

Oporezivanje nekretnina

Anzulović, Ivona

Master's thesis / Diplomski rad

2024

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Law / Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:199:739416>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-16**



Repository / Repozitorij:

[Repository Faculty of Law University of Zagreb](#)



REPUBLIKA HRVATSKA
SVEUČILIŠTA U ZAGREBU

PRAVNI FAKULTET

Student:

Ivona Anzulović

DIPLOMSKI RAD

OPOREZIVANJE NEKRETNINA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Kolegij:

FINANCIJSKO PRAVO I FINANCIJSKU ZNANOST

Mentor:

dr. sc. Irena Klemenčić

Zagreb, 2024.

IZJAVA O IZVORNOSTI

Ja, Ivona Anzulović, (JMBAG 0663000035) pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključiva autorica diplomskog rada te da u radu nisu na nedozvoljen način (bez pravilnog citiranja) korišteni dijelovi tuđih radova te da se prilikom izrade rada nisam koristila drugim izvorima do onih navedenih u radu.

Ivona Anzulović, v.r.

SAŽETAK

Jedan od najizdašnjih izvora prihoda neke države su porezi. Od nastanka prvih država kroz povijest možemo zamijetiti da se porezi od davnina vežu za financiranje državnih potreba. Suvremene države danas vrlo često posežu za uvođenjem različitih poreza radi prikupljanja prihoda ne samo na razini centralne države već i na nižim razinama vlasti. Porezni sustav neke države dio je njenog suvereniteta. Porezi na nekretnine spadaju u imovinske poreze i jedan su od najstarijih oblika oporezivanja. No, nekretnine također mogu biti predmet oporezivanja porezom na promet ili porezom na dohodak. U ovom radu analizira se nekretnina kao objekt oporezivanja u poreznom sustavu Republike Hrvatske. Pruža se osvrt na oporezivanje prometa nekretnina porezom na promet nekretnina i porezom na dodanu vrijednost, oporezivanje nekretnine kao izvora dohotka ostvarenog od davanja nekretnina u najam ili zakup te iznajmljivanja nekretnina u svrhu obavljanja turističke djelatnosti i oporezivanje primitaka od otuđenja nekretnina. Prikazane su osnovne značajke poreza za kuće za odmor kao lokalnog poreza i pregled oporezivanja nekretnina u nekim zemljama Europske unije.

Ključne riječi: nekretnina, oporezivanje, porez, imovina, porezni obveznik, porezna osnovica.

SUMMARY

One of the most generous sources of income for a country are taxes. Since the founding of the first states throughout history, we notice that taxes have long been an important source of the financing of state needs. Modern states today frequently introduce various taxes in order to collect revenue not only at the level of the central government but also at lower levels of government. The tax system of a country is part of its sovereignty. Real estate taxes belong to property taxes and are one of the oldest forms of taxation. Real estate may also be the object of turnover or income taxes. This paper analyses real estate as an object of taxation in the tax

system of the Republic of Croatia. Special attention is given to taxation of real estate transfer and the value added tax, taxation of real estate as a source of income generated from renting or leasing real estate and renting real estate for the purpose of carrying out tourist activities and taxation of receipts from alienation of real estate. Basic features of the holiday home tax as a local tax and an overview of real estate taxation in some European Union countries are also provided.

Keywords: real estate, taxation, tax, property, taxpayer, tax base

SADRŽAJ

1. UVOD.....	1
2. POJAM I DEFINICIJA NEKRETNINE.....	2
2.1. Nekretnina kao oporeziva imovina	3
3. POREZI NA NEKRETNINU	3
3.1. Porez na promet nekretnina	4
3.1.1. Obilježja i osnovne promjene Zakona o poreza na promet nekretnina.....	5
3.1.2. Predmet oporezivanja i obveznik poreza na promet nekretnina.....	7
3.1.3. Osnovica poreza na promet nekretnina i porezna stopa	9
3.1.4. Oslobodenja od plaćanja poreza na promet nekretnina.....	12
3.1.5. Nastanak porezne obveze.....	15
3.1.6. Prijava i Evidencija prometa nekretnina.....	16
3.2. Primjena Zakona o porezu na dodanu vrijednost na oporezivanje nekretnina	17
3.2.1. Oslobodenja od plaćanja poreza na dodanu vrijednost na isporuke nekretnina	19
4. OPOREZIVANJE NEKRETNINE KAO IZVORA DOHOTKA	20
4.1. Utvrđivanje dohotka od imovine po osnovi najma ili zakupa	21
4.1.1. Oporezivanje dohotka od iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranje kampova	22
4.2. Porez na dohodak od otuđenja nekretnina	24
5. POREZ NA KUĆE ZA ODMOR	28

6.	POREZ NA NEKRETNINE U NEKIM ZEMLJAMA EUROPSKE UNIJE	31
6.1.	Francuska	31
6.2.	Italija.....	32
7.	ZAKLJUČAK	32
8.	IZVORI.....	35

1. UVOD

Danas su porezi jedan od najizdašnjih prihoda države i nižih razina vlasti. Najčešći oblik imovinskih poreza je porez na nekretnine. U Republici Hrvatskoj nekretnina je u poreznom smislu objekt više vrsta poreza. Osnovno obilježje nekretnine je njena nepokretnost što utječe i na neodvojivost nekretnina od porezne jurisdikcije. S tim u vezi porezi na nekretnine kao jedan od oblika imovinskih poreza gotovo da i ne daju mogućnost „porezne evazije“ koja je znatno veća kod oporezivanja pokretne imovine. Nekretnine se ne mogu premještati, ne mogu se sakriti i evidentiraju se u različitim javnim registrima, što omogućava i poreznim vlastima da ih brzo i efikasno oporezuju. Nekretnina je objekt imovinskih poreza pri čemu je i vlasništvo nekretnine jedan od aspekata imovine. U poreznom sustavu Republike Hrvatske uz određene iznimke oporezuje se svaka promjena vlasništva nekretnina i to porezom na promet nekretnina. Oporezivanje prometa nekretnina je plaćanje poreza na svako stjecanje, odnosno na promjenu vlasništva nekretnine. U odnosu na stjecatelja nekretnine oporezivanje se provodi putem poreza na promet nekretnina ili putem poreza na dodanu vrijednost. Otudnjem, u prvom redu prodajom nekretnina može se ostvariti izdašan prihod koji se u poreznom smislu smatra dohotkom od imovine i imovinskih prava i kao takav podliježe oporezivanju. Nekretnina može biti objekt i tzv. lokalnih poreza, a čije ubiranje ovisi o volji predstavničkog tijela jedinica lokalne (područne) i regionalne samouprave. Tako niže razine vlasti mogu svojim odlukama propisati plaćanje poreza na kuće za odmor koje se nalaze u granicama njihove teritorijalne nadležnosti. Osim toga jedan od prihoda nižih razina vlasti je i prihod ostvaren korištenjem nekretnine u obliku paušalnog oporezivanja dohotka ostvarenog iznajmljivanjem soba i postelja putnicima i turistima te organiziranja kampova.

Nakon uvodnog dijela rada i prikaza nekretnine kao objekta oporezivanja u poreznom sustavu Republike Hrvatske, u drugom poglavlju daje se pojam i definicija nekretnine. Treće poglavlje posvećeno je oporezivanju nekretnina porezom na promet nekretnina i primjeni Zakona o

porezu na dodanu vrijednost na oporezivanje nekretnina. U četvrtom poglavlju prikazano je oporezivanje nekretnine kao izvora primitaka oporezivih porezom na dohodak od imovine. Peto poglavlje odnosi se na porez na kuće za odmor. Šesto poglavlje donosi prikaz poreza na nekretnine u Francuskoj i Italiji, a na kraju slijede zaključci rada.

2. POJAM I DEFINICIJA NEKRETNINE

Nekretnina (nepokretna stvar, *res immobilis*) je stvar koju se ne može premještati s jednog mjesta na drugo bez povrede njezine biti (supstance).¹ Suvremeni pravni poreci određuju sastav nekretnine po načelu jedinstvenosti nekretnine, po kojem nekretninu čini zemljište (zemljišna čestica) sa svime što je s njim trajno spojeno.² Prema Zakonu o vlasništvu (dalje u tekstu ZOV) i drugim stvarnim pravima nekretnine su čestica zemljine površine, zajedno sa svime što je sa zemljištem trajno spojeno na površini ili ispod nje, ako zakonom nije drugačije određeno.³ Pojedinačnu nekretninu čini zemljišna čestica, uključujući i sve što je s njom razmjerno trajno povezano na njezinoj površini ili ispod nje, ali kad je više zemljišnih čestica upisano u zemljišnoj knjizi u isti zemljišnoknjižni uložak, one su pravno sjedinjene u jedno tijelo (zemljišnoknjižno tijelo), koje je kao takvo jedna nekretnina.⁴ Kao takva nekretnina može biti predmet prometa, tj. prijenosa vlasništva odnosno stvarnog prava koje ovlašćuje svog nositelja na najpotpuniju, za svakog mjerodavnu privatnu vlast nad stvari što je pravni poredak dopušta i jamči.⁵ U sastav imovine neke osobe ulaze sva prava vlasništva koja ona ima na stvarima

¹ Gavella Nikola, Josipović Tatjana, Gliha Igor, Belaj Vlado, Stipković Zlatan, *Stvarno pravo*, Svezak prvi, Narodne novine d.d., Zagreb, lipanj 2007, str. 79.

² *Ibid.*, str. 82-83.

³ Čl. 2. st. 3. Zakona o vlasništvu i drugim stvarnim pravima (NN br. 91/96, 68/98, 137/99, 22/00, 73/00, 129/00, 114/01, 79/06, 141/06, 146/08, 38/09, 153/09, 143/12, 152/14, 81/15, 94/17).

⁴ Čl.15. ZOV-a.

⁵ Šimović Jure, Arbutina Hrvoje, Mijatović Nikola, Rogić Lugarić Tereza, Cindori Sonja, *Hrvatski fiskalni sustav*, Narodne novine d.d., Zagreb, 2010., str. 138.

(pokretninama i nekretninama), kao i sva njezina obvezna prava (tražbine), a i sva ostala prava te osobe kojima se vrijednost može izraziti u novcu.⁶

2.1. Nekretnina kao oporeziva imovina

Oporezivanje imovine možemo promatrati u užem i širem smislu odnosno ovisno o tome je li imovina dio nekog dinamičnog procesa ili je promatramo statički. Oporezivanje imovine u užem smislu podrazumijevamo u slučaju kad se imovina oporezuje kao takva, međutim, imovina može biti i predmet dinamičnog procesa kao što je promet odnosno promjena vlasništva te će u tom slučaju podlijegati oporezivanju, a tada govorimo o imovinskim porezima u širem smislu.⁷ „Imovinski porezi u širem smislu dijele se na: (1) poreze na prijenos vlasništva uz naknadu (nekretnine, vrijednosni papiri, autorska prava) te (2) poreze na prijenos vlasništva bez naknade (darovi i nasljedstva)“.⁸ Nekretnine kao pojavnici oblici imovine svakako zauzimaju značajno mjesto u poreznim sustavima modernih država. Još u 1. st. pr. Kr. uvedeni su porezi na zemlju i nasljedstvo, u povijesnim pregledima u srednjem vijeku u Europi zabilježeno je postojanje poreza na zemlju ali i drugih različitih poreza koji su se plaćali kraljevima, plemstvu i Crkvi. Gradovi su prikupljali poreze na imovinu kao i porez na promet. Od tadašnjih vremena pa do danas funkcioniranje države nije moguće zamisliti bez izdašnih prihoda koji se prikupljaju oporezivanjem.⁹

3. POREZI NA NEKRETNINU

U Republici Hrvatskoj nekretnine se oporezuju kroz različite porezne oblike i to:

- 1) porezom na promet nekretnina ili porezom na dodanu vrijednost,

⁶ *Imovina*, Hrvatska enciklopedija, mrežno izdanje. Leksikografski zavod Miroslav Krleža, 2013. – 2024. dostupno na <https://enciklopedija.hr/clanak/imovina> (26. lipnja 2024.).

