



# Oporezivanje dohotka ostvarenog otuđenjem nekretnina

mr. sc. Zrinka Perić

Dohotkom od imovine i imovinskih prava smatra se dohodak koji porezni obveznik ostvari od otuđenja nekretnina i imovinskih prava. Dohodak od otuđenja nekretnina oporezuje se ako je nekretnina ili imovinsko pravo otuđeno nakon dvije godine od dana nabave i/ili ako je otuđeno više od tri nekretnine iste vrste ili više od tri imovinska prava iste vrste u razdoblju od pet godina od dana nabave nekretnine ili imovinskog prava.

U nastavku članka detaljno se pojašnjava oporezivanje dohotka ostvarenog otuđenjem nekretnina.

U hrvatskom poreznom sustavu postoji više zakonskih propisa, koji svaki u svojoj domeni, uređuju oporezivanje prometa nekretnina, stoga je otuđitelju i stjecatelju (ugovornim stranama) nekretnina dobro znati kojim vrstama poreza taj promet može biti oporezivan. To su:

- **porez na promet nekretnina**, koji se utvrđuje i plaća sukladno odredbama Zakona o porezu na promet nekretnina<sup>1</sup>. Pod pojmom prometa nekretnina, prema Zakonu o porezu na promet nekretnina, podrazumijeva se svako stjecanje vlasništva nekretnine u Republici Hrvatskoj. Stjecanjem nekretnine smatra se kupoprodaja, zamjena, nasljeđivanje, darovanje, unošenje i izuzimanje nekretnina iz trgovačkog društva, stjecanje dosjelošću, stjecanje nekretnina u postupku likvidacije ili stečaja, stjecanje na temelju odluka suda ili drugog tijela, stjecanje temeljem zakona te ostali načini stjecanja nekretnina od drugih osoba (članak 4.). Obveznik plaćanja poreza na promet nekretnina je stjecatelj<sup>2</sup> nekretnine (članak 6.).
- **porez na dodanu vrijednost**, kojim je prema odredbama Zakona o porezu na dodanu vrijednost<sup>3</sup> propisano da je predmet oporezivanja porezom na dodanu vrijednost isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik koji djeluje

kao takav (članak 4.). Zakonom o porezu na dodanu vrijednost propisano je da je poreza na dodanu vrijednost oslobođena isporuka zemljišta, osim građevinskog zemljišta<sup>4</sup> (članak 40.).

- **porez i prirez porezu na dohodak od imovine i imovinskih prava**, koji se utvrđuje sukladno odredbama Zakona o porezu na dohodak<sup>5</sup>, u slučaju da se nabavljena nekretnina otuđuje u roku od 2 godine od dana njezine nabave i/ili ako se otuđi više od tri nekretnine iste vrste ili više od tri imovinska prava iste vrste u razdoblju od pet godina od dana nabave nekretnine ili imovinskog prava. Pod pojmom otuđenja nekretnina, prema Zakonu o porezu na dohodak, podrazumijeva se prodaja, zamjena i drugi prijenos nekretnina. U slučaju da se nabavljena nekretnina otuđuje u roku od 2 godine od dana nabave, dohodak čini razlika između primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnine ili imovinskog prava koje se otuđuje i nabavne vrijednosti uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda. (članak 58.). Dok u slučaju kad se otuđi više od tri nekretnine iste vrste u razdoblju od 5 godina, dohodak čini razlika između ukupnog iznosa primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnina ili imovinskih prava koji se otuđuju u razdoblju od pet godina i njihove nabavne vrijednosti uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda te za troškove ulaganja za koje porezni obveznik posjeduje vjerodostojne isprave (članak 58. stavak 3.).

1 Narodne novine, broj 115/16 i 106/18

2 Prema članku 48. stavku 2. Zakona o stambenom zbrinjavanju na potpomognutim područjima (Narodne novine, broj 106/18), ako osoba, koja je ostvarila pravo na oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina temeljem ovoga Zakona, u roku od 10 godina od dana stjecanja nekretnine tu nekretninu otuđi ili ako porezni obveznik promijeni prebivalište s te nekretnine, u tom slučaju obveznik plaćanja poreza na promet nekretnina je otuđitelj te nekretnine za porez kojeg je prethodno (pri stjecanju te nekretnine) bio oslobođen

3 Narodne novine, broj 73/13, 148/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20; Rješenje USRH 99/13, 153/13

4 Građevinskim zemljištem u smislu Zakona o porezu na dodanu vrijednost smatra se zemljište koje nije poljoprivredno ili šumsko te za koje je izdan pravomoćni akt poput građevinske dozvole, lokacijske dozvole, rješenja za građenje, potvrde glavnog projekta ili rješenja o uvjetima građenja

5 Narodne novine, broj 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20

Da se promet nekretnina **može oporezivati različitim vrstama poreza**, u tom smislu, potvrđeno je i presudom Upravnog suda Republike Hrvatske, Us-8666/98-4 od 31. svibnja 2001., u kojoj stoji:

„...Prema podacima u spisu predmeta proizlazi, a što u ovoj stvari nije ni sporno, da je tužitelj u 1996. godini prodao tri stana koji se nalaze u stambenoj zgradi u l., sagrađenoj na k.č.br. 1529 k.o. P. To je vidljivo iz prodajnih ugovora od 4. srpnja 1996. i 3. listopada 1996. godine, koji ugovori se nalaze u spisu predmeta. S obzirom na ovu nespornu činjenicu i naprijed citirane zakonske propise prvostupanjsko je upravno tijelo je pravilno postupilo kada je tužitelju na dohodak ostvaren u 1996. godini od prodaje nekretnina razrezalo porez na dohodak. Tužitelj neosnovano smatra da nije obveznik poreza na dohodak po osnovi ostvarenog dohotka od prodaje predmetnih nekretnina. Ovo zbog toga što je, kao što je to naprijed već rečeno, obveznik poreza na dohodak od imovine i imovinskih prava svaka fizička osoba koja uz naknadu otuđi nekretnine i imovinska prava. To što je tužitelj prilikom prodaje predmetnih nekretnina platio porez na promet nekretnina ne isključuje primjenu odredaba Zakona o porezu na dohodak niti se u konkretnom slučaju radi o dvostrukom oporezivanju, kako to tužitelj navodi u tužbi. Ovo zbog toga što tužitelju po osnovi prodaje predmetnih nekretnina nije dva puta razrezan isti porez nego različiti oblici poreza: porez na promet nekretnina i porez na dohodak, pa se zbog toga **ne može govoriti o dvostrukom oporezivanju**, niti je utvrđivanje i plaćanje poreza na promet nekretnina zapreka za utvrđivanje poreza na dohodak koji je ostvaren prodajom predmetnih nekretnina...“

## 1. Utvrđivanje dohotka od imovine i imovinskih prava ostvaren otuđenjem nekretnina



**ističemo...**

Dohotkom od imovine i imovinskih prava smatra se dohodak koji porezni obveznik ostvari od otuđenja nekretnina i imovinskih prava. Dohodak od otuđenja nekretnina oporezuje se ako je nekretnina ili imovinsko pravo otuđeno **nakon dvije godine od dana nabave i/ili ako je otuđeno više od tri nekretnine** iste vrste ili više od tri imovinska prava iste vrste u razdoblju od pet godina od dana nabave nekretnine ili imovinskog prava.

Dohodak od imovine ostvaren otuđenjem nekretnina oporezuje se samo ako se ne oporezuje kao dohodak od samostalne djelatnosti ili ako se na otuđenja nekretnina ne plaća porez na dobit.

