga isporuka ili isporuke čine jednu pomoćnu isporuku ili više njih, na koje se primjenjuju isti porezni postupci kao i na glavnu isporuku. Posebno se neka isporuka mora smatrati pomoćnom glavnoj isporuci ako za korisnike ne

---

11 Vidjeti predmet Suda EU-a C-37/08 *RCI Europe*, točka 39.

12 Vidjeti predmete Suda EU-a C-392/11 *Field Fisher Waterhouse*, C-111/05 *Aktiebolaget NN*, točka 22., C-461/08 *Don Bosco Onroerend Goed*, točka 35. i C-276/09 *Everything Everywhere*, točka 21.

13 Vidjeti predmet Suda EU-a C-425/06 *Part Service*, točka 51.

14 Vidjeti predmete Suda EU-a C-41/04 *Levob Verzekeringen i OV Bank*, točka 22. i C-276/09 *Everything Everywhere*, točke 24. i 25.

15 Vidjeti na primjer presudu Suda EU-a u predmetu C-349/96 *Card Protection Plan*.

**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

predstavlja sama sebi svrhu, nego sredstvo za bolje korištenje glavnom pruženom uslugom<sup>16</sup>.

17. U slučaju jedinstvenog paketa isporuka mora se odrediti prevladavajući element te isporuke i potrebno je potvrditi je li taj prevladavajući element povezan s nepokretnom imovinom.
18. Kvalifikacija određenog scenarija kao jedne isporuke ili više njih mora se provesti za svaki pojedini slučaj, uzimajući u obzir kriterije koje je utvrdio Sud EU-a<sup>17</sup>. U tom se ocjenjivanju u obzir moraju uzeti sve okolnosti predmetne transakcije<sup>18</sup>.

### **1.7. Povezanost usluge s jednom posebnom nepokretnom imovinom ili više njih**

19. Usluge povezane s nepokretnom imovinom obuhvaćaju i transakcije povezane s jednom nepokretnom imovinom i one povezane s više nepokretnih imovina. Činjenica da je predmetna usluga povezana s više imovina nije prepreka da se za predmetnu uslugu u smislu članka 31.a stavka 1. Provedbene uredbe o PDV-u smatra da je u dovoljnoj izravnoj vezi s nepokretnom imovinom.
20. Kako bi se ostvarilo oporezivanje na pretpostavljenom mjestu potrošnje, posebno se pravilo iz članka 47. Direktive o PDV-u može primijeniti jedino kad je predmetna usluga povezana s jednom posebnom nepokretnom imovinom ili više njih, tj. kad se ta usluga odnosi na jednu jasno određenu ili određivu nepokretnu imovinu ili više njih. U situacijama kad nije moguće odrediti tu nepokretnu imovinu, tim prije nije moguće oporezivati predmetnu uslugu u jurisdikciji u kojoj bi se ta imovina nalazila. U takvim situacijama potrebno je zaključiti da predmetna usluga nije dovoljno povezana s nepokretnom imovinom.
21. U svim scenarijima u kojima je predmetna usluga povezana s jednom posebnom nepokretnom imovinom ili više njih potrebno je valjano ocijeniti ima li ta usluga dovoljno izravne veze s nepokretnom imovinom, kako je definirano člankom 31.a Provedbene uredbe o PDV-u.
22. Činjenica da su jedna nepokretna imovina ili više njih smještene u širem zemljopisnom području unutar jedne jurisdikcije (kao što je grad ili regija) ili da su one smještene u različitim državama članicama ne sprječava, sama po sebi, vezu te usluge s nepokretnom imovinom. U slučajevima u kojima bi ta usluga obuhvaćala više od jedne jurisdikcije, porezna prava morala bi se proporcionalno podijeliti među dotičnim jurisdikcijama.

### **1.8. Usluge povezane s nepokretnom imovinom i složeni ugovori**

23. Budući da postoji mnogo različitih metoda kojima isporučitelji mogu organizirati način isporuke svojih usluga, mogućnosti u kojima se mogu sklopiti ugovori vrlo su raznolike. Na primjer, u isporuku usluge mogu se uključiti mnogi podizvođači; korisnik može imati poslovni nastan u drugoj državi od one u kojoj se nalazi predmetna imovina itd.

---

16 Vidjeti predmete Suda EU-a C-349/96 *Card Protection Plan*, točka 29., C-41/04 *Levob Verzekeringen i OV Bank*, točka 20., C-111/05 *Aktiebolaget NN*, točka 22., C-276/09 *Everything Everywhere*, točke 21. i 22. te C-497/09 *Bog i drugi*, točka 53.

17 Vidjeti predmet Suda EU-a C-42/14 *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, točka 30. i sljedeća.

18 Vidjeti predmet Suda EU-a C-349/96 *Card Protection Plan*, točka 27.

**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

24. Prilikom ocjenjivanja može li se smatrati da u tim situacijama postoji veza s nepokretnom imovinom u obzir se trebaju uzeti sljedeći elementi:
- kad je isporukom obuhvaćeno više nepokretnih imovina, svaka od njih mora biti jasno određena ili određiva,
  - za usluge povezane s više posebnih nepokretnih imovina ne može se smatrati da nemaju dovoljno izravne veze s nepokretnom imovinom samo zbog toga što su povezane s više nepokretnih imovina ili zato što se te nepokretne imovine nalaze u različitim državama članicama,
  - činjenica da se usluga ne pruža na licu mjesta, da se ne pruža izravno vlasniku predmetne nepokretne imovine ili korisniku koji se ne nalazi u zemlji u kojoj je smještena predmetna nepokretna imovina nije sama po sebi odlučujuća pri ocjenjivanju usluge (u pogledu njezine povezanosti s nepokretnom imovinom),
  - u slučaju lanca transakcija, svaka se isporuka usluga treba ocijeniti zasebno, uzimajući u obzir postojeće činjenične okolnosti,
  - ako složena isporuka uključuje usluge povezane s nepokretnom imovinom, ali i drugu robu ili usluge (tj. to je paket isporuka koji uključuje više elemenata), mora se provjeriti je li prevladavajući element te isporuke usluga povezana s nepokretnom imovinom te ima li ta usluga dovoljno izravne veze s tom imovinom (vidjeti i navedena objašnjenja o paketu isporuka).

### **1.9. Obveze isporučitelja usluga povezanih s nepokretnom imovinom**

25. Uvijek kad isporučitelj pruža usluge obuhvaćene člankom 47. Direktive o PDV-u u nekoj državi članici, on je u pravilu odgovoran za plaćanje propisanog PDV-a poreznim tijelima one države članice u kojoj se nalazi predmetna nepokretna imovina (vidjeti članak 193. Direktive o PDV-u). Zbog toga se isporučitelj mora u pravilu registrirati kao obveznik PDV-a i ispuniti sve povezane obveze u toj državi članici<sup>19</sup>. Ako je usluga povezana s više nepokretnih imovina smještenih u različitim jurisdikcijama, isporučitelj će biti odgovoran za plaćanje odgovarajućeg propisanog PDV-a te se registrirati kao obveznik PDV-a u svim tim jurisdikcijama.
26. Međutim, svaka država članica može predvidjeti da je, ako isporučitelj nema poslovni nastan na njezinu državnom području, osoba odgovorna za plaćanje propisanog PDV-a ona osoba kojoj se ta usluga pruža (vidjeti članak 194. Direktive o PDV-u). Poslovni subjekti trebali bi stoga provjeriti primjenjuje li se ta mogućnost u državama članicama u kojima oni nemaju poslovni nastan, a imaju namjeru u njima poslovati.

### **1.10. Odnos između posebnog pravila iz članka 47. Direktive o PDV-u i koncepta stalnog poslovnog nastana priznatog u svrhe plaćanja PDV-a**

27. Koncept stalnog poslovnog nastana (treba ga razlikovati od koncepta stalne poslovne jedinice koji se upotrebljava za svrhe izravnog oporezivanja) definiran je člankom 11. Provedbene uredbe o PDV-u. Nije povezan s posebnim pravilom o mjestu isporuke usluga povezanih s nepokretnom imovinom.

---

<sup>19</sup> Više informacija o nacionalnim pravilima koja se primjenjuju u državama članicama potražite i u: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/links/tax/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/links/tax/index_en.htm)

**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

28. Kad se pružena usluga može smatrati uslugom povezanom s nepokretnom imovinom, PDV je plativ u onoj državi članici u kojoj se predmetna nepokretna imovina nalazi (vidjeti i objašnjenja o obvezama odgovornosti u [točki 1.9.](#)). Stoga za određivanje mjesta isporuke te usluge nije važno ima li isporučitelj stalan poslovni nastan u toj državi članici. Osim toga, činjenicom da neko poduzeće ima u određenoj državi članici u vlasništvu nepokretnu imovinu ne omogućuje se, samom po sebi, donošenje zaključka da ono u toj jurisdikciji ima stalan poslovni nastan.

#### **1.11. Odnos između pravila o mjestu isporuke usluge i izuzeća od PDV-a**

29. Pri razmatranju međudjelovanja pravila o mjestu isporuke usluge i pravila koja se odnose na izuzeća od PDV-a ne smije se zaboraviti da je opći pristup u sustavu PDV-a u EU-u ponajprije odrediti ispravno mjesto isporuke dane usluge, nakon čega slijedi utvrđivanje pravila primjenjivih na tu isporuku u određenoj jurisdikciji (država članica ili treća zemlja). Tu je uključeno određivanje je li ta usluga oporezivana (i, ako jest, po kojoj stopi) ili izuzeta. Drugim riječima, čak i kad je neka dotična usluga izuzeta od PDV-a, i dalje je potrebno ispravno utvrditi mjesto isporuke.

#### **1.12. Neprimjenjivost koncepata i definicija nacionalnog zakonodavstva u primjeni posebnog pravila**

30. Kako bi se u čitavoj Europskoj uniji postiglo zajedničko tumačenje i dosljedna primjena posebnog pravila iz članka 47. Direktive o PDV-u, porezne uprave odgovorne za provedbu zakonodavstva EU-a o PDV-u moraju izbjegavati upotrebu definicija i koncepata koji proizlaze iz njihovih nacionalnih zakonodavstava.
31. Zato se, radi primjene članka 47. Direktive o PDV-u, ocjena mora temeljiti na definicijama utvrđenima u zakonodavstvu EU-a o PDV-u, a ne na definicijama utvrđenima nacionalnim pravom svake države članice. Pojave li se ozbiljne nedoumice koje mogu dovesti do dvostrukog oporezivanja ili neoporezivanja, države članice moraju ih proslijediti Odboru za PDV.

#### **1.13. Mjerodavni pravni akti**

32. Pravni akti na koje se u ovim objašnjenjima upućuje uključuju:
- Direktivu Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom 2008/8/EZ („Direktiva o PDV-u“),
  - Provedbenu uredbu Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Uredbom (EU) br. 1042/2013 od 7. listopada 2013. („Provedbena uredba o PDV-u“).
33. Na kraju ovih objašnjenja navedene su sve mjerodavne pravne odredbe u formulaciji primjenjivoj od 1. siječnja 2017.
34. Uvijek kad se upućuje na neki članak Provedbene uredbe o PDV-u, upućivanje na taj posebni pravni akt izostavlja se i spominje se samo članak. U svim ostalim slučajevima navodi se pravni akt na koji se upućuje.

## DIO 2.

### POSEBNE NAPOMENE O ODREDBAMA PROVEDBENE UREDBE O PDV-U KOJE SE ODOSE NA USLUGE POVEZANE S NEPOKRETNOM IMOVINOM

#### 2.1. Opći pristup člancima 13.b i 31.a

35. U dijelu 2. ovih objašnjenja nalazi se pojašnjenje primjene odredbi Provedbene uredbe o PDV-u usmjerenih na određivanje mjesta isporuke usluga povezanih s nepokretnom imovinom.
36. Kad se usluge mogu smatrati uslugama povezanim s nepokretnom imovinom, mjesto njihove isporuke je ono na kojem je predmetna nepokretna imovina smještena u skladu s člankom 47. Direktive o PDV-u.
37. Da bi se smatrala povezanom s nepokretnom imovinom, usluga mora imati dovoljno izravne veze s nepokretnom imovinom.
38. Stoga se prvo mora ocijeniti je li predmetna usluga povezana s imovinom koja se može smatrati nepokretnom imovinom. Svrha je članka 13.b utvrđivanje definicije koncepta „nepokretne imovine“. Pojašnjenje te odredbe navedeno je u [točki 2.2.](#) u nastavku.
39. Nadalje, ako je odgovor na prvo pitanje potvrđan, mora se ocijeniti postoji li dovoljno izravne veze te usluge i nepokretne imovine na koju se ona odnosi, kako bi se ta usluga mogla smatrati uslugom povezanom s nepokretnom imovinom. Svrha je članka 31.a pomoći u određivanju hoće li se smatrati da neka usluga ima dovoljno izravne veze s nepokretnom imovinom. Pojašnjenje te odredbe navedeno je u [točkama 2.3. i 2.4.](#) u nastavku.
40. Budući da se u praksi mogu nastati različite situacije i okolnosti, u smislu da se u tom okviru ne može ocijeniti svaka pojedinačna situacija, to se pojašnjenje usredotočuje na kriterije kojima bi se trebalo omogućiti da čitatelj odredi je li neka usluga povezana s nepokretnom imovinom.

#### 2.2. Definicija „nepokretne imovine“

##### **Članak 13.b**

Za potrebe primjene Direktive 2006/112/EZ, „**nepokretnom imovinom**“ smatra se sljedeće<sup>20</sup>:

41. Iako u većini scenarija utvrđivanje nepokretnog karaktera dobra ili imovine izgleda prilično jednostavno, u nekim se posebnim slučajevima mogu pojaviti dvojbe. Stoga je Europski zakonodavac, kako bi se utvrdila jedinstvena definicija primjenjiva u svim državama članicama, u članku 13.b usuglasio zajedničku definiciju koncepta „nepokretne imovine“.

---

<sup>20</sup> Naglasak na elementima naznačenima podebljanim slovima stavljen je samo radi lakšeg čitanja dokumenta.



**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

42. Ta je definicija bila uvelike nadahnuta presudom Suda EU-a u predmetu *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*<sup>21</sup>. S obzirom na izuzeće za lizing ili iznajmljivanje nepokretne imovine koje je predviđeno člankom 135. stavkom 1. točkom (l) Direktive o PDV-u, nezavisni odvjetnik u tom predmetu<sup>22</sup> naveo je da se nepokretna imovina može definirati kao „određeni dio zemljine površine, uključujući zgrade čvrste gradnje koje se na njemu nalaze, na kojem se mogu uspostaviti vlasništvo i posjed”.
43. Zbog uključivanja četiri kategorije – od točke (a) do točke (d) – definicija „nepokretne imovine” utvrđena člankom 13.b detaljnija je od sudske prakse i svrha joj je razlikovanje, u svrhe PDV-a, nepokretnih imovina od materijalnih pokretnih imovina.
44. Budući da se koncept „nepokretne imovine” mora uvijek ocjenjivati samo s obzirom na definiciju utvrđenu člankom 13.b, važno je razumjeti na koji je način ta definicija uspostavljena.
45. S jedne strane, postoji imovina koja se ne može kretati ili se ne može lako pomicati (npr. zemljište, zgrade, drveće, usjevi). Ta je imovina nepokretna i obuhvaćena je člankom 13.b točkama (a) ili (b). S druge strane, postoji imovina koja se može kretati ili pomicati, ali će se smatrati nepokretnom imovinom jer je „blisko povezana s” nepokretnom imovinom ili „integrirana u” nepokretnu imovinu (npr. dizala, vrata, prozori). Ta je imovina obuhvaćena člankom 13.b točkama (b), (c) ili (d).
46. Popis četiri kategorije navedene u članku 13.b iscrpan je. Međutim, na te se kategorije ne smije gledati kao na međusobno isključive, odnosno neka imovina može biti obuhvaćena s više kategorija, kao što će biti pokazano u nastavku. Radi određivanja je li usluga povezana s nepokretnom imovinom presudno je provjeriti odnosi li se ona na barem jednu od te četiri kategorije.
47. Mora se istaknuti kako se činjenicom da se neko dobro može smatrati nepokretnom imovinom u skladu s jednom kategorijom ili više kategorija te definicije ne podrazumijeva da će se sve usluge koje uključuju tu vrstu dobra smatrati povezanim s nepokretnom imovinom. Samo one usluge koje imaju „dovoljno izravne veze s tom imovinom” smatrat će se za svrhe PDV-a povezanim s nepokretnom imovinom (vidjeti detaljnija objašnjenja u [točkama 2.3. i 2.4.](#) u nastavku).

**Članak 13.b točka (a) bilo koji određeni dio zemlje, na njezinoj površini ili ispod nje, na kojem se mogu uspostaviti vlasništvo i posjed;**

### **2.2.1. Što je obuhvaćeno člankom 13.b točkom (a)?**

48. Da bi se nešto smatralo „nepokretnom imovinom”, u skladu s člankom 13.b točkom (a), moraju biti ispunjena dva kumulativna uvjeta: 1. to mora biti određeni dio zemlje, na njezinoj površini ili ispod nje i 2. na njemu mora biti moguće uspostaviti vlasništvo i posjed (vidjeti posebnu napomenu o vezniku „i” u [stavku 60.](#) u nastavku).

---

21 Vidjeti predmet Suda EU-a C-428/02 *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*.

22 Vidjeti stavak 30. mišljenja nezavisnog odvjetnika iz predmeta Suda EU-a C-428/02 *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*.

**2.2.1.1.      Određeni dio zemlje**

49. Navođenje izraza „određeni dio zemlje” znači da se ono što se može smatrati nepokretnom imovinom sastoji od jasno određenih ili odredivih područja zemlje nad kojima se može uspostaviti vlasništvo i posjed. Značenje pojma „zemlja” široko je jer navođenje zemlje, bilo iznad njezine površine ili ispod nje, zapravo uključuje samo tlo i sve što se nalazi na njemu te isto tako sve što se nalazi ispod njega, drugim riječima donji dio tla.
50. Tlo obuhvaća svako zemljište, uključujući dio zemlje pokriven vodom, tj. more, oceane, rijeke, jezera i ostale unutarnje plovne putove.
51. Navodi se i ono što se nalazi na površini zemlje. S obzirom na kontekst te odredbe, „nepokretnim” se neće smatrati sve što se nalazi na tlu.
52. Imovina mora ujedno biti pričvršćena, ugrađena ili ukorijenjena u tlo. Stoga su tom odredbom posebno obuhvaćeni drveće i usjevi (treba imati na umu da su, zbog toga što oni imaju korijenje u tlu, pokriveni i time što se nalaze „ispod površine zemlje”) sve dok su pričvršćeni za tlo.
53. To se mora primjenjivati i na vode koje pokrivaju zemlju, poput rijeka, jezera i drugih unutarnjih plovni putova. Iako se voda može kretati, ona se mora smatrati nepokretnom sve dok se nalazi na svojem uobičajenom položaju (akvatorij, korito, bazen...).
54. Donji dio tla obuhvaća sve što se nalazi ispod njegove površine. Stoga se naftne bušotine, vodna lica, rude i drugi izvori koji se nalaze ispod površine tla (pa i tlo ispod vode) smatraju nepokretnima. Sve dok se oni ne izvuku iz podzemlja smatraju se dijelom zemlje, odnosno nepokretnom imovinom.
55. Zaključak da se voda, nafta i druge tvari koje se nalaze u gornjem ili donjem dijelu tla mogu smatrati nepokretnima ne podrazumijeva da će se nužno smatrati kako su sve usluge u kojima su takve tvari uključene povezane s nepokretnom imovinom (vidjeti posebno [stavak 173.](#) u nastavku).

**2.2.1.2.      Vlasništvo i posjed**

56. Uzimajući u obzir tekst članka 13.b točke (a), definicijom „nepokretne imovine” obuhvaćene su samo one nekretnine „na kojima se mogu uspostaviti vlasništvo i posjed”.
57. Iako koncepti „vlasništvo” i „posjed” nisu definirani za potrebe primjene Direktive o PDV-u, države članice moraju ih u svrhe PDV-a primijeniti na ujednačen način, bez oslanjanja na nacionalne definicije.
58. Kako bi se shvatilo njihovo značenje potrebno je vratiti se na definiciju isporuke robe iz članka 14. Direktive o PDV-u. Naime, treba se podsjetiti da je svrha članka 13.b definirati koncept „nepokretne imovine” koji je izveden iz materijalne imovine u smislu Direktive o PDV-u. Isporuka robe znači „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik”. U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda EU-a, „isporuka robe” ne odnosi se na prijenos vlasništva u skladu s postupcima utvrđenima nadležnim nacionalnim pravom, nego obuhvaća sve prijenose materijalne imovine kojima jedna strana ovlašćuje drugu stranu da njome raspolaze kao da je ona njezin vlasnik<sup>23</sup>. Stoga može doći do prijenosa

---

<sup>23</sup> Vidjeti predmete Suda EU-a C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, točke od 7. do 9. i točka 12., C-25/03 *HE*, točka 64. te C-88/09 *Graphic Procédé*, točka 16.

prava na raspolaganje materijalnom imovinom kao vlasnik čak i ako nije došlo do prijenosa pravnog vlasništva nad tom imovinom. Važno je „ekonomsko vlasništvo“ ili „ekonomski posjed“.