⁷ Mijatović Nikola, *Oporezivanje imovine s posebnim osvrtom na oporezivanje nasljedstva i darova*, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb, 2004., str. 29- 44.

⁸ Jelčić Božidar, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Informativ, Zagreb, 1998., str. 304.

⁹ Porezni vjesnik, IJF, *Izravni, neizravni i imovinski porezi-povijesni pregled, značajke i komparativna analiza*, prosinac, 2019. str. 7-8.

- 2) porezom na kuće za odmor,
- 3) porezom na nasljedstva i darove te
- 4) porezom na dohodak.

Nekretnina kao izvor dohotka oporeziva je porezom na dohodak od imovine i imovinskih prava. U dohodak od imovine i imovinskih prava ulazi dohodak ostvaren otuđenjem nekretnine, dohodak po osnovi najma ili zakupa i dohodak po osnovi iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima te organiziranje kampova na vlastitom zemljištu.

Kod poreza na promet nekretnina porezna obveza kod stjecanja nekretnine utvrđuje se prema tržišnoj vrijednosti nekretnine ili vrijednosti isporuke ako je isporučitelj obveznik poreza na dodanu vrijednost pa se ovisno o tome plaća ili porez na promet ili porez na dodanu vrijednost koji se međusobno isključuju.

Oporezivanjem nekretnina koje ne služe stalnom stanovanju odnosno kuća za odmor nastaje obveza plaćanja tog poreza za vlasnika kuće, ali se porezna obveza ne utvrđuje prema vrijednosti nekretnine nego prema metru kvadratne površine. Porez na kuće za odmor jedan je od instrumenata financiranja jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.¹⁰ Nekretnina je osnova i za određivanje komunalne naknade koja se ne smatra porezom ali koju su obvezne plaćati osobe koje svom u vlasništvu imaju nekretninu.¹¹

3.1. Porez na promet nekretnina

Oporezivanje prometa nekretnina regulirano je Zakonom o porezu na promet nekretnina (NN 115/16 i 106/18– u daljnjem tekstu ZPPN) koji je stupio na snagu 1. siječnja 2017. i Pravilnikom o obrascu Prijave prometa nekretnina i Evidenciji prometa nekretnina koji se primjenjuje od 3. siječnja 2017.¹² Prema važećem zakonskom uređenju oporezuje se svako stjecanje vlasništva

¹⁰ Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (NN 127/17, 138/20, 151/22, 114/23).

¹¹ Zakon o komunalnom gospodarstvu (NN 68/18, 110/18, 32/20).

¹² Pravilnikom o obrascu Prijave prometa nekretnina i Evidenciji prometa nekretnina (NN 1/17).

nekretnine u Republici Hrvatskoj bez obzira stječe li se vlasništvo nekretnine uz naknadu ili bez naknade i bez obzira kako su stranke nazvale ugovor ili drugi pravni posao. Zakonom o izmjeni ZPPN-a mijenja se članak 12. koji glasi: „porez na promet nekretnina plaća se po stopi od 3 %“¹³ i to je jedina zakonska izmjena trenutno važećeg propisa. ZPPN-u koji je danas na snazi prethodila su dva zakona istog naziva putem kojih je država nastojala osim prikupljanja prihoda provesti mjere socijalne politike kroz društveno poticajnu stanogradnju i olakšice pri kupnji nekretnine radi rješavanja vlastitog stambenog pitanja.¹⁴

3.1.1. Obilježja i osnovne promjene Zakona o poreza na promet nekretnina

Zakon o porezu na promet nekretnina (u daljnjem tekstu Zakon iz 1990.)¹⁵ koji se primjenjivao do 11. srpnja 1997. obilježavalo je to da je porezni obveznik bio prodavatelj nekretnine, stopa poreza na promet nekretnina iznosila je prvo 3%, a kasnije povećana na 5%. Nadalje, uvedena su opća porezna oslobođenja, a preduvjet za upis prava vlasništva u zemljišne knjige bio je dokaz o plaćenom porezu.

Osim općih poreznih oslobođenja, zbog poticanja razvoja i obnove ratom razorenih područja, država je posebnim propisom uvela i olakšicu kod plaćanja poreza na promet nekretnina za područja posebne državne skrbi.¹⁶

Zakon o porezu na promet nekretnina (u daljnjem tekstu Zakon iz 1997.) koji u primjeni bio gotovo punih 20 godina, od 12. srpnja 1997. do 31. prosinca 2016., donio je značajne izmjene koje su se u prvom redu odnosile na promjenu osobe poreznog obveznika pa je tako svaki stjecatelj nekretnine postao obveznik plaćanja poreza na promet nekretnina. Također je došlo do promjena u pogledu općih poreznih oslobođenja, što je uključivalo uvođenje oslobođenja

¹³ Čl. 1. Zakona o izmjeni zakona o porezu na promet nekretnina (NN 106/2018).

¹⁴ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na promet nekretnina (NN 153/02).

¹⁵ Zakon o porezu na promet nekretnina (NN 59/90 i 95/94).

¹⁶ Čl. 15. Zakona o područjima posebne državne skrbi (NN 44/96).

poreza pri unosu nekretnina u trgovačko društvo koje se odnose na osnivački ulog i statusne promjene, uvođenje oslobođenja pri nasljeđivanju, darovanju i drugom stjecanju nekretnina bez naknade. Daljnjim izmjenama toga zakona propisane su pretpostavke oslobođenja od poreza za kupnju prve nekretnine radi rješavanja stambenog pitanja i uz određene iznimke ukidaju se olakšice za područja posebne državne skrbi.¹⁷

Posebnim Zakonom o pravnom položaju vjerskih zajednica uvodi se oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina kada vjerska zajednica stječe vjerske objekte ili zemljište za izgradnju vjerskih objekata bez obzira na način stjecanja nekretnina.¹⁸ Zakonske promijene bile su usmjerene i na poticanje društvene stanogradnje prema Zakonu o društveno poticajnoj stanogradnji.¹⁹

Usklađivanjem domaćeg zakonodavstva s Direktivom Vijeća 2006/112 EZ²⁰ uvele su se izmjene u pogledu predmeta oporezivanja pri čemu se prometom nekretnina ne smatra stjecanje na koje se plaća porez na dodanu vrijednost.

Važeći ZPPN proširuje oslobođenja od plaćanja poreza. Uveliko se pojednostavljuje procedura utvrđivanja porezne obveze što je dovelo do rasterećenja poreznih obveznika koji više nisu u obvezi prijaviti nastanak porezne obveze već je to obveza javnih bilježnika.²¹

Vežano za fiskalnu ulogu oporezivanja prometa nekretnina, bitno je istaknuti da je ZPPN-om propisano da prihod od poreza na promet nekretnina u cijelosti pripada jedinici lokalne samouprave na području koje se nalazi nekretnina.²² Svaka uplata poreza na promet nekretnina od stupanja na snagu ZPPN-a uplaćuje se na račun općine ili grada kojoj pripada taj porez neovisno kada je utvrđena porezna obveza. Time je ukinuta ranija raspodjela prihoda od tog

¹⁷ Zakon o porezu na promet nekretnina (NN 69/97, 26/00, 127/00, 153/02, 22/11 i 143/14).

¹⁸ Čl. 17. st. 5. Zakona o pravnom položaju vjerskih zajednica (NN 83/02).

¹⁹ Čl. 11. Zakona o društveno poticajnoj stanogradnji (NN 109/01).

²⁰ Direktiva Vijeća 2006/112 EZ od 28. studenoga o zajedničkom sustavu PDV-a, SL L 347 od 11. prosinca 2006.

²¹ Čl. 18. st. 1. ZPPN-a.

²² Čl. 2. ZPPN-a.

poreza prema kojoj je udio općine i grada u tom porezu iznosio 80%, a udio države 20% i koju je uređivao poseban propis.²³

3.1.2. Predmet oporezivanja i obveznik poreza na promet nekretnina

Prema čl. 5. st. 1. ZPPN-a predmet oporezivanja je promet nekretnina. Iznimno od stavka 1. toga članka, prometom nekretnina, u smislu ovog Zakona, ne smatra se stjecanje nekretnina na koje se plaća porez na dodanu vrijednost.²⁴

Odredba čl. 4. ZPPN-a daje značenje pojedinih pojmova pa je prema toj odredbi promet nekretnina svako stjecanje vlasništva nekretnine u Republici Hrvatskoj.²⁵ Stjecanjem nekretnine smatra se kupoprodaja zamjena, nasljeđivanje, darovanje, unošenje i izuzimanje nekretnine iz trgovačkog društva, stjecanje dosjelošću, stjecanje nekretnine u postupku likvidacije ili stečaja, stjecanje na temelju odluka suda ili drugog tijela, stjecanje temeljem zakona te ostali načini stjecanja nekretnina od drugih osoba.²⁶ Isprava o stjecanju nekretnine je svaka javna isprava, javnobilježnički akt ili odluka nadležnog tijela kojom dolazi do stjecanja ili promjene vlasništva nekretnina u Republici Hrvatskoj.²⁷ ZPPN sadrži i posebnu definiciju nekretnina koja se u odnosu na definiciju nekretnine iz ZV-a smatra *lex specialis*. Prema ZPPN-u nekretnine su zemljišta i građevine.²⁸ Zemljišta su poljoprivredna, građevinska i druga, a građevine su stambene, poslovne i sve druge zgrade i njihovi dijelovi.²⁹ Zgrada i zemljište na kojem je izgrađena zgrada čine jedinstvenu cjelinu³⁰ koja se oporezuje ili porezom na dodanu vrijednost ili porezom na promet nekretnina. Tržišna vrijednost nekretnine je cijena nekretnine

²³ Čl. 45. st. 10. Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (NN 117/93, 69/97, 33/00, 73/00, 127/00, 59/01, 107/01, 117/01, 150/02, 147/03, 132/06, 26/07).

²⁴ Čl. 5. st. 2. ZPPN-a

²⁵ Čl. 4. st. 1. t. 1. ZPPN-a.

²⁶ Čl. 4. st. 1. t. 2. ZPPN-a.

²⁷ Čl. 4. st. 1. t. 7. ZPPN-a.

²⁸ Čl. 4. st. 1. t. 3. ZPPN-a.

²⁹ Čl. 4. st. 1. t. 4. i 5. ZPPN-a.

³⁰ Gavella N. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 2., str. 83.

koja se postiže ili se može postići na tržištu u trenutku nastanka porezne obveze.³¹ Obveznik poreza na promet nekretnina je stjecatelj nekretnine.³²

Porezni obveznik, stjecatelj nekretnine određuje se ovisno o vrsti stjecanja nekretnine. Kod zamjene nekretnina svaki sudionik u zamjeni stječe nekretninu pa je time i svaki od njih porezni obveznik i to za vrijednost nekretnine koju stječe. Ako se stječe idealni dio nekretnine obveznik poreza na promet je svaki stjecatelj posebno i to za vrijednost suvlasničkog dijela nekretnine koji stječe.³³ Odredbe ZPPN-a o osobi poreznog obveznika prinudne su naravi i ne mogu se mijenjati ugovorom stranaka.

Kad su nekretnine predmet nasljeđivanja, darovanja ili drugog stjecanja bez naknade obveznik poreza na promet nekretnina je nasljednik ili zapisovnik koji se prihvatio i primio nasljedstva odnosno daroprimatelj ili osoba koja je nekretninu stekla bez naknade. Međutim ZPPN-om su pod određenim uvjetima u tom slučaju propisana i određena oslobođenja od plaćanja poreza na promet nekretnina.