Dohodak od otuđenja nekretnina i imovinskih prava oporezuje se ako je otuđeno više od tri nekretnine iste vrste ili više od tri imovinska prava iste vrste u razdoblju od pet godina od dana stjecanja nekretnine ili imovinskog prava. S tim da se oporezivi dohodak po tom osnovi ne utvrđuje ako se nekretnine izvlašćuju na temelju posebnog zakona<sup>6</sup> te ako se otuđuju zemljišta čija je pojedinačna površina do 250 m<sup>2</sup>, a ukupna površina svih otuđenih zemljišnih čestica pojedinačne površine do 250 m<sup>2</sup> ne prelazi 1.000 m<sup>2</sup>.

S obzirom na činjenicu da zakonodavac ovim Zakonom nije izričito propisao na koju vrstu zemljišta se to izuzeće odnosi, iz obrazloženja predlagatelja Zakona o porezu na dohodak, da je prema Nacionalnom programu reformi u 2016., koji je Vlada usvojila u travnju 2017, poslovno okruženje u Hrvatskoj potrebno maksimalno staviti u funkciju njegovih glavnih aktera-poduzetnika i osigurati im uvjete koji ih potiču da rade brže, više i jače. Iz toga se zaključuje da se predmetno izuzeće odnosi na sve vrste zemljišta.

Dakle, ako je porezni obveznik u razdoblju od pet godina otuđio 4 zemljišne čestice od 150 m<sup>2</sup>, 250 m<sup>2</sup>, 300 m<sup>2</sup>, 300 m<sup>2</sup> (ukupno 1000 m<sup>2</sup>), neće mu se oporezivati, jer nije ispunjen uvjet da je otuđio više od tri istovrsne nekretnine čija je pojedinačna površina veća od 250 m<sup>2</sup>, odnosno ukupna površina svih otuđenih zemljišnih čestica **ne prelazi 1000 m<sup>2</sup>**.

### ŠTO SE PODRAZUMIJEVA POD ISTOVRSNIM NEKRETNINAMA?

Prema članku 4. stavku 1. točkama 3., 4. i 5. Zakona o porezu na promet nekretnina, nekretninama se smatraju zemljišta i građevine. Zemljištima se smatraju poljoprivredna, građevinska i druga zemljišta, a građevinama smatraju se stambene, poslovne i sve druge zgrade, te njihovi dijelovi.

Člankom 68. stavkom 2. Pravilnika o porezu na dohodak<sup>7</sup> propisano je da se nekretnine (zemljište i građevine) smatraju istovrsnim **ovisno o njihovim obilježjima i namjenama**, i to:

- kod zemljišta istovrsnim nekretninama smatraju se:
  - poljoprivredna zemljišta, ili
  - građevinska zemljišta, ili
  - šumska zemljišta, ili
  - druga zemljišta;
- kod građevina istovrsnim nekretninama smatraju se:
  - stambene zgrade (stan, kuća, apartman i sl.), ili
  - poslovne zgrade, ili
  - druge zgrade, ili
  - dijelovi zgrade (garaže ili spremišta i sl.).

Primjerice, otuđenjem tri stana, tri garaže, tri građevinska zemljišta i dr. i nadalje se ne smatra da su otuđene više od tri istovrsne nekretnine. Iako u ovom primjeru garaža i stan pripadaju u građevine, prema obilježjima pripadaju u skupinu građevina. Međutim, ne u građevine iste namjene.



**ističemo...**

To znači istovrsnost nekretnina ovisi ne samo o obilježjima već i o namjeni.

U tom smislu je i stajalište Porezne uprave, Klasa: 410-01/01-01/927; Ur.broj: 513-07/01-2 od 29. listopada 2001.<sup>8</sup>, u kojem stoji: „... da stan i garaža nisu nekretnine jednake vrste...“

Važno je napomenuti, da iako je u Pravilniku o porezu na dohodak izričito rečeno da se nekretnine (zemljište i građevine) smatraju istovrsnim **ovisno o njihovim obilježjima i namjenama**, a u tom smislu je i stajalište Porezne uprave od 29. listopada 2001. da stan i garaža nisu nekretnine iste vrste, međutim, presudom Visokog upravnog suda Republike Hrvatske, Poslovni broj: Usž-2680/17-2 od 28. veljače 2018. je između ostalog navedeno:

<sup>6</sup> Zakon o izvlaštenju (Narodne novine, broj 9/94, 35/94, 112/00-Odluka UsRH, 114/01, 79/06, 45/11 i 34/12) i Zakona o izvlaštenju i određivanju naknade (Narodne novine, broj 74/14, 69/17, 98/19)

<sup>7</sup> Narodne novine, broj 10/17, 128/17, 106/18, 1/19, 80/19, 1/20, 74/20, 1/21

<sup>8</sup> Objavljeno u Poreznom vjesniku, broj 11/2001



„...U predmetnom postupku je neosporno utvrđeno da je kod tužitelja obavljen porezni nadzor kojim je utvrđeno da je tužitelj u razdoblju od pet godina, odnosno u 2007. otuđio dva stana i dva garažna mjesta, a u 2008. je otuđio jedan stan i jedno garažno mjesto... Prema praksi ovog suda radi se o istovrsnim nekretninama...“

Odnosno, navedenom presudom je rečeno da se stan i garaža smatraju istovrsnom nekretninom?! Međutim, iako se radi o presudi Visokog upravnog suda Republike Hrvatske, autorica je mišljenja da ista nije u skladu sa odredbama Zakona o porezu na dohodak te da istovrsnost nekretnina treba, sukladno važećim odredbama Pravilnika o porezu na dohodak i stajalištu Porezne uprave od 29. listopada 2001., gledati ovisno o obilježjima i namjeni, a to znači da se garaža i stan ne smatraju istovrsnim nekretninama.

Isto tako, na upit poreznih obveznika (suvlasnika) podliježe li obvezi plaćanja poreza na dohodak prodaja devet čestica zemljišta koje se nalaze u jednom zemljišnoknjižnom ulošku i predstavljaju jednu cjelinu, a prodaju se jednom kupcu putem jednog kupoprodajnog ugovora, odnosno smatra li se to jednim prometom ili prometom devet istovrsnih nekretnina, središnji ured Porezne uprave je dao pisano mišljenje, Klasa: 410-20/05-01/85; Ur.broj: 513-07-21-01/06-2 od 21. veljače 2006.<sup>9</sup>, u kojem stoji:

„...bez obzira što više suvlasnika temeljem jednog kupoprodajnog ugovora prodaje **devet zemljišnih čestica koje se nalaze u jednom zemljišnoknjižnom ulošku i predstavljaju jednu cjelinu, riječ je o prodaji devet nekretnina iste vrste...**“

Važno je napomenuti da u broj otuđenih nekretnina ne računaju se otuđenja po osnovi kojih se ne utvrđuje dohodak od imovine i imovinskih prava, odnosno po osnovi otuđenja nekretnina koje se u smislu Zakona o porezu na dohodak ne oporezuju.

Otuđenjem nekretnina i imovinskih prava smatra se prodaja, zamjena, darovanje i drugi prijenos. Ako se otuđuje **zgrada s više stanova** ili poslovnih prostora ili građevinsko zemljište ili više zemljišnih čestica, **jednom nekretninom se smatra svaki stan**, poslovni prostor, gradilište ili zemljišna čestica. Tako se otuđenjem nekretnina smatra i **unos nekretnine u trgovačko društvo** kao osnivački ulog (temeljni kapital) društva, ako je otuđenje obavljeno unutar roka od dvije godine od dana nabave, kao i unos više od tri istovrsne nekretnine u temeljni kapital trgovačkog društva u razdoblju od pet godina.<sup>10</sup>

Važno je naglasiti da kod otuđenja nekretnine u roku od dvije godine od dana nabave **dohodak čini razlika između primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnine koja se otuđuje i nabavne vrijednosti uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda**, koji se mjesečno objavljuju u Narodnim novinama za svaki pojedini mjesec. Dohodak od otuđenja nekretnina porezni obveznik može ostvariti sam, kao suvlasnik ili u nekom drugom obliku sudjelovanja u dohotku od otuđenja.