59. U skladu s tim obrazloženjem mora se provjeriti je li vjerojatno da će predmetna nepokretna imovina biti „u vlasništvu“ u smislu da netko njome može raspolagati kao da je njezin vlasnik. Taj koncept vlasništva širi je od jednostavne činjenice posjedovanja isprave o vlasništvu.
60. Jezične su razlike u Provedbenoj uredbi o PDV-u u tom pogledu simptomatične: u nekim se jezičnim verzijama navodi „vlasništvo i posjed“, dok se u drugima navodi „vlasništvo ili posjed“. To pokazuje da, iako će u većini slučajeva ista osoba imati i stvarno vlasništvo i posjed, isto tako može biti da vlasništvo pripada jednoj osobi, a posjed drugoj. Stoga se „vlasništvo i posjed“ mogu tumačiti kao „vlasništvo ili posjed“ ili „vlasništvo i posjed“.
61. Osim toga, odabrana formulacija „se mogu uspostaviti“ znači da se ta imovina može smatrati nepokretnom imovinom čak i ako nad tom imovinom u trenutku ocjene nitko ne polaže stvarna prava vlasništva ni posjeda. Dovoljno je da se vlasništvo ili posjed mogu uspostaviti, čime se odražava moguće široko područje primjene te odredbe jer njome nisu obuhvaćene samo one nekretnine koje, u prethodno opisanom smislu, ne mogu pripadati nikome<sup>24</sup>.
62. Vlasništvo i posjed nad nekretninama obično se dokazuje vlasničkim listom i/ili upisom u službeni registar. Međutim, time se dokazuje samo vlasništvo i posjed. Mogu postojati i drugi načini za evidentiranje vlasništva i posjeda, čak i bez tog dokaza, pa je nužno utvrditi mogu li se vlasništvo i posjed uspostaviti.
63. Neotuđive nekretnine, kao što je javna imovina (npr. jezera, unutarnji plovni putovi, luke, javni parkovi), isto su tako obuhvaćene člankom 13.b točkom (a), čak i ako se vlasništvo nad njima ne može prenijeti. Osim toga što se njihov pravni status može s vremenom promijeniti odlukama javnih tijela, njima se mogu i pružati usluge (npr. građevinski radovi, dozvole za korištenje) koje će se smatrati uslugama povezanim s nepokretnom imovinom.

**Članak 13.b točka (b)** bilo koja zgrada ili građevina pričvršćena za tlo **iznad ili ispod** razine mora **koja se ne može lako rastaviti na dijelove ili pomicati**;

## **2.2.2. Što je obuhvaćeno člankom 13.b točkom (b)?**

### **2.2.2.1. Što su zgrade i građevine u smislu članka 13.b točke (b)?**

64. Zgrada se može definirati kao struktura (koju je izgradio čovjek) s krovom i zidovima, kao što je kuća ili tvornica.
65. Pojam „građevina“ ima šire značenje i obuhvaća druge strukture (koje je izgradio čovjek) koje se obično ne smatraju zgradama (dodatna pojašnjenja o predmetima, opremi i strojevima koji se mogu smatrati nepokretnom imovinom potražite u [točkama od 2.2.3.](#) do [2.2.4.](#) u nastavku). Građevine mogu uključivati građevinske objekte kao što su ceste, mostovi, uzletišta, luke, nasipi i brane, plinovodi, vodovodni i kanalizacijski sustavi, kao i industrijska postrojenja poput elektrana, vjetroturbina, rafinerija itd.

---

<sup>24</sup> Budući da se mogu pojaviti neke nedoumice u pogledu međunarodnih voda, vrijedi s obzirom na to spomenuti da je, u skladu s Konvencijom Ujedinjenih naroda o pravu mora, otvoreno more otvoreno za sve države. Čak i ako nijedna država nema pravo podvrgnuti bilo koji dio otvorenog mora svojoj suverenosti, neka država (ili osoba u njezinoj jurisdikciji) može provoditi djelatnosti kao što su bušenje, jaružanje i iskopavanje dna mora i oceana i njihova podzemlja na otvorenom moru. Ti će se radovi odnositi na nepokretnu imovinu čak i ako nitko nema suverenost nad tim dijelom zemlje.

**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

66. Važno je napomenuti da se zgrade ili građevine smatraju nepokretnom imovinom u svim svojim sastavnim dijelovima. Pojam „sastavni” ne odnosi se samo na okvir zgrade ili građevine, nego i na svaki predmet koji je ugrađen i čini integralni dio te zgrade ili građevine, ili je u njoj trajno ugrađen, čineći cjelinu na način da bi izostankom tih predmeta ta zgrada ili građevina bila nepotpuna ili bi bila izmijenjena njezina cjelovitost. Trebaju li se i ti predmeti ugrađeni u zgradu ili građevinu smatrati nepokretnom imovinom detaljno je objašnjeno u točkama od [2.2.3.](#) do [2.2.4.](#) u nastavku.
67. Kako bi se smatrale „nepokretnom imovinom”, zgrade i građevine moraju biti pričvršćene za tlo ili u njega, nalaziti se iznad ili ispod razine mora i ne smiju se moći lako rastaviti na dijelove ili pomicati<sup>25</sup>.

**2.2.2.2.        *Treba li se i nedovršena zgrada smatrati zgradom u smislu članka 13. točke (b)?***

68. U skladu s definicijom iz članka 12. stavka 2. Direktive o PDV-u, „objekt” označava svaku građevinu koja je pričvršćena za tlo ili u tlo.
69. Stoga, bez obzira na to je li zgrada dovršena (na primjer, ako nema krova ili prozora, kao što je slučaj s povijesnim spomenicima), ona je obuhvaćena člankom 13. točkom (b), uz uvjet da je pričvršćena za tlo ili je u tlu. Tako je i sa zgradama u postupku gradnje. One postaju nepokretna imovina kako se provode građevinski radovi i kako se njihova struktura pričvršćuje za ili u tlo. Čak ako ona još nije useljiva niti odgovara svrsi, i takva se struktura treba smatrati nepokretnom imovinom.
70. Isto obrazloženje vrijedi i za građevine. Provedbena uredba o PDV-u zapravo navodi zgrade i građevine, a Direktiva o PDV-u samo građevine pričvršćene za tlo ili u tlo. Stoga bez obzira na to smatra li se predmetna struktura zgradom ili građevinom, da bi se ona smatrala nepokretnom imovinom potrebno je da predmetna struktura bude pričvršćena za tlo ili u tlo.
71. Mora se napomenuti da je svrha članka 13.b točaka (c) i (d) (dodatna pojašnjenja vidjeti u točkama od [2.2.3.](#) do [2.2.4.](#) u nastavku) ocijeniti trebaju li se i koliko određeni elementi ugrađeni u zgradu ili građevinu kojima se ta zgrada ili građevina upotpunjuje ili oprema isto tako smatrati nepokretnom imovinom. Izostanak elemenata kojima se zgrada ili građevina upotpunjuje ili oprema i koji ju čine useljivom ili odgovarajućom svrsi ne sprječava da se te strukture smatraju nepokretnom imovinom.

**2.2.2.3.        *Što znači „pričvršćena za tlo ili u tlo (iznad ili ispod razine mora” i „koje se ne mogu lako rastaviti na dijelove ili pomicati”?***

72. Istodobno moraju biti ispunjena dva uvjeta: zgrada ili građevina mora 1. biti pričvršćena za tlo ili u tlo (iznad ili ispod razine mora) i 2. ne smije se moći lako rastaviti na dijelove ili pomicati.
73. Primjenom uvjeta „pričvršćena za tlo ili u tlo” neizbježno se zahtijeva upućivanje na uvjet da ona mora biti pričvršćena na način da se „ne može lako rastaviti na dijelove ili pomicati”.
74. Taj kriterij jasno ispunjavaju zgrade ili građevine za čije su pričvršćivanje za tlo potrebni opsežni infrastrukturni radovi, no dvojbe se mogu pojaviti u situacijama u kojima se karakter zgrade ili građevine ili vrsta veza kojima su one pričvršćene

---

25 Vidjeti predmete Suda EU-a C-315/00 *Rudolf Maierhofer* i C-532/11 *Leichenich*.

**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

za tlo može dovesti u pitanje. U tom smislu za pojašnjenje mogu poslužiti primjer plovila za stanovanje koje se koristi kao restoran-diskoteka u okolnostima na koje upućuje predmet *Leichenich*<sup>26</sup> ili zgrade izgrađene iz gotovih dijelova koji se mogu premjestiti i ponovno koristiti na drugom mjestu, u okolnostima na koje se upućuje u predmetu *Maierhofer*<sup>27</sup>.

75. Zgrada ili građevina može se pričvrstiti za tlo ili u tlo različitim sredstvima: vezivnim materijalom kao što je cement ili sredstvima za pričvršćivanje kao što su konopci, lanci, klinovi ili sidra.
76. Međutim, za odluku hoće li se zgrada ili građevina smatrati nepokretnom imovinom presudno je može li se ona lako rastaviti na dijelove ili pomicati.
77. U skladu sa sudskom praksom Suda EU-a, kako bi se zgrada ili građevina smatrala nepokretnom imovinom, nije nužno da ona bude neodvojivo ugrađena u zemlju<sup>28</sup>. Mora se provjeriti da se mjere poduzete radi imobilizacije ne mogu lako poništiti, odnosno bez napora i znatnog troška.
78. U određenim slučajevima u kojima joj je namjena upotreba kao trajno mjesto, imovina koja je po svojem karakteru pokretna imovina (npr. montažne kuće, kiosci, štandovi, čamci, kamp-prikolice) može biti pričvršćena za tlo na način kojim se u stvarnosti te strukture čine nepokretnima. Iako se one, u načelu, zbog svojeg „pokretnog“ karaktera mogu kasnije pomicati, mora ih se smatrati nepokretnom imovinom ako se ta nepokretna struktura ne može lako rastaviti na dijelove ili pomicati. Prema Sudu EU-a, mjere imobilizacije ne mogu se lako ukloniti ako se one ne mogu ukloniti bez napora i znatnih troškova<sup>29</sup>.
79. Upućivanjem na „lako rastavljanje na dijelove ili pomicanje“ može doći do nekih praktičnih poteškoća jer je pridjev „lako“ prilično subjektivan i neodređen koncept zbog kojeg u nekim okolnostima može biti potrebna analiza od predmeta do predmeta.
80. Međutim, u skladu s fizičkim kriterijem („bez napora“) i ekonomskim („bez znatnih troškova“) koje je Sud EU-a predvidio za ocjenjivanje tog aspekta, mogu se uzeti o obzir sljedeći objektivni kriteriji<sup>30</sup>:
  - potreba za stručnim vještinama – to se odnosi na alate, opremu, znanje itd. koji su potrebni za stvarno rastavljanje na dijelove ili pomicanje zgrade ili građevine, uključujući sredstva potrebna za njihovo rastavljanje na dijelove ili pomicanje (upotreba krana, prikolice, kamiona itd.),
  - trošak čitave radnje/usluge rastavljanja na dijelove ili pomicanja zgrade ili građevine, u usporedbi s vrijednošću onoga što se u stvarnosti rastavlja na dijelove ili pomiče,
  - vrijeme potrebno za rastavljanje na dijelove ili pomicanje zgrade ili građevine,
  - činjenica da će se pomicanjem zgrade ili građevine ili njezinim rastavljanjem na dijelove ta zgrada ili građevina uništiti ili će joj se vrijednost znatno umanjiti.

---

26 Vidjeti predmet Suda EU-a C-532/11 *Leichenich*.

27 Vidjeti predmet Suda EU-a C-315/00 *Rudolf Maierhofer*.

28 Vidjeti predmete Suda EU-a C-532/11 *Leichenich*, točka 23. i C-315/00 *Rudolf Maierhofer*, točka 33.

29 Vidjeti predmet Suda EU-a C-532/11 *Leichenich*, točka 23.

30 Imajte na umu da ti kriteriji nisu iscrpni i da, ovisno o situaciji, jedan kriterij može biti točniji od drugoga te da će se možda neki kriteriji morati ispuniti istodobno.

**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

81. Osim navedenih kriterija, u tom pogledu može ujedno biti važna namjena i stvarni način korištenja tom strukturom kao trajnim ili privremenim mjestom. Na primjer, pokretne zalogajnice koje se privremeno nalaze na istom mjestu ne bi se trebale smatrati nepokretnom imovinom, čak i ako mogu biti pričvršćene za tlo, ako su sredstva kojima su pričvršćeni za tlo dovoljna samo za njihovo imobiliziranje u razdoblju upotrebe, a one su zapravo privremene strukture koje je lako pomaknuti ili rastaviti na dijelove. Suprotno tome, ako se one upotrebljavaju kao trajno mjesto za provođenje gospodarske djelatnosti, može se smatrati da ih nije lako rastaviti na dijelove ni pomicati zbog činjenice da su sredstva kojima su pričvršćeni za tlo dovoljna za njihovo imobiliziranje u dužem razdoblju.
82. Stoga namjena neke imovine kao trajnog mjesta može biti pokazatelj njezina „nepokretnog“ karaktera, ali nije dovoljna kao kriterij za određivanje treba li se neka struktura smatrati nepokretnom imovinom. Mora se provjeriti je li ta struktura pričvršćena za ili u tlo na način da se ne može lako rastaviti na dijelove ili pomicati.

**Članak 13.b točka (c)** bilo koji predmet koji **je ugrađen i sastavni je dio zgrade** ili građevine **bez kojeg je zgrada ili građevina nepotpuna**, poput vrata, prozora, krovova, stepenica i dizala;

### **2.2.3. Što je obuhvaćeno člankom 13.b točkom (c)?**

83. U skladu s tom odredbom, svaki predmet koji je ugrađen u zgradu ili građevinu smatra se nepokretnom imovinom kad on čini sastavni dio te zgrade ili građevine. „Sastavni“ znači da bi bez tog predmeta ta zgrada ili građevina bila nepotpuna.
84. Učinak je te odredbe da se svaki predmet, koji bi inače bio pokretna imovina, treba smatrati nepokretnom imovinom zbog same činjenice da on čini sastavni dio zgrade ili građevine.

#### **2.2.3.1. Kad neki predmet ugrađen u zgradu ili građevinu čini njezin sastavni dio?**

85. Kao što je već spomenuto u [stavku 66.](#), zgrada ili građevina smatraju se nepokretnom imovinom u svim svojim sastavnim dijelovima. Osim glavne strukture zgrade ili građevine i neki predmeti koji su ugrađeni u tu zgradu ili građevinu isto se tako moraju smatrati nepokretnom imovinom ako oni čine njezin sastavni dio.
86. Ugradnja nekog predmeta u zgradu ili građevinu u smislu članka 13.b točke (c) znači da je on smješten ili učvršćen na mjesto spreman za upotrebu u toj zgradi ili građevini. On je obično pričvršćen ili učvršćen za zgradu ili građevinu, ili može biti samo stavljen u nju i uglavnom se može ukloniti ili zamijeniti.
87. Trebaju li se ugrađeni predmeti smatrati elementima bez kojih se zgrada ili građevina smatra nedovršenom ovisit će, jasno, o karakteru te zgrade ili građevine.
88. Upotrebom i namjenom strukture određuju se elementi koji čine njezin sastavni dio. Na primjer, ako se zgrada upotrebljava za stanovanje, smatra se da elementi kao što su vrata i prozori, ugrađeni u tu zgradu, čine s tom zgradom cjelinu jer su ti elementi potrebni kako bi se ta zgrada smatrala stambenom. Takvi elementi neće nužno biti isti onima potrebnima nekom skladištu ili tvornici ili u građevinama kao što su elektrane, mostovi ili tuneli. Naime, kako bi zgrada ili građevina odgovarala svojoj posebnoj namjeni, u nekim će okolnostima biti potrebni posebni elementi (npr. filter za dim u tvornici, zaštitni elementi u zatvoru).

**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

89. Stoga se radi ocjenjivanja svojstva nepokretne imovine mora provjeriti bi li u izostanku tih elemenata (npr., ako bi oni bili uklonjeni) karakter te zgrade ili građevine bio promijenjen na način da se ona više ne bi mogla upotrebljavati za funkciju za koju je namijenjena.
90. Međutim, predmeti, oprema ili strojevi, čak i oni pričvršćeni za zgradu ili građevinu, koji ne gube svoju individualnost ili strukturnu cjelovitost, samo su oprema neke zgrade ili građevine koja je potpuna i bez tih elemenata. Međutim, ti se predmeti mogu smatrati nepokretnom imovinom ako bi njihovo uklanjanje dovelo do uništavanja ili mijenjanja te zgrade ili građevine u koju su ugrađeni u smislu članka 13.b točke (d) (vidjeti u tom pogledu dodatno pojašnjenje u [točki 2.2.4.](#) u nastavku).
91. Primjeri spomenuti u članku 13.b točki (c) dio su završnih elemenata bez kojih bi se neke zgrade ili građevine smatrale nepotpunima. Završni elementi odnose se na one elemente čija ugradnja ne daje zgradi ili građevini okvir (oni kao takvi ne doprinose čvrstoći ni stabilnosti te zgrade ili građevine), ali se njima ta zgrada ili građevina upotpunjava ili oprema. Ako ti završni elementi pridonose upotpunjavanju glavne konstrukcije zgrade ili građevine kako bi se ona mogla upotrebljavati u svrhu u koju je namijenjena, oni se smatraju nepokretnom imovinom. Osim primjera navedenih u članku 13.b točki (c), mogu se dodati završni strukturni elementi koji se stavljaju na strukturalni sustav kao što su izolacija, pregradni zidovi te zidne i podne obloge. Isto se odnosi i na električne, sanitarne, ventilacijske ili toplinske instalacije koje nisu glavne instalacije obuhvaćene točkom (b). Namjena je svih tih predmeta bolja (ili čak i učinkovitija) upotreba ili korištenje zgradom ili građevinom kao takvom.
92. Podsjeća se da činjenica da neki predmet čini sastavni dio zgrade ili građevine ne znači da se bez tog predmeta ta zgrada ili građevina ne bi smatrala nepokretnom imovinom. To zapravo znači da se i ti elementi, ako se ugrade u zgradu ili građevinu, moraju smatrati nepokretnom imovinom jer se njima ta zgrada ili građevina upotpunjuje. Kuća bez vrata ili prozora i dalje će se smatrati kućom, no vrata i prozori, kad se ugrade, pridonose potpunosti te zgrade, odnosno čine je useljivom, zbog čega se oni moraju smatrati nepokretnom imovinom.
93. Kad je riječ o posebnim građevinama, za odlučivanje čini li neki predmet sastavni dio te građevine potrebno je utvrditi je li ugradnja tog predmeta bitna ili vrlo potrebna kako bi se ta vrsta građevine takvom i smatrala. To je slučaj kad bi bez tog predmeta ta građevina postala neupotrebljiva. Na primjer, u vjetroelektrani elementi generatora (npr. elise) ugrađeni na vjetroturbinu koja je pričvršćena za tlo sastavni su dijelovi te građevine bez kojih bi se ta vjetroturbina smatrala nepotpunom.
94. Stoga bi prikladno ispitivanje bilo sljedeće: predmet ugrađen u zgradu ili građevinu smatra se sastavnim dijelom te zgrade ili građevine ako doprinosi upotpunjavanju te zgrade ili građevine u skladu sa značajkama koje se obično povezuju sa zgradom ili građevinom i u skladu s funkcijom koja se pridružuje toj zgradi ili građevini.

**Članak 13.b točka (d)** bilo koji predmet, oprema ili stroj **trajno ugrađen** u zgradu ili građevinu **koji se ne može ukloniti bez uništenja ili preinake** zgrade ili građevine.