Ako se nekretnina stječe na temelju ugovora o doživotnom ili dosmrtnom uzdržavanju obveznik poreza na promet nekretnina je davatelj uzdržavanja.³⁴ Na osnovi ugovora o doživotnom uzdržavanju, pravo vlasništva nekretnine prenosi se nakon smrti primatelja uzdržavanja pa tek u trenutku njegove smrti nastaje i porezna obveza koja se može i umanjiti za 5% za svaku godinu trajanja uzdržavanja od sklapanja ovjerenog ili solemniziranog ugovora o doživotnom uzdržavanju do smrti uzdržavanog. Umanjenje porezne obveze nije propisano kada se nekretnina stječe temeljem ugovora o dosmrtnom uzdržavanju kod kojeg do prijenosa vlasništva nekretnine na davatelja uzdržavanja dolazi za života primatelja uzdržavanja.

³¹ Čl. 4. st. 1. t. 6. ZPPN-a.

³² Čl. 6. ZPPN-a.

³³ Čl. 6. st. 2 i 3. ZPPN-a.

³⁴ Čl. 8. ZPPN-a.

Tablica 1. Pregled obveznika poreza na promet nekretnina ovisno o načinu stjecanja nekretnine

NAČIN STJECANJA NEKRETNINE	POREZNI OBVEZNIK
Kupoprodaja	Kupac
Zamjena	Sudionici u zamjeni
Darovanje	Daroprimatelj
Nasljeđivanje	Nasljednik
Ugovor o doživotnom uzdržavanju	Davatelj doživotnog uzdržavanja
Ugovor o dosmrtnom uzdržavanju	Davatelj dosmrtnog uzdržavanja
Ostali načini stjecanja	Stjecatelj

Izvor: izradila autorica, prema odredbama Zakona o porezu na promet nekretnina

Glede plaćanja poreza na promet nekretnina, ZPPN izjednačava domaće i strane fizičke ili pravne osobe ako međunarodnim ugovorom nije drukčije određeno.³⁵ Kad strane osobe stječu nekretnine u Republici Hrvatskoj kod utvrđivanja poreza na promet nekretnina razlikuju se tri kategorije stranih osoba: 1. državljani i pravne osobe sa sjedištem na području država članica Europske unije, 2. osobe iz država s kojima je Republika Hrvatska sklopila međunarodne ugovore i 3. ostale strane osobe. Posebnost je da za treću kategoriju stranih osoba za stjecanje prava vlasništva nekretnina moraju biti ispunjene pored općih i dvije posebne pretpostavke i to uzajamnost i o tome dana suglasnost od strane Ministarstva pravosuđa.

3.1.3. Osnovica poreza na promet nekretnina i porezna stopa

Osnovicu poreza na promet nekretnina čini tržišna vrijednost nekretnine u trenutku nastanka porezne obveze.³⁶ Tržišna vrijednost nekretnine može se utvrditi iz:

- cijene iz isprave o stjecanju
- cijene usporedne nekretnine
- cijene utvrđene vještačenjem

Kod utvrđivanja osnovice poreza na promet nekretnina u obzir se uzima stanje i fizička svojstva nekretnine kao što su lokacija, kvaliteta gradnje, starost građevine, opremljenost komunalijama,

³⁵ Čl. 3. ZPPN-a.

³⁶ Čl. 9. ZPPN-a.

komunalna infrastruktura oko građevine, blizina lokalnog prijevoza, škola, vrtića, bolnice, zelenih površina, zagađenost i druge slične okolnosti koje više ili manje mogu biti od utjecaja na tržišnu cijenu nekretnine.

Trenutak nastanka porezne obveze određuje se ovisno o tome na koji način je došlo do stjecanja nekretnine. Porezna obveza nastaje u trenutku sklapanja ugovora ili drugog pravnog posla kojim se stječe nekretnina.³⁷ Kada je stranim fizičkim i pravnim osobama potrebna suglasnost za stjecanje nekretnina u Republici Hrvatskoj tada porezna obveza ne nastaje u trenutku sklapanja ugovora već u trenutku dobivanja te suglasnosti.³⁸

Prilikom primjene poreza na promet nekretnina postoje određene razlike u poreznom tretmanu ugovora o dosmrtnom uzdržavanju u odnosu na ugovor o doživotnom uzdržavanju u pogledu odredbi o nastanku porezne obveze i olakšici od plaćanja poreza na promet nekretnina.³⁹ Kod stjecanja nekretnina temeljem ugovora o doživotnom i dosmrtnom uzdržavanju porezna obveza nastaje u različitim trenucima⁴⁰ Ako se stječe nekretnina na temelju ugovora o dosmrtnom uzdržavanju, porezna obveza nastaje u trenutku sklapanja tog ugovora, a ako se stječe nekretnina na temelju ugovora o doživotnom uzdržavanju, porezna obveza nastaje u trenutku smrti primatelja uzdržavanja, uz primjenu olakšice iz čl. 8. st. 2. ZPPN-a.⁴¹

Porezna uprava utvrđuje osnovicu poreza na promet nekretnina u pravilu iz isprave o stjecanju ako je ukupan iznos naknade, za koju se smatra da čini sve ono što stjecatelj ili druga osoba za njega daje ili plati za stjecanje nekretnine kao što je isplata u novcu, ustupljene druge nekretnine, stvari ili prava, preuzeti dugovi bivšeg vlasnika i drugo, približno jednak cijenama koje se postižu ili mogu postići na tržištu.⁴² Visina preuzetih dugova u trenutku sklapanja

³⁷ Čl.16. st. 1. ZPPN-a.

³⁸ Čl.16. st. 5. ZPPN-a.

³⁹ Vuraić Kudeljan Marijana, *Prikaz poreza na promet nekretnina*, Porezni vjesnik br. 11, IJF, studeni 2023., str. 29-30.

⁴⁰ Čl. 17. ZPPN-a.

⁴¹ Čl.8. st. 2. ZPPN-a.

⁴² Čl. 9. st.2. ZPPN-a.

ugovora o kupoprodaji nekretnina, osiguranih hipotekom, zajedno s ugovorenom cijenom, čine visinu porezne osnovice poreza na promet nekretnina.⁴³

Porezna uprava je ovlaštena procjenom utvrditi tržišnu vrijednost nekretnine ako je ukupan iznos naknade manji od cijena koje se postižu ili se mogu postići na tržištu u trenutku nastanka porezne obveze.⁴⁴ Ako se radi o nekretnini za koju nema usporednih podataka procjena tržišne vrijednosti nekretnine provodi se vještačenjem stručne osobe koju imenuje pročelnik područnog ureda Porezne uprave.⁴⁵

ZPPN poznaje i iznimku od procjene tržišne vrijednosti nekretnine kada cijena iskazana u ispravi o stjecanju nedvojbeno predstavlja vjerodostojno utvrđenu tržišnu vrijednost nekretnine.⁴⁶ Ako se nekretnina stječe kroz postupak javnog natječaja, javne prodaje (dražbe) ili u stečajnom postupku uz odgovarajuću primjenu odredaba propisa o ovrsi kojima je uređena ovrha na nekretnini te postupcima u kojima je jedan od sudionika postupka pravna osoba u većinskom vlasništvu Republike Hrvatske ili Republika Hrvatska, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave (u daljnjem tekstu: JLP(R)S), tijela državne vlasti, ustanove čiji je jedini osnivač Republika Hrvatska ili JLP(R)S), ukupnim iznosom naknade smatra se sve ono što stjecatelj ili druga osoba za stjecatelja da ili plati za stjecanje nekretnine.⁴⁷

U tim slučajevima se dakle prihvaća da je porezna osnovica ono što je stjecatelj platio ili dao i kad je ukupna naknada veća ili što će biti vjerojatnije manja od tržišne vrijednosti nekretnine.

Na utvrđenu poreznu osnovicu plaća se porez na promet nekretnina po stopi od 3%.

Porezna uprava utvrđuje poreznu obvezu rješenjem i privremenim rješenjem. Prema čl. 22. ZPPN-a ako su u ispravi o stjecanju nekretnina iz čl. 18. i čl. 19. st. 2. i 3. ZPPN-a navedene

⁴³ Mišljenje Ministarstva financija, Porezna uprava, klasa: 410-01/14-01/482, Urbroj: 513-07-21-01-14-2, od 27. ožujka 2014.

⁴⁴ Čl. 9. st. 4. ZPPN-a.

⁴⁵ Čl. 10. st. 1. ZPPN-a.

⁴⁶ Mišljenje Ministarstva financija, porezna uprava, Klasa: 410-01/11-01/2637; Urbroj: 513-07-21-01/12-3 od 26.3.2012.

⁴⁷ Čl. 9. st. 6. ZPPN-a.

sve činjenice bitne za utvrđenje porezne obveze, službena osoba neposrednim rješavanjem i bez njihove provjere privremeno utvrđuje poreznu obvezu. Međutim, ako se naknadnom provjerom utvrdi da postoji osnova za izmjenu porezne obveze, a koja je bila utvrđena privremenim poreznim rješenjem, donosi se porezno rješenje kojim se utvrđuje razlika naknadno utvrđene porezne obveze⁴⁸.

3.1.4. Oslobodenja od plaćanja poreza na promet nekretnina

Porezna oslobodenja ZPPN dijeli u tri skupine. U prvoj skupini su opća oslobodenja propisana čl. 13. ZPPN-a prema kojoj porez na promet nekretnina ne plaćaju: Republika Hrvatska, JLP(R)S, tijela državne vlasti, ustanove čiji je jedini osnivač Republika Hrvatska ili JLP(R)S, zaklade i fundacije, sve pravne osobe čiji je jedini osnivač Republika Hrvatska, Crveni križ i neprofitne pravne osobe registrirane za pružanje humanitarne pomoći sukladno posebnom propisu.⁴⁹ Za ove taksativno navedene osobe oslobođenje je institucionalno i one su oslobođene plaćanja poreza bez obzira na vrstu prometa i vrstu nekretnine koju stječu.⁵⁰ Prema ovom oslobođenju ne plaća se porez na promet nekretnina kada nekretninu kupuju ili na drugi način stječu navedene institucije neovisno o tome obavlja li se promet nekretnina između tih institucija ili između njih kao stjecatelja i drugih osoba.⁵¹ Ovo porezno oslobođenje se ne primjenjuje kada navedene institucije prenose vlasništvo na nekretninama na druge osobe⁵².

Porez na promet nekretnina ne plaćaju diplomatska ili konzularna predstavništva strane države pod uvjetom uzajamnosti i međunarodne organizacije za koje je međunarodnim ugovorom dogovoreno oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina.⁵³ Međunarodne organizacije

⁴⁸ Vidak Nataša, Jelovečki Mirjana, *Porez na promet nekretnina*, Porezni vjesnik br. 7-8, srpanj-kolovoz, IJF, Zagreb, 2021. str. 101.

⁴⁹ Čl. 13. st. 1. ZPPN-a.

⁵⁰ Fabijančić Zlatko, Pratzner Nikolina., *Oslobodenje od plaćanja poreza na promet nekretnina*, Računovodstvo, Revizija i Financije, 10/2016., str. 134.