**ističemo...**

**Nabavna vrijednost** utvrdit će se iz isprava o stjecanju odnosno **iz kupoprodajnog ugovora** temeljem kojeg je otuđitelj stekao predmetnu nekretninu, s tim da će se nabavna vrijednost korigirati za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda.

O tome kako se utvrđuje dohodak od imovine i imovinskih prava unutar roka od dvije godine, središnji ured Porezne uprave očitovao se svojim mišljenjem<sup>11</sup>, u kojem, između ostalog, stoji:

„...U upitu se navodi da je porezni obveznik temeljem kupoprodajnog ugovora od 11. ožujka 2003. stekao 1/2 idealnog suvlasničkog dijela poslovnog za ugovorenu cijenu od 836.000,00 kuna. Radi utvrđivanja poreza na promet nekretnina nadležna ispostava Porezne uprave procijenila je tržišnu vrijednost nekretnine u iznosu od 1.686.357,00 kn i na navedeni iznos utvrdila pripadajući porez na promet nekretnina. Kako se porezni obveznik iz osobnih razloga odlučio prodati kupljenu nekretninu unutar roka od tri godine od dana nabave za nešto višu cijenu od ugovorene cijene (836.000,00 kn), postavlja upit kako će mu se utvrditi dohodak od imovine i imovinskih prava...Shodno navedenom dohodak od imovine, temeljem otuđenja nekretnine, utvrdit će se kao razlika primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnine ili imovinskog prava koje se otuđuje i nabavne vrijednosti nekretnine. Nabavna vrijednost utvrdit će se iz isprava o stjecanju odnosno iz kupoprodajnog ugovora temeljem kojeg je otuđitelj stekao predmetnu nekretninu, s time da će se nabavna vrijednost korigirati za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda. **Primitak će se utvrditi temeljem isprave o otuđenju odnosno iz kupoprodajnog ugovora temeljem kojeg otuđitelj prodaje predmetnu nekretninu.** Ako vrijednost predmetne nekretnine u ugovoru o otuđenju nije iskazana u tržišnom iznosu, Porezna uprava utvrdit će dohodak kao razliku primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnine ili imovinskog prava koje se otuđuje (porezna osnovica kod utvrđivanja poreza na promet nekretnina) i nabavne vrijednosti iskazane u kupoprodajnom ugovoru korigirane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda.“

**Troškovi otuđenja**, također, mogu se odbiti kao izdaci, ako ih je porezni obveznik imao.

A kod otuđenja više od tri istovrsne nekretnine u roku od pet godina dohodak čini razlika između ukupnog iznosa primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnina ili imovinskih prava koji se otuđuju u razdoblju od pet godina i njihove nabavne vrijednosti uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda te za **troškove ulaganja za koje porezni obveznik posjeduje vjerodostojne isprave.**

Dakle, razlika je u tome što se kod otuđenja nekretnine u roku od dvije godine uz umanjenje primitka za nabavnu vrijednost nekretnine uvećanu za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda kao izdaci mogu odbiti i troškovi otuđenja, a kod otuđenja više od tri istovrsne nekretnine u razdoblju od pet godina uz umanjenje primitka za nabavnu vrijednost nekretnine uvećanu za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda kao izdaci mogu se odbiti i troškovi ulaganja. Ista vrsta dohotka, a razlika pri utvrđivanju dohotka po ovim dvjema

<sup>9</sup> [www.porezna-uprava.hr/publikacije/mišljenjeja](http://www.porezna-uprava.hr/publikacije/mišljenjeja)

<sup>10</sup> Mišljenjeja središnjeg ureda Porezne uprave, Klasa: 410-01/07-01/1295; Ur.broj: 513-07-21-01/07-2 od 20.9.2007. i Klasa: 410-01/06-01/932; Ur.broj: 513-07-21-01/06-2 od 11.10.2006.

<sup>11</sup> Mišljenjeja središnjeg ureda Porezne uprave, Klasa: 410-01/04-01/21; Ur.broj: 513-07/01-04-2 od 1.4.2004.

osnovama velika. Međutim, vezano za priznavanje troškova ulaganja kod otuđenja nekretnine u roku od dvije godine od dana nabave, Središnji ured Porezne uprave se očitovao svojim mišljenjem, KLASA: 410-01/21-01/221; URBROJ: 513-07-21-01-21-2 od 1. srpnja 2021., u kojem, između ostalog, stoji:

„... U dopisu navodite da ste dana 01.02.2019. kupili garsonijeru od cca 20 m2 koju ste prodali dana 19.01.2021. (12 dana prije isteka roka od 2 godine) namještenu i opremljenu za kćer. Navodite da je nekretnina kupljena kreditom banke u cijelosti za 29.000 eura koji je i dalje u otplati, a prodana za 60.000 eura, budući da je preuređena, o čemu postoji vjerodostojna dokumentacija... Dohotkom od otuđenja nekretnine smatra se razlika između primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnine koja se otuđuje i nabavne vrijednosti uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda, umanjena za izdatke po osnovi troškova otuđenja. Međutim, ako je nekretnina izgrađena (adaptirana ili nadograđena) u vlastitoj režiji, nabavnu vrijednost čini stvarni izdatak, odnosno, uz navedene troškove izdatkom se smatra i trošak izgradnje (adaptacije ili nadogradnje) prema vjerodostojnoj dokumentaciji od trenutka kada je nastao izdatak do trenutka kada je ostvaren primitak po osnovi otuđenja te nekretnine. Stoga, **prilikom utvrđivanja dohotka od otuđenja nekretnine u roku kraćem od dvije godine odbijaju se izdaci vezani za troškove otuđenja i troškove ulaganja pri izgradnji (adaptaciji ili nadogradnji) od dana nabave nekretnine do dana otuđenja iste i to temeljem vjerodostojne dokumentacije...**“

Dohodak po osnovi otuđenja više od tri nekretnine iste vrste u razdoblju od pet godina utvrđuje se u poreznom razdoblju u kojem je porezna obveza nastupila, tj. 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 kojeg datuma teče naredni period od 5 godina ako je prošlo 5 godina od dana prodaje prve nekretnine, središnji ured Porezne uprave se očitovao svojim mišljenjem<sup>12</sup>, u kojem stoji:

„...za utvrđivanje obveze plaćanja poreza na dohodak bitno je utvrditi da li je u razdoblju od 5 uzastopnih godina porezni obveznik otuđio više od tri nekretnine iste vrste ili više od tri imovinska prava iste vrste, neovisno da li se kao polazna osnova za računanje razdoblja od 5 godina računa prodaja prve, druge, treće ili neke iduće nekretnine. U konkretnom slučaju, **ako je nakon otuđenja prve nekretnine prošlo 5 godina i u tom razdoblju od 5 godina nije došlo do otuđenja više od tri nekretnine iste vrste tada se ne utvrđuje dohodak po toj osnovi, a slijedeće razdoblje od 5 godina računa se od datuma otuđenja druge nekretnine i tako redom.**“

Vezano za upit poreznog obveznika ukoliko u roku od 5 godina otuđi 3 nekretnine, a na četvrtoj nekretnine prenese pravo vlasništva radi osiguranja plaćanja po pozajmici s rokom vraćanja unutar 5 godina smatra li se taj pravni posao otuđenjem nekretnine, središnji ured Porezne uprave je u svom mišljenju, KLASA: 410-01/12-01/251; URBROJ: 513-07-21-01/12-2 od 5. travnja 2012., između ostalog naveo:

„...Samim sklapanjem sporazuma o prijenosu vlasništva nad nekretninom radi osiguranja tražbine predlagatelj osiguranja nije postao punopravni vlasnik nekretnine, već protivnik osiguranja može i dalje koristiti nekretninu, a po dospijeću tražbine predlagatelj osiguranja postaje punopravni vlasnik nekretnine samo ukoliko protivnik osiguranja ne podmiri svoje dugovanje. Stoga otuđenje u smislu Zakona o porezu na dohodak u svrhu utvrđivanja dohotka od imovine nastaje u trenutku kada je predlagatelj osiguranja dobio potvrdu javnog bilježnika da je postao punopravni vlasnik stvari ili punopravni nositelj prava, odnosno ako je nekretnina sukladno Ovršnom zakonu radi namirenja tražbine prodana prije ili nakon dospijeća tražbine, tada je za utvrđivanje dohotka od imovine mjerodavan nadnevak kupoprodajnog ugovora...“

Pri utvrđivanju dohotka od imovine i imovinskih prava danom nabave nekretnina smatra se **nadnevak kupoprodajnog ugovora** ili drugog ugovora i isprave o stjecanju, odnosno u slučaju **izgradnje** u vlastitoj režiji dan kada je izgrađena nekretnina osposobljena za uporabu (**nadnevak uporabne dozvole**, koju izdaje Ministarstvo zaštite okoliša, prostornog uređenja i graditeljstva, odnosno nadležno upravno tijelo koje je izdalo potvrdu glavnog projektanta<sup>13</sup> ili nadnevak nekog drugog vjerodostojnog dokumenta iz kojeg je razvidno da je predmetna nekretnina osposobljena za uporabu, primjerice potvrda o prebivalištu ili boravištu, Rješenje o izvedenom stanju, računi o utrošku struje, vode i dr.). O istom se očitovao središnji ured Porezne uprave svojim mišljenjem, u kojem, između ostalog, stoji: <sup>14</sup>

„.....U slučaju izgradnje nekretnine u vlastitoj režiji, dan nabave smatra se dan kad je izgrađena nekretnina osposobljena za uporabu te za potrebe oporezivanja nije od važnosti drugi podatak, kao primjerice datum diobe, etažiranja i sl.“<sup>14</sup>

Međutim, u praksi se poreznici susreću sa različitim slučajevima, primjerice za otuđenu nekretninu uopće nije izdana uporabna dozvola (nelegalna gradnja i dr.), pa se postavlja pitanje koji se dan smatra danom nabave. U mišljenju središnjeg ureda Porezne uprave, KLASA: 410-01/11-01/1034; URBROJ: 513-07-21-01/11-2 od 20. lipnja 2011., između ostalog je navedeno:

„...Nadalje se navodi da je temeljem građevinske dozvole izdane dana 14. veljače 2005. na predmetnom zemljištu započela izgradnja stambene zgrade s četiri stana, s time da je nedovršen objekt upisan u katastar i gruntovnicu 2006. godine uz zabilježbu da prilikom upisa nije priložena uporabna dozvola. Nadalje se navodi da je jedan stan prodan 20. listopada 2008., drugi 18. prosinca 2008., a da je nakon završetka izgradnje izdana potvrda izvedenog stanja 25. svibnja 2010., kojom je potvrđeno da je zgrada izgrađena i prikladna za uporabu, te je prodan i treći stan 11. studenoga 2010. S obzirom na navedeno postavlja se upit o utvrđivanju dohotka od otuđenja nekretnina....Nadalje, kupoprodajnim ugovorima prodavatelji se obvezuju predmetne stanove predati kupcu u posjed odmah, a nakon predaje stana u posjed, kupci snose troškove koje terete ugovoreni stan (režijske troškove, troškove održavanja i upravljanja, zemljarine i slično). Iz priloženih ugovora je vidljivo da za kvalitetnu izvedbu građevinskih i građev-

13 Članci 99. i 136.-146. Zakona o gradnji (Narodne novine, broj 153/13, 20/17, 39/19 i 125/19)

14 Mišljenje središnjeg ureda Porezne uprave, KLASA: 410-20/10-01/50; URBROJ: 513-07-21-01/12-2 od 30. siječnja 2012.

12 Mišljenje središnjeg ureda Porezne uprave, KLASA: 410-01/13-01/1169; URBROJ: 513-07-21-01/13-2 od 30. listopada 2013.



*vinsko-obrtničkih radova prodavatelji daju garanciju na rok od 2 godine računajući od dana primopredaje, a za kvalitetu ugrađene opreme onoliko vremena koliko garanciju daje njezin proizvođač odnosno dobavljač. Iz navedenog proizlazi kako su i nekretnine za koje je sklopljen ugovor o kupoprodaji dana 20. listopada 2008. te dana 18. prosinca 2008. u trenutku prodaje bile osposobljene za uporabu, a kako su iste otuđene unutar roka od tri godine, otuđitelj se smatra obveznikom poreza na dohodak od imovine.“*

Zatim, u jednom upitu porezni obveznik je naveo da je vlasnik kuće koja je izgrađena između 70-tih i 80-tih godina (1974.-76.), da s obzirom na vrijeme izgradnje više ne posjeduje račune o gradnji kuće, da je kuća etažirana 90-tih te da je u 2016. godini legalizirana. Nadalje navodi da je u kući bio restoran, pansion i polupansion, a da su sada apartmani koje službeno iznajmljujete turistima. S obzirom na navedeno, postavlja se upit utvrđivanja dohotka od otuđenja nekretnina 7 tih etažiranih apartmana. Porezna uprava se očitovala svojim mišljenjem, KLASA: 410-01/17-01/1526; URBROJ: 513-07-21-01/18-6 od 24. travnja 2018., u kojem između ostaloga navodi:

*“...dostavili ste Rješenje o izvedenom stanju od 22. listopada 2015. godine, pravomoćno i izvršno dana 17. studenog 2015. godine. Iz Geodetskog elaborata za evidentiranje zgrade za potrebe provođenja promjena u katastru zemljišta i ishođenje rješenja o izvedenom stanju na katastarskoj čestici koji prilog je sastavni dio rješenja o izvedenom stanju od 22. listopada 2015. godine, vidljivo je da je 04. veljače 2012. godine na predmetnoj čestici evidentirana stambena zgrada i pomoćni objekt. Nadalje, iz ostale dostavljene dokumentacije proizlazi kako su predmetne nekretnine – apartmani bile osposobljene za uporabu i prije 17. studenog 2015. godine, odnosno 04. veljače 2012. godine, budući je stambena zgrada u potpunosti bila završena, izvedeni su svi građevinski i drugi radovi, u istoj postoje instalacije električne struje, vodovoda, kanalizacije i telefona te se u apartmanima obavlja registrirana djelatnost. Slijedom navedenog, mišljenja smo da u konkretnom slučaju ne postoji obveza utvrđivanja i plaćanja poreza na dohodak od imovine po osnovi otuđenja nekretnina, budući je od dana nabave nekretnine, odnosno od dana kada je nekretnina osposobljena za upotrebu prošlo više od dvije, odnosno pet godina.“*

Ako je nekretnina stečena darovanjem i otuđena u roku od dvije godine od dana njezine nabave od strane **darovatelja**, otuđitelju se utvrđuje dohodak od imovine i imovinskih prava. Dohodak čini razlika između primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnine koja se otuđuje i nabavne vrijednosti uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda. U slučaju stjecanja nekretnine darovanjem **danom nabave nekretnine smatra se dan nabave od strane pravnog prednika (darovatelja)**, a nabavnu vrijednost čini tržišna vrijednost u trenutku nabave (članak 58. stavak 5. Zakona o porezu na dohodak).

Ako su više od tri istovrsne nekretnine stečene darovanjem i otuđene u roku od pet godina od dana njihove nabave od strane darovatelja, darovatelju se utvrđuje dohodak od imovine i imovinskih prava. Dohodak čini razlika između primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnine koja se otuđuje i nabavne vrijednosti uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda.