#### **2.2.4. Što je obuhvaćeno člankom 13.b točkom (d)?**

95. U skladu s tom odredbom, bilo koji predmet, oprema ili stroj koji su trajno ugrađeni u zgradu ili građevinu smatraju se nepokretnom imovinom ako se ne mogu ukloniti bez uništenja ili preinake zgrade ili građevine.

96. Ta se odredba posebno odnosi na opremu i stroj, ali njome može biti obuhvaćen i svaki drugi predmet.
97. Učinak te odredbe je da se svaki predmet, koji bi inače bio pokretna imovina, smatra nepokretnom imovinom zbog same činjenice da je trajno ugrađen u zgradu ili građevinu na način da se ne može ukloniti bez uništenja ili preinake te zgrade ili građevine.
98. Što se tiče značenja predmeta koji su „ugrađeni“, upućuje se na objašnjenje iz [stavka 86.](#)

#### **2.2.4.1. Što znači „trajno ugrađen“ u skladu s člankom 13.b točkom (d)?**

99. Upotreba izraza „trajno ugrađen“ ne mora se nužno shvatiti kao uvjet za primjenu članka 13.b točke (d), nego kao način objašnjenja okolnosti u kojima neki predmet ugrađen u zgradu ili građevinu može dovesti do uništenja ili preinake te zgrade ili građevine kad se on iz nje ukloni. Naime, pri primjeni članka 13.b točke (d) presudno će biti hoće li uklanjanje predmeta koji je u tu zgradu ili građevinu ugrađen na trajan način dovesti do određene štete na toj zgradi ili građevini. „Trajno ugrađen“ se stoga odnosi na predmete koji su ugrađeni kako bi u zgradi ili građevini služili nekoj posebnoj svrsi i za koje se namjeravalo da traju ili ostanu neizmijenjeni.
100. „Trajno“ se može tumačiti bilo na subjektivan način, odnosno da je namjera osobe taj predmet trajno ugraditi, ili na objektivnan način, odnosno u smislu razdoblja u kojem taj predmet ostaje ugrađen. Ta je namjera koristan koncept s pomoću kojeg se odmah može utvrditi je li namjena ugradnje „pričvrščivanje“ predmeta za zgradu ili građevinu, ako ne trajno, onda barem za njegova normalnog vijeka trajanja. Tim bi se pričvrščivanjem trebalo onemogućiti uklanjanje tog predmeta bez uništenja ili preinake zgrade ili građevine.
101. Kad je riječ o predmetima ugrađenima u zgrade ili građevine koji se upotrebljavaju za obavljanje gospodarske djelatnosti, za utvrđivanje vrsta predmeta koji će vjerojatno biti trajno ugrađeni trebalo bi se radije pouzdati u objektivni kriterij. Industrijska oprema ili strojevi imaju ekonomski vijek / vijek trajanja kraći od onoga zgrada ili građevina u kojima se upotrebljavaju. „Trajno“ u tom kontekstu znači da se ti predmeti upotrebljavaju određeno vrijeme tijekom obavljanja gospodarske djelatnosti radi koje su bili nabavljeni.

#### **2.2.4.2. Kako se ocjenjuje je li neka zgrada ili građevina preinačena ili uništena?**

102. Kao što je objašnjeno, oprema, stroj ili bilo koji drugi predmet može biti trajno ugrađen u zgradu ili građevinu, ali u pogledu trajnosti te ugradnje presudno je može li se on ukloniti bez uništenja ili preinake zgrade ili građevine u koju je ugrađen. Stoga je nužno razjasniti značenje „uništenja“ i „preinake“.
103. Rušenje i preinaka zgrade ili građevine, u smislu članka 13.b točke (d), odnosi se na dio zgrade ili građevine za koji je taj predmet pričvršćen i na ostatak te zgrade ili građevine.
104. S obzirom na zgrade i građevine „rušenje“ obično znači radnju ili postupak uzrokovanja tolike štete da one više ne postoje ili se ne mogu popraviti.
105. Prosudba uništava li se zgrada ili građevina uklanjanjem predmeta, opreme ili stroja koji su trajno ugrađeni u zgradu ili građevinu ne bi trebala biti posebno problematična. Međutim, podsjeća se da se izrazom „predmeti trajno ugrađeni“ u zgradu ili građevinu ne podrazumijeva nužno da su ti predmeti pričvršćeni za tu zgradu ili građevinu s pomoću ploče, spojnice ili neke druge vrste veze. Na



**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

primjer, uklanjanjem nekog industrijskog stroja koji je, prema svojim svojstvima (dimenzije, težina itd.), trajno ugrađen u neko postrojenje može se uzrokovati rušenje tog postrojenja (ili njegova dijela) (na primjer, ako je radi uklanjanja tog stroja bilo nužno ukloniti krov ili srušiti zid).

106. Stoga su „uništenjem” obuhvaćene situacije pri kojima na predmetnoj zgradi ili građevini dolazi do velikih šteta ili bitne fizičke promjene zbog uklanjanja bilo kojeg predmeta koji je u njoj trajno ugrađen.
107. „Preinaka” je manje drastična promjena. Ona obično znači promjenu u karakteru ili sastavu, obično relativno malu, ali značajnu.
108. Formalno, preinaka može biti svako odvajanje nekog predmeta od zgrade ili građevine koji je za nju bio pričvršćen. Međutim, manja šteta ili promjena nije dovoljna za primjenu članka 13.b točke (d). Umjesto toga zgrada ili građevina moraju biti znatno preinačene.
109. Ta će preinaka očito biti neznatna ako predmeti samo vise na zidu, ako su pričvršćeni za tlo ili zidove čavlima ili vijcima čijim se uklanjanjem na tlu ili zidovima ostavljaju samo tragovi ili znaci (npr. rupe u kojima su bili ugrađeni) koje je lako sakriti ili popraviti.
110. Na primjer, neki stroj koji je za pod tvornice pričvršćen klinovima kako bi se spriječilo njegovo pomicanje tijekom proizvodnje može se jednostavno ukloniti vađenjem tih klinova iz poda. Normalno je da će uklanjanje tih klinova ostaviti trag, ali time se zgrada neće znatno oštetiti.
111. Pri određivanju je li riječ o znatnoj preinaci može biti korisno utvrditi koliko je napora, vremena ili troškova bilo potrebno uložiti u popravak te zgrade ili građevine. Dodatni pokazatelj može biti i utvrđivanje uzrokuje li se uklanjanjem predmeta određena šteta i na samom predmetu ako je, na primjer, potreban popravak tog predmeta, ako on više nema vrijednost ili više ne služi istoj ili nikakvoj svrsi.
112. Stoga da bi neki određeni slučaj bio obuhvaćen područjem primjene članka 13.b točke (d), pričvršćenje dotičnog predmeta za zgradu ili građevinu mora biti dovoljno jako da se njime čini cjelina koja ispunjava posebnu funkciju nezavisno od te zgrade te da uklanjanjem tog predmeta nastane znatna šteta na toj zgradi ili građevini, a možda i na samom uklonjenom predmetu.

**2.2.4.3. Koje je međudjelovanje članka 13.b točaka (b), (c) i (d)?**

113. Kao što je već spomenuto u prethodno navedenom [stavku 46.](#), na četiri kategorije navedene u članku 13.b ne smije se gledati kao na međusobno isključive, odnosno neka imovina može biti obuhvaćena s više kategorija.
114. Međutim, dok se člankom 13.b točkom (b) koja se odnosi na izgrađene zgrade ili građevine obuhvaćaju predmeti koji su „ugrađeni” u dotičnu zgradu ili građevinu tijekom postupaka njezine gradnje/obnove/preinake (npr. cigle, cement, beton, stupovi, grede), točkom (c) istog članka obuhvaćeni su predmeti koji su u tu zgradu ili građevinu „ugrađeni” (objašnjenje značenja ugradnje nekog predmeta potražite u [stavku 86.](#)).
115. „Ugrađeni” predmeti sastavni su dijelovi strukturnog sustava zgrade ili građevine (zidovi, podovi, okvir itd.). „Ugrađeni” predmeti također uključuju one elemente koji su građeni kao infrastruktura ili nadgrađe zgrade ili građevine, na primjer glavne sanitarne instalacije (npr. kanalizacijski sustavi, vodovodne cijevi, priključak na kanalizaciju, sustavi odvodnje), glavne instalacije grijanja/hlađenja/ventilacije (npr. vodovi grijanja/hlađenja, ventilacijski vodovi),

**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

glavne električne (unutarnje) instalacije, glavne instalacije sustava automatizacije kuće/zgrade itd.

116. „Ugrađeni“ predmeti nisu dio glavne strukture zgrade ili građevine, čak i ako oni mogu činiti njezin sastavni dio. Njihova je namjena upotpunjavanje glavne konstrukcije zgrade ili građevine kako bi se ona mogla upotrebljavati u svrhu u koju je namijenjena.
117. Predmeti, oprema ili strojevi obuhvaćeni točkom (d) predmeti su koji vrše posebnu zadaću ili funkciju nezavisno od zgrade ili građevine u kojoj su smješteni. Njihova namjena, čak i ako su fizički pričvršćeni za predmetnu nepokretnu imovinu, nije bolja upotreba te nepokretne imovine (što bi bio slučaj za predmete obuhvaćene člankom 13.b točkom (b)), nego da služe određenoj svrsi.
118. Međutim, područje primjene točaka (c) i (d) može se i preklapati jer će ugradnja nekog predmeta biti u nekim situacijama obuhvaćena točkom (c), kao i točkom (d). Takav slučaj bi bio ako su predmeti sastavni dijelovi zgrade ili građevine i ne mogu se ukloniti bez uništenja ili preinake te zgrade ili građevine (npr. mramorna stubišta kuća, ugradbeni ormar ili kuhinja izrađena po mjeri).
119. Stoga bi se neki predmet morao smatrati nepokretnom imovinom samo ako bi uklanjanje tog predmeta iz zgrade ili građevine utjecalo na karakter te zgrade ili građevine ili na njezinu fizičku cjelovitost.
120. Mogu se pojaviti nedoumice s obzirom na ugradnju predmeta u posebne dijelove zgrade ili građevine, kao što su na primjer solarne ploče. Budući da su moguće različite situacije, ovisno o načinu ugradnje tih predmeta, kako bi se utvrdilo ispunjavaju li se tom ugradnjom kriteriji iz članka 13.b potrebno je provesti detaljno ispitivanje okolnosti.
121. U pravilu su solarne ploče obuhvaćene člankom 13.b točkom (b) jer one čine infrastrukturu zgrade. Kako bi vršile svoju posebnu svrhu, odnosno stvarale električnu ili toplinsku energiju, one doista moraju biti integrirane s električnim instalacijama ili instalacijama grijanja zgrade ili građevine. Ako se solarne ploče ugrade na zgradu ili građevinu, a nisu dio njihove infrastrukture, bilo bi nužno utvrditi jesu li ispunjeni uvjeti iz članka 13.b točke (c) ili (d).
122. Kao što je već spomenuto, može se dogoditi da imovina bude obuhvaćena s više odredbi članka 13.b. Na primjer, ako su solarne ploče ugrađene na krov zgrade ili građevine, one mogu ujedno biti obuhvaćene člankom 13.b točkom (c) ako su postale dio krova u smislu da su u njega ugrađene i da služe kao krov. Isti je slučaj i sa fotonaponskim prozorima. Fotonaponski zidovi obično bi bili obuhvaćeni člankom 13.b točkom (b) jer oni čine dio zgrade.
123. Pojave li se dvojbe u bilo kojoj drugoj situaciji koja uključuje ugradnju nekog predmeta u zgradu ili građevinu za svaki se pojedinačni slučaj mora provesti analiza na temelju sličnog obrazloženja: je li dotični predmet dio strukture u skladu s točkom (b), je li on njezin sastavni dio u skladu s točkom (c) ili je on trajno ugrađen u nju u smislu točke (d)?

### **2.3. Definicija usluga koje „imaju dovoljno izravne veze“ s nepokretnom imovinom**

<b>Članak 31.a</b>
--------------------

**2.3.1. Koje je međudjelovanje članka 31.a stavaka 1., 2. i 3.? Na koji se način oni trebaju zajedno tumačiti?**

124. Svrha je članka 31.a pomoći u određivanju usluga povezanih s nepokretnom imovinom, kako su definirane člankom 47. Direktive o PDV-u. Člankom 31.a stavkom 1. utvrđuju se smjernice o onome što se smatra uslugama povezanim s nepokretnom imovinom. U članku 31.a stavku 2. navodi se popis primjera usluga koje se trebaju smatrati povezanim s nepokretnom imovinom i stoga su obuhvaćene člankom 47. Direktive o PDV-u. U članku 31.a stavku 3. predstavlja se popis primjera usluga koje se **ne** trebaju smatrati povezanim s nepokretnom imovinom i stoga nisu obuhvaćene člankom 47. Direktive o PDV-u.
125. Za određivanje smatra li se usluga povezanom s nepokretnom imovinom moraju se primijeniti sljedeća obrazloženja:
- Provjerite je li predmetna usluga obuhvaćena člankom 31.a stavkom 2. – ako jest, obuhvaćena je člankom 47. Direktive o PDV-u.
  - Ispitajte je li predmetna usluga izuzeta iz primjene članka 47. Direktive o PDV-u u skladu s člankom 31.a stavkom 3.
  - Ako se predmetna usluga ne može pronaći ni na jednom od ta dva popisa, provjerite ispunjava li ona ikoji od kriterija utvrđenih člankom 31.a stavkom 1.
126. Struktura članka 31.a i međudjelovanje članka 31.a stavaka 1., 2. i 3. može se objasniti povijesnom pozadinom te odredbe i željom da se pruži pravna sigurnost u zakonodavnom okviru kojeg karakteriziraju znatne razlike među nacionalnim pravima država članica.
127. Treba podsjetiti da su primjeri navedeni u članku 31.a stavku 2. i članku 31.a stavku 3. rezultat rasprava Odbora za PDV u kojima su se države članice, suočene s različitim tumačenjima i rizicima od dvostrukog oporezivanja i neoporezivanja, privremeno dogovorile o nizu smjernica.
128. U postupku donošenja Provedbene uredbe o PDV-u te je smjernice Odbora za PDV preispitalo Vijeće koje ih je smatralo čvrstom osnovom za objašnjenje značenja članka 31.a stavka 1. i za utvrđivanje popisa slučajeva koji su sada obuhvaćeni člankom 31.a stavcima 2. i 3.
129. Važno je napomenuti da se člankom 31.a stavkom 2. područje primjene članka 31.a stavka 1. ne ograničava – njime se samo predstavljaju situacije za koje zakonodavac EU-a smatra da ispunjavaju zahtjeve povezanosti s nepokretnom imovinom.
130. Konačno, treba istaknuti da je zajednička primjena tih pravila moguća jedino ako se za potrebe PDV-a zanemare nacionalni pravni koncepti<sup>31</sup>. To je presudno za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja ili neoporezivanja.

---

31 Vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika Trstenjaka u predmetu Suda EU-a C-37/08 *RCI Europe*, posebno točku 50.

**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

**Članak 31.a stavak 1.** Usluge povezane s nepokretnom imovinom iz članka 47. Direktive 2006/112/EZ uključuju samo one usluge koje imaju dovoljno izravne veze s tom imovinom. Za usluge se smatra da imaju dovoljno izravne veze s nepokretnom imovinom u sljedećim slučajevima:

- (a) ako proizlaze iz nepokretne imovine, a ta je imovina sastavni dio usluge te je ključna i nužna za isporučene usluge;
- (b) ako se pružaju nepokretnoj imovini ili su prema njoj usmjerene, a za cilj imaju pravnu ili fizičku izmjenu te imovine.

### **2.3.2. Na koji se način mora ocijeniti postojanje „dovoljno izravne veze“?**

- 131. Mora se podsjetiti da je pravilo iz članka 47. Direktive o PDV-u posebno pravilo, a ne iznimka općih pravila iz članaka 44. i 45. Ono se mora primjenjivati na temelju objektivne ocjene uvjeta predviđenih Direktivom o PDV-u i Provedbenom uredbom o PDV-u<sup>32</sup> (vidjeti i [točku 1.4. u dijelu 1.](#)). Takav je pristup dosljedan logici pravila o mjestu isporuke, odnosno osiguravanju oporezivanja na mjestu korištenja predmetnom uslugom<sup>33</sup>.
- 132. Kako bi bila obuhvaćena člankom 47. Direktive o PDV-u, usluga mora imati dovoljno izravne veze s nepokretnom imovinom. Budući da mnoge usluge mogu na ovaj ili onaj način biti povezane s nepokretnom imovinom, mora se shvatiti da se slaba ili sporedna povezanost neće smatrati dovoljnom za obuhvaćanje tih usluga područjem primjene članka 47. Direktive o PDV-u<sup>34</sup>.
- 133. Iz navedenog proizlazi da se ocjena prisutnosti „dovoljno izravne veze“ između pružene usluge i predmetne nepokretne imovine mora provesti na objektivan način prema kriterijima iz članka 31.a stavka 1. točaka (a) i (b).
- 134. Kriterijima utvrđenima točkom (a) obuhvaćene su usluge čiji rezultat potječe iz predmetne nepokretne imovine (na primjer lizing zgrade ili dobivanje prava na ribolov unutar ograničenog područja), dok je u skladu s točkom (b) nepokretna imovina objekt u središtu usluge koja mu se pruža (na primjer, popravak zgrade). Dodatne informacije o tome na koji način treba tumačiti kriterije iz točaka (a) i (b) članka 31.a stavka 1. nalaze se u [točkama 2.3.6. i 2.3.7.](#) u nastavku. U svakom slučaju predmetna isporuka mora biti povezana s jednom posebnom nepokretnom imovinom ili više njih<sup>35</sup> (vidjeti i [točku 1.7.](#)).

### **2.3.3. Mogu li kriterij postojanja „dovoljno izravne veze“ ispuniti i usluge koje se pružaju na daljinu / koje se ne pružaju na licu mjesta?**

- 135. Smatraju li se usluge koje se ne pružaju na licu mjesta / koje se pružaju na daljinu povezanim s nepokretnom imovinom ovisi o posebnom karakteru predmetne usluge. Činjenica da se predmetna usluga pruža (u potpunosti ili djelomično) na daljinu nije sama po sebi prepreka da ta usluga ima dovoljno izravne veze s nepokretnom imovinom. Svaki se slučaj mora objektivno ocijeniti uzimajući u obzir postojeće činjenične okolnosti, definiciju nepokretne imovine iz članka 13.b i odredbe članka 31.a.

32 Vidjeti predmete Suda EU-a C-166/05 *Heger Rudi* i C-41/04 *Levob Verzekeringen i OV Bank* te mišljenje nezavisnog odvjetnika Trstenjaka u predmetu Suda EU-a C-37/08 *RCI Europe*, posebno stavak 73.

33 Vidjeti predmet Suda EU-a C-37/08 *RCI Europe*, stavak 39.

34 Vidjeti na primjer predmete Suda EU-a C-166/05 *Heger Rudi*, točke 23. i 24. te C-37/08 *RCI Europe*, točka 36.

35 Vidjeti predmet Suda EU-a C-155/12 *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, stavci 34. i 35.

#### **2.3.4. Utječe li na svojstva pružene usluge status njihovog primatelja?**

136. Status primatelja usluge (tj. je li on vlasnik predmetne nepokretne imovine) nije važan za određivanje svojstva same usluge: sve ovisi o karakteru i objektivnim značajkama dotične usluge. Na primjer, jasno je da je usluga popravka stambenog objekta ili usluga građevinskih radova povezana s predmetnom nepokretnom imovinom, bez obzira na to isporučuje li se ona vlasniku, najmoprimcu, drugom korisniku tog stambenog objekta ili drugom isporučitelju u lancu transakcija (npr. u slučaju podizvođača).
137. Nadalje, za primjenu članka 47. Direktive o PDV-u nije važno je li primatelj poduzeće ili krajnji potrošač. Stoga status primatelja ne utječe na svojstvo pružene usluge.

#### **2.3.5. Utječe li na svojstvo predmetnih usluga mjesto primatelja tih usluga?**

138. Tom se pitanju mora pristupiti na jednak način kao i onom prethodno navedenom. Odlučujući je čimbenik karakter predmetne usluge, a ne mjesto na kojem se nalazi njezin primatelj. Obračun PDV-a na tu uslugu ne može ovisiti o tome je li predmetna imovina smještena unutar ili izvan zemlje u kojoj vlasnik imovine ima poslovni nastan. Svaka se usluga mora ocijeniti uzimajući u obzir postojeće činjenične okolnosti.