⁵¹ *Ibid.*

⁵² *Ibid.*

⁵³ Čl. 13. t.2. ZPPN-a.

ne plaćaju porez na promet nekretnina ako je porezno oslobođenje za njih ugovoreno međunarodnim ugovorom.⁵⁴ Porez na promet nekretnina ne plaćaju osobe koje stječu nekretninu u postupku vraćanja oduzete imovine i komasacije nekretnina⁵⁵, osobe koje dokažu da imaju status izbjeglica i prognanika⁵⁶ ali samo kad stječu nekretnine zamjenom za svoje nekretnine u inozemstvu.⁵⁷ Osobe koje su tzv. zaštićeni najmoprimci⁵⁸ uključujući i osobe koje kupuju stanove i zemljište na kojima postoji stanarsko pravo⁵⁹, te osobe koje stječu nekretnine u skladu s propisima kojima se uređuje pretvorba društvenog vlasništvo u druge oblike vlasništva, primjerice u smislu propisa o pretvorbi društvenih poduzeća i slično⁶⁰, mogu koristiti oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina.⁶¹

ZPPN u čl.13. t. 7. propisuje oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina koje uživaju bračni drug, potomci i preci koji čine uspravnu liniju te posvojenici i posvojitelji koji su u tom odnosu s primateljem uzdržavanja te od njega stječu nekretnine na temelju ugovora o doživotnom ili ugovora o dosmrtnom uzdržavanju. Iz ove odredbe razvidno je da je oslobođenje vezano za ispravu o stjecanju nekretnine i primjenjuje se na krug osoba koje su i inače oslobođene plaćanja poreza na promet nekretnina kod darovanja, nasljeđivanja i drugog stjecanja bez naknade.⁶²

Prema čl. 13. t. 8. ZPPN-a osobe koje razvrgnućem suvlasništva ili diobom zajedničkog vlasništva stječu posebne dijelove te ili tih nekretnina, neovisno o omjerima prije i nakon razvrgnuća suvlasništva ili diobe zajedničkog vlasništva ne plaćaju porez na promet nekretnina. Ovo oslobođenje propisivao je i prijašnji zakon s tom razlikom da osobe koje su razvrgnućem

⁵⁴ Fabijančić, Z., Prutzer N., *op. cit.* u bilj. 48. str. 135.

⁵⁵ Čl.13. t. 3. ZPPN-a.

⁵⁶ Zakon o statusu prognanika i izbjeglica (NN 96/93, 39/95, 29/99, 128/99, 51A/13).

⁵⁷ Čl.13. t. 4. ZPPN-a.

⁵⁸ Zakon o najmu stanova (NN 91/96, 48/98, 66/98, 22/06).

⁵⁹ Zakon o prodaji stanova na kojima postoji stanarsko pravo (NN 43/92, 69/92, 25/93, 26/93,48/93, 2/94, 44/94, 47/94, 58/95, 103/95, 11/96, 76/96,111/96, 11/97, 103/97, 119/97, 68/98, 163/98, 22/99, 96/99, 120/00, 94/01, 78/02).

⁶⁰ Zakon o pretvorbi društvenih poduzeća (NN 19/91, 83/92, 84/92, 94/93, 2/94, 9/95, 21/96, 118/99).

⁶¹ Čl.13. t. 5. i 6. ZPPN-a.

⁶² Čl.15. t. 1. ZPPN-a.

suvlasništva ili diobom zajedničkog vlasništva stjecale određene posebne dijelove nekretnine su bile oslobođene plaćanja poreza do iznosa vrijednosti svoga suvlasništva odnosno zajedničkog vlasništva prije razvrgnuća.⁶³

Druga skupina poreznog oslobođenja smještena je u čl.14. ZPPN-a i odnosi se na oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina kod unosa nekretnina u kapital trgovačkog društva, a poreza su oslobođene i sve statusne promjene trgovačkog društva pod kojima se u smislu zakona o kojima se uređuju trgovačka društva⁶⁴ razumijeva pripajanje i spajanje društava te podjela društva kapitala (razdvajanje i odvajanje). Nasuprot tome izuzimanje nekretnina iz trgovačkog društva smatra se oporezivim prometom. *Ratio* odredbe o oslobođenju za trgovačka društva zasigurno je nastojanje zakonodavca da potakne razvoj poduzetništva imajući u vidu nastojanje da oporezivanje ne utječe na poslovne odluke i da spriječi da ono bude kočnica u stvaranju poduzetničke imovine. Međutim u praksi su česte zloupotrebe ovog instituta prividnim pravnim poslovima pa je opravdano radi suzbijanja i ograničenja takvog postupanja propisati mogućnost dokazivanja prividnost postojećih sklopljenih pravnih poslova kroz postupak poreznog nadzora.⁶⁵

Treća skupina oslobođenja primjenjuju se pri nasljeđivanju, darovanju i drugom stjecanju nekretnina bez naknade pa tako porez na promet nekretnina ne plaćaju bračni drug, potomci i preci koji čine uspravnu liniju te posvojenici i posvojitelji koji su u tom odnosu s umrlim ili darovateljem, pravne i fizičke osobe kojima Republika Hrvatska ili JLP(R)S daruje, odnosno daje nekretnine bez naknade radi odštete ili iz drugih razloga u svezi s Domovinskim ratom te bivši bračni drugovi kada uređuju svoje imovinske odnose.⁶⁶

⁶³ Čl. 11. t. 8. ZPPN iz 1997.

⁶⁴ Zakon o trgovačkim društvima (NN 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03,107/07,146/08,137/09, 125/11, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15, 40/19, 34/22, 114/22, 18/23 130/23).

⁶⁵ Čl. 14. st. 3. ZPPN-a.

⁶⁶ Čl. 15. ZPPN-a.

Kada je oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina propisano nekim drugim posebnim propisom prema načelu *lex specialis derogat legi generali* prednost u primjeni ima taj poseban propis.

3.1.5. Nastanak porezne obveze

Prema odredbama ZOV-a osim pravnim poslom vlasništvo nekretnine može se steći sudskom ili odlukom javnopravnog tijela, nasljeđivanjem i na temelju zakona.⁶⁷ Ovisno o načinu stjecanja nekretnine razlikuje se i trenutak nastanka porezne obveze. Za nastanak porezne obveze čl.16. st 1. ZPPN-a propisuje da porezna obveza nastaje u trenutku sklapanja ugovora odnosno drugog pravnog posla kojim se stječe nekretnina. Ugovor o prodaji nekretnine mora biti sklopljen u pisanom obliku.⁶⁸ Kada se nekretnina stječe na temelju odluke suda ili drugog tijela⁶⁹ i odluke suda kojom se utvrđuje vlasništvo nekretnine dosjelošću porezna obveza nastaje u trenutku pravomoćnosti te odluke.⁷⁰ Odluke suda ili javnopravnog tijela kao temelj za upis u zemljišne knjige mogu biti konstitutivne i deklaratorne i jedne i druge su predmet oporezivanja porezom na promet nekretnina.⁷¹ Kod vlasništva koje se stječe temeljem zakona ne postoji pravni kontinuitet prijašnjeg i novoosnovanog vlasništva tako stečeno vlasništvo naziva se i izvornim stjecanjem vlasništva. Porezna obveza u tom slučaju nastaje u trenutku pravomoćnosti odluke suda o odobrenju upisa.⁷²

Kako je već ranije rečeno, stranoj fizičkoj ili pravnoj osobi kojoj je za stjecanje nekretnine na području Republike Hrvatske potrebna suglasnost ministra nadležnog za poslove pravosuđa

⁶⁷ Čl.114. ZOV-a.

⁶⁸ Čl. 377. Zakona o obveznim odnosima (NN 35/05, 41/08, 125/11, 78/15, 29/18, 126/11, 114/22, 156/22 i 155/23).

⁶⁹ Čl. 16. st. 2. ZPPN-a.

⁷⁰ Čl. 16. st. 3. ZPPN-a.

⁷¹ Prutzer Nikolina., *Stjecanje nekretnine osim pravnim poslom, te nastanak porezne obveze*, Računovodstvo, Revizija i Financije, 4/2022., str. 135.

⁷² Čl. 16. st. 4 ZPPN-a.

porezna obveza nastaje u trenutku dobivanja te suglasnosti.⁷³ Nastanak obveze poreza na promet nekretnina temeljem ugovora o doživotnom odnosno dosmrtnom uzdržavanju vezan je uz trenutak prijenosa prava vlasništva pa će tako ovisno o vrsti ugovora porezna obveza nastati u trenutku smrti primatelja uzdržavanja ili u trenutku sklapanja ugovora.

3.1.6. Prijava i Evidencija prometa nekretnina

Jedna od promjena koju je donio novi ZPPN odnosi se na način prijave poreza na promet nekretnina. Ranija zakonsko uređenje propisivalo je obvezu poreznog obveznika da u roku 30 dana prijavi nastanak porezne obveze nadležnoj ispostavi Porezne uprave. Istodobno javni bilježnici i sudovi po službenoj dužnosti bili su dužni dostaviti primjerak isprave o stjecanju nekretnine Poreznoj upravi kako bi se kontrolirala prijava nastanka porezne obveze od strane poreznog obveznika. Do 2000. godine za propuštanje roka za prijavu poreza na promet nekretnina bilo je propisano uvećanje porezne obveze u iznosu od 20% utvrđenog poreza koji je imao značenje svojevrsne porezne kazne pa je tu odredbu povodom Ustavne tužbe svojom Odlukom ukinuo Ustavni sud⁷⁴, jer je prema stajalištu tog suda bila protivna ustavnim načelima jednakosti i pravednosti u oporezivanju. Nakon ukidanja tog tzv. kaznenog poreza porezni obveznik koji nije prijavio nastanak porezne obveze pismenim pozivom je pozivan da na propisanom obrascu podnese prijavu poreza na promet nekretnina.

U skladu s ciljevima porezne reforme, važećim zakonskim odredbama pojednostavljena je procedura prijave prometa nekretnina, što je administrativno rasteretilo porezne obveznike i propisano je da se promet nekretnina smatra prijavljenim dostavom isprava o stjecanju od strane javnih bilježnika, sudova i drugih tijela.⁷⁵ Obveza poreznog obveznika da prijavi porez na promet nekretnina nije potpuno ukinuta, iznimno će ipak na poreznom obvezniku biti dužnost prijave nastanka porezne obveze ako ispravu o stjecanju nije izdao sud ili drugo javnopravno

⁷³ Čl. 16. st. 5 ZPPN-a.

⁷⁴ Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske, broj U-I-1023/1999 od 23. veljače 2000.

⁷⁵ Čl. 18. ZPPN-a.

tijelo odnosno ako isprava nije ovjerena kod javnog bilježnika. Istu obvezu ima porezni obveznik prilikom isporuke nekretnine na koju se plaća porez na dodanu vrijednost i kada se radi o prijenosu porezne obveze.⁷⁶

Podaci iskazani u ispravi o stjecanju nekretnina iz čl. 18. i čl. 19. st. 2. i 3. ZPPN-a evidentiraju se u Evidenciju prometa nekretnina u roku od 30 dana od dana zaprimanja.⁷⁷ Vlasnik podataka iz Evidencije prometa nekretnina je Ministarstvo financija, Porezna uprava.⁷⁸ Uspostavu i održavanje Evidencije prometa nekretnina, kao i način korištenja podataka regulira Pravilnik o obrascu Prijave prometa nekretnina i Evidenciji prometa nekretnina.⁷⁹

Podaci iz Evidencije zaštićeni su institutom porezne tajne ali ako iz posebnih propisa proizlazi obveza dostave podataka iz Evidencije, Porezna uprava će na zahtjev tijela državne uprave, tijela JLP(R)S, sudova i drugih institucija dostaviti podatke. Iznimno za potrebe iz djelokruga rada JLP(R)S njima se mogu ustupiti podaci iz Evidencije što prema izričitoj zakonskoj odredbi iznimno ne predstavlja povredu porezne tajne.⁸⁰

3.2. Primjena Zakona o porezu na dodanu vrijednost na oporezivanje nekretnina

Za obveznike poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu PDV) u prometu nekretnina primjenjuje se odredbe čl. 40. st. 1. t. j) i k) Zakona o porezu na dodanu vrijednost (u daljnjem Zakon o PDV-u)⁸¹ i čl. 72. b. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu Pravilnik o PDV-u).⁸² Prema čl. 72. b. Pravilnika o PDV-u isporuka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze prije prvog nastanjenja ili korištenja odnosno kod

⁷⁶ Čl. 19. ZPPN-a.