Iako se radi o istoj vrsti dohotka, kod stjecanja nekretnina darovanjem, zakonodavac je i ovdje napravio razliku tko je obveznik poreza na dohodak od imovine i imovinskih prava u slučaju ako je nekretni-

na stečena darovanjem otuđena u roku od dvije godine od dana njezine nabave od strane darovatelja i u slučaju stjecanja darovanjem više od tri istovrsne nekretnine i otuđene u roku od pet godina od dana njihove nabave od strane darovatelja. Odnosno, ako je nekretnina stečena darovanjem i otuđena u roku od dvije godine od dana njezine nabave od strane darovatelja, u tom slučaju **otuđitelju** se utvrđuje dohodak od imovine i imovinskih prava, a ne darovatelju. Dok, u slučaju stjecanja više od tri istovrsne nekretnine darovanjem i otuđene u roku od pet godina od dana njihove nabave od strane darovatelja, u tom slučaju **darovatelju** se utvrđuje dohodak od imovine i imovinskih prava, a ne otuđitelju.

Postavlja se pitanje, zašto je zakonodavac napravio razliku i kod utvrđivanja nabavne vrijednosti stečene darovanjem one stečene temeljem kupoprodajnog ugovora. Odnosno, za nekretninu stečenu temeljem kupoprodajnog ugovora uzima se nabavna vrijednost navedena u kupoprodajnom ugovoru predmetne nekretnine uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda, a dok za nekretninu stečenu darovanjem, nabavnu vrijednost čini tržišna vrijednost u trenutku nabave uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda.

Dohodak po osnovi otuđenja više od tri nekretnine iste vrste u razdoblju od pet godina utvrđuje se u poreznom razdoblju u kojem je porezna obveza nastupila, tj. 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.

Istovremeno se postavlja pitanje, ako su nekretnine stečene darovanjem i otuđene u roku od pet godina od dana njihove nabave od strane darovatelja, a darovatelj je te nekretnine gradio u vlastitoj režiji i iste nisu osposobljene za uporabu, a prethodno smo rekli da u slučaju izgradnje nekretnine u vlastitoj režiji, dan nabave smatra se dan kad je izgrađena nekretnina osposobljena za uporabu, znači li to da otuđenje tih nekretnina ne podliježe oporezivanju? Pažljivim iščitavanjem zakonskih odredbi, zaključuje se da u ovom slučaju ne podliježu oporezivanju.

Pri otuđenju nekretnina koja su bivšim vlasnicima vraćene u naravi na temelju Zakona o naknadi za imovinu oduzetu za vrijeme jugoslavenske komunističke vladavine<sup>15</sup>, danom nabave nekretnina smatra se dan kada je nekretnine stekao bivši vlasnik, a ne dan pravomoćnosti rješenja o povratu nekretnina bivšem vlasniku na temelju toga Zakona<sup>16</sup>.

U slučaju stjecanja nekretnine temeljem **ugovora o doživotnom uzdržavanju** danom nabave nekretnine smatra se dan smrti primatelja uzdržavanja. Prema članku 579. stavak 1. Zakona o obveznim odnosima<sup>17</sup> ugovorom o doživotnom uzdržavanju obvezuje se jedna strana (davatelj uzdržavanja) da će drugu stranu ili trećega (primatelja uzdržavanja) uzdržavati do njegove smrti, a druga strana izjavljuje da mu daje svu ili dio svoje imovine, s time da je stjecanje stvari i prava odgođeno do trenutka smrti primatelja uzdržavanja.

U slučaju stjecanja nekretnine temeljem ugovora o dosmrtnom uzdržavanju danom nabave nekretnine smatra se nadnevak sklapanja navedenog ugovora. Prema članku 586. stavak 1. Zakona o obveznim odnosima, ugovorom o dosmrtnom uzdržavanju obvezuje se jedna strana (davatelj uzdržavanja) da će drugu stranu ili trećega (primatelja uzdržavanja) uzdržavati do njegove smrti, a druga se strana obvezuje da će mu za života prenijeti svu ili dio svoje imovine.

15 (Narodne novine, broj 92/96, 39/99, 43/00, 131/00, 27/01, 118/01, 80/02 i 81/02-isppravak)

16 Mišljenje središnjeg ureda Porezne uprave, Klasa: 410-20/97-01/75; Ur.broj: 513-07/98-2 od 23. veljače 1998.

17 Narodne novine, broj 35/05, 41/08, 125/11, 78/15 i 29/18

Ako pri utvrđivanju dohotka primitak od otuđenja nekretnina nije prijavljen ili nije prijavljen u tržišnom iznosu, dohodak će utvrditi Porezna uprava prema tržišnim cijenama u mjestu u kojem se nekretnina nalazi (članak 60. Zakona o porezu na dohodak).

Na pitanje poreznog obveznika za utvrđivanje primitka je li mjerodavna ugovorena kupoprodajna vrijednost ili procijenjena tržišna vrijednost, središnji ured Porezne uprave se očitovao svojim mišljenjem<sup>18</sup> u kojem stoji: "...dohodak od imovine i imovinskih prava u predmetnom slučaju treba utvrditi polazeći od primitka prema procijenjenoj tržišnoj vrijednosti nekretnine koju porezni obveznik otuđuje..."

Prema članku 92. stavku 2. Općeg poreznog zakona<sup>19</sup>, porezno tijelo **procijenit će poreznu osnovicu** ako porezni obveznik **podatke za oporezivanje ne može dokazati vjerodostojnom dokumentacijom**. Prema članku 66. stavku 3. Općeg poreznog zakona vjerodostojnom ispravom smatra se ona isprava koja potpuno i istinito odražava nastali poslovni događaj, odnosno iz koje se nedvosmisleno može utvrditi mjesto i vrijeme njezina sastavljanja i njezin materijalni sadržaj, što znači narav, vrijednost i vrijeme nastanka poslovne promjene.

U slučaju otuđenja nekretnine **izgrađene u vlastitoj režiji**, nabavna vrijednost čini stvarni izdatak, odnosno **cijena izgradnje prema vjerodostojnoj dokumentaciji**, a ako ne postoji isprava o nabavi, nabavna vrijednost utvrđuje se procjenom te se usklađuje s rastom proizvođačkih cijena od trenutka kad je nastao izdatak do trenutka kada je ostvaren primitak po osnovi otuđenja te nekretnine. U slučaju otuđenja dijela nekretnine, odnosno otuđenja samo jednog stana, jednog poslovnog prostora ili drugog dijela zgrade (garaže ili spremišta i sl.), tada se u izdatke priznaje samo razmjerni dio ukupnih troškova izgradnje nekretnine.

O načinu utvrđivanja i priznavanja troškova gradnje kada obveznik ne posjeduje dokumentaciju u svezi s troškovima gradnje dijela stambene zgrade u presudi Upravnog suda Republike Hrvatske, Us-7336/2010-4 od 31. listopada 2012. stoji:

*"...S obzirom da je tijekom nadzora naveo kako ne posjeduje dokumentaciju u vezi s troškovima gradnje dijela stambene zgrade, jer je polovica u njegovu vlasništvu, a druga vlasništvo drugog obveznika, prvostupajnsko porezno je tijelo, temeljem objavljena podataka o etalonskoj cijeni građenja 5.246,62 kn/m<sup>2</sup> korisne površine stana, utvrdilo tužitelju ukupne izdatke za gradnju stanova tijekom 2005. Te stavilo u odnos ostvarenu dobit i na razliku, uz primjenu stope od 25% poreza na dohodak, utvrdilo svotu dužnog poreza..... Pravilno je stoga postupilo prvostupajnsko tijelo kad je, u nedostatku dokumentacije o troškovima gradnje dijela stambene zgrade kakvu tužitelj nije mogao dati na uvid, visinu izdataka utvrdilo temeljem etalonske cijene građenja, temeljem predloženih ugovora i visine ostvarene dobiti, jer je etalonska cijena građenja najobjektivniji element utvrđivanja stvarnih troškova te je prigovore da je porezno tijelo trebalo prihvatiti nalaz vještaka, Sud odbio kao neosnovan..."*

Gubici (izdaci) od otuđenja nekretnina priznaju se temeljem izvješća u formi pregleda poslovnih primitaka i izdataka u kojem se iskazuju ukupno ostvareni primici, izdaci (gubici) i dohodak ostvaren otuđenjem nekretnina i imovinskih prava. Uz pregled primitaka i izdataka obvezno se prilažu uredne i vjerodostojne isprave iz kojih se nedvosmisleno može utvrditi nastanak izdataka (gubitaka) i poveza-

nost izdataka (gubitaka) s ostvarenim primicima od kojih je utvrđen dohodak i porez na dohodak od otuđenja nekretnina i imovinskih prava.