#### **2.3.6. Na koji način treba tumačiti članak 31.a stavak 1. točku (a)?**

139. U članku 31.a stavku 1. točki (a) navodi se da usluge povezane s nepokretnom imovinom moraju proizlaziti iz posebne nepokretne imovine koja je sastavni dio, ključan i nužan za uslugu koja se isporučuje. Nije moguće izvršiti takvu uslugu bez imovine na koju se ona odnosi, čime se podrazumijeva da se ta usluga mora provesti na nekoj posebnoj nepokretnoj imovini<sup>36</sup>. Rezultat usluge mora potjecati iz te nepokretne imovine. Drugim riječima, ta usluga proizlazi iz predmetne nepokretne imovine ako se ta imovina koristi za izvršavanje predmetne usluge, uz uvjet da ta imovina čini glavni i dominantni element te isporuke<sup>37</sup>.

#### **2.3.7. Na koji način treba tumačiti članak 31.a stavak 1. točku (b)?**

140. Za usluge se smatra da imaju dovoljno izravne veze s nepokretnom imovinom ako se pružaju nepokretnoj imovini ili su prema njoj usmjerene, a za cilj imaju pravnu ili fizičku izmjenju te imovine. Drugim riječima, one moraju biti usredotočene na izmjenju pravnog statusa i/ili fizičkih značajki te nepokretne imovine.
141. Pod pravnom izmjenom nepokretne imovine moraju se obuhvatiti sve izmjene pravnog položaja te imovine.
142. Članak 31.a stavak 1. točka (b) odnosi se na fizičku izmjenju bez ikakvog dodatnog opisa. Stoga se čini pravilnim pretpostaviti da je za obuhvaćanje tom odredbom dovoljna bilo koja vrsta fizičke izmjene nepokretne imovine (uključujući usluge kojima se pokušavaju spriječiti sve fizičke izmjene). Važno je napomenuti da izraz „fizička izmjena” upotrijebljen u članku 31.a stavku 1. točki (b) ne treba smatrati ograničenim samo na znatne promjene. Drugim riječima, člankom 31.a stavkom 1. točkom (b) moraju biti obuhvaćene čak i manje promjene koje dovedu do fizičke izmjene nepokretne imovine (tj. ne uključuju promjene same biti te

---

36 Vidjeti i objašnjenje o posebnom dijelu zemlje u [točki 2.2.1.1.](#) i [točki 1.7.](#)

37 Vidjeti predmet Suda EU-a C-166/05 *Heger Rudi*.

nepokretne imovine – npr. održavanje ili čišćenje cesta, tunela, mostova, zgrada itd.).

### **2.3.8. Jesu li članak 31.a stavak 1. točka (a) i članak 31.a stavak 1. točka (b) kumulativni?**

143. Dvije odredbe članka 31.a stavka 1. točke (a) i članka 31.a stavka 1. točke (b) **nisu** kumulativne. U praksi je moguće da će neke usluge zadovoljiti kriterije iz obje odredbe, ali da bi se neka usluga smatrala povezanom s nepokretnom imovinom dovoljno da se ispune zahtjevi iz jedne od te dvije odredbe.
144. Kao što je objašnjeno u [točki 2.3.1.](#), ocjena usluge prema kriterijima iz članka 31.a stavka 1. treba se provesti jedino ako ta usluga nije navedena ni na jednom od dva popisa iz članka 31.a stavaka 2. i 3.

### **2.4. Posebni primjeri usluga koje jesu ili nisu povezane s nepokretnom imovinom**

**Članak 31.a stavak 2.** Stavkom 1. posebno se obuhvaća sljedeće:

#### **2.4.1. Je li popis iz članka 31.a stavka 2. okviran ili potpun?**

145. Popis iz članka 31.a stavka 2. samo je okviran i daje, što je naznačeno njegovom formulacijom („posebno“), primjere posebnih usluga za koje je zakonodavac EU-a smatrao da su povezane s nepokretnom imovinom u smislu članka 47. Direktive o PDV-u. Tako se njime pruža pravna sigurnost u mnogim uobičajenim scenarijima.
146. Člankom 31.a stavkom 2. ne ograničava se opća definicija koncepta usluga povezanih s nepokretnom imovinom utvrđena člankom 31.a stavkom 1. Svaka posebna situacija koja nije bila izričito obuhvaćena člankom 31.a stavkom 2. točkama od (a) do (q) ni člankom 31.a stavkom 3. treba se stoga ocijeniti od slučaja do slučaja prema kriterijima utvrđenima člankom 31.a stavkom 1.
147. Slijedeći istu logiku zakonodavac EU-a ujedno je u članku 31.a stavku 3. utvrdio okvirni popis usluga za koje se ne treba smatrati da su povezane s nepokretnom imovinom (vidjeti [točku 2.3.1.](#)).

**Radi pojednostavnjenja i jasnoće sljedećim se objašnjenjima paralelno ispituju pozitivne i negativne definicije koje su dane za neke slične scenarije, uvijek kad se oni navode u članku 31.a stavku 2. i članku 31.a stavku 3.**

#### **2.4.2. Izrada planova (članak 31.a stavak 2. točka (a) i članak 31.a stavak 3. točka (a))**

**Članak 31.a stavak 2. točka (a) izrada planova** za zgrade ili dijelove zgrada namijenjenih za posebne zemljišne parcele bez obzira na to je li zgrada izgrađena ili ne;

**Članak 31.a stavak 3. točka (a) izrada planova** za zgradu ili dijelove zgrade ako nije predviđena za gradnju na određenoj zemljišnoj parceli;

##### **2.4.2.1. Koji je pravni režim primjenjiv na studije izrađene u pogledu neke nepokretne imovine čije mjesto još nije poznato?**

148. Pripremna faza građevinskih radova može obuhvaćati više koraka (npr. izrada idejnih projekata, provođenje geostacionarnih studija itd.) koji su više ili manje

**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

povezani s nepokretnom imovinom. Neke usluge iz te pripreme faze mogu se pružiti i prije nego što se zna točna lokacija predmetne nepokretne imovine.

149. U takvim okolnostima, ako usluge koje se pružaju nisu povezane sa zemljišnom parcelom ni s posebnom imovinom, ne može se smatrati da su te usluge dovoljno povezane s nepokretnom imovinom i one nisu obuhvaćene područjem primjene članka 47. Direktive o PDV-u. Takve usluge trebaju se oporezivati u skladu s mjerodavnim općim pravilima o mjestu isporuke (među poduzećima ili između poduzeća i potrošača), ovisno o tome pružaju li se one poslovnom korisniku ili krajnjem potrošaču, osim u slučaju kad se primjenjuje neko drugo posebno pravilo. Područjem primjene članka 47. mogu biti obuhvaćene samo one usluge koje se pružaju u pogledu nepokretne imovine čije je mjesto u trenutku isporuke te usluge poznato (vidjeti i objašnjenja iz [točke 1.7.](#)).
150. Ako nakon usluge poput izrade planova ne uslijede građevinski radovi i ne izgradi se nikakva zgrada, ta se usluga svejedno može smatrati povezanom s nepokretnom imovinom, uz uvjet da je bila pružena u odnosu na jasno određeno mjesto. Tako može biti i u slučaju kad isporučitelj usluga sudjeluje u postupku nadmetanja, ali ne uspije sklopiti ugovor.

#### **2.4.3. Nadzor i usluge osiguranja na gradilištu (članak 31.a stavak 2. točka (b))**

Članak 31.a stavak 2. točka (b) pružanje nadzora ili usluga osiguranja na gradilištu;

##### **2.4.3.1. Koje su usluge obuhvaćene područjem primjene članka 31.a stavka 2. točke (b)?**

151. Člankom 31.a stavkom 2. točkom (b) predviđa se da se nadzor i usluge osiguranja na gradilištu smatraju uslugama povezanim s nepokretnom imovinom.
152. Kad je o nadzoru na gradilištu početno raspravljano 2011. na Odboru za PDV, on je istaknut kao primjer usluge koja se pruža u okviru priprema i koordinacije građevinskih radova. To je u stvari jedna od usluga koje su u članku 47. Direktive o PDV-u izričito navedene kao usluge povezane s nepokretnom imovinom.
153. Provedbenom uredbom o PDV-u isti se porezni postupci primjenjuju na pružanje nadzora na gradilištu i usluga osiguranja na gradilištu.
154. Nadzor na gradilištu ili nadzor gradnje obično se odnosi na usluge koje se pružaju u građevinskom sektoru kako bi se osiguralo da se građevinski te radovi rušenja i obnove provode ispravno, u skladu s tehničkim i zakonskim uvjetima, da se njima poštuju zadani rokovi i proračun, da ispunjavaju mjerodavne regulatorne i standarde kvalitete te da za njih postoji potrebna prateća dokumentacija. To su stručne usluge koje često uključuju koordinaciju različitih izvođača radova i usmjerene su na osiguravanje uspješnog dovršetka projekta. Dio usluge nadzora može biti i neprestana ili redovita prisutnost stručnjaka na gradilištu. Drugi dio koji uključuje zadaće kao što su planiranje radova, koordinacija podizvođača, ispunjavanje i pribavljanje dokumenata, dozvola i izjava može se izvršavati izvan gradilišta.
155. Sadržaj usluga osiguranja drugačiji je. S jedne strane, one se mogu pružati tijekom pripreme faze ili faze izgradnje kako bi se spriječila krađa ili oštećivanje opreme i materijala koji se nalaze na gradilištu. Za to je općenito potrebno da se na gradilištu nalaze zaštitari koji će nadzirati pristup osoblja i dostavljača gradilištu, provoditi noćno osiguranje, nadzirati gradilište video nadzorom itd. S druge strane, usluge osiguranja mogu se pružati i po dovršetku građevinskih

radova ili radova obnove kako bi se zajamčila sigurnost stambenih, poslovnih, industrijskih ili uredskih zgrada. Te se usluge mogu pružati fizičkom prisutnošću dužnosnika za sigurnost i/ili ugradnjom sigurnosnih sustava u zgradu.

156. Područjem primjene članka 31.a stavka 2. točke (b) obuhvaćaju se svi različiti scenariji. Stoga se, ako neki isporučitelj obavlja nadzor nad nepokretnom imovinom ili ju osigurava, bez obzira na to je li riječ o gradilištu, zgradi ili samo zemljišnoj parceli, primjenjuje članak 47. Direktive o PDV-u. Ako radi jamčenja sigurnosti pokretnine (npr. predmeta, opreme ili strojeva smještenih u zgradi, na gradilištu ili na zemljišnoj parceli) isporučitelj mora osigurati i samu nepokretnu imovinu, i te će usluge osiguranja biti obuhvaćene člankom 47. Direktive o PDV-u.

**2.4.3.2. Jesu li člankom 31.a stavkom 2. točkom (b) obuhvaćene i usluge koje se pružaju s udaljenosti?**

157. Kao što je objašnjeno, u skladu s člankom 31.a stavkom 2. točkom (b), nadzor se uglavnom odnosi na nadzor gradilišta, dok se usluge osiguranja mogu odnositi na gradilišta kao i na izgrađene zgrade i građevine.
158. U tom pogledu te uvažavajući moderne tehnologije nadzora i osiguranja, usluge nadzora i osiguranja moraju u svrhu PDV-a podlijegati istim poreznim postupcima, bez obzira na to jesu li zaštitari fizički prisutni na lokaciji ili se nadzor obavlja na daljinu (odnosno bez fizičke prisutnosti na lokaciji), kao na primjer, s pomoću tehnoloških sredstava ugrađenih na lokaciji. Za obavljanje usluga nadzora i osiguranja uvjet bi trebala biti činjenica da je predmetna nepokretna imovina bitan element pružene usluge. Pri provođenju te ocjena treba se podsjetiti da je cilj posebnog pravila iz članka 47. Direktive o PDV-u osigurati oporezivanje na mjestu korištenja te da se usluge povezane s nepokretnom imovinom koriste na mjestu na kojem je predmetna imovina smještena.

**2.4.3.3. Je li područjem primjene članka 31.a stavka 2. točke (b) obuhvaćena i ugradnja sigurnosnog sustava?**

159. Kako bi se ustanovilo treba li ugradnja sigurnosnog sustava biti obuhvaćena člankom 47. Direktive o PDV-u, prvo se mora odrediti je li ta transakcija isporuka robe ili isporuka usluga.
160. Ako je ugradnja sigurnosnog sustava uključena u ugovor o prodaji sigurnosnog sustava, ta transakcija može u svrhu PDV-a imati različita svojstva. Ona može biti isporuka robe s ugradnjom što će se, u skladu s člankom 36. Direktive o PDV-u, oporezivati ondje gdje je taj sigurnosni sustav ugrađen ili montiran. A nakon što su ispunjeni uvjeti iz članka 31.a stavka 2. točke (m), ona može biti i isporuka usluga povezanih s nepokretnom imovinom.
161. Ako se ugradnja pruža kao zasebna usluga (neovisno o isporuci samog sigurnosnog sustava, što bi trebalo oporezivati kao isporuku robe) potrebno je ocijeniti jesu li ispunjeni uvjeti iz članka 31.a stavka 2. točke (m), odnosno hoće li se nakon ugradnje taj sigurnosni sustav smatrati nepokretnom imovinom kako je definirano člankom 13.b (vidjeti i [točku 2.4.14.](#)). Uvjeti predviđeni člankom 13.b bili bi ispunjeni i usluga ugradnje smatrala bi se povezanom s nepokretnom imovinom ako je:
- i. ugrađeni sigurnosni sustav sastavni dio zgrade ili građevine bez kojeg je ta zgrada ili građevina nepotpuna (članak 13.b točka (c)) – to bi, na primjer, bio slučaj ako je taj sigurnosni sustav ugrađen u zatvor ili prostorije banke u kojima se čuvaju vrijednosti;



ili

- ii. sigurnosni sustav trajno ugrađen u zgradu ili građevinu i ne može se ukloniti bez uništenja ili preinake te zgrade ili građevine (članak 13.b točka (d)) – ovo može biti slučaj sa stanovima ili uredima.

162. U slučaju radova ugradnje kojima taj sigurnosni sustav postaje dio nepokretne imovine, za tu se uslugu smatra da je povezana s nepokretnom imovinom. Time bi se osiguralo oporezivanje na istom mjestu, bez obzira na to smatra li se ta isporuka isporukom robe s ugradnjom ili montažom, ili isporukom usluga povezanih s nepokretnom imovinom.

#### **2.4.4. Gradnja zgrada (članak 31.a stavak 2. točka (c))**

Članak 31.a stavak (2) točka (c) **izgradnja zgrade na zemljištu**, kao i građevinski radovi te rušenje koji se izvode na zgradi ili dijelovima zgrade;

##### **2.4.4.1. Koje su kategorije građevinskih radova obuhvaćene područjem primjene članka 31.a stavka 2. točke (c)?**

163. Područjem primjene te odredbe obuhvaćene su sve vrste građevinskih radova, uključujući ne samo gradnju novih zgrada, nego i ostale građevinske radove kao što su rekonstrukcija, preinaka, preuređenje, proširenje, rušenje (bili oni potpuni ili djelomični) postojećih zgrada ili dijelova zgrada (ovaj popis nije potpun i u praksi nekim uslugama mogu biti obuhvaćena dva navedena primjera ili više njih).

##### **2.4.4.2. Na koji se način treba u svrhe PDV-a postupati sa zapošljavanjem djelatnika na građevinskim radovima?**

164. Upitno je može li se zapošljavanje djelatnika za izvođenje građevinskih radova smatrati uslugom koja se „pruža nepokretnoj imovini ili je prema njoj usmjerena, a za cilj ima pravnu ili fizičku izmjenu te imovine“.

165. S jedne strane, može se smatrati da je zapošljavanje djelatnika, bez obzira na to jesu li oni zaposleni radi izvođenja građevinskih radova, isporuka usluga koje podliježu općim pravilima o mjestu isporuke te se ne bi trebalo smatrati da su one povezane s nepokretnom imovinom.

166. S druge strane, odgovarajući na slično pitanje, u članku 31.b navodi se pretpostavka da se najam opreme radi izvođenja radova na nepokretnoj imovini mora smatrati isporukom usluga povezanih s nepokretnom imovinom ako isporučitelj koji tu opremu iznajmljuje preuzima odgovornost za izvođenje predmetnih radova. Iako s obzirom na zapošljavanje djelatnika ne postoje nikakve pretpostavke, može se tvrditi da, slično toj odredbi o opremi, zapošljavanje djelatnika može činiti uslugu povezanu s nepokretnom imovinom ako isporučitelj preuzima odgovornost za izvođenje predmetnih radova.

167. Kako bi se za najam opreme i zapošljavanje djelatnika osigurali jedinstveni porezni postupci u svrhu PDV-a, u oba scenarija treba slijediti istu logiku: ta se usluga može smatrati povezanom s nepokretnom imovinom jedino ako isporučitelj koji zapošljava djelatnike preuzme odgovornost za izvođenje predmetnih radova. U takvim scenarijima taj bi isporučitelj u stvarnosti svojem klijentu isporučio ne samo djelatnike, nego bi ujedno preuzeo odgovornost za radni učinak i rezultate građevinskih radova, što se izjednačava s isporukom građevinskih usluga, odnosno odgovara isporuci usluge povezane s nepokretnom imovinom.

#### 2.4.5. Gradnja trajnih struktura (članak 31.a stavak 2. točka (d))

Članak 31. stavak 2. točka (d) **izgradnja trajnih struktura na zemljištu**, kao i građevinski radovi te rušenje koji se izvode na trajnim strukturama poput **sustava plinovoda, vodovoda i kanalizacijskih** te sličnih **sustava**;

##### 2.4.5.1. *Primjenjuje li se članak 31.a stavak 2. točka (d) i na gradnju trajnih struktura pričvršćenih za dno rijeke/mora/oceana?*

168. Da, u skladu s tom odredbom pojam „zemljište” treba tumačiti kao bilo koji dio zemljišta iznad ili ispod razine mora, u skladu s definicijom iz članka 13.b točke (b).
169. To se može zaključiti iz sudske prakse Suda EU-a<sup>38</sup> u skladu s kojom polaganje kabela na morsko dno mora podlijegati istim poreznim postupcima kao i ugradnja u nepokretnu imovinu.

##### 2.4.5.2. *Koji su građevinski i radovi rušenja obuhvaćeni člankom 31.a stavkom 2. točkom (d)?*

170. Člankom 31.a stavkom 2. točkom (d) dopunjuje se članak 31.a stavak 2. točka (c) i obuhvaćaju dvije vrste usluga: s jedne strane gradnja trajnih struktura, a s druge strane građevinski radovi i radovi rušenja koji se provode na postojećim trajnim strukturama.
171. Građevinski radovi i radovi rušenja koji se izvode na trajnim strukturama (kao što su cjevovodi) i koji su obuhvaćeni ovom odredbom ujedno obuhvaćaju pričvršćivanje trajnih struktura za tlo i njihovo odvajanje od tla, bez obzira na to je li to zemljište iznad ili ispod razine mora.
172. Člankom 31.a stavkom 2. točkom (d) izričiti se primjeri nekoliko trajnih struktura utvrđuju navođenjem sustava plinovoda te vodovodnih i kanalizacijskih sustava. Međutim, kao što je naznačeno tekстом te odredbe, taj popis nije potpun. Ostali primjeri trajnih struktura koji su obuhvaćeni tom odredbom uključuju sustave hlađenja i grijanja.
173. Nakon što se ta trajna struktura izgradi i građevinski radovi završe, upotreba tih struktura za usluge kao što su transport plina, vode, kanalizacije, električne energije itd. neće se smatrati povezanom s nepokretnom imovinom.
174. U pogledu radova na održavanju, obnovi i popravcima trajnih struktura vidjeti članak 31.a stavak 2. točku (l).

#### 2.4.6. Radovi na zemljištu i poljoprivredne usluge (članak 31.a stavak 2. točka (e))

Članak 31.a stavak 2. točka (e) **radovi na zemljištu**, uključujući **poljoprivredne usluge** poput obrade tla, sjetve, zalijevanja i gnojidbe;

##### 2.4.6.1. *Koje su kategorije radova i poljoprivrednih usluga obuhvaćene područjem primjene članka 31.a stavka 2. točke (e)?*

175. Člankom 31.a stavkom (2) točkom (e) dopunjuju se prethodne odredbe i obuhvaćaju radovi na zemljištu, osim gradnje i rušenja zgrada (članak 31.a stavak (2) točka (c)) te gradnje i rušenja drugih trajnih struktura pričvršćenih za

38 Vidjeti predmet Suda EU-a C-111/05 *Aktiebolaget NN*.

**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

tlo (članak 31.a stavak (2) točka (d)). Njime se obuhvaćaju, na primjer, radovi uređenja zemljišta kao što je njegovo ravnanje prije početka građevinskih radova ili krajobrazno uređenje vrtova koji se izvode povezano s nekim posebnim zemljištem.