⁷⁷ Čl. 20. ZPPN-a.

⁷⁸ Čl. 20. st. 1. i 2. ZPPN-a.

⁷⁹ Pravilnik o obrascu Prijave prometa nekretnina i Evidenciji prometa nekretnina (NN 1/17).

⁸⁰ Čl. 21. ZPPN-a.

⁸¹ Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN 73/13, 148/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24; Rješenje USRH 99/13, 153/13).

⁸² Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (NN 79/13 – 39/24).

kojih od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine, oporeziva je PDV-om.

Zakon o PDV-u čl. 40. st. 4. propisuje i mogućnost optiranja za obračun PDV-a, stoga je u svakom konkretnom slučaju u postupku najprije potrebno utvrditi postoji li obveza obračuna PDV-a ili mogućnost optiranja za obračun PDV-a. Tek ako nema obveze obračuna PDV-a niti mogućnosti optiranja, isporuka nekretnine podliježe plaćanju poreza na promet nekretnina što je u skladu s odredbom ZPPN-a.⁸³ Da bi nekretnina podlijegala plaćanju PDV-a, kumulativno moraju biti ispunjena dva uvjeta. Jedan se tiče svojstva isporučitelja koji je porezni obveznik registriran kao obveznik u sustavu PDV-a. Drugi uvjet tiče se isporuke određene nekretnine i to građevine koja uključuje i zemljište na kojem se ona nalazi prije prvog nastanjenja odnosno ako od korištenja nije prošlo više od dvije godine ili se isporučuje građevinsko zemljište. Sve druge isporuke nekretnina koje obave obveznici u sustavu PDV-a oporezuju se porezom na promet nekretnina uz iznimku optiranja za plaćanje PDV-a. Optiranje je moguće samo ako u pogledu isporuke nekretnine ne postoji zakonska obveza obračuna PDV-a i ako se oporeziva isporuka obavlja između isporučitelja i stjecatelja koji su oboje obveznici u sustavu PDV-a. Kada obveznik PDV-a koji je oslobođen plaćanja PDV-a isporučuje nekretninu drugom obvezniku koji je također evidentiran u registru obveznika PDV-a i koji može odbiti pretporez isporučitelj i stjecatelj imaju pravo izbora (optiranja)⁸⁴. Nekretnine korištene dulje od dvije godine koje kupuje građanin koji nije obveznik PDV-a oporezuju se porezom na promet nekretnina i prodavatelj iako obveznik u sustavu PDV-a neće moći optirati jer taj promet ne podliježe plaćanju PDV-a ali nastaje obveza isporučitelju da ako je od izgradnje ili kupnje nekretnine do njezine prodaje proteklo više od dvije, ali manje od deset godina izvrši ispravak pretporeza ako ga je koristio. Stopa poreza na dodanu vrijednost iznosi 25% i zaračunava se na

⁸³ Čl.5. st. 2. ZPPN-a.

⁸⁴ Vuraić Kudeljanić Marijana, *Prikaz poreza na promet nekretnina*, Porezni vjesnik broj 11, IJF, studeni 2023., str. 31.

prodajnu cijenu nekretnine.⁸⁵ Kupac plaća prodajnu cijenu nekretnine uvećanu za PDV, ali ako je i kupac ujedno obveznik PDV-a ima pravo na odbitak pretporeza kojim umanjuje svoju poreznu obvezu. S druge strane građani snose cijeli teret poreza jer nemaju pravo na odbitak pretporeza pa se na taj način porezni teret prevaljuje na kupca. PDV je prihod državnog proračuna. Promjene u sustavu oporezivanja nekretnina PDV-om kako je uređeno danas odraz su usklade našeg nacionalnog Zakona o PDV-a i implementacije VAT Direktive kojom se uređuje način na koji se isporuke nekretnina u državama članicama EU-a oporezuju PDV-om.⁸⁶

3.2.1. Oslobođenja od plaćanja poreza na dodanu vrijednost na isporuke nekretnina

Odredba čl. 40. st. 1. kojom su propisana oslobođenja od plaćanja PDV-a izričito u t. j) propisuje da se PDV ne plaća na isporuku građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, osim isporuka prije prvog nastanjenja odnosno korištenja ili isporuka kod kojih od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine. Nadalje istom odredbom definira se građevina u smislu Zakona o PDV-u pa se građevinom smatra objekt pričvršćen za zemlju ili učvršćen u zemlji. Prvim nastanjenjem odnosno korištenjem u smislu te odredbe smatra se trenutak stavljanja nekretnine u uporabu o čemu porezni obveznik mora imati odgovarajuću dokumentaciju. Isporučitelj nekretnine se na računu koji ispostavlja da bi bio valjan mora pozvati na relevantnu odredbu Zakona o PDV-u kojom je propisano oslobođenje. Odredbom istog članka u t. k) propisano je oslobođenje od plaćanja PDV-a za isporuke svakog drugog zemljišta osim građevinskog zemljišta. Iz te odredbe proizlazi da zemljište koje nije građevinsko i na kojem aktom nadležnog tijela nije dozvoljena gradnja (poljoprivredna zemljišta, šumska zemljišta) ne podliježe oporezivanju

⁸⁵ Čl. 38. st. 1. Zakona o PDV-u.

⁸⁶ V. bilj. 18.

PDV-om. Porezni obveznik ima pravo izbora za oporezivanje isporuke navedene u čl. 40. st. 1. t. j) i k) pod uvjetom da je kupac porezni obveznik koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti po osnovi isporuke na koju se pravo izbora oporezivanja želi primijeniti. Pravo izbora za oporezivanje i pravo na odbitak pretporeza može se primijeniti u trenutku isporuke. Isporukom građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, prije prvog nastanjenja odnosno korištenja, ili isporukom kod koje od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine u smislu čl. 40. st. 1. t. j) smatra se i isporuka rekonstruiranih građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, ako su troškovi rekonstrukcije u prethodne dvije godine prije isporuke veći od 50% prodajne cijene.

4. OPOREZIVANJE NEKRETNINE KAO IZVORA DOHOTKA

Nekretnina može biti i izvor dohotka. Primitak koji porezni obveznik ostvari otuđenjem nekretnina svrstava se u dohodak od imovine i imovinskih prava i čini oporezivi primitak fizičkih osoba koji proizlazi iz imovine kojom raspolaže njezin vlasnik. Oporezivanje dohotka od imovine i imovinskih prava u Republici Hrvatskoj uređeno je Zakonom o porezu na dohodak (u daljnjem tekstu Zakon o porezu na dohodak)⁸⁷ koji je stupio na snagu 1. siječnja 2024. i Pravilnikom o porezu na dohodak (u daljnjem tekstu Pravilnik o porezu na dohodak)⁸⁸ koji je u primjeni od 2. siječnja 2024. Dohodak koji izvire iz imovine zakonodavac smatra konačnim dohotkom pa isti ne ulazi u godišnji obračun poreza na dohodak niti se može koristiti osobni odbitak. Pri utvrđivanju porezne osnovice u obzir se isključivo uzimaju primici od otuđenja nekretnine i izdaci koji su nastali u svezi s tim primicima.⁸⁹

⁸⁷ Zakon o porezu na dohodak (NN 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 151/22 i 114/23).

⁸⁸ Pravilnik o porezu na dohodak (NN 10/17, 128/17, 106/18, 1/19, 80/19, 1/20, 74/20, 1/21, 102/22, 112/22, 156/22, 1/23, 56/23, i 143/23).

⁸⁹ Čl. 56. Zakona o porezu na dohodak.

U pogledu nekretnina kao izvora dohotka razlikuju se primici koje porezni obveznik ostvari od davanja u zakup ili najam nekretnine u svom vlasništvu bez obzira na njenu veličinu, količinu i/ili broj, davanje u podzakup ili podnajam nekretnina i primitak ostvaren otuđenjem nekretnina.⁹⁰ U dohodak od imovine ulazi i dohodak ostvaren iznajmljivanje stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranje kampova.

Dohodak čini razlika između primitaka ostvarenih po tim osnovama i izdataka koji su u poreznom razdoblju nastali u svezi s tim primicima.⁹¹

4.1. Utvrđivanje dohotka od imovine po osnovi najma ili zakupa

Porezni obveznik koji je počeo davati u najam i zakup nekretninu dužan je Poreznoj upravi prijaviti početak iznajmljivanja u roku od osam dana od početka ostvarivanja dohotka.⁹²

Obveza javnobilježničke ovjere potpisa i solemnizacije ugovora o najmu nije propisana. Prilikom utvrđivanja dohotka od imovine po osnovi najma ili zakupa nekretnina priznaju se izdaci u visini 30% ostvarene najamnine ili zakupnine.⁹³ Porez na dohodak plaća se po stopi od 12% sada bez uvećanja za prirez koji je ukinut od 1. siječnja 2024.⁹⁴

Ako primitak od zakupnine ili najamnine nije prijavljen ili nije prijavljen u tržišnom iznosu Porezna uprava je ovlaštena procjenom, prema tržišnim cijenama u mjestu gdje se nekretnina nalazi utvrditi dohodak.⁹⁵ Kako se dohodak od najma ili zakupa nekretnina smatra konačnim dohotkom to znači da porezni obveznik ne može iskoristiti pravo na osobni odbitak niti se tako ostvareni dohodak može uključiti u godišnji obračun poreza na dohodak.⁹⁶ Međutim porezni obveznik ima mogućnost ako to želi da takav dohodak utvrđuje na temelju poslovnih knjiga. U

⁹⁰ Čl. 67. st. 1. Pravilnika o porez na dohodak.

⁹¹ Čl. 12. st. 1. Zakona o porezu na dohodak.

⁹² Čl. 83. Zakona o porezu na dohodak.

⁹³ Čl. 57 st.1. Zakona o porez na dohodak.

⁹⁴ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak (NN 114/23).

⁹⁵ Čl. 60. st.1. Zakona o porezu na dohodak.

⁹⁶ Lončar Gordana, *Utvrđivanje dohotka od imovine po osnovi najma/zakupa nekretnina*, Porezni vjesnik br. 3, IJF, studeni 2023., str. 57-58.

tom slučaju smatra se da obavlja samostalnu djelatnost i obavezan je na podnošenje godišnje porezne prijave te ima pravo koristiti i osobni odbitak, ali može prijeći na svoj zahtjev i u sustav poreza na dobit. Porezni obveznik koji po osnovi najma ili zakupa ostvari u poreznom razdoblju ukupne primitke veće od 40.000,00 eura, što je i iznos propisan za obvezni ulazak u sustav PDV-a, dužan je po sili zakona voditi poslovne knjige.⁹⁷

4.1.1. Oporezivanje dohotka od iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranje kampova

Kao jedan od oblika dohotka od imovine osim najma i zakupa u prema čl. 56. Zakona o porezu na dohodak smatra se i dohodak ostvaren od iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranje kampova. Poreznom obvezniku koji ostvaruje takve oporezive primitke porez na dohodak može se utvrđivati na dva načina:

1. u paušalnom iznosu ili
2. na temelju poslovnih knjiga.

Za utvrđivanje poreza na dohodak u paušalnom iznosu potrebno je da budu ispunjeni određeni uvjeti. Jedan od uvjeta je da se ne radi o obvezniku koji je upisan u sustav PDV-a. Osim toga uvjet je i da po osnovi te djelatnosti ne ostvaruje primitke koji prelaze 40.000,00 eura što je prag za obvezni ulazak u sustav PDV-a i da mu se dohodak ne utvrđuje na temelju poslovnih knjiga.⁹⁸ Uz te uvjete Pravilnikom o paušalnom oporezivanju djelatnosti iznajmljivanja i organiziranja smještaja u turizmu⁹⁹ propisani su kriteriji po kojima predstavničko tijelo JLS-a svojom odlukom propisuje visinu godišnjeg paušalnog poreza, djelatnosti koje se mogu paušalno oporezivati, visinu i način utvrđivanja godišnjeg paušalnog dohotka i poreza, rokove

⁹⁷ Čl. 90. st. 1. Zakona o PDV-u.