Gubici od otuđenja nekretnina mogu se odbiti samo od dohotka od otuđenja nekretnina koji je ostvaren u istoj kalendarskoj godini. Gubici (izdaci) od otuđenja nekretnina i imovinskih prava iskazuju se najviše do visine porezne osnovice. Porezni obveznici koji ostvare gubitke od otuđenja nekretnina i imovinskih prava mogu, radi priznavanja istih, Poreznoj upravi podnijeti godišnje izvješće u kojem se iskazuje ukupno ostvaren iznos dohotka te ukupno ostvaren iznos gubitaka na zadnji dan godine za koju se izvješće podnosi, i to u roku od 15 dana od dana isteka godine za koju se izvješće podnosi.

## 2. Izuzeci kada se dohodak od otuđenja nekretnina ne oporezuje

Odredbama članka 58. stavcima 2., 3. i 4. Zakona o porezu na dohodak, propisani su slučajevi kada dohodak od **otuđenja nekretnina NE podliježe oporezivanju**, a to su:

- ako je nekretnina **služila za stanovanje**<sup>20</sup> poreznom obvezniku ili uzdržanim članovima njegove uže obitelji<sup>21</sup>;
- ako je otuđenje izvršeno **između bračnih drugova i srodnika u prvoj liniji**<sup>22</sup> i drugih članova **uže obitelji**;
- ako je otuđenje izvršeno između razvedenih bračnih drugova, a otuđenje je u neposrednoj svezi s **razvodom braka**;
- ako je otuđenje u neposrednoj svezi s **nasljeđivanjem** nekretnina;
- ako je nekretnina **otuđeno nakon dvije godine** od dana nabave;
- ako se nekretnine **izvlašćuju** na temelju posebnog zakona<sup>23</sup>;
- ako se radi o nekretninama vraćenim bivšim vlasnicima na temelju Zakona o naknadi za imovinu oduzetu za vrijeme jugoslavenske komunističke vladavine,
- ako se **otuđuju zemljišta čija je pojedinačna površina do 250 m<sup>2</sup>, a ukupno do 1.000 m<sup>2</sup>**,<sup>24</sup>
- ako se nekretnine otuđuju nakon pet godina od dana nabave,

Osim prethodno navedenih razlika koje je zakonodavac napravio kod otuđenja nekretnine u roku od dvije godine od dana stjecanja i otuđenja više od tri istovrsne nekretnine u roku od pet godina, tako je i kod izuzeća od oporezivanja napravio razliku, na koju se skreće pažnja.

Naime, u slučaju otuđenja više od tri istovrsne nekretnine u razdoblju od pet godina, ne podliježe oporezivanju ako se otuđuju zemlji-

20 Porezni obveznik mora dokazati da je otuđena nekretnina služila za stanovanje njemu ili uzdržanim članovima njegove uže obitelji – uvjerenjem o prebivalištu. S naglaskom na to da Porezna uprava ne mora nužno prihvatiti uvjerenje o prebivalištu kao stvarni dokaz da je nekretnina služila za stanovanje poreznom obvezniku ili uzdržanim članovima njegove uže obitelji i to u slučaju ako u poreznom postupku utvrdi da je porezni obveznik samo fiktivno prijavio prebivalište na toj nekretnini, odnosno da otuđena nekretnina nije služila za stanovanje poreznom obvezniku ili uzdržanim članovima njegove uže obitelji (članak 77. Općeg poreznog zakona). I ovo izuzeće se odnosi samo za otuđenje nekretnine u roku od dvije godine od dana nabave

21 U smislu Zakona o porezu na dohodak, uzdržanim članovima uže obitelji smatraju se bračni drug, roditelji poreznog obveznika, maćeha odnosno očuci koje punoljetno pastorče uzdržava, djeca nakon prvog zaposlenja te punoljetne osobe kojima je porezni obveznik imenovan skrbnikom prema posebnom zakonu. Djecom se smatraju djeca koju roditelji, maćeha odnosno očuci, posvojitelji, udometelji i skrbnici uzdržavaju. Djecom se smatraju i djeca nakon završetka redovnog školovanja do prvog zapošljavanja.

22 Srodnicima u prvoj liniji smatraju se djeca poreznog obveznika

23 Odnosi se samo na dohodak od otuđenja više od tri istovrsne nekretnine u roku od pet godina od dana nabave

24 Vidi bilješku 23

18 Mišljenje središnjeg ureda Porezne uprave, Klasa: 410-01/07-01/1672; Ur.broj: 513-07-21-01/08-2 od 15. siječnja 2008.

19 Narodne novine, broj 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20



šta čija je pojedinačna površina do 250 m<sup>2</sup>, a ukupno do 1000 m<sup>2</sup>, dok u slučaju otuđenja zemljišta u roku od dvije godine od dana nabave to izuzeće ne postoji. Zatim, u slučaju otuđenja više od tri istovrsne nekretnine u razdoblju od pet godina ostvareni dohodak od otuđenja se oporezuje neovisno o tome jesu li te nekretnine služile za stanovanje poreznom obvezniku ili uzdržavanim članovima njegove uže obitelji, dok kod otuđenja nekretnine u roku od dvije godine, dohodak od otuđenja ne oporezuje se ako je nekretnina služila za stanovanje poreznom obvezniku ili uzdržavanim članovima njegove uže obitelji. To znači da nekretnina koja je služila za stanovanje, a otuđena u roku od dvije godine od dana nabave, može, iako je u jednom momentu bila izuzeta od oporezivanja, podlijegati oporezivanju i to u slučaju, ako je u razdoblju pet godina porezni obveznik uz tu nekretninu otuđio još tri ili više takvih nekretnina. Ili nekretnina koja je otuđena nakon dvije godine od dana nabave, ta ista nekretnina iako je u jednom momentu bila izuzeta od oporezivanja, u drugom momentu, ako se nađe u nizu još tri istovrsne nekretnine u roku od pet uzastopnih godina koje je obveznik otuđio, podlijegat će oporezivanju. Dakle, porezni obveznik bi trebao voditi računa o obvezama u slučaju više otuđenja nekretnina u kraćem razdoblju. Ako se nekretnina izvlašćuje temeljem Zakona o izvlaštenju, otuđenje nekretnina ne podliježe oporezivanju, o čemu je i Ministarstvo financija dalo mišljenje, Klasa: 410-01/02-01/1070; Ur.broj: 513-07/03-2 od 2. prosinca 2003.<sup>25</sup>, u kojem između ostalog stoji: „...ako se nekretnine izvlašćuju temeljem Zakona o izvlaštenju, ne radi se o prodaji nekretnina budući se nekretnina izvlašćuje nakon što je utvrđen interes Republike Hrvatske za izgradnju objekta ili izvođaču drugih radova...“.

### 3. Primici nerezidenata od otuđenja nekretnina

Oporezivanje primitaka nerezidenata ostvarenih u RH ovisi o činjenici da li je s državom rezidentnosti primatelja u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja<sup>26</sup> ili ne. Isto tako, oporezivanje primitaka rezidenata ostvarenih u ili iz inozemstva ovisi o činjenici da li je s državom izvora u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili ne.

Ako takav ugovor nije u primjeni primjenjuju se tuzemni propisi. U slučaju da RH s pojedinom državom primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, njegove odredbe čine dio unutarnjeg pravnog poretka i po pravnoj su snazi iznad tuzemnih zakona.