176. Njime se ujedno obuhvaćaju poljoprivredne usluge. One moraju biti definirane kao usluge koje se pružaju radi pripreme zemljišta za uzgoj usjeva ili obrade tla (npr. oranje, berba, čišćenje zemljišta, rušenje stabala).
177. Budući da se poljoprivrednim uslugama može pokriti vrlo širok raspon radnji, u svrhe PDV-a treba se primijeniti stroga definicija u skladu s Provedbenom uredbom o PDV-u. Poljoprivredne usluge trebaju se smatrati povezanim s nepokretnom imovinom samo ako se odnose na radove na zemljištu. Na primjer, uzgoj stoke poljoprivredna je djelatnost koja se ne treba smatrati povezanom s nepokretnom imovinom. Također, sortiranje, prerada, pakiranje, označivanje i transport usjeva nakon berbe ili drveća nakon sječe neće se smatrati uslugama povezanim s nepokretnom imovinom<sup>39</sup>.

#### **2.4.7. Proučavanje i ocjena rizika te cjelovitost (članak 31.a stavak 2. točka (f))**

**Članak 31.a stavak 2. točka (f) proučavanje i ocjena rizika te cjelovitost nepokretne imovine;**

##### **2.4.7.1. Koja je svrha članka 31.a stavka 2. točke (f)?**

178. Člankom 47. Direktive o PDV-u definira se mjesto isporuke usluga povezanih s nepokretnom imovinom i izričito se upućuje na usluge stručnjaka. Kao i usluge vrednovanja, proučavanje i ocjena rizika te cjelovitosti nepokretne imovine čine takve usluge stručnjaka i moraju se u skladu s time opozivati na mjestu na kojemu je predmetna nepokretna imovina smještena.
179. Usluge procjene rizika i cjelovitosti, na primjer, pružaju stručnjaci osiguravajućim društvima kako bi im se pomoglo utvrditi uvjete ugovora o osiguranju zgrade. One se mogu pružiti i kao dio studija izvedivosti koje se provode u pogledu građevinskih radova. Pod takvim se uslugama podrazumijeva tehnička ocjena fizičkog stanja i/ili cjelovitosti neke posebne nepokretne imovine, njezinih strukturnih elemenata, opreme itd. U nekim slučajevima radi tih je usluga potreban terenski obilazak predmetne imovine. No takva prisutnost stručnjaka na terenu nije sama po sebi uvjet za obuhvaćanje predmetne usluge člankom 31.a stavkom 2. točkom (f). Ostali su primjeri usluga i ocjene rizika i cjelovitosti protupotresne ocjene, proučavanje morskog dna, ocjena koja se provodi na zemljištu kako bi se odredilo je li ono pogodno za gradnju, ocjena energetske učinkovitosti, ocjena sigurnosti povezana s dokumentacijom i usklađenosti s drugim obvezama povezanim s ekologijom, zdravljem ili sigurnošću.
180. Iako se proučavanje i ocjena rizika i cjelovitosti mogu katkad pružiti zajedno s uslugama vrednovanja, one se isto tako mogu pružati zasebno. Zakonodavac EU-a stoga se odlučio obuhvatiti ih pojedinačno u dvije nadopunjujuće odredbe Provedbene uredbe o PDV-u (vidjeti članak 31.a stavak 2. točku (g) u nastavku). Cilj toga je razjašnjavanje da su posebnim pravilom o mjestu isporuke iz članka 47. Direktive o PDV-u obuhvaćeni ne samo vrednovanje, nego i ostale usluge stručnjaka koje služe sličnoj svrsi.

---

<sup>39</sup> Ako se te usluge pružaju u paketu zajedno s uslugom povezanom s nepokretnom imovinom, mora se u svrhe PDV-a ocijeniti treba li prema tom paketu postupati kao prema paketu isporuka – vidjeti i [točku 1.6.](#)

#### 2.4.8. Usluge vrednovanja (članak 31.a stavak 2. točka (g))

Članak 31.a stavak 2. točka (g) **vrednovanje nepokretne imovine** uključujući slučajeve kad je takva usluga potrebna u svrhu osiguranja kako bi se odredila vrijednost imovine kao zaloga za zajam ili za procjenu rizika i štete u sporovima;

##### 2.4.8.1. **Koje su usluge sačinjene od vrednovanja nepokretne imovine obuhvaćene člankom 31.a stavkom 2. točkom (g)?**

181. Usluge vrednovanja mogu se isporučiti u mnogim različitim okolnostima kad se treba odrediti tržišna vrijednost jedne nepokretne imovine ili više njih radi privatnih, poslovnih, pravnih ili administrativnih razloga (npr., kupnja, prodaja, osiguranje ili plaćanje poreza na nepokretnu imovinu, ili rješavanje sporova povezanih s cjelovitošću, usklađenošću ili štetama na nepokretnoj imovini).
182. Stoga se područjem primjene članka 31.a stavka 2. točke (g) obuhvaćaju sve usluge vrednovanja bez obzira na svrhu tog vrednovanja. Primjeri navedeni u članku 31.a stavku 2. točki (g) (usluge vrednovanja za svrhe osiguranja, usluge vrednovanja za određivanje vrijednosti imovine kao zaloga za zajam ili usluge vrednovanja za procjenu rizika i štete u sporovima) služe samo kao pojašnjenja i ne čine potpun popis, što je naznačeno i upotrebom riječi „uključujući“ u toj odredbi. Scenariji u kojima usluge vrednovanja čine dio paketa isporuka moraju se ispitati od slučaja do slučaja, u skladu s ustaljenom sudskom praksom<sup>40</sup> Suda EU-a (vidjeti [točku 1.6.](#)).

##### 2.4.8.2. **Mogu li se usluge dubinske analize smatrati uslugama povezanim s nepokretnom imovinom u skladu s člankom 31.a stavkom 2. točkom (g)?**

183. Uslugama dubinske analize obuhvaćen je širok raspon usluga stručnjaka koje se sastoje od istraživanja i analize situacije nekog poduzeća ili neke organizacije prije neke poslovne transakcije. One su obično usmjerene na određivanje niza bitnih činjenica kako bi se utvrdili mogući rizici i omogućilo bolje vrednovanje poslovne imovine. One mogu i ne moraju biti povezane s nepokretnom imovinom i mogu ih pružati stručnjaci koji rade u različitim profesionalnim sektorima, kao što su revizori, inženjeri itd. Primjeri su usluga dubinske analize usluge dubinske analize povezane s porezom te tehničkim i ekološkim uvjetima (za dubinsku analizu koja ima svojstvo pravne usluge vidjeti [točku 2.4.18.](#) u nastavku).
184. Kad je vrednovanje nepokretne imovine dio složene usluge dubinske analize, mora se provesti ocjena radi određivanja koji je element u toj isporuci dominantan. Kad prevladava vrednovanje nepokretne imovine, usluga dubinske analize može se smatrati povezanom s nepokretnom imovinom u skladu s člankom 31.a stavkom 2. točkom (g) (vidjeti i [točku 1.6.](#) o paketima isporuka).

##### 2.4.8.3. **Utječe li metoda kojom se vrednovanje imovina provodi na to hoće li se ili neće isporuka te usluge smatrati povezanom s nepokretnom imovinom?**

185. Tržišna vrijednost neke nepokretne imovine može se ocijeniti različitim metodama kao što su metoda izravne usporedbe, metoda kapitalne vrijednosti, rezidualna metoda itd. Neke od tih metoda zahtijevat će fizički pregled predmetne nepokretne imovine, a druge neće. Za određivanje mjesta isporuke usluga u svrhe PDV-a izbor metode vrednovanja nije sam po sebi važan.

40 Vidjeti predmete Suda EU-a C-425/06 *Part Service* i C-392/11 *Field Fisher Waterhouse*.

#### 2.4.9. Lizing i iznajmljivanje nepokretne imovine (članak 31.a stavak 2. točka (h) i članak 31.a stavak 3. točka (b))

Članak 31.a stavak 2. točka (h) lizing ili iznajmljivanje nepokretne imovine koja nije obuhvaćena točkom (c) stavka 3., uključujući skladištenje robe za koju je određeni dio imovine namijenjen za isključivu uporabu korisnika usluga;

Članak 31.a stavak 3. točka (b) skladištenje robe u nepokretnoj imovini ako korisniku usluga nije namijenjena isključiva uporaba nijednog određenog dijela nepokretne imovine;

##### 2.4.9.1. Na koji način tumačiti „lizing ili iznajmljivanje nepokretne imovine“ za potrebe pravila o mjestu isporuke?

186. Direktivom o PDV-u ne predviđaju se definicije lizinga i iznajmljivanja nepokretne imovine. Taj se koncept upotrebljava i za pravila o mjestu isporuke i za izuzeća.
187. U skladu s ustaljenom sudskom praksom, iznajmljivanje ili lizing nepokretne imovine u biti je prepuštanje dotičnoj strani, u dogovorenom razdoblju i u zamjenu za plaćanje, prava na korištenje imovinom kao da je ta osoba vlasnik te prava da se sve ostale osobe iz uživanja takvog prava izuzmu<sup>41</sup>. Tom su definicijom obuhvaćeni ključni elementi „lizinga i iznajmljivanja nepokretne imovine“ i može se upotrijebiti za potrebe članka 31.a stavka 2. točke (h). Činjenica da neka posebna situacija nije obuhvaćena definicijom „iznajmljivanja ili lizinga nepokretne imovine“ kakvu je dao Sud EU-a (zato što, na primjer, nije ispunjen jedan od uvjeta) ne znači da se na nju ne može primijeniti članak 47. Direktive o PDV-u ako su ispunjeni opći uvjeti iz članka 31.a stavka 1.
188. Lizing nepokretne imovine može biti obuhvaćen člankom 47. Direktive o PDV-u samo ako, u skladu s mjerodavnim nacionalnim zakonodavstvom, ima svojstva isporuke usluge, a ne isporuke robe.

##### 2.4.9.2. Na koji se način treba tumačiti skladištenje robe iz članka 31.a stavka 2. točke (h), uzimajući u obzir stajalište Suda EU-a u predmetu RR Donnelley?

189. Člankom 31.a stavkom 2. točkom (h) usluge lizinga i iznajmljivanja nepokretne imovine, uz iznimku pružanja oglašavanja, općenito se smatraju povezanim s nepokretnom imovinom (vidjeti i [točku 2.4.20.](#) o stavljanju štanda na raspolaganje). Njime su ujedno izričito obuhvaćene usluge koje se sastoje od skladištenja robe, a u njemu se navode i uvjeti pod kojima se one trebaju smatrati povezanim s nepokretnom imovinom.
190. Za taj poseban primjer skladištenja robe, kako bi se to skladištenje smatralo povezanim s nepokretnom imovinom, zakonodavac je utvrdio zahtjev da korisniku usluga mora biti namijenjena isključiva upotreba jednog određenog dijela nepokretne imovine u kojoj se ta roba skladišti (tj. da je taj prostor u kojemu je roba uskladištena utvrđen, da ga korisnik poznaje i da je tijekom čitavog trajanja ugovora namijenjen isključivo njegovim potrebama).
191. U predmetu *RR Donnelley*, Sud EU-a je nadalje naveo da „Ako, (...) se pokaže da primatelji takve usluge skladištenja nisu, na primjer, imali pravo pristupa dijelu te imovine u kojemu je njihova roba uskladištena ili da ta nepokretna imovina na kojoj ili u kojoj se njihova roba treba uskladištiti ne čini ključni i nužni element te

41 Vidjeti na primjer predmete Suda EU-a C-174/06 *CO.GE.P.*, stavak 31. i C-270/09 *MacDonald Resorts*, stavak 46.

**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

isporuke usluge”, ta isporuka složene usluge skladištenja može biti izvan područja primjene članka 47. Direktive o PDV-u.

192. Ta dva elementa – pristup uskladištenoj robi te ključan i nužan karakter predmetne nepokretne imovine za isporučenu uslugu – čimbenici su kojima se namjerava pomoći nacionalnim sudovima u njihovim ocjenama, ali ne čine nove, dodatne uvjete onom predviđenom člankom 31.a stavkom 2. točkom (h). Stoga se situacija u kojoj korisnik ima isključivo namijenjen prostor za skladištenje robe (tj. prostor u kojemu samo taj korisnik, i nijedan drugi, može skladištiti robu), može smatrati uslugom povezanom s nepokretnom imovinom čak ako taj korisnik može tom prostoru pristupiti samo u određenim trenucima ili pod određenim uvjetima.

**2.4.9.3. Kako se mora postupati prema uslugama skladištenja koje se isporučuju zajedno s dodatnim uslugama?**

193. Porezni postupci u svrhu PDV-a za složene usluge skladištenja kakve se obavljaju u skladištima ili drugim prostorima ovisit će ponajprije o tome jesu li kvalificirane kao jedinstvena isporuka ili više njih (vidjeti objašnjenje u [točki 1.6.](#)). U pogledu toga, objašnjenja koja je dao Sud EU-a u predmetu *RR Donnelley*<sup>42</sup> vrlo jasno daju smjernice o pristupu koji treba slijediti.

194. Stoga se radi utvrđivanja mjesta isporuke složene usluge skladištenja treba ispitati sljedeće:

-Isporučuje li se usluga skladištenja robe zajedno s drugim uslugama koje su tako usko povezane sa skladištenjem da čine, objektivno, jedinstvenu i nedjeljivu uslugu čije bi razdvajanje bilo umjetno, pri čemu je skladišni element te jedinstvene usluge u svakom slučaju glavni element, odnosno onaj koji je korisnik tražio?

- Isporučuje li se usluga skladištenja zajedno s drugim, samo pomoćnim, uslugama koje korisniku ne predstavljaju same po sebi svrhu, nego samo sredstvo za bolje korištenje skladištenjem?

195. Ako je odgovor na jedno od ta dva pitanja potvrđan, ta se složena isporuka treba smatrati jednom jedinstvenom isporukom. Pod uvjetom da je jedan poseban dio skladišnog prostora namijenjen za isključivu upotrebu korisnika, te nedjeljive usluge (u prvom slučaju) i, u drugom slučaju, sve sastavnice te složene isporuke (skladištenje robe i s tim povezane pomoćne usluge) podliježu PDV-u na mjestu na kojemu se taj skladišni prostor nalazi.

**2.4.10. Pružanje usluga smještaja (članak 31.a stavak 2. točka (i) i članak 31.a stavak 3. točka (d))**

Članak 31.a stavak 2. točka (i) **pružanje usluga smještaja u hotelskom sektoru** ili sektorima slične funkcije, poput kampova ili mjesta koja su uređena kao kamp odmarališta, uključujući pravo boravka na određenom mjestu koje proizlazi iz **konverzije prava suvlasničkog vremenskog korištenja** i slično;

Članak 31.a stavak 3. točka (d) **posredovanje u pružanju usluga hotelskog smještaja** ili smještaja u sektorima slične funkcije, poput kampova ili mjesta koja su uređena kao kamp odmarališta, ako se posredovanje provodi u ime i za račun neke druge osobe;

---

42 Vidjeti predmet Suda EU-a C-155/12 *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, stavci 20. do 25.

**2.4.10.1. Primjenjuje li se članak 31.a stavak 2. točka (i) i na usluge smještaja koje se pružaju izvan hotelskog sektora (npr., kuće i vile za odmor, razmjena stanova itd.)?**

196. Područje primjene članka 31.a stavka 2. točke (i) široko je: ona se primjenjuje ne samo na smještaj u hotelima, nego i na smještaj „u sektorima slične funkcije, poput kampova ili mjesta koja su uređena kao kamp odmarališta”. To znači da za svojstvo predmetne usluge vrsta smještaja i smještajni objekt nisu važni. Važan kriterij je hoće li se predmetna nepokretna imovina koristiti za svrhe smještaja. Stoga se svaka usluga smještaja koja podliježe PDV-u (tj. koja se smatra oporezivom isporukom) može smatrati povezanom s nepokretnom imovinom u skladu s člankom 31.a stavkom 2. točkom (i), bez obzira na vrstu smještaja obuhvaćenog isporukom te usluge (soba u hotelu, stan, bungalov, kućica na drvetu, jurta, kamp itd.).

**2.4.10.2. Koje su usluge obuhvaćene odredbom „pravo boravka na određenom mjestu koje proizlazi iz konverzije prava suvlasničkog vremenskog korištenja” u skladu s člankom 31.a stavkom 2. točkom (i)?**

197. Člankom 31.a stavkom 2. točkom (i) potvrđuje se da se pružanje usluge smještaja u hotelima i sličnim prostorima smatra uslugom povezanom s nepokretnom imovinom koja se mora oporezivati ondje gdje je predmetna nepokretna imovina smještena.

198. Istom se odredbom ujedno razjašnjava da usluge kojima se korisniku omogućuje korištenje pravima na boravak na određenom mjestu (npr. u odmaralištu u kojem se nalaze nekretnine čija je upotreba vremenski ograničena) u zamjenu za njegova prava suvlasničkog vremenskog korištenja isto tako podliježu pravilu o mjestu isporuke iz članka 47. Direktive o PDV-u.

199. „Konverzija prava suvlasničkog vremenskog korištenja” (obično se naziva i razmjena prava suvlasničkog vremenskog korištenja) odnosi se na usluge kojima se korisnicima omogućuje da iskoriste, za naknadu, pravo na privremenu upotrebu neke imovine, borave u hotelu ili zauzmu neki smještaj. To predstavlja alternativu tradicionalnijim metodama smještaja i stoga podliježe istim postupcima u svrhu PDV-a kao i usluge smještaja.

200. Sud EU-a je presudio<sup>43</sup> da „nije sporno da su prava suvlasničkog vremenskog korištenja prava na nepokretnu imovinu i da njihov prijenos u zamjenu za korištenje sličnih prava čini transakciju povezanu s nepokretnom imovinom”.

201. U praksi, nositelji prava suvlasničkog vremenskog korištenja obično su članovi neke skupine ili udruženja. Nositelj prava suvlasničkog vremenskog korištenja koji želi svoja prava zamijeniti s pravima drugog nositelja neće stupiti u izravni kontakt s tom osobom, nego će se umjesto toga obratiti toj skupini ili udruženju čije se poslovanje sastoji od organiziranja razmjene među svojim članovima uz plaćanje naknade.

202. Prema Sudu EU-a usluge olakšavanja, organiziranja i omogućavanja razmjene prava suvlasničkog vremenskog korištenja koriste se ondje gdje je nepokretna imovina na koju se odnose ta prava suvlasničkog vremenskog korištenja koja se razmjenjuju smještena.

---

43 Vidjeti predmet Suda EU-a C-37/08 *RCI Europe*, točka 37.

203. Stoga su usluge koje isporučuju poduzeća ili udruženja koja upravljaju i organiziraju razmjenu prava suvlasničkog vremenskog korištenja među svojim članovima (u okviru tradicionalnih sustava suvlasničkog vremenskog korištenja<sup>44</sup> i u okviru bodovnih sustava suvlasničkog vremenskog korištenja<sup>45</sup>) obuhvaćene odredbom „pravo boravka na određenom mjestu koje proizlazi iz konverzije prava suvlasničkog vremenskog korištenja“ iz članka 31.a stavka 2. točke (i).
204. Iz članka 31.a stavka 3. točke (d) ujedno proizlazi da posredovanje u pružanju prava boravka na određenom mjestu koje proizlazi iz konverzije prava suvlasničkog vremenskog korištenja, na primjer olakšavanjem razmjene tih prava korištenja, može biti povezano s nepokretnom imovinom (vidjeti [točku 2.4.17.](#) u nastavku), uz uvjet da taj posrednik ne djeluje u ime ni za račun druge osobe.