⁹⁸ Čl. 61. Zakona o porezu na dohodak

⁹⁹ Pravilnik o paušalnom oporezivanju djelatnosti iznajmljivanja i organiziranja smještaja u turizmu (NN 1/19, 1/20, 156/22 i 1/24)..

plaćanja poreza, evidencije i izvješća.¹⁰⁰ Prema odredbi čl.2. Pravilnika predstavničko tijelo JLS-a obvezno je donijeti odluku kojom će propisati visine paušalnog poreza po krevetu odnosno po smještajnoj jedinici u kampu, a koje ne mogu biti manje od 19,91 euro niti veće od 199,08 eura. Odluka se primjenjuje na porezne obveznike koji tu djelatnost obavljaju na području te JLS do donošenja nove odluke. Odluku predstavničko tijelo JLS može izmijeniti najkasnije do 15. prosinca tekuće godine s primjenom od 1. siječnja iduće godine.¹⁰¹ Time je JLS omogućeno da samostalno donosi odluku o visini paušalnog poreza i to u određenom novčanom rasponu. Ipak ako predstavničko tijelo ne donese odluku u propisanom roku visina paušalnog poreza po određuje se u iznosu od 99,54 eura što je ½ najvećeg dopuštenog iznosa poreza po smještajnoj jedinici odnosno krevetu.¹⁰² U roku osam dana od dana donošenja odluka se dostavlja Ministarstvu financija, Poreznoj upravi radi objave na mrežnim stranicama.¹⁰³ Pravilnik u čl. 8. propisuje način utvrđivanja godišnjeg paušalnog poreza na dohodak koji se utvrđuje kao umnožak broja kreveta odnosno broja smještajnih jedinica u kampu i/ili kamp-odmorištu odnosno broja smještajnih jedinica u objektu za robinzonski smještaj te visine paušalnog poreza po krevetu odnosno po smještajnoj jedinici u kampu i/ili kamp-odmorištu odnosno po smještajnoj jedinici u objektu za robinzonski smještaj.

Godišnji paušalni dohodak utvrđuje se kao količnik utvrđenog paušalnog poreza na dohodak i propisane stope za utvrđivanje godišnjeg paušalnog poreza od 12 %¹⁰⁴ i smatra se konačnim dohotkom¹⁰⁵ Porezni obveznik koji u istom razdoblju od iste nekretnine ostvaruje dohodak od imovine po dvije osnove temeljem najma ili zakupa nekretnine i na temelju iznajmljivanja

¹⁰⁰ Čl. 1. Pravilnika o paušalnom oporezivanju djelatnosti iznajmljivanja i organiziranja smještaja u turizmu.

¹⁰¹ Čl. 57. st. 4. Zakona o porezu na dohodak.

¹⁰² Čl. 5. Pravilnik o paušalnom oporezivanju djelatnosti iznajmljivanja i organiziranja smještaja u turizmu.

¹⁰³ Čl. 4. st. 2. Pravilnik o paušalnom oporezivanju djelatnosti iznajmljivanja i organiziranja smještaja u turizmu.

¹⁰⁴ Čl. 9. Pravilnika o paušalnom oporezivanju djelatnosti iznajmljivanja i organiziranja smještaja u turizmu.

¹⁰⁵ Čl. 12. st. 5. Zakona o porezu na dohodak.

stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranja kampova obveznik je plaćanja poreza po obje te osnove.¹⁰⁶

4.2. Porez na dohodak od otuđenja nekretnina

U poreznom smislu dohotkom od imovine smatra se i dohodak ostvaren otuđenjem nekretnina.¹⁰⁷ Otuđenjem se smatra prodaja, zamjena i drugi prijenos nekretnine. Iako zakonodavac u svojim odredbama nije taksativno nabrojio sve načine prijenosa vlasništva koji bi se smatrali oporezivim otuđenjem iz istih se može zaključiti da se radi o otuđenju uz naknadom. Za pretpostaviti je da je *ratio* odredbi iz kojih proizlazi oporezivanje dohotka ostvarenog otuđenjem nekretnina intencija zakonodavca da oporezuje primitke koji povećavaju ekonomsku snagu poreznog obveznika, ali istodobno zakon prepoznaje životne situacije u kojima ne postoji namjera ostvarivanja zarade kada do otuđenja može doći iz drugih razloga pa ih se izuzima od oporezivanja.

Dohodak čini razlika između primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnine koja se otuđuje i nabavne vrijednosti nekretnine uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda¹⁰⁸ i osnovica je za utvrđivanje poreza na dohodak. Moguće je ostvariti gubitak od otuđenja koji se može odbiti od dohotka ostvarenog otuđenjem nekretnina ako je nastao u istoj kalendarskoj godini, ali najviše do visine porezne osnovice.¹⁰⁹ Ako je obveznik povećao vrijednost nekretnine to će mu umanjiti poreznu osnovicu uz uvjet da raspolaže vjerodostojnom dokumentacijom kojom može dokazati troškove ulaganja. Dohodak od imovine ostvaren otuđenjem nekretnina oporezuje se samo ako se ne oporezuje kao dohodak od samostalne djelatnosti ili ako se na otuđenje nekretnina ne plaća porez na dobit.¹¹⁰ Porez na dohodak od

¹⁰⁶ Čl. 67. st. 6. Pravilnika o porezu na dohodak.

¹⁰⁷ Čl. 56. Zakona o porezu na dohodak.

¹⁰⁸ Čl. 58. st. 1. Zakona o porezu na dohodak.

¹⁰⁹ Čl. 58. st. 7. Zakona o porezu na dohodak.

¹¹⁰ Perić Zrinka, *Oporezivanje dohotka ostvarenog otuđenjem nekretnina*, Porezni vjesnik br. 5, IJF, svibanj 2024. str. 33.

otuđenja nekretnine plaća porezni obveznik prema rješenju Porezne uprave jednokratno na pojedinačno ostvareni primitak u roku 15 dana od dana primitka rješenja. Porez se utvrđuje od porezne osnovice primjenom stope od 24%.¹¹¹

Odredbama čl. 58. Zakona o porezu na dohodak propisane su pretpostavke po kojima će doći do oporezivanja dohotka ostvarenog otuđenjem nekretnina. Dohodak od otuđenja nekretnina oporezuje se ako je:

- ako je nekretnina stečena darovanjem i otuđena u roku od dvije godine od dana njezine nabave od strane darovatelja¹¹²
- ako je otuđeno više od tri istovrsne nekretnine u razdoblju od pet godina od dana stjecanja.¹¹³

Iz te odredbe proizlazi da je zakonodavac prepoznao životne situacije kada se fizičke osobe bave preprodajom nekretnina radi zarade ili se bave građenjem nekretnina u vlastitoj režiji i prodajom istih i zbog toga izričito propisao oporezivanje takvog otuđenja nekretnina koje ima obilježje samostalne djelatnosti odnosno s obrtom izjednačenu djelatnost. Dan nabave je bitan radi utvrđivanja porezne osnovice, stoga se za dana nabave uzima datum na kupoprodajnom ugovoru ili dan kad je izgrađena nekretnina stavljena u uporabu ako se radi o gradnji u vlastitoj režiji. Trenutak stavljanja nekretnine u uporabu smatra se prvim nastanjenjem/korištenjem, a o tome porezni obveznik mora imati odgovarajuću dokumentaciju. Međutim, obveza plaćanja poreza na dohodak ostvaren otuđenjem nekretnine u roku dvije godine od dana njene nabave neće nastati ako je nekretnina služila za stanovanje poreznom obvezniku ili uzdržavanim članovima njegove uže obitelji¹¹⁴, ako je otuđenje izvršeno između bračnih drugova i srodnika u prvoj liniji i drugih članova uže obitelji te između razvedenih bračnih drugova uz uvjet da je

¹¹¹ Čl. 62. st. 3. Zakona o porezu na dohodak.

¹¹² Čl. 58. st. 5. Zakona o porezu na dohodak.

¹¹³ Čl. 58. st. 6. Zakona o porezu na dohodak.

¹¹⁴ Čl. 58. st. 2. Zakona o porezu na dohodak.

u neposrednoj vezi s razvodom braka ili nasljeđivanjem nekretnine.¹¹⁵ Srodstvo s članovima uže obitelji neće biti problem dokazati jer je lako dokazivo vjerodostojnim ispravama. Nešto kompliciranije će biti dokazati da je nekretnina služila za stanovanje osobito ako porezni obveznik ili članovi njegove uže obitelji nisu imali prijavljeno prebivalište ili boravište na adresi nekretnine.

Iznimno će ipak doći do oporezivanja i to ako je otuđeno više od tri nekretnine iste vrste u razdoblju od pet godina od dana stjecanja osim ako se nekretnine izvlašćuju na temelju posebnog zakona te ako se otuđuju zemljišta čija je pojedinačna površina do 250 m², a ukupno do 1000 m². Ako porezni obveznik otuđi zgradu s više stanova ili poslovnih prostora svaki se smatra jednom nekretninom, a kod otuđenja zemljišta jednom nekretninom se smatra svako gradilište i svaka zemljišna čestica.¹¹⁶

Istovrsnim nekretninama ovisno o njihovim obilježjima i namjeni smatraju se zemljišta poljoprivredna, građevinska, šumska i druga zemljišta, a građevinama stambene zgrade (kuća, stan, apartman i slično), poslovne zgrade, druge zgrade ili dijelovi zgrada kao što su garaža, spremište i slično.¹¹⁷

Prodaja darovanih nekretnina u posebnom je poreznom režimu. Prema odredbi čl. 58. st. 5 Zakona o porezu na dohodak kad je nekretnina stečena darovanjem i otuđena u roku od dvije godine od dana njezine nabave otuđitelju se utvrđuje dohodak od imovine kojeg čini razlika između primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnine i nabavne vrijednosti uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda. Danom nabave smatra se dan nabave od strane darovatelja, a nabavnu vrijednost čini tržišna vrijednost u trenutku nabave.

Odredba čl. 58. st. 6. Zakona o porezu na dohodak propisuje ako su više od tri istovrsne nekretnine stečene darovanjem i otuđene u roku od pet godina od dana njihove nabave od strane

¹¹⁵ Čl. 58. st. 4. Zakona o porezu na dohodak.

¹¹⁶ Čl. 58. st. 3. Zakona o porezu na dohodak.

¹¹⁷ Čl. 68. st. 2. Pravilnika o porezu na dohodak.

darovatelja, darovatelju se utvrđuje dohodak od imovine kojeg čini razlika između primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnine i nabavne vrijednosti uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda.