Prema OECD-ovom Modelu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, pravo oporezivanja dohotka od otuđenja nekretnina uređeno je člankom 13. Prema članku 13. stavka 1. OECD Modela svih Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja „Dobit od otuđenja imovine“, koje je Republika Hrvatska sklopila i koji su u primjeni, smatra se dobit koju rezident države ugovornice ostvari od otuđenja nekretnina iz članka 6., a koje se nalaze u drugoj državi ugovornici, može se oporezivati u toj drugoj državi.

<sup>25</sup> [www.porezna-uprava.hr/publikacije/mišljenja](http://www.porezna-uprava.hr/publikacije/mišljenja)

<sup>26</sup> Republika Hrvatska ima sklopljen i u primjeni je ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i imovinu i to sa: Albanijom, Armenijom, Austrijom, Azerbajdžanom, Belgijom, Bjelorusijom, Bosnom i Hercegovinom, Bugarskom, Crnom Gorom, Češkom, Čileom, Danskom, Estonijom, Finskom, Francuskom, Grčkom, Gruzijom, Indijom, Indonezijom, Iranom, Irskom, Islandom, Italijom, Izraelom, Japanom, Jordanom, Južnoafričkom Republikom, Kanadom, Katarom, Kazahstanom, Kinom, Korejom, Kosovom, Kuvajtom, Latvijom, Litvom, Luksemburgom, Mađarskom, Makedonijom, Malezijom, Maltom, Marokom, Mauricijusom, Moldovom, Nizozemskom, Norveškom, Njemačkom, Omanom, Poljskom, Portugalom, Rumunjskom, Rusijom, San Marinom, Sirijom, Slovačkom, Slovenijom, Srbijom, Španjolskom, Švedskom, Švicarskom, Turkmenistanom, Turskom, Ujedinjenim Arapskim Emiratima, Ukrajinom, Ujedinjenim Kraljevstvom i Sjevernom Irskom i Vijetnamom

Međutim, ovdje je potrebno voditi računa o odredbama članka 23. OECD Modela (koji se u pojedinim ugovorima ne mora nužno nalaziti pod čl. 23.), a to je propisana metoda za otklanjanje dvostrukog oporezivanja. Nakon primjene metode za otklanjanje dvostrukog oporezivanja (članak 23. OECD Modela ugovora) isključivo pravo oporezivanja dobitka od otuđenja nekretnina ima država izvora, i to: Belgija, Estonija, Francuska, Koreja, Latvija, Litva, Njemačka, Norveška, Švedska, Velika Britanija.<sup>27</sup>

### 4. Primici rezidenata od otuđenja nekretnina iz inozemstva

U načelu rezidenti za ostvareni dohodak izravno iz inozemstva, sami imaju obvezu obračuna i uplate predjuma poreza na dohodak, odnosno konačnog poreza te sastavljanja i dostavljanja propisanih izvješća. Međutim, člankom 81. stavkom 1. Zakona o porezu na dohodak propisano je da porezni obveznik rezident koji oporezivi dohodak ostvari izravno iz inozemstva ili u inozemstvu, obvezan je, neovisno od drugih odredaba toga Zakona, na taj dohodak obračunati predjuma poreza na dohodak, odnosno konačni porez, i uplatiti ga u roku od 30 dana od dana primitka, odnosno od dana isplate dohotka osim ako ovim Zakonom nije propisano da se porez plaća prema rješenju Porezne uprave ili godišnje. člankom 81. stavkom 3. Zakona o porezu na dohodak propisana je iznimka za porezne obveznike rezidente koji po osnovi primitka ostvarenog iz inozemstva ili u inozemstvu u tijeku poreznog razdoblja predjuma poreza na dohodak plaćaju u inozemstvu. U tom slučaju, porezni obveznici nisu obvezni plaćati predjuma poreza na dohodak u tuzemstvu tijekom poreznog razdoblja, o čemu su obvezni izvjestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave prema svom prebivalištu u roku od osam dana od dana ostvarenog prvog primitka u tekućoj godini.

Pisana izjava kojom se izvještava nadležna ispostava Porezne uprave sadrži: opće podatke o tuzemnom poslodavcu i poreznom obvezniku (OIB, adresa sjedišta, odnosno prebivališta/uobičajenog boravišta, državi u ili iz koje se primitak ostvaruje, izvoru primitka, bankovnom računu na koji mu se primitak isplaćuje). Dakle, porezni obveznik je obvezan u roku od 8 dana od dana primitka od otuđenja nekretnine obavijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave.

Navedena mogućnost dana je svim poreznim obveznicima koji su dohodak ostvarili iz inozemstva, bez obzira primjenjuje li se s državom izvora ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili ne, pod uvjetom da je porez na ostvareni dohodak plaćen u inozemstvu, odnosno u zemlji izvora. Porez plaćen u inozemstvu može se uračunati samo ako odgovara tuzemnom porezu na dohodak koji je oporeziv u tuzemstvu. Člankom 84. stavkom 3. i 4. Pravilnika o porezu na dohodak propisano je da porez plaćen u inozemstvu neće se uračunati u tuzemni porez na dohodak ako postoji u primjeni međunarodni ugovor sukladno kojem se porez nije trebao platiti u inozemstvu ili se trebao platiti u iznosu manjem nego što je plaćen. Ako je porez u inozemstvu plaćen u iznosu većem nego što je trebao biti plaćen u skladu s odredbama međunarodnog ugovora, pri uračunavanju će se uzeti u obzir samo porez u iznosu u kojem je trebao biti plaćen u skladu s odredbama međunarodnog ugovora (članak 80. stavak 4. Zakona).

Isti su obvezni istekom poreznog razdoblja, a najkasnije do kraja siječnja tekuće godine za prethodnu, nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom prebivalištu/uobičajenom boravištu podnijeti Izvješće o inozemnim primicima rezidenata i tuzemnim neoporezivim primicima nerezidenata te inozemnom porezu na Obrascu INO—

DOH<sup>28</sup>. Isto se primjenjuje i u slučaju kada Republika Hrvatska u skladu s ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja izuzima taj dohodak od oporezivanja.

Temeljem dostavljenog izvješća Porezna uprava izvršit će obračun poreza na dohodak, uz primjenu računanja poreza koji je rezident platio u inozemstvu, a koji odgovara tuzemnom porezu na dohodak<sup>29</sup> te će konačan porez uz prethodno računanje plaćenog inozemnog poreza, porezni obveznik platiti prema rješenju Porezne uprave u roku od 15 dana od dana dostave rješenja. Ako je porezni obveznik u obrascu INO-DOH naveo da želi da mu se porez računa u tuzemnu poreznu obvezu, a iz opravdanih razloga ne posjeduje podatak o uplaćenom inozemnom porezu, o tome je dužan izvijestiti Poreznu upravu i naknadno dostaviti podatak o uplaćenom inozemnom porezu, a najkasnije do 30. studenog tekuće godine za prethodnu godinu.

Važno je istaknuti da se porez plaćen u inozemstvu može računati samo na temelju potvrde inozemnog poreznog tijela o plaćenom porezu i sukladno odredbama Zakona i Pravilnika o porezu na dohodak.

Ako je u pojedinom ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kao metoda za otklanjanje dvostrukog oporezivanja u vezi s određenim člankom propisana metoda izuzimanja, u tom slučaju dobitak od otuđenja nekretnina koji ostvare hrvatski rezidenti iz države s kojom kao metodu za otklanjanje dvostrukog oporezivanja primjenjuju metodu izuzimanja<sup>30</sup>, izuzima od oporezivanja u Republici Hrvatskoj.