#### **2.4.11. Dodjela ili prijenos prava upotrebe čitave nepokretne imovine ili njezinih dijelova (članak 31.a stavak 2. točka (j))**

Članak 31.a stavak 2. točka (j) **odjela i prijenos prava** koja nisu obuhvaćena točkama (h) i (i) u pogledu **upotrebe čitave nepokretne imovine ili njezinih dijelova**, uključujući dozvolu za korištenje dijelom imovine poput dodjele **prava za ribolov i lov**, pristupa **salonima u zrakoplovnim lukama** ili korištenja infrastrukturom poput **mostova ili tunela** za koje se naplaćuju cestarine;

##### **2.4.11.1. Koja je svrha članka 31.a stavka 2. točke (j)?**

205. Svrha je te odredbe dopuniti raspon usluga obuhvaćenih člankom 31.a stavkom 2. točkom (h) i člankom 31.a stavkom 2. točkom (i) kako bi se osiguralo dosljedno postupanje u svrhe PDV-a prema različitim vrstama korištenja nepokretnom imovinom. Sve tri odredbe (članak 31.a stavak 2. točke (h), (i) i (j)) obuhvaćaju usluge kojima se korisnicima daje pravo na upotrebu nepokretne imovine pod različitim ugovornim uvjetima (odnosno lizing, najam i skladištenje u skladu s člankom 31.a stavkom 2. točkom (h); pružanje usluga smještaja u skladu s člankom 31.a stavkom 2. točkom (i) i dodjelu ili prijenos drugih prava na korištenje nepokretne imovine u skladu s člankom 31.a stavkom 2. točkom (j)).
206. Imajući to na umu i tumačeći članak 31.a stavak 2. točku (j) zajedno s člankom 31.a stavkom 2. točkom (h) i člankom 31.a stavkom 2. točkom (i), jasno je da je područje primjene članka 31.a stavka 2. točke (j) šire od područja primjene druge dvije odredbe jer se njime nastoje obuhvatiti usluge „koje nisu obuhvaćene točkama (h) i (i)“. Stoga se on mora primjenjivati ne samo na primjere navedene u toj odredbi (prava za ribolov i lov, pristup salonima u zrakoplovnim lukama, korištenje mostovima ili tunelima za koje se naplaćuju cestarine), nego i na sve ostale slične dodjele ili prijenose prava na korištenje nepokretnim imovinama u cijelosti ili dijelom koji nisu izričito navedeni u spomenutim odredbama, ako ispunjavaju uvjete za uslugu dovoljno povezanu s nepokretnom imovinom.
207. Dodjela ili prijenos prava na upotrebu čitave nepokretne imovine u cijelosti ili njezinih dijelova može biti i u obliku vaučera, npr. za plaćanje cestarina. U takvim okolnostima mjesto isporuke vaučera odgovara mjestu osnovne isporuke. Stoga je prodaja vaučera, uvijek kad je osnovna isporuka dovoljno povezana s nepokretnom imovinom, oporeziva na mjestu na kojem se nalazi predmetna nepokretna imovina (u navedenom primjeru to je prometna infrastruktura).

44 Vidjeti predmet Suda EU-a C-37/08 *RCI Europe*.

45 Vidjeti predmet Suda EU-a C-270/09 *Macdonald Resorts*.



**2.4.11.2. Koja su ograničenja područja primjene članka 31.a stavka 2. točke (j)?**

208. Područje primjene te odredbe široko je, ali i strogo ograničeno uvjetom postojanja „dovoljno izravne veze“ između usluge i nepokretne imovine. Dok su primjeri kao što su privezivanje, sidrenje, pristajanje, pružanje usluga priveza<sup>46</sup> u lukama ili zračnim lukama, pružanje prava na upotrebu posebnih prostora u lukama i zračnim lukama itd. obuhvaćeni područjem primjene članka 47. Direktive o PDV-u, dodatne usluge koje odvojeno nude isti isporučitelji (na primjer usluge čišćenja ili pranja rublja koje se nude korisnicima povrh usluga priveza; telekomunikacijske, ugostiteljske usluge i usluge dostave pripremljene hrane i pića koje se pružaju u VIP salonima zračnih luka; održavanje plovila privezanih u unajmljenim privezima itd.) nisu obuhvaćene područjem primjene članka 47. samo zato što se nude u lukama ili zračnim lukama. Međutim, ako se te iste dodatne usluge pružaju zajedno u paketu s uslugom povezanom s nepokretnom imovinom, potrebno je u svrhe PDV-a razmotriti ima li taj paket svojstvo jedinstvene isporuke i mora se u skladu s time oporezivati (vidjeti i objašnjenja o paketima isporuka u [točki 1.6.](#)).

**2.4.11.3. Primjenjuje li se članak 31.a stavak 2. točka (j) na dijeljenje ureda?**

209. Dijeljenje ureda praksa je u razvoju kojom se poduzećima i organizacijama koje posjeduju uredsku zgradu ili upravljaju uredskom zgradom omogućuje da s drugim poduzećima dijele dio svojeg uredskog prostora. Time se pružateljima ureda omogućuje da maksimiraju prihod od svojeg radnog prostora i prošire svoju profesionalnu mrežu. Ta poduzeća ili pojedinci koji se koriste takvom uslugom snižavaju svoje troškove zakupa i uživaju u većoj fleksibilnosti odabira radnog prostora na temelju svojih trenutnih potreba. Ta usluga može uključivati razne sastavne dijelove od jednostavnog zakupa stola do upotrebe punog raspona usluga, kao što je upotreba telefona, fotokopirnih strojeva, pisača, kuhinja, prostorija za sastanke itd. Za to se može izdati jedan račun za paket usluga ili više zasebnih računa, za osnovni zakup stola te za dodatne usluge.
210. Mjesto isporuke takvih usluga ovisi o tome imaju li one u svrhe PDV-a svojstvo jedinstvene usluge ili više njih, na temelju kriterija definiranih sudskom praksom Suda EU-a<sup>47</sup>. Za svaku je jedinstvenu isporuku, uključujući pakete isporuka koje se smatraju jedinstvenom isporukom, potrebno razmotriti čini li upotreba nepokretne imovine (uredskog prostora), u cijelosti ili dijelom, ključni i nužni element predmetnog ugovora. U tom se slučaju uvijek primjenjuje članak 31.a stavak 2. točka (j) i PDV je naplativ u onoj državi članici u kojoj su ti uredi smješteni (vidjeti i [točku 1.6.](#)).

**2.4.11.4. Primjenjuje li se članak 31.a stavak 2. točka (j) na plovila za stanovanje?**

211. Sud EU-a donio je presudu<sup>48</sup> da se u nekim okolnostima plovila za stanovanje mogu smatrati nepokretnom imovinom (vidjeti i objašnjenja iz članka 13.b točke (b)). To je osobito slučaj ako je plovilo za stanovanje pričvršćeno za obalu i dno rijeke sredstvima koja se ne mogu lako ukloniti, ako stoji na ograničenom mjestu i riječnoj vodi i isključivo se upotrebljava za trajno provođenje utvrđene djelatnosti na tom mjestu, kao što je, na primjer, vođenje restorana-diskoteke.

---

46 Vidjeti predmet Suda EU-a C-428/02 *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*.

47 Vidjeti predmete Suda EU-a C-155/12 *RR Donelley Global Turnkey Solutions Poland*, točke 20. do 25. i C-42/14 *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, točka 30. i sljedeće.

48 Vidjeti predmet Suda EU-a C-532/11 *Leichenich*, točka 29.

212. Plovilo za stanovanje može se isto tako smatrati nepokretnom imovinom u situacijama kad se, na primjer, to plovilo za stanovanje iznajmljuje za svrhe smještaja, za svrhe organiziranja nekog događaja ili za vođenje komercijalne djelatnosti kao što je pružanje restoranskih usluga ako se ugovorom o najmu predviđa da se to plovilo smije koristiti samo u mirovanju, dok je pričvršćeno na utvrđenom mjestu. Mnoga plovila za stanovanje nemaju nikakva pogonska sredstva i mogu se kretati samo drugim sredstvima kao što su teglenice ili kranovi.
213. Uvijek kad se za neko plovilo za stanovanje ispunjavaju uvjeti da se ono smatra nepokretnom imovinom, dodjela ili prijenos prava na upotrebu tog plovila u cijelosti ili djelomično mogu se smatrati uslugom povezanom s nepokretnom imovinom u skladu s člankom 31.a stavak 2. točka (j).

#### **2.4.12. Održavanje, obnova i popravak zgrada (članak 31.a stavak 2. točka (k))**

Članak 31.a stavak 2. točka (k) održavanje, obnova i popravak zgrade ili dijelova zgrade, uključujući radove poput čišćenja, pokrivanja krovova crijepom, oblaganja zidnim tapetama i postavljanja parketa;

##### **2.4.12.1. Je li člankom 31.a stavkom 2. točkom (k) obuhvaćeno samo održavanje, obnova i popravak zgrada ili i održavanje, obnova i popravak različitih vrsta nepokretne imovine?**

214. Tekst članka 31.a stavka 2. točke (k) jasno se odnosi samo na zgrade i dijelove zgrada, čime se područje primjene te odredbe ograničava na samo neke nepokretne imovine.
215. No održavanje, obnova i popravak i drugih vrsta nepokretne imovine može imati dovoljno izravne veze s nepokretnom imovinom ako su obuhvaćeni područjem primjene odredbi Provedbene uredbe o PDV-u, posebno članka 31.a stavka 2.točke (l) i (n), ili, općenitije, članka 31.a stavka 1. točke (b).

##### **2.4.12.2. Je li člankom 31.a stavkom 2. točkom (k) obuhvaćeno samo održavanje, obnova i popravak povezani s većim radovima ili se ona primjenjuje i na redovite usluge čišćenja unutar i izvan zgrada?**

216. Područjem primjene te odredbe obuhvaćen je velik raspon usluga. Ona se primjenjuje na veće radove obnove, kao i na ograničenije usluge popravka ili održavanja. Njome je obuhvaćeno čišćenje unutrašnjih i vanjskih prostora zgrade, pa stoga ona obuhvaća i usluge čišćenja ureda.

#### **2.4.13. Održavanje, obnova i popravak trajnih struktura (članak 31.a stavak 2. točka (l)).**

Članak 31.a stavak 2. točka (l) održavanje, obnova i popravak trajnih struktura poput sustava plinovoda, vodovodnih i kanalizacijskih te sličnih sustava;

##### **2.4.13.1. Primjenjuje li se članak 31.a stavak 2. točka (l) na telekomunikacijske infrastrukture?**

217. Radi objašnjenja koncepta „trajnih struktura“, člankom 31.a stavkom 2. točkom (l) utvrđuje se popis primjera takvih struktura navođenjem sustava plinovoda te vodovodnih i kanalizacijskih sustava. Međutim, taj popis nije ograničavajući i ta se odredba primjenjuje i na druge trajne strukture. To su uglavnom objekti, infrastruktura ili instalacije potrebni za pružanje osnovnih usluga i roba kao što su prijevoz, električna energija, grijanje, opskrba vodom, komunikacije itd. Strukture

koje se upotrebljavaju za te namjene mogu se ukopati u tlo, mogu ležati na tlu ili biti pričvršćene za tlo na različite načine.

218. Održavanje, obnova ili popravak telekomunikacijske infrastrukture (npr. zamjena podzemne kabela mreže) može stoga biti usluga obuhvaćena člankom 31.a stavkom 2. točkom (l).

#### **2.4.14. Ugradnja ili montaža strojeva ili opreme (članak 31.a stavak 2. točka (m) i članak 31.a stavak 3. točka (f))**

Članak 31.a stavak 2. točka (m) ugradnja ili montaža strojeva ili opreme koja se nakon ugradnje ili montaže smatra nepokretnom imovinom;

Članak 31.a stavak 3. točka (f) ugradnja ili sklapanje, (...) strojeva ili opreme koja nije ili ne postaje dio nepokretne imovine;

##### **2.4.14.1. Na koji se način treba tumačiti članak 31.a stavak 2. točka (m) s obzirom na članak 13.b točke (c) i (d)?**

219. Člankom 13.b točkama (c) i (d) predviđa se da se „bilo koji predmet koji je ugrađen i sastavni je dio zgrade ili građevine bez kojeg su zgrada ili građevina nepotpuni” odnosno „bilo koji predmet, oprema ili stroj trajno ugrađen u zgradu ili građevinu koji se ne može ukloniti bez uništenja ili preinake zgrade ili građevine” smatraju „nepokretnom imovinom”. U obje se odredbe tako navode „ugrađene” pokretne imovine koje postaju nepokretna imovina nakon ugradnje ili montaže/sklapanja.
220. Stoga je svrha članka 31.a stavka 2. točke (m) podsjetiti i izričito razjasniti da se ugradnja i montaža pokretne imovine koja nakon ugradnje ili montaže postaje nepokretna imovina, moraju smatrati uslugama povezanim s nepokretnom imovinom (vidjeti i napomene koje se tiču ugradnje sigurnosnih sustava iz [točke 2.4.3.3.](#)).
221. Člankom 31.a stavkom 2. točkom (n) dopunjuje se ta odredba utvrđivanjem da se isti postupci moraju primijeniti i na održavanje, popravak, inspekciju i nadzor takve imovine.

##### **2.4.14.2. Od kojega se trenutka u postupku ugradnje ili montaže/sklapanja strojeva ili opreme oni smatraju nepokretnom imovinom?**

222. Člankom 31.a stavkom 2. točkom (m) obuhvaćen se postupak ugradnje od njegova početka. Sve usluge ugradnje i montaže koje se provode na mjestu na kojemu će taj predmet, oprema ili stroj biti naposljetku ugrađen ili montiran u skladu su s člankom 31.a stavkom 2. točkom (m). Usluge montaže koje se provode na nekom drugom mjestu prije isporuke te robe na mjesto ugradnje ili montaže, na primjer, nisu obuhvaćene područjem primjene te odredbe. Isto tako, tom odredbom neće biti obuhvaćen prijevoz ili dostava te robe ili alata ili strojeva potrebnih za ugradnju ili montažu.
223. Sve usluge koje se prije njegove ugradnje ili montaže provode na tom predmetu, stroju ili opremi u drugoj jurisdikciji od one u kojoj je predmetna nepokretna imovina smještena, u svakom se slučaju ne smiju smatrati povezanim s nepokretnom imovinom.
224. Kod paketa isporuka (npr. kad su uključene usluge prijevoza) mora se provesti pojedinačna ocjena općeg karaktera te usluge (vidjeti [točku 1.6.](#)).

#### 2.4.15. Održavanje, popravak, inspekcija i nadzor strojeva ili opreme (članak 31.a stavak 2. točka (n) i članak 31.a stavak 3. točka (f))

Članak 31.a stavak 2. točka (n) održavanje i popravak, inspekcija i nadzor strojeva ili opreme onih strojeva ili opreme koji se smatraju nepokretnom imovinom;

Članak 31.a stavak 3. točka (f) (...), održavanje i popravak, inspekcija ili nadzor strojeva ili opreme koja nije ili ne postaje dio nepokretne imovine;

225. Svrha te odredbe identična je onoj iz članka 31.a stavka 2. točke (m) (vidjeti prethodno navedeno). Nakon što se strojevi ili oprema ugrade ili montiraju i smatraju se, nakon njihove ugradnje ili montaže, nepokretnom imovinom, usluge održavanja, popravaka, inspekcije i nadzora koje se pružaju za te strojeve ili opremu smatraju se povezanim s nepokretnom imovinom.

##### 2.4.15.1. *Primjenjuje li se članak 31.a stavak 2. točka (n) na usluge koje se pružaju s udaljenosti?*

226. Modernim tehnologijama može se specijaliziranim poduzećima omogućiti pružanje, na primjer, dijela ili svih svojih usluga inspekcije ili nadzora na daljinu (odnosno bez njihove fizičke prisutnosti na mjestu na kojemu se nalaze ti strojevi ili oprema). Budući da je karakter te usluge jednak bez obzira na to koje se tehničke metode upotrebljavaju te zbog toga što će se tehnologija i dalje razvijati, postupci obračuna PDV-a za te usluge moraju biti isti bez obzira na to je li za te usluge potrebna fizička intervencija na mjestu na kojemu se ti strojevi ili oprema nalaze (vidjeti i [točku 1.5.](#)

#### 2.4.16. Upravljanje imovinom (članak 31.a stavak 2. točka (o) i članak 31.a stavak 3. točka (g))

Članak 31.a stavak 2. točka (o) upravljanje imovinom koje uključuje upravljanje poslovnim, industrijskim ili stambenim nekretninama kojima upravlja vlasnik ili netko drugi u ime vlasnika imovine, **osim upravljanja portfeljom** ulaganja u nekretnine obuhvaćenog stavkom 3. točkom (g);

Članak 31.a stavak 3. točka (g) upravljanje portfeljom ulaganja u nekretnine;

##### 2.4.16.1. *Što znači upravljanje imovinom u skladu s člankom 31.a stavkom 2. točkom (o)*

227. U skladu s člankom 31.a stavkom 2. točkom (o), konceptom upravljanja imovinom obuhvaćaju se upravne usluge koje se pružaju radi pravilnog vođenja, održavanja i upotrebe nepokretne imovine. Obično se te usluge sastoje od koordiniranja nadzora, čišćenja i održavanja imovine, sakupljanja najamnina, vođenja evidencije i upravljanja plaćanjima tekućih troškova, oglašavanja imovine, provođenja uvjeta ugovora o najmu, uspostavljanja kontakta za ublažavanje i rješavanje sporova između vlasnika imovine i isporučitelja usluga i/ili najmoprimaca.
228. Koncept upravljanja imovinom primjenjuje se na sve vrste nepokretne imovine bez obzira na njihovu komercijalnu, industrijsku ili stambenu namjenu.
229. Iako je područje primjene članka 31.a stavka 2. točke (o) ograničeno tekstem te odredbe u kojem se navodi samo imovina „kojom upravlja vlasnik ili netko drugi u ime vlasnika“, time se ne sprječava da se usluge koje se provode u ime zakupca ili najmoprimca smatraju povezanim s nepokretnom imovinom u skladu s nekim

drugim posebnim odredbama ili u skladu s općim odredbama Provedbene uredbe o PDV-u.

230. Također, iako je zakonodavac EU-a definirao da upravljanje imovinom ima dovoljno izravne veze s nepokretnom imovinom, to nije slučaj s upravljanjem portfeljom ulaganja u nekretnine čak i ako taj portfelj sadržava nepokretnu imovinu.

**2.4.16.2. Što znači upravljanje portfeljom ulaganja u nekretnine? Je li upravljanje jednom ulagačkom imovinom obuhvaćeno područjem primjene članka 31.a stavka 3. točke (g)?**

231. U članku 31.a stavku 2. točki (o) i u članku 31.a stavku 3. točki (g) navodi se „upravljanje portfeljom ulaganja u nekretnine”. Time se pokazuje namjera zakonodavca EU-a da tu djelatnost isključi iz raspona usluga koje se smatraju povezane s nepokretnom imovinom zato što je upravljanje portfeljom ulaganja usluga financijskog karaktera, pa se kao takva može smatrati financijskom transakcijom<sup>49</sup>.
232. Tom se odrednicom u Provedbenoj uredbi o PDV-u namjeravalo razlikovati upravljanje imovinom od upravljanja portfeljom i naznačiti da usluge upravljanja ulaganjima ne treba smatrati povezanim s nepokretnom imovinom, čak i ako taj portfelj sadržava nekretnine. Za razliku od usluga upravljanja imovinom koje su usmjerene na vođenje i rad nepokretne imovine bez poteškoća, uslugama upravljanja portfeljom brine se o financijskim interesima korisnika i one su prvenstveno usmjerene na povećavanje vrijednosti njegovog portfelja. Upravitelj portfelja stoga ne bi bio zadužen za svakodnevno upravljanje tom nekretninom, nego bi se usredotočio na analiziranje te praćenje tržišta i imovine svojeg klijenta, na kupnju i prodaju nekretnina, dodavanje vrijednosti i traženje novih prilika za ulaganje za svojeg klijenta, kao i na razvoj odnosa s drugim ulagačima.
233. U smislu Provedbene uredbe o PDV-u glavna je razlika između upravljanja imovinom i upravljanja portfeljom u tome koja se korist dobiva od predmetne nepokretne imovine. Nepokretna imovina može biti ulagačka imovina jednako kao i ulozi u zlatu, vrijednosnim papirima, kolekcionarskim predmetima, umjetninama, starinama, plovilima itd. Uvijek kad se nepokretna imovina kupuje ili prodaje radi ulaganja, usluge upravljanja povezane s tom transakcijom (uključujući usluge upravljanja imovinom koje se pružaju tijekom razdoblja držanja) trebale bi se smatrati upravljanjem portfeljom pa kao takve te usluge neće biti povezane s nepokretnom imovinom.
234. U praksi, za ocjenu smatra li se neka usluga upravljanjem imovinom ili portfeljom, mora se razmotriti pruža li isporučitelj svojem korisniku investicijsku uslugu. Isporučitelji koji djeluju u ta dva posebna sektora (na primjer, posrednici za nekretnine s jedne strane i fondovi za ulaganja u imovinu s druge strane) obično nemaju isti model poslovanja, ne služe se istim metodama određivanja cijena i nisu usmjereni na iste korisnike.
235. Također, broj imovina obuhvaćenih tom uslugom nije bitan za to hoće li se ona smatrati uslugom upravljanja imovinom ili portfeljom. Budući da karakter te usluge ostaje isti bez obzira na broj predmetnih imovina, moguće je da se u nekim situacijama upravljanje portfeljom ulaganja u nekretnine može odnositi na samo jednu imovinu.