Iz navedenih odredbi razvidno je da je zakonodavac je napravio razliku u pogledu osobe obveznika poreza na dohodak iako se u oba slučaja radi o istoj vrsti dohotka, ali zakonodavac pravi razliku i prilikom utvrđivanja nabavne vrijednosti nekretnine stečene darovanjem i one stečene kupoprodajnim ugovorom, pa se tako za nekretninu stečenu na temelju kupoprodajnog ugovora uzima nabavna vrijednost navedena u kupoprodajnom ugovoru predmetne nekretnine uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda, a za nekretninu stečenu darovanjem nabavnu vrijednost čini tržišna vrijednost u trenutku nabave uvećana za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda.¹¹⁸

Dohodak po osnovi otuđenja više od tri nekretnine iste vrste u razdoblju od pet godina utvrđuje se u onom razdoblju u kojem je nastupila porezna obveza odnosno u razdoblju kad je otuđena četvrta nekretnina, i to od primitaka koje je porezni obveznik ostvario od otuđenja svih istovrsnih nekretnina unutar razdoblja od pet godina od dana stjecanja nekretnina.¹¹⁹

Nadležna ispostava Porezne uprave u poreznom postupku utvrđuje je li otuđenjem nekretnine ostvaren dohodak od imovine i donosi porezno rješenje kojim poreznom obvezniku utvrđuje iznos ostvarenog dohotka od otuđenja nekretnina i predujam poreza na dohodak od imovine. Porez se plaća jednokratno na pojedinačno ostvoreni primitak u roku od 15 dana od primitka rješenja, a porez na dohodak od otuđenja više od tri istovrsne nekretnine u razdoblju od pet godina porezni obveznik plaća na ukupno ostvoreni primitak od otuđenja nekretnina iste vrste, prema rješenju Porezne uprave koje se donosi nakon četvrte istovrsne nekretnine.¹²⁰

¹¹⁸ Perić, Z., *op.cit.* u bilj. 105, str. 38-39.

¹¹⁹ *Ibid.*

¹²⁰ *Ibid.*, str. 45-46.

5. POREZ NA KUĆE ZA ODMOR

Zakonom o lokalnim porezima¹²¹ uređen je sustav utvrđivanja i naplate poreza koji pripadaju JLP(R)S i kojima je namjena financiranje poslova iz njihovog djelokruga. Prihod od lokalnih poreza isključivo je prihod tih jedinica, ali financijsko obilježje lokalnog poreza ima i porez na promet nekretnina iako je uređen posebnim propisom. Svaka JLP(R)S samostalno odlučuje o uvođenju i visini tih poreza što je u skladu s Europskom poveljom o lokalnoj samoupravi.¹²² Jedan od poreza koje može uvesti JLS je i porez na kuće za odmor. Objekt oporezivanja je nekretnina (kuća, stan ili apartman) koju fizička ili pravna osoba ima u vlasništvu i koju koristi povremeno. Porez na kuće za odmor plaća se neovisno o načinu njihovog stjecanja, broju nekretnina u vlasništvu poreznog obveznika ili o načinu korištenja kuće za odmor. U smislu Zakona o lokalnim porezima, kućom za odmor smatra se svaka zgrada ili dio zgrade ili stan koji se koriste povremeno ili sezonski izuzev gospodarskih zgrada koje služe za smještaj poljoprivrednih strojeva, oruđa i drugog pribora.¹²³ Iznos poreza određuje se po četvornom metru korisne površine i plaća od 0,60 do 5,00 eura/m² korisne površine kuće za odmor.¹²⁴ Ako predstavničko tijelo odluči uvesti ovaj porez mora svojom odlukom utvrditi i visinu poreza te nadležno tijelo za njegovo utvrđivanje i naplatu pa tako JLS može utvrđivanje i naplatu tog poreza povjeriti tijelu koje u okviru svog djelokruga sama odredi, nadležnom tijelu drugog JLS-a ili JP(R)S ili Poreznoj upravi.¹²⁵

Porez na kuće za odmor se ne plaća na: 1) kuće koje se ne mogu koristiti zbog ratnih razaranja i prirodnih nepogoda (poplava, požar, potres) te zbog njihove starosti i trošnosti, 2) kuće za odmor za vrijeme dok su u njima smješteni prognanici i izbjeglice i 3) odmarališta u vlasništvu

¹²¹ Zakon o lokalnim porezima (NN 115/16, 101/17, 114/22).

¹²² Zakon o potvrđivanju Europske povelje o lokalnoj samoupravi (NN -Međunarodni ugovori br. 14 od 9.10.1997.

¹²³ Čl. 2. st. 1. t. 12. Zakona o lokalnim porezima.

¹²⁴ Čl. 26. st. 1. Zakona o lokalnim porezima.

¹²⁵ Marinović Marija, *Izmjene zakona o lokalnim porezima*, Porezni vjesnik br. 10, IJF, Zagreb, listopad 2023. str. 60.

JLP(R)S koja služe za smještaj djece u dobi do 15 godina.¹²⁶ Oslobođenja od plaćanja poreza na kuće za odmor zakon taksativno propisuje pa predstavnička tijela ne mogu svojom odlukom propisivati druga oslobođenja.

Činjenica da se kuća za odmor koristi za iznajmljivanje ne utječe na utvrđivanje statusa kuće za odmor pa obvezu plaćanja poreza imaju pravne i fizičke osobe koji su vlasnici kuća za odmor.¹²⁷ Naime, porez na kuće za odmor i porez na dohodak koji se utvrđuje u paušalnom iznosu po osnovi obavljanja djelatnosti iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima te organiziranje kampova dva su različita poreza koji se utvrđuju po dvije različite osnove odnosno temeljem dva različita zakona. Kuće za odmor oporezuju se po osnovi vlasništva nekretnine (kuće za odmor) i to ako je JLS na čije području se nalazi ta kuća iskoristila svoje pravo uvođenja tog poreza, a porez na dohodak u paušalnom iznosi s osnove obavljanja djelatnosti iznajmljivanja.

Zakon o lokalnim porezima ne određuje upis prava vlasništva u zemljišnu knjigu kao uvjet za nastanak porezne obveze stoga su obveznici plaćanja toga poreza i knjižni i izvanknjižni vlasnici.¹²⁸ Kuća za odmor koja služi vlasniku za stalno stanovanje ne podliježe plaćanju poreza na kuće za odmor, no sama prijava prebivališta na nekretnini nije odlučan dokaz da se ista koristi za stanovanje, pa u slučaju kad porezni obveznik na toj nekretnini ima formalno prijavljeno prebivalište, a trajno ne boravi u njoj, sama prijava prebivališta ne oduzima toj nekretnini status kuće za odmor jer je bitan način na koji se koristi nekretnina te će vlasnik kuće biti obveznik plaćanja tog poreza.¹²⁹ Stoga će teret dokaza biti na poreznom obvezniku da i drugim dokazima dokaže da kuću koristi za stalno stanovanje. U prilog tome govori i stajalište Upravnog suda u Rijeci Poslovni broj 8 UsI-1669/15-10 od 3. svibnja 2016. u kojoj se između

¹²⁶ Čl. 27. Zakona o lokalnim porezima.

¹²⁷ Čl. 25. Zakona o lokalnim porezima.

¹²⁸ Upravni sud u Splitu, Poslovni broj: 6 Us I-1028/2022-17 od 14. lipnja 2023.

¹²⁹ Marić Marija, Stipić Bernardica, *Gradski ili općinski porezi*, Porezni vjesnik br. 7-8, IFJ, srpanj-kolovoz 2019. str. 117.

ostalog navodi „...Sud je sagledavajući ukupnost svih činjenica u sporu utvrdio da je u predmetnom slučaju tužitelju pravilno utvrđena obveza plaćanja poreza na kuće za odmor za razdoblje 2015. godinu, budući da je u provedenom postupku pravilno utvrđena činjenica da se predmetna nekretnina koristi samo povremeno, odnosno sezonski, što predmetnoj nekretnini daje status kuće za odmor. Isto proizlazi s obzirom na ostvarenu potrošnju vode na predmetnoj nekretnini koja je u razdoblju od siječnja do kolovoza 2015. godine zabilježena samo tijekom tri mjeseca (svibanj, lipanj, srpanj), dok je u 2014. godini potrošnja zabilježena samo tijekom šest mjeseci.....osim toga, da predmetna nekretnina tužitelju ne služi kao mjesto gdje se nalazi težište njegovih životnih interesa proizlazi i s obzirom da je tužitelj živio u SR Njemačkoj gdje je bio u radnom odnosu u razdoblju od 1975. do 2015. kada je umirovljen, te s obzirom da tužitelj kao i njegova supruga u RH nisu evidentirani u evidencijama HZZO-a i HZMO-a. Pritom valja istaknuti da prema shvaćanju suda, prijava prebivališta na adresi predmetne nekretnine na koju se tužitelj poziva kao dokaz da mu ista služi za stalno stanovanje, jednako kao i činjenica da tužitelj u RH osim predmetne nema u vlasništvu drugu nekretninu, sama po sebi ne znači da se ta nekretnina koristi za stalno stanovanje, već je tu činjenicu potrebno dokazati i drugim odgovarajućim dokazima....“¹³⁰

Prema podacima Ministarstva pravosuđa i uprave u Republici Hrvatskoj¹³¹ ustrojeno je 555 JLS-a od toga 428 općina i 127 gradova. Prema podacima Porezne uprave u prvom tromjesečju 2024. mogućnost uvođenja uvećanog poreza na kuće za odmor do koje je došlo izmjenama i dopunama Zakona o lokalnim porezima iskoristile su 262 jedinice lokalne samouprave.¹³²

¹³⁰ Upravni sud u Rijeci, 8 UsI-1669/15-10 od 3. svibnja 2016.

¹³¹ Ministarstvo pravosuđa i uprave, dostupno na: <https://mpudt.gov.hr/o-ministarstvu/ustrojstvo/uprava-za-politicki-sustav-i-opcu-upravu/lokalna-i-podrucna-regionalna-samouprava/popis-zupanija-gradova-i-opcina/22319> (1. svibnja 2024.).

¹³² Porezna uprava, dostupno na: [Porez na kuće za odmor \(porezna-uprava.hr\)](https://porezna-uprava.hr) (1. svibnja 2024.).

6. Porez na nekretnine u nekim zemljama Europske unije

Između država članica EU postoje znatne razlike kod oporezivanja nekretnina. Porez na posjedovanje nekretnina i neku vrstu poreza na promet nekretnina ili registracijsku pristojbu ima većina zemalja Europske unije. U ovom poglavlju ukratko se prikazuje sustav oporezivanja nekretnina u Francuskoj i Italiji i osnovne značajke oporezivanja nekretnina.

6.1. Francuska

U Francuskoj postoje dvije vrste poreza na nekretnine koje spadaju u kategoriju najvažnijih lokalnih poreza: porez na imovinu ili nekretnine i porez na boravište. Porez na imovinu (*Taxe foncière*) plaćaju svake godine vlasnici nekretnina temeljem izračuna porezne uprave. Izračun uzima u obzir katastarsku vrijednost koja se može ostvariti od rente na nekretninu koja se množi s poreznom stopom koju određuju lokalne vlasti. Za iznose rente do 70 tisuća eura plaća se paušalni porez i od osnovice se oduzima polovica troškova dok se kod iznosa rente iznad 70 tisuća eura porezna osnovica umanjuje za stvarne troškove režija, amortizacije, osiguranja, popravaka, troškove održavanja, kamate na kredite itd. Porez dopijeva na plaćanje sredinom listopada. Ako je vrijednost nekretnina veća od 1,3 milijuna eura plaća se i dodatni porez na luksuzne objekte (*Impôt sur la Fortune Immobilière* - IFI). Porez na boravište (*taxe d'habitation*) razrezuje se na sve stambene objekte za stanovanje i odmor, a plaćaju ga svi koji u njima stanuju i vlasnici i stanari. Iznos poreza također izračunava porezna uprava umnoškom rentne neto vrijednosti s poreznom stopom koju određuju regionalne vlasti, a plaćanje ovog poreza dopijeva sredinom studenog.¹³³

¹³³ Bejaković Predrag, Povijest i suvremeni trendovi u oporezivanju nekretnina, Porezni vjesnik br. 6., IJF, lipanj 2019. str. 91.