---

49 Vidjeti predmet Suda EU-a C-44/11 *Deutsche Bank AG*, točka 54.

236. Da zaključimo, upravljanje ulaganjima (tj. upravljanje portfeljom) ne može se smatrati uslugom povezanom s nepokretnom imovinom čak ni ako se ta ulaganja odnose na nepokretnu imovinu.

#### **2.4.17. Usluge posredovanja u transakcijama koje uključuju nepokretnu imovinu (članak 31.a stavak 2. točka (p) i članak 31.a stavak 3. točka (d))**

Članak 31.a stavak 2. točka (p) **usluge posredovanja u prodaji, lizingu ili iznajmljivanju nepokretne imovine** i u utvrđivanju ili prijenosu određenih prava na nepokretnu imovinu ili stvarnih prava nad nepokretnom imovinom (bilo da se smatra materijalnom imovinom ili ne), osim usluga posredovanja obuhvaćenih stavkom 3. točkom (d);

Članak 31.a stavak 3. točka (d) **posredovanje** u pružanju usluga **hotelskog smještaja** ili smještaja u sektorima slične funkcije, poput kampova ili mjesta koja su uređena kao kamp odmarališta, ako se posredovanje provodi u ime i za račun neke druge osobe;

##### **2.4.17.1. Koje se posredničke djelatnosti smatraju povezanim s nepokretnom imovinom? Koje je područje primjene članka 31.a stavka 2. točke (p)?**

237. Člankom 31.a stavkom 2. točkom (p) obuhvaćeno je samo posredovanje kod prodaje, lizinga ili iznajmljivanja nepokretne imovine (definiciju lizinga i iznajmljivanja nepokretne imovine potražite u [točki 2.4.9.1.](#)) te kod utvrđivanja ili prijenosa određenih prava na nepokretnu imovinu ili stvarnih prava nad nepokretnom imovinom (što je slučaj kad se, na primjer, utvrđuje ili prenosi pravo na upotrebu ceste smještene na nečijoj tuđoj nepokretnoj imovini). Posredovanje u prodaji, utvrđivanju ili prijenosu dionica ili prava koji njihovom nositelju daje *de jure* ili *de facto* prava vlasništva ili posjeda nad nepokretnom imovinom ili njezinim dijelom, nije obuhvaćeno izrazom „prijenos određenih prava na nepokretnu imovinu“ (više o tome pronađite u [točki 2.4.18.](#) u nastavku).
238. Imajući na umu da se koncepti nacionalnih građanskih prava s obzirom na posredovanje i glavne transakcije bitno razlikuju, na takve se koncepte ne smije oslanjati u ocjeni je li neka usluga obuhvaćena člankom 31.a stavkom 2. točkom (p).

##### **2.4.17.2. Je li članak 31.a stavak 2. točka (p) ograničen samo na posredovanje posrednika za nekretnine ili se on ujedno primjenjuje na sve osobe uključene u usluge posredovanja?**

239. Člankom 47. Direktive o PDV-u izričito se u njegovo područje primjene uključuju usluge stručnjaka i posrednika za nekretnine. Međutim, posredovanje obuhvaćeno člankom 31.a stavkom 2. točkom (p) nije ograničeno na usluge koje pružaju te dvije profesije. Usluge navedene u toj odredbi mogu isto tako pružati fizičke ili pravne osobe koje nisu stručnjaci ni posrednici za nekretnine.
240. To se potvrđuje doslovnim tekstom članka 47. Direktive o PDV-u čije područje primjene nije ograničeno na posebne gospodarske ni profesionalne djelatnosti. Stoga se iz područja primjene članka 31.a stavka 2. točke (p) ostale profesije – kao što su na primjer upravitelj imovinom ili broker za nekretnine – ne smiju isključiti samo na temelju toga što nisu izričito navedene u članku 47. Direktive o PDV-u. Odlučujuća je vrsta usluge koju taj posrednik stvarno pruža, a ne njegova profesija.

**2.4.17.3. Jesu li člankom 31.a stavkom 2. točkom (p) obuhvaćene i isporuke koje ne uključuju prodaju, lizing ili iznajmljivanje nepokretne imovine, ili utvrđivanje ili prijenos određenih prava na nepokretnu imovinu ili stvarnih prava nad nepokretnom imovinom?**

241. Članak 31.a stavak 2. točka (p) primjenjivat će se čak i kad se prodaja, lizing, iznajmljivanje, utvrđivanje i prijenos određenih prava na nepokretnu imovinu ili stvarnih prava nad nepokretnom imovinom konačno ne ostvare.

**2.4.17.4. Zbog čega se u članku 31.a stavku 3. točki (d) naglašava uvjet „ako se posredovanje provodi u ime i za račun neke druge osobe“?**

242. Člankom 31. utvrđuje se da se na posredovanje u pružanju usluge smještaja u hotelskom sektoru i sličnim sektorima, ako se posredovanje provodi u ime i za račun neke druge osobe, primjenjuju članak 44.<sup>50</sup> ili članak 46.<sup>51</sup> Direktive o PDV-u. Drugim riječima, na usluge navedene u članku 31. ne primjenjuje se članak 47. Direktive o PDV-u.

243. Kao posljedica toga, kako bi se izbjeglo proturječje, člankom 31.a stavkom 3. točkom (d) iz usluga povezanih s nepokretnom imovinom izuzima se posredovanje u pružanju usluga hotelskog smještaja ili smještaja u sektorima slične funkcije, poput kampova ili mjesta koja su uređena kao kamp odmarališta, ako se posredovanje provodi u ime i za račun neke druge osobe.

244. Mora se naglasiti da se, ako porezni obveznik djeluje u vlastito ime, on ne smatra posrednikom, nego isporučiteljem u skladu s člankom 28. (ili člankom 306. i sljedećima, ako je primjenjivo) Direktive o PDV-u. Stoga takva isporuka nije obuhvaćena člankom 31.a stavkom 3. točkom (d).

**2.4.17.5. Kako treba postupati u situacijama u kojima usluge posredovanja iz članka 31.a stavka 2. točke (p) uključuju razne elemente (kao što su istraživanje, stvaranje kontakata, izrada web-mjesta, ispitivanje i analiza kvalitete imovine)?**

245. Moguće je da su u isporuku koju pruža poduzeće koje obavlja usluge posredovanja uključene i druge usluge. U slučaju složenih isporuka svaka se situacija mora ocijeniti zasebno. U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda EU-a, ako se transakcija sastoji od više elemenata koji se smatraju jednom jedinstvenom isporukom, mora se odrediti glavna isporuka. Čitava usluga može biti obuhvaćena člankom 31.a stavkom 2. točkom (p) samo ako je glavni element određen kao usluga posredovanja u prodaji, lizingu ili iznajmljivanju nepokretne imovine, ili u utvrđivanju ili prijenosu određenih prava na nepokretnu imovinu ili stvarnih prava nad nepokretnom imovinom. U tom se slučaju jedinstvena posredna isporuka smatra povezanom s nepokretnom imovinom u smislu članka 47. Direktive o PDV-u (vidjeti i [točku 1.6.](#)).

---

50 Za isporuke među poduzećima, to je mjesto u kojem korisnik usluge ima poslovni nastan.

51 Za isporuke između poduzeća i potrošača, to je mjesto u kojem je glavna transakcija oporeziva.

#### 2.4.18. Pravne usluge (članak 31.a stavak 2. točka (q) i članak 31.a stavak 3. točka (h))

Članak 31.a stavak 2. točka (q) **pravne usluge koje se odnose na prenošenje nepokretne imovine ili prijenos vlasničkih prava nad nepokretnom imovinom**, na utvrđivanje ili prijenos određenih prava na nepokretnu imovinu ili stvarnih prava nad nepokretnom imovinom (bilo da se smatra materijalnom imovinom ili ne), poput javnobilježničkih akata ili na sastavljanje kupoprodajnih ugovora za nepokretnu imovinu, čak i ako se ne provede taj prijenos koji vodi pravnim izmjenama na nepokretnoj imovini.

Članak 31.a stavak 3. točka (h) **pravne usluge koje nisu obuhvaćene stavkom 2. točkom (q) koje su povezane s ugovorima, uključujući usluge savjetovanja koje se pružaju u uvjetima ugovora za prijenos nepokretne imovine, za izvršenje takvog ugovora ili za dokazivanje postojanja takvog ugovora ako takve usluge nisu specifične za prijenos vlasništva nad nepokretnom imovinom.**

##### 2.4.18.1. *Kojim se kriterijima omogućuje određivanje je li neka usluga obuhvaćena područjem primjene članka 31.a stavka 2. točke (q) ili članka 31.a stavka 3. točke (h)?*

246. Velik dio poslovanja odvjetnika i drugih isporučitelja pravnih usluga može imati veze sa zemljištem, zgradama i drugim oblicima nepokretne imovine<sup>52</sup>. Međutim, za pravne usluge može se smatrati da imaju dovoljno izravne veze s nepokretnom imovinom samo u nekim dobro određenim situacijama.
247. Kako bi bile obuhvaćene člankom 31.a stavkom 2. točkom (q) (i kao posljedica toga obuhvaćene područjem primjene članka 47. Direktive o PDV-u), pravne usluge moraju se odnositi na prenošenje nepokretne imovine ili prijenos vlasničkih prava nad nepokretnom imovinom, na utvrđivanje ili prijenos određenih prava na nepokretnu imovinu ili stvarnih prava nad nepokretnom imovinom<sup>53</sup>.
248. Istodobno se u članku 31.a stavku 3. točki (h) navodi da pravne usluge koje nisu obuhvaćene člankom 31.a stavkom 2. točkom (q), ako takve usluge nisu specifične za prijenos vlasništva nad nepokretnom imovinom, nisu obuhvaćene područjem primjene članka 47. Direktive o PDV-u. U članku 31.a stavku 3. točki (h) posebno se navodi sljedeće: usluge savjetovanja koje se pružaju u uvjetima ugovora za prijenos nepokretne imovine, za izvršenje takvog ugovora ili za dokazivanje postojanja takvog ugovora.
249. Postavljajući razgraničenje između ove dvije odredbe treba se usredotočiti na situacije iz članka 31.a stavka 2. točke (q).
250. Člankom 31.a stavkom 2. točkom (q) obuhvaćene su pravne usluge koje se odnose na:
- prenošenje nepokretne imovine ili prijenos vlasničkih prava nad nepokretnom imovinom,
  - utvrđivanje ili prijenos određenih prava na nepokretnu imovinu (bilo da se smatra materijalnom imovinom ili ne),

52 Vidjeti na primjer predmete Suda EU-a C-166/05 *Heger Rudi*, točke 23. i 24. te C-37/08 *RCI Europe*, točka 36.

53 Izraz „stvarna prava” možda se u nekim nacionalnim sustavima ne upotrebljava. Bilo bi korisno kad bi postojale smjernice za porezne obveznike na nacionalnoj razini kojima se objašnjava koji su nacionalni koncepti obuhvaćeni značenjem izraza „stvarna prava” kako bi se poreznim obveznicima omogućila pravilna primjena odredaba Provedbene uredbe o PDV-u. U slučaju dvostrukog oporezivanja ili neoporezivanja mora se savjetovati s Odborom za PDV.



**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

- utvrđivanje ili prijenos stvarnih prava nad nepokretnom imovinom (bilo da se smatra materijalnom imovinom ili ne).
251. Članak 31.a stavak 2. točka (q) primjenjuje se čak i ako se glavna transakcija koja vodi pravnim izmjenama na imovini ne provede (tj. pravni status te imovine u stvarnosti se ne izmijeni).
252. U toj su odredbi navedena dva primjera pravnih usluga obuhvaćenih člankom 31.a stavkom 2. točkom (q): javnobilježnički akti i sastavljanje kupoprodajnih ugovora za nepokretnu imovinu. Međutim, treba imati na umu kako pravne usluge koje se odnose na prijenos vlasništva nad nepokretnom imovinom mogu imati druge oblike, kao na primjer pravne usluge koje se odnose na ulaganja u imovinu, likvidaciju (primanje likvidacijske kvote kao imovine), sastavljanje ugovora o izgradnji, ugovora o lizingu ili diobi nepokretne imovine u slučaju razvoda.
253. Raspon pravnih usluga koje mogu imati vezu s nepokretnom imovinom vrlo je širok. Međutim, povezane s nepokretnom imovinom moraju se smatrati samo pravne usluge koje se odnose na jednu od tri točke navedene u članku 31.a stavku 2. točki (q). To znači da su člankom 31.a stavkom 2. točkom (q) obuhvaćene samo one pravne usluge koje se odnose na pravne izmjene predmetne imovine. Kao posljedica toga, pravne usluge povezane s prijenosom prava vlasništva koji se dogodio nekad ranije (tj. predmetna usluga ne odnosi se na sadašnju ni na buduću transakciju) ne mogu se smatrati povezanim s nepokretnom imovinom. Takav se pristup potvrđuje upućivanjem u posljednjem dijelu te odredbe na pravnu transakciju kojom se mijenja pravni status predmetne imovine (čak i ako se ona konačno ne provede).
254. Stoga primjeri pravnih usluga koje nisu obuhvaćene člankom 31.a stavkom 2. točkom (q) uključuju: pravne savjete o ugovornim uvjetima ili sporovima u pogledu imovine, porezne savjete o kapitalnim olakšicama s obzirom na posebnu imovinu, pravne savjete o porezima na prijenos nekretnina, pravne savjete povezani s osiguravanjem prava kod zaloga i hipoteka ili usluge povezane sa stečajnim postupcima.
255. Jedina iznimka od tog pravila bila bi u situacijama kod kojih su takve usluge povezane s aktom prenošenja nepokretne imovine ili prijenosa vlasničkih prava nad nepokretnom imovinom, na utvrđivanje ili prijenos određenih prava na nepokretnu imovinu ili stvarnih prava nad nepokretnom imovinom (bilo da se smatra materijalnom imovinom ili ne)<sup>54</sup>.

**2.4.18.2.      *Smatraju li se pravne usluge koje se odnose na zaključivanje ugovora o zakupu ili lizingu povezanim s nepokretnom imovinom?***

256. Ako se pravne usluge sastoje od izrade nacrtu ugovora (kao što su ugovori o zakupu ili lizingu), a zaključivanjem takvog ugovora utvrđuju se ili prenose određena stvarna prava nad nepokretnom imovinom, mora se smatrati da su te usluge obuhvaćene člankom 31.a stavkom 2. točkom (q).
257. Nadalje, u slučaju kad neka država članica ne smatra da se ugovorom o zakupu ili lizingu koji se odnosi na nepokretnu imovinu utvrđuju ili prenose određena stvarna prava nad tom nepokretnom imovinom, kako bi se provjerilo trebaju li se svejedno pravne usluge koje se odnose na te dvije vrste ugovora smatrati povezanim s nepokretnom imovinom mora se provesti test iz članka 31.a stavka 1. Budući da su pravne usluge povezane s takvim ugovorom o zakupu ili lizingu obično usmjerene na neku nepokretnu imovinu i cilj im je njezina pravna izmjena, smatra se da one imaju dovoljno izravne veze s nepokretnom imovinom i stoga su

---

<sup>54</sup> Vidjeti [točku 1.6.](#) koja se odnosi na pakete isporuka.

obuhvaćene člankom 47. Direktive o PDV-u. Za pravne usluge povezane s ugovorima o zakupu ili lizingu može se smatrati da nemaju dovoljno izravne veze jedino onda kad su ti ugovori potpuno odvojeni od nepokretne imovine.

258. Važno je, posebno u pogledu usklađenog pristupa država članica, da se prema pravnim uslugama koje su izravno povezane s ugovorima o zakupu ili lizingu u čitavoj Europskoj uniji postupa na ujednačen način i da su one oporezive u državi članici u kojoj je nepokretna imovina smještena.

**2.4.18.3. Kako tumačiti izraz „pravna izmjena“ u kontekstu članka 31.a stavka 2. točke (q)?**

259. Pravna izmjena navedena u članku 31.a stavku 2. točki (q) odnosi se samo na ondje naznačene promjene, tj. na prenošenje nepokretne imovine ili prijenos vlasničkih prava nad nepokretnom imovinom; na utvrđivanje ili prijenos određenih prava na nepokretnu imovinu (bilo da se smatra materijalnom imovinom ili ne); i na utvrđivanje ili prijenos stvarnih prava nad nepokretnom imovinom (bilo da se smatra materijalnom imovinom ili ne). Stoga tom odredbom nisu obuhvaćene ostale vrste pravnih izmjena.

**2.4.18.4. Je li područje primjene članka 31.a stavka 2. točke (q) ograničeno samo na pravne usluge koje isporučuju odvjetnici i javni bilježnici?**

260. Članak 31.a stavak 2. točka (q) odnosi se na pravne usluge ali se u njemu ne navode profesije koje te usluge smiju pružati. Stoga se iz primjene te odredbe ne mogu isključiti profesije koje nisu odvjetnička ni javnobilježnička. Odlučujuće je to da je osoba koja pruža pravne usluge porezni obveznik i da su te usluge izravno povezane s prenošenjem nepokretne imovine ili prijenosom vlasničkih prava nad nepokretnom imovinom, s utvrđivanjem ili prijenosom određenih prava na nepokretnu imovinu ili stvarnih prava nad nepokretnom imovinom (bilo da se smatra materijalnom imovinom ili ne).

**2.4.18.5. Što znači izraz „određena prava“ u skladu s člankom 31.a stavkom 2. točkom (q)?**

261. Članak 31.a stavak 2. točka (q) odnosi se na utvrđivanje ili prijenos „određenih prava“ na nepokretnu imovinu. Potrebno je razumjeti da se takvom formulacijom želi prilagoditi različitim konceptima prava na imovinu koji se primjenjuju u različitim državama članicama.
262. U tom pogledu članak 31.a stavak 2. točka (q) ne mogu se tumačiti bez njegova povezivanja s člankom 15. stavkom (2)<sup>55</sup> Direktive o PDV-u.
263. Članak 31.a stavak 2. točka (q) primjenjuje se samo na „određena prava na nepokretnu imovinu“ kao i na „stvarna prava nad nepokretnom imovinom“ (bez obzira na to jesu li države članice iskoristile mogućnost iz članka 15. stavka 2. Direktive o PDV-u da ih se smatra materijalnom imovinom).
264. „Udjeli koji su ekvivalenti dionicama koji njihovom imatelju daju *de jure* ili *de facto* prava vlasništva ili posjeda nepokretne imovine ili njezinoga dijela“, kako je navedeno u članku 15. stavku 2. točki (c) Direktive o PDV-u nisu obuhvaćeni izrazom „određena prava“ iz članka 31.a stavka 2. točke (q).

---

55 Tom se odredbom ostavlja državama članicama mogućnost da prošire koncept materijalne imovine na određena prava na nepokretnu imovinu, na stvarna prava koja njihovom imatelju daju pravo na korištenje nepokretne imovine i na dionice ili udjele koji su ekvivalenti dionicama koji njihovom imatelju daju *de jure* ili *de facto* prava vlasništva ili posjeda nad nepokretnom imovinom ili njezinim dijelom.

265. U slučaju nedoumice, ako pravne usluge nisu obuhvaćene ni člankom 31.a stavkom 2. točkom (q), ni člankom 31.a stavkom 3. točkom (h), mora se provesti ispitivanje radi utvrđivanja ispunjava li ta usluga kriterije iz definicije navedene u članku 31.a stavku 1. (više o tome pronađite u [točki 2.3.](#))

**2.4.18.6.      *Smatraju li se savjetodavne usluge za koje je potrebna prisutnost na terenu ili su povezane s nekom posebnom nepokretnom imovinom povezanim s nepokretnom imovinom u skladu s člankom 31.a stavkom 2. točkom (q)?***

266. Kao što je navedeno u [točki 2.4.18.1.](#), savjetodavne usluge u pravilu se ne smatraju obuhvaćenima člankom 31.a stavkom 2. točkom (q). Uvjet prisutnosti na terenu kako bi se neka pravna usluga provela nije bitan za primjenu članka 31.a stavka 2. točke (q).

**2.4.18.7.      *Smatraju li se pravne usluge koje se odnose na financiranje kupnje nepokretne imovine ili savjetovanje ulagača povezanim s nepokretnom imovinom?***

267. Ni pravne usluge koje se odnose na financiranje kupnje nepokretne imovine, ni one koje se odnose na savjetovanje ulagača ne smatraju se povezanim s nepokretnom imovinom jer one nisu izravno usmjerene na prenošenje nepokretne imovine ili prijenos vlasničkih prava nad nepokretnom imovinom, na utvrđivanje ili prijenos određenih prava na nepokretnu imovinu ili stvarnih prava nad nepokretnom imovinom (bilo da se smatra materijalnom imovinom ili ne).

**2.4.19. Usluge oglašavanja (članak 31.a stavak 3. točka (c))**

Člankom 31.a stavkom 3. stavkom 1. nije obuhvaćeno sljedeće:

(c) pružanje usluga oglašavanja, čak i ako to uključuje korištenje nepokretnom imovinom;

**2.4.19.1.      *Što znači „pružanje usluga oglašavanja“ u skladu s člankom 31.a stavkom 3. točkom (c)?***

268. Usluge oglašavanja mogu se pružati raznim sredstvima i na raznim fizičkim površinama. Nepokretna imovina može biti jedna od tih mogućih površina za tu vrstu usluge. U toj se situaciji postavlja pitanje je li upotreba nepokretne imovine (kao što su zidovi ili reklamni panoi) kao fizičke površine za tu uslugu dovoljna da se ta usluga smatra povezanom s nepokretnom imovinom.
269. Člankom 31.a stavkom 3. točkom (c) predviđa se da se usluge oglašavanja ne smatraju uslugama povezanim s nepokretnom imovinom čak ni kad one uključuju upotrebu nepokretne imovine.
270. To se može objasniti činjenicom da je, u prethodno opisanom scenariju, ta nepokretna imovina (zid ili reklamni pano) isključivo mjesto provođenja te usluge, a ne i predmet usluge. Predmet i tema te usluge promicanje je nekog proizvoda. Stoga između usluge oglašavanja i predmetne nepokretne imovine nema dovoljno izravne veze za primjenu članka 47. Direktive o PDV-u, bez obzira na to koji se proizvod oglašava (npr., čak ni kad se oglašava prodaja neke kuće ili stana).

271. Jasno je da se takvo pružanje usluga oglašavanja ne smije zamijeniti sa uslugama davanja u zakup ili iznajmljivanja kojima vlasnik imovine daje u zakup nepokretnu imovinu marketinškom poduzeću koje će tu imovinu koristiti kao prostor za oglašavanje. Tim se primjerom predočuju dva odvojena ugovorna odnosa. Prvi je usluga davanja u zakup ili iznajmljivanja te nepokretne imovine, što će se smatrati uslugom povezanom s nepokretnom imovinom. Drugi je dodatna usluga oglašavanja koju marketinško poduzeće pruža svojem klijentu, što se ne smatra uslugom povezanom s nepokretnom imovinom.

**2.4.19.2. Primjenjuje li se članak 31.a stavak 3. točka (c) i na situacije u kojima predmetno oglašavanje povlači za sobom preinake predmetne nepokretne imovine, kao što je bojenje dijela te zgrade?**

272. Tekstom članka 31.a stavka 3. točke (c) ne razlikuju se različiti oblici i tehnike oglašavanja. Budući da je glavno pitanje odrediti je li ili nije predmetna nepokretna imovina predmet, odnosno tema te usluge, a odgovor na njega jednak je bez obzira na tehniku oglašavanja koja se koristi, mora se smatrati da se članak 31.a stavak 3. točka (c) primjenjuje i ako se tom uslugom podrazumijeva bojenje dijela zgrade.
273. Međutim, kako je naznačeno u [stavku 271.](#), svaka se ugovorna situacija mora ocijeniti zasebno. Na primjer, ako neko marketinško poduzeće pruža uslugu oglašavanja koja uključuje bojenje zida, ta usluga neće biti povezana s nepokretnom imovinom, a PDV koji to marketinško poduzeće zaračunava svojem klijentu treba se odrediti u skladu s mjerodavnim općim pravilima. Međutim, ako to marketinško poduzeće zaključi zaseban ugovor s podizvođačem koji će u stvarnosti za marketinško poduzeće obojiti zid, usluga koju taj podizvođač pruža marketinškom poduzeću povezana je s nepokretnom imovinom i stoga podizvođač mora zaračunati PDV jurisdikcije u kojoj se predmetna nepokretna imovina nalazi.

**2.4.20. Stavljanje štanda na raspolaganje zajedno s drugim sličnim uslugama (članak 31.a stavak 3. točka (e))**

Člankom 31.a stavkom 3. stavkom 1. nije obuhvaćeno sljedeće:

(e) **stavljanje štanda na raspolaganje tijekom održavanja sajma ili izložbe zajedno s drugim sličnim uslugama** kako bi se izlagaču omogućilo pokazivanje predmeta, poput oblika štanda, prijevoz i skladištenje predmeta, isporuka strojeva, postavljanje kabela te kako bi se pružile usluge osiguranja i oglašavanja;

**2.4.20.1. Koje je područje primjene članka 31.a stavka 3. točke (e)?**

274. Člankom 31.a stavkom 3. točkom (e) obuhvaćene su situacije u kojima je stavljanje štanda na raspolaganje tijekom održavanja sajma ili izložbe popraćeno drugim sličnim uslugama i definira ih se nepovezanim s nepokretnom imovinom.
275. Čak i ako je stavljanje štanda na raspolaganje popraćeno samo jednom sličnom uslugom i te se usluge pružaju u paketu, to je dovoljno da ta isporuka bude obuhvaćena područjem primjene članka 31.a stavka 3. točke (e), tj. da se smatra uslugom koja nije povezana s nepokretnom imovinom. Takav je pristup nužan kako bi se osigurala ujednačena primjena te odredbe u čitavom EU-u s ciljem izbjegavanja dvostrukog oporezivanja ili neoporezivanja.
276. Tri su važna kumulativna kriterija koji se moraju ispuniti kako bi se smatralo da neka usluga nije povezana s nepokretnom imovinom u skladu s člankom 31.a stavkom 3. točkom (e):
- i. stavljanje štanda na raspolaganje;

**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

- ii. pružanje jedne slične usluge ili više njih;
- iii. tim se sličnim uslugama mora omogućiti izlagaču izlaganje predmeta i promicanje njegovih usluga ili proizvoda.

**2.4.20.2. Kako se „stavljanje štanda na raspolaganje“ mora definirati u skladu s člankom 31.a stavkom 3. točkom (e)?**

277. „Stavljanje štanda na raspolaganje“ sastoji se od privremenog stavljanja neke ograničene površine i/ili pokretne strukture (na primjer, kabine, kioska ili tezge) na raspolaganje izlagaču za potrebe sudjelovanje na izložbi ili sajmu. Za tu se uslugu smatra da nije povezana s nepokretnom imovinom u skladu s člankom 31.a stavkom 3. točkom (e) ako se taj štand stavlja na raspolaganje „zajedno s drugim sličnim uslugama“, odnosno ako predmetni isporučitelj ne iznajmljuje samo slobodnu površinu, nego umjesto toga pruža paket usluga potreban kako bi izlagač mogao privremeno promicati svoje proizvode ili svoju djelatnost.
278. Stoga se radi primjene članka 31.a stavka 3. točke (e) mora razlikovati samo iznajmljivanje nepokretne imovine (što se, u skladu s člankom 31.a stavkom 2. točkom (h), smatra povezanim s nepokretnom imovinom) od stavljanja štanda na raspolaganje zajedno s drugim sličnim uslugama kojima se izlagaču omogućuje pokazivanje predmeta (za što se smatra da nije povezano s nepokretnom imovinom u skladu s člankom 31.a stavkom 3. točkom (e)).
279. U razlikovanju ta dva scenarija u obzir se moraju uzeti sve činjenične okolnosti predmetne transakcije, uključujući usluge koje su izričito uključene u ugovor, kao što su isporuka električne energije, internetskog priključka, grijanja, klimatizacije itd.
280. U skladu s člankom 31.a stavkom 3. točkom (e), drugim sličnim uslugama koje se pružaju zajedno sa stavljanjem štanda na raspolaganje izlagaču se treba omogućiti izlaganje predmeta. Navedene usluge uključuju oblik štanda, prijevoz i skladištenje predmeta, isporuku strojeva, postavljanje kabela te usluge osiguranja i oglašavanja. Taj popis nije potpun, nego samo okviran. Upućivanjem iz članka 31.a stavka 3. točke (e) na slične usluge mogu se obuhvatiti i druge vrste usluga, uz uvjet da se njima izlagaču omogućuje izlaganje predmeta.
281. Usluge se moraju smatrati drugim sličnim uslugama uz stavljanje štanda na raspolaganje, u skladu s člankom 31.a stavkom 3. točkom (e), bez obzira na to jesu li one predviđene jednim ugovorom (zajedno sa stavljanjem štanda na raspolaganje) ili odvojenim ugovorima zaključenima s istim isporučiteljem. Izmjenama ugovornih aranžmana ne smije se ugroziti primjena pravila o mjestu isporuke na način da se izbjegne oporezivanje u određenoj jurisdikciji.

**2.4.21. Isporuka opreme radi izvođenja radova na nepokretnoj imovini (članak 31.b)**

**Članak 31.b**

Ako se **oprema stavlja na raspolaganje** korisniku usluga radi izvođenja radova na nepokretnoj imovini, ta je transakcija **isporuka usluga povezanih s nepokretnom imovinom samo ako isporučitelj preuzima odgovornost** za izvršenje radova.

**Smatra se da je** isporučitelj koji korisniku usluga pruža opremu zajedno s dostatnim brojem osoblja za upravljanje opremom radi izvođenja radova **preuzeo odgovornost za izvršenje tih radova**. Pretpostavka da isporučitelj snosi odgovornost za izvršenje radova **može se pobijati bilo kojim relevantnim** činjeničnim ili pravnim **sredstvima**.

**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

282. Člankom 31.b predviđa se da se najam opreme korisniku, sa pratećim osobljem ili bez njega, radi izvođenja radova na nepokretnoj imovini, smatra uslugom povezanom s nepokretnom imovinom samo ako isporučitelj preuzima odgovornost za izvršenje radova. Ako se oprema stavlja na raspolaganje korisniku zajedno s dostatnim brojem osoblja koje će upravljati tom opremom, pretpostavlja se da isporučitelj opreme snosi takvu odgovornost. U tom slučaju ta se usluga mora oporezivati u zemlji u kojoj se ta nepokretna imovina nalazi.
283. Tipičan primjer scenarija u kojemu se ta odredba može primijeniti upotreba je skela za izgradnju, popravak ili čišćenje zgrade. Ako se skela samo stavlja na raspolaganje ili daje u zakup korisniku usluge, ta usluga davanja u zakup ne smatra se uslugom povezanom s nepokretnom imovinom. Međutim, ako isporučitelj skele snosi odgovornost za izvršenje tih radova (npr. izgradnje, popravka ili čišćenja zgrade), posebno zato što je on ujedno osigurao i dostatan broj osoblja koje će obaviti taj posao, ta se usluga smatra povezanom s nepokretnom imovinom.
284. U svakom slučaju, pretpostavka odgovornosti isporučitelja opreme iz članka 31.b može se pobiti bilo kojim relevantnim činjeničnim ili pravnim sredstvima. Ugovornim aranžmanima uglavnom će se pružiti važni pokazatelji toga koja od osoba snosi ugovornu odgovornost.

## PRILOG ODLOMCI IZ MJERODAVNOG ZAKONODAVSTVA

### DIREKTIVA VIJEĆA 2006/112/EZ (već primjenjiva odredba)

#### Članak 47. – Isporuka usluga povezanih s nepokretnom imovinom

Mjesto isporuke usluga povezanih s nepokretnom imovinom, uključujući usluge stručnjaka i agenata za prodaju nekretnina, pružanje smještaja u hotelskom sektoru ili u sektorima slične funkcije, kao što su kampovi ili mjesta koja su uređena kao kamp odmarališta, dodjelu prava za upotrebu nepokretne imovine i usluge za pripremu i koordinaciju građevinskih radova, kao što su usluge arhitekata i poduzeća koja nude terenski nadzor, je mjesto na kojem se nalazi nepokretna imovina.

#### **PROVEDBENA UREDBA VIJEĆA (EU) br. 1042/13 (odredbe stupaju na snagu 1. siječnja 2017.) o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 o mjestu isporuke usluga**

#### Članak 13.b

Za potrebe primjene Direktive 2006/112/EZ, „nepokretnom imovinom” smatra se sljedeće:

- (a) bilo koji određeni dio zemlje, na njezinoj površini ili ispod nje, na kojem se mogu uspostaviti vlasništvo i posjed;
- (b) bilo koja zgrada ili građevina pričvršćeni za tlo iznad ili ispod razine mora koja se ne može lako rastaviti na dijelove ili pomicati;
- (c) bilo koji predmet koji je ugrađen i sastavni je dio zgrade ili građevine bez kojeg su zgrada ili građevina nepotpuni, poput vrata, prozora, krovova, stepenica i dizala;
- (d) bilo koji predmet, oprema ili stroj trajno ugrađen u zgradu ili građevinu koji se ne može ukloniti bez uništenja ili preinake zgrade ili građevine.“;

#### Članak 31.a

1. Usluge povezane s nepokretnom imovinom iz članka 47. Direktive 2006/112/EZ uključuju samo one usluge koje imaju dovoljno izravne veze s tom imovinom. Za usluge se smatra da imaju dovoljno izravne veze s nepokretnom imovinom u sljedećim slučajevima:

- (a) ako proizlaze iz nepokretne imovine, a ta je imovina sastavni dio usluge te je ključna i nužna za isporučene usluge;
- (b) ako se pružaju nepokretnoj imovini ili su prema njoj usmjerene, a za cilj imaju pravnu ili fizičku izmjenu te imovine.

2. Stavkom 1. posebno se obuhvaća sljedeće:

- (a) izrada planova za zgrade ili dijelove zgrada namijenjenih za posebne zemljišne parcele bez obzira na to je li zgrada izgrađena ili ne;
- (b) pružanje nadzora ili usluge osiguranja na gradilištu;
- (c) izgradnja zgrade na zemljištu kao i građevinski radovi te rušenje koji se izvode na zgradi ili dijelovima zgrade;
- (d) izgradnja trajnih struktura na zemljištu, kao i građevinski radovi te rušenje koji se izvode na trajnim strukturama poput sustava plinovoda, vodovoda i kanalizacijskih te sličnih sustava;

**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

- (e) *radovi na zemljištu, uključujući poljoprivredne usluge poput obrade tla, sjetve, zalijevanja i gnojidbe;*
- (f) *proučavanje i ocjena rizika te cjelovitost nepokretne imovine;*
- (g) *vrednovanje nepokretne imovine, uključujući slučajeve kad je takva usluga potrebna u svrhu osiguranja kako bi se odredila vrijednost imovine kao zaloga za zajam ili za procjenu rizika i štete u sporovima;*
- (h) *lizing ili iznajmljivanje nepokretne imovine koja nije obuhvaćena točkom (c) stavka 3., uključujući skladištenje robe za koju je određen dio imovine namijenjen za isključivu uporabu korisnika usluga;*
- (i) *pružanje usluga smještaja u hotelskom sektoru ili sektorima slične funkcije, poput kampova ili mjesta koja su uređena kao kamp odmarališta, uključujući pravo boravka na određenom mjestu koje proizlazi iz konverzije prava suvlasničkog vremenskog korištenja i slično;*
- (j) *dodjela i prijenos prava koja nisu obuhvaćena točkama (h) i (i) u pogledu upotrebe čitave nepokretne imovine ili njezinih dijelova, uključujući dozvolu za korištenje dijela imovine, kao što je dodjela prava za ribolov i lov, pristup salonima u zrakoplovnim lukama ili korištenje infrastrukturom poput mostova ili tunela za koje se naplaćuje cestarina;*
- (k) *održavanje, obnova i popravak zgrade ili dijelova zgrade uključujući radove poput čišćenja, pokrivanja krovova crijepom, oblaganja zidnim tapetama i postavljanja parketa;*
- (l) *održavanje, obnova i popravak trajnih struktura poput sustava plinovoda, vodovodnih i kanalizacijskih te sličnih sustava;*
- (m) *ugradnja ili montaža strojeva ili opreme koja se nakon ugradnje ili montaže smatra nepokretnom imovinom;*
- (n) *održavanje i popravak, inspekcija i nadzor strojeva ili opreme onih strojeva ili opreme koji se smatraju nepokretnom imovinom;*
- (o) *upravljanje imovinom koje uključuje upravljanje poslovnim, industrijskim ili stambenim nekretninama kojima upravlja vlasnik ili netko drugi u ime vlasnika imovine, osim upravljanja portfeljom ulaganja u nekretnine obuhvaćenog stavkom 3. točkom (g);*
- (p) *usluge posredovanja u prodaji, lizingu ili iznajmljivanju nepokretne imovine i u utvrđivanju ili prijenosu određenih prava na nepokretnu imovinu ili stvarnih prava nad nepokretnom imovinom (bilo da se smatra materijalnom imovinom ili ne), osim usluga posredovanja obuhvaćenih stavkom 3. točkom (d);*
- (q) *pravne usluge koje se odnose na prenošenje nepokretne imovine ili prijenos vlasničkih prava nad nepokretnom imovinom, na utvrđivanje ili prijenos određenih prava na nepokretnu imovinu ili stvarnih prava nad nepokretnom imovinom (bilo da se smatra materijalnom imovinom ili ne), poput javnobilježničkih akata ili na sastavljanje kupoprodajnih ugovora za nepokretnu imovinu, čak i ako se ne provede taj prijenos koji vodi pravnim izmjenama na nepokretnoj imovini.*

**3. Stavak 1. ne obuhvaća sljedeće:**

- (a) *izradu planova za zgradu ili dijelove zgrade ako nije predviđena za gradnju na određenoj zemljišnoj parceli;*
- (b) *skladištenje robe u nepokretnoj imovini ako korisniku usluga nije namijenjena isključiva uporaba nijednog određenog dijela nepokretne imovine;*
- (c) *pružanje usluga oglašavanja, čak i ako to uključuje korištenje nepokretne imovine;*
- (d) *posredovanje u pružanju usluga hotelskog smještaja ili smještaja u sektorima slične funkcije, poput kampova ili mjesta koja su uređena kao kamp odmarališta, ako se posredovanje provodi u ime i za račun neke druge osobe;*



**Objašnjenja pravila EU-a o PDV u pogledu mjesta isporuke  
usluga povezanih s nepokretnom imovinom koja stupaju na  
snagu 2017.**

---

- (e) *stavljanje štanda na raspolaganje tijekom održavanja sajma ili izložbe zajedno s drugim sličnim uslugama kako bi se izlagaču omogućilo pokazivanje predmeta, poput oblika štanda, prijevoz i skladištenje predmeta, isporuka strojeva, postavljanje kabela te kako bi se pružile usluge osiguranja i oglašavanja;*
- (f) *ugradnju ili sklapanje, održavanje i popravak, inspekciju ili nadzor strojeva ili opreme koja nije ili ne postaje dio nepokretne imovine;*
- (g) *upravljanje portfeljom ulaganja u nekretnine;*
- (h) *pravne usluge koje nisu obuhvaćene stavkom 2. točkom (q) koje su povezane s ugovorima, uključujući usluge savjetovanja koje se pružaju u uvjetima ugovora za prijenos nepokretne imovine, za izvršenje takvog ugovora ili za dokazivanje postojanja takvog ugovora ako takve usluge nisu specifične za prijenos vlasništva nad nepokretnom imovinom.*

**Članak 31.b**

*Ako se oprema stavlja na raspolaganje korisniku usluga radi izvođenja radova na nepokretnoj imovini, ta je transakcija isporuka usluga povezanih s nepokretnom imovinom samo ako isporučitelj preuzima odgovornost za izvršenje radova.*

*Smatra se da je isporučitelj koji korisniku usluga pruža opremu zajedno s dostatnim brojem osoblja za upravljanje opremom radi izvođenja radova preuzeo odgovornost za izvršenje tih radova. Pretpostavka da isporučitelj snosi odgovornost za izvršenje radova može se pobijati bilo kojim relevantnim činjeničnim ili pravnim sredstvima.*