6.2. Italija

Talijanski porezni sustav dosta je kompleksan. U Italiji postoje *valore catastale* i *rendita catastale* koje čine vrijednosti koje se daju nekretnini i zemljištu, a koriste se za izračunavanje porezne obveze pri kupnji nekretnine i plaćanja godišnjeg poreza. *Rendita catastale* je vrijednost nekretnine izračunata pomoću raznih elemenata kao što su godina izgradnje i veličina nekretnine ali i drugih faktora koji mogu utjecati na vrijednost nekretnine. Ako se kupljena nekretnina adaptira *rendita castale* će se nakon obnove promijeniti. Iz te vrijednosti se izračunava *valore castale* koja se primjenjuje za izračun poreza kod kupnje nekretnine. Katastarska vrijednost nekretnine kreće se oko 50% do 70% tržišne vrijednosti nekretnine ili manje dok *rendita castale* za nekretninu uglavnom ostaje nepromjenjiva. Jednadžba izračuna katastarske vrijednosti se mijenja ovisno o tome da li nekretnina služi za stanovanje ili odmor. Ako se nekretnina kupi s namjerom da se podnese zahtjev za boravište u roku 18 mjeseci od kupnje nekretnine ostvaruje se pravo na porezni poticaj pa se porez plaća po nižoj stopi od 2% koji se naziva *imposta di registro* ili porez na prijavu. Postoje još i dva manja davanja od 50 eura to su porez na takse *imposte catastali* i porez na hipoteku *imposte ipotecarie*. Ukoliko se nekretnina kupuje bez namjere stalnog stanovanja porez se plaća po stopi od 9% na katastarsku vrijednost uz ova dva manja davanja. U Italiji postoji još i godišnji porez na nekretnine IMU koji se obračunava pomoću *rendita catastale* i plaća se dva puta godišnje i to u lipnju i prosincu.¹³⁴

7. ZAKLJUČAK

U poreznom sustavu Republike Hrvatske nekretnina je objekt oporeziv s više vrsta poreza. S jedne strane oporezuje se stjecanje vlasništva odnosno promet nekretnine s druge strane oporeziv je dohodak ostvaren korištenjem ili otuđenjem nekretnine. Promet nekretnina

¹³⁴ *Ibid.* str.92-93

oporezuje se ili porezom na promet nekretnina ili PDV-om, jedan porezni temelj isključuje drugi. Porezni obveznik je uvijek stjecatelj nekretnine pa je s poreznog aspekta irelevantno da je porezni teret preuzeo otuđitelj nekretnine. Međutim kod oporezivanja PDV-om stjecatelj nekretnine plaća prodajnu cijenu nekretnine uvećanu za PDV pri čemu dolazi do prevaljivanja poreznog tereta na kupca. U sustavu oporezivanja PDV-om isporučitelj nekretnine obveznik je plaćanja PDV-a osim ako nije došlo do prijenosa porezne obveze na kupca, što će biti samo ako je i kupac obveznik upisan u sustav PDV-a. Porez na promet nekretnina plaća se po stopi od 3%. Isporuke nekretnina koje podliježu plaćanju PDV-a oporezuje se po stopi od 25%. Prihod od PDV-a je prihod državnog proračuna, a prihod poreza na promet nekretnina pripada jedinicama lokalne samouprave. Nekretnine koje netko ima u vlasništvu ili posjedu mogu služiti i kao izvor prihoda koji se u našem poreznom sustavu oporezuje porezom na dohodak od imovine i imovinskih prava, u prvom redu dohodak ostvaren od najma ili zakupa nekretnina koji se plaća po stopi od 12%, ali i posebna vrsta dohotka koji se oporezuje ako se ispune zakonom propisani uvjeti. Tako će porezna obveza koja se utvrđuje po stopi od 24% nastati ako se otuđi stečena nekretnina u roku od dvije godine od njezine nabave i/ili ako se prodaju više od tri istovrsne nekretnine u razdoblju od 5 godina od dana nabave prve nekretnine. Kao izvor prihoda gradova i općina nekretnina može biti oporeziva i porezom za kuće za odmor koji spada u kategoriju poreza koji se nazivaju i opcijski porezi jer njihovo uvođenje ovisi o odluci predstavničkog tijela grada odnosno općine. Većina zemalja Europske unije poznaje poreze na nekretnine, a prihodi od istih uglavnom služe kao izvor financiranja lokalnih jedinica. Te trendove prati i Republika Hrvatska propisavši novim ZPPN-om da je prihod od poreza na promet nekretnina prihod grada ili općine na čijem se području nalazi nekretnina. No ono što Republika Hrvatska još nije uspjela provesti, iako je bilo pokušaja, je uvođenje poreza na nekretnine koji bi u cijelosti zamijenio tri davanja na nekretninu: komunalnu naknadu, porez na kuće za odmor i spomeničku rentu. Njegovim uvođenjem na transparentniji način bi se

odražavala ekonomska snaga pojedinca, što je očigledno i razlog otpora njegovom uvođenju. Ostaje nam vidjeti hoće li do njegovog uvođenja doći u budućnost, a što uveliko ovisi o uređenosti zemljišnih knjiga, ali sigurno i političkoj volji.

8. IZVORI:

1. Bejaković Predrag, Povijest i suvremeni trendovi u oporezivanju nekretnina, Porezni vjesnik br. 6., IJF, lipanj 2019.
2. Direktiva Vijeća 2006/112 EZ od 28. studenog 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost.
3. Gavella Nikola, Josipović Tatjana, Gliha Igor, Belaj Vlado, Stipković Zlatan Stvarno pravo, Svezak prvi, Narodne novine d.d., Zagreb, lipanj 2007.
4. Fabijančić Zlatko, Prutzer Nikolina., Oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina, Računovodstvo, Revizija i Financije, 10/2016.
5. Imovina., Hrvatska enciklopedija, mrežno izdanje. Leksikografski zavod Miroslav Krleža, 2013. – 2024. dostupno na <https://enciklopedija.hr/clanak/imovina> (26. lipnja 2024.).
6. Jelčić Božidar., Financijsko pravo i financijska znanost, Informator, Zagreb, 1998.
7. Lončar, Gordana, Utvrđivanje dohotka od imovine po osnovi najma/zakupa nekretnina, Porezni vjesnik br. 3, IJF, studeni 2023.
8. Marić Marija, Stipić Bernardica, Gradski ili općinski porezi, Porezni vjesnik br. 7-8, IFJ, srpanj-kolovoz 2019.
9. Marinović Marija, Izmjene zakona o lokalnim porezima, Porezni vjesnik br. 10, IJF, Zagreb, listopad 2023.
10. Mijatović Nikola, Oporezivanje imovine s posebnim osvrtom na oporezivanje nasljedstva i darova, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb, 2004.
11. Ministarstvo pravosuđa i uprave, dostupno na: <https://mpudt.gov.hr/o-ministarstvu/ustrojstvo/uprava-za-politicki-sustav-i-opcu-upravu/lokalna-i-podrucna-regionalna-samouprava/popis-zupanija-gradova-i-opcina/22319> (1. svibnja 2024).
12. Mišljenje Ministarstva financija, Porezna uprava, Klasa: 410-01/14-01/482, Urbroj: 513-07-21-01-14-2, od 27. ožujka 2014.

13. Mišljenje Ministarstva financija, Porezna uprava, Klasa: 410-01/11-01/2637; Urbroj: 513-07-21-01/12-3 od 26.3.2012.
14. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske, broj U-I-1023/1999 od 23. veljače 2000.
15. Perić Zrinka, Oporezivanje dohotka ostvarenog otuđenjem nekretnina, Porezni vjesnik br. 5, IJF, svibanj 2024.
16. Porezna uprava, dostupno na: [Porez na kuće za odmor \(porezna-uprava.hr\)](https://porezna-uprava.hr) (1. svibnja 2024.).
17. Porezni vjesnik, IJF, Izravni, neizravni i imovinski porezi -povijesni pregled, značajke i komparativna analiza, prosinac 2019.
18. Pratzner Nikolina, Stjecanje nekretnine osim pravnim poslom, te nastanak porezne obveze, Računovodstvo, Revizija i Financije, 4/2022.
19. Šimović Jure; Arbutina Hrvoje; Mijatović Nikola; Rogić Lugarić Tereza; Cindori Sonja, Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine d.d., Zagreb, 2010.
20. Upravni sud u Rijeci, 8 UsI-1669/15-10 od 3. svibnja 2016.
21. Upravni sud u Splitu, Poslovni broj: 6 Us I-1028/2022-17 od 14. lipnja 2023.
22. Vidak Nataša, Jelovečki Mirjana, Porez na promet nekretnina, Porezni vjesnik br. 7-8, IJF, srpanj-kolovoz 2021.
23. Vuraić Kudeljanić Marijana, Prikaz poreza na promet nekretnina, Porezni vjesnik br. 11, IJF, studeni 2023.
24. Pravilnik o paušalnom oporezivanju djelatnosti iznajmljivanja i organiziranja smještaja u turizmu (NN 1/19, 1/20, 156/22 i 1/24).
25. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (NN br. 79/13, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19, 1/20, 1/21, 73/21, 41/22, 133/22, 43/23, 1/24, 39/24).

26. Pravilnik o porezu na dohodak (NN 10/17,128/17, 106/18, 1/19, 80/19, 1/20, 74/20,1/21, 102/22, 112/22, 156/22, 1/23, 56/23, I 143/23).
27. Pravilnikom o obrascu Prijave prometa nekretnina i Evidenciji prometa nekretnina(NN 1/17).
28. Zakona o društveno poticajnoj stanogradnji (NN 109/01).
29. Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (117/93,69/97, 33/00, 73/00, 127/00, 59/01, 107/01, 117/01, 150/02, 147/03, 132/06, 26/07).
30. Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (NN 127/17, 138/20, 151/22, 114/23).
31. Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak (NN 114/23).
32. Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na promet nekretnina (NN 153/02).
33. Zakona o izmjeni zakona o porezu na promet nekretnina (NN 106/2018).
34. Zakon o komunalnom gospodarstvu (NN 68/18, 110/18, 32/20).
35. Zakon o lokalnim porezima(NN 115/16, 101/17, 114/22).
36. Zakon o najmu stanova (NN 91/96, 48/98, 66/98, 22/06).
37. Zakona o obveznim odnosima (NN 35/05, 41/08, 125/11, 78/15, 29/18, 126/11,114/22, 156/22 i 155/23).
38. Zakon o prodaji stanova na kojima postoji stanarsko pravo (NN 43/92, 69/92, 25/93,26/93,48/93, 2/94, 44/94, 47/94, 58/95, 103/95, 11/96, 76/96,111/96, 11/97, 103/97,119/97, 68/98, 163/98, 22/99, 96/99, 120/00, 94/01, 78/02).
39. Zakon o porezu na dodanu NN 73/13, 148/13,143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20,39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24; Rješenje USRH 99/13, 153/13).
40. Zakon o porezu na dohodak (NN 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 151/22, 114/23).

41. Zakona o područjima posebne državne skrbi (NN 44/96).
42. Zakon o porez na promet nekretnina (NN 59/90, 61/91, i 95/94).
43. Zakon o porez na promet nekretnina (NN 69/97, 26/00, 127/00, 153/02, 22/11, 143/14).
44. Zakon o porez na promet nekretnina (NN 115/16 i 106/18).
45. Zakon o potvrđivanju Europske povelje o lokalnoj samoupravi (NN -Međunarodni ugovori br. 14 od 9.10.1997).
46. Zakona o pravnom položaju vjerskih zajednica (NN 83/02).
47. Zakon o pretvorbi društvenih poduzeća (NN 19/91, 83/92, 84/92, 94/93, 2/94, 9/95, 21/96, 118/99).
48. Zakon o statusu prognanika i izbjeglica (NN 96/93, 39/95, 29/99, 128/99, 51A/13).
49. Zakon o trgovačkim društvima (NN 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15, 40/19, 34/22, 114/22, 18/23 130/23).
50. Zakon o vlasništvu i drugim stvarnim pravima (NN 91/96, 68/98, 137/99, 22/00, 73/00, 129/00, 114/01, 79/06, 141/06, 146/08, 38/09, 153/09, 143/12, 152/14, 81/15, 94/17).