Međutim, za rezidente za ostvareni dohodak iz inozemstva propisana je mogućnost, sukladno članku 80.a Zakona o porezu na dohodak, preuzimanja oporezivog inozemnog dohotka na način kako ga je utvrdila država izvora dohotka uz uvjet da je država izvora dohotka imala pravo oporezivanja tog dohotka sukladno međunarodnim ugovorima, odnosno da ga se smatra oporezivim dohotkom. Ako je dohodak utvrđen u toj zemlji manji nego onaj koji bi bio utvrđen temeljem odredbi Zakona o porezu na dohodak, porezni obveznik će prijaviti samo navedeni manji dohodak kako ga je utvrdila država izvora.

Međutim, navedeno se neće primjenjivati ako država izvora, sukladno odredbama međunarodnog ugovora, nije imala pravo oporezivanja tog dohotka ili ako država izvora ne oporezuje taj dohodak prema izvoru dohotka ili ako je porezni obveznik izabrao u Republici Hrvatskoj utvrđivati i plaćati predumove poreza na dohodak sukladno odredbama Zakona o porezu na dohodak.

### Primjer 1. - Ostvareni dohodak od otuđenja nekretnina u inozemstvu

*Porezni obveznik iz Dubrovnika ostvario je u 2020. godini dohodak od otuđenja nekretnina u inozemstvu u iznosu od 1.200.000,00 kuna na koji je plaćen porez u inozemstvu 350.000,00 kuna. Porez na dohodak u RH, sukladno Zakonu o porezu na dohodak, obračunat je na taj inozemni dohodak od 1.200.000,00 porez po stopi 24% i prirez za Grad Dubrovnik 10%, što ukupno čini iznos od 316.800,00 kuna.*

a) *Ako je dohodak je ostvaren u državi s kojom RH nema u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, u tom*

28 Obrazac INO-DOH može se pronaći na Internet stranicama Porezne uprave u rubrici Obrasci-Porez na dohodak

29 Porez plaćen u inozemstvu neće se računati u tuzemni porez na dohodak ako postoji u primjeni međunarodni ugovor sukladno kojem se porez nije trebao platiti u inozemstvu ili se trebao platiti u iznosu manjem nego što je plaćen. Ako je porez u inozemstvu plaćen u iznosu većem nego što je trebao biti plaćen u skladu s odredbama međunarodnog ugovora, pri računanju će se uzeti u obzir samo porez u iznosu u kojem je trebao biti plaćen u skladu s odredbama međunarodnog ugovora

30 isključivo pravo oporezivanja dobitka od otuđenja nekretnina ima država izvora, i to: Belgija, Estonija, Francuska, Koreja, Latvija, Litva, Njemačka, Norveška, Švedska, Velika Britanija (do 1. siječnja 2016.)

*slučaju porezni obveznik može u tuzemnu obvezu računati iznos od 316.800,00 kuna te nema razlike za uplatu poreza u RH;*

- b) *Ako je dohodak ostvaren u državi s kojom RH ima u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja prema kojem isključivo pravo oporezivanja ima država izvora, u tom slučaju poreznom obvezniku se izuzima taj dohodak od oporezivanja u RH te plaća porez samo u inozemstvu;*
- c) *Ako je dohodak ostvaren u državi s kojom RH ima u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja prema kojem isključivo pravo oporezivanja ima država rezidentnosti tj. u konkretnom slučaju RH, u tom slučaju poreznom obvezniku se ne može računati plaćeni porez u inozemstvu u tuzemnu poreznu obvezu te će platiti ukupni obračunani iznos od 316.800,00 kuna, a porezni obveznik ima pravo zatražiti povrat poreza u državi izvora plaćen u toj državi pozivajući se na odredbe konkretnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja;*
- d) *Ako je dohodak ostvaren u državi s kojom RH ima u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja prema kojem pravo oporezivanja ima i država rezidentnosti i država izvora, u tom slučaju država rezidentnosti, u konkretnom slučaju RH, mora izvršiti računanje poreza plaćenog u državi izvora te će računati u tuzemnu poreznu obvezu iznos od 316.800,00 kuna plaćen u inozemstvu te neće imati razliku za uplatu poreza u RH.*

## 5. Prijava dohotka ostvarenog od otuđenja nekretnina

Prema odredbama članka 87. Zakona o porezu na dohodak porezni obveznik je dužan radi osiguranja podataka potrebnih za utvrđivanje poreza na dohodak od imovine i imovinskih prava prijaviti dohodak od imovine i imovinskih prava ostvaren od otuđenja nekretnina, odnosno dužan je podnijeti prijavu u registar obveznika poreza na dohodak (obrazac RPO).



**ističemo...**

**Prijavu u registar poreznih obveznika otuđitelj nekretnina dužan je podnijeti, ispostavi Porezne uprave nadležnoj prema njegovom prebivalištu ili uobičajenom boravištu, u roku od 8 dana od dana otuđenja nekretnina.**

Potrebno je spomenuti da je, osim prijave ostvarenog dohotka od otuđenja nekretnina od strane poreznog obveznika, prema Zakonu o porezu na promet nekretnina propisana je obveza javnih bilježnika, sudova i drugih javnopravnih tijela na dostavu isprava svakog nastalog prometa nekretnina (članak 18.) i to u roku od 30 dana od dana ovjere isprave, odnosno 15 dana nakon isteka mjeseca u kojem je sudska ili druga odluka postala pravomoćna (sudovi i druga javnopravna tijela).

Dostavom isprava i odluka iz članka 18. Zakona o porezu na promet nekretnina smatra se da je izvršena prijava prometa nekretnina. Iznimno, ako ispravu o stjecanju nekretnine nije ovjerio javni bilježnik odnosno nije ju izdao sud ili drugo javnopravno tijelo, porezni obveznik stjecatelj nekretnine je obavezan prijaviti promet nekretnina ispostavi Porezne uprave na području na kojem se nalazi nekretnina, dostavom Prijave prometa nekretnina u roku od 30 dana od dana njezina nastanka





Zatim, radi praćenja činjenica bitnih za oporezivanje prometa nekretnina, isporučitelj koji na isporuku nekretnine obračunava porez na dodanu vrijednost obavezan je u roku od 30 dana od dana isporuke prijaviti isporuku te nekretnine nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema sjedištu, prebivalištu ili uobičajenom boravištu isporučitelja.

Tako podnošenjem isprave/prijave prometa nekretnina od strane javnih bilježnika, sudova i drugih javnopravnih tijela, isporučitelja ili samih porezni obveznika, istovremeno se u prijavi popunjavaju i podaci o otuđitelju nekretnina. Na taj način Porezna uprava temeljem prijavljenog prometa nekretnina u svojim evidencijama raspoložive podacima o otuđitelju nekretnina kao i podacima o stjecatelju nekretnina po svakom nastalom pravnom poslu.

## 6. Predujam poreza i prireza na dohodak od imovine i imovinskih prava od otuđenja nekretnina

Ispostava Porezne uprave nadležna prema prebivalištu ili uobičajenom boravištu otuđitelja nekretnine u poreznom postupku utvrđuje je li otuđenjem nekretnina ostvaren dohodak od imovine i imovinskih prava te ako je ostvaren, donosi porezno rješenje kojim poreznom obvezniku utvrđuje iznos ostvarenog dohotka od otuđenja nekretnina i predujam poreza i prireza na dohodak od imovine i imovinskih prava.

Prema članku 62. Stavku 3. I 4. Zakona o porezu na dohodak predujam poreza na dohodak od otuđenja nekretnina i imovinskih prava plaćaju porezni obveznici prema rješenju Porezne uprave jednokratno na pojedinačno ostvareni primitak i to u roku od 15 dana od dana primitka rješenja o utvrđenom porezu na dohodak.



### ističemo...

Predujam poreza na dohodak od otuđenja više od tri istovrsne nekretnine u razdoblju od pet godina plaćaju porezni obveznici prema rješenju Porezne uprave, na ukupno ostvareni primitak od otuđenja nekretnina iste vrste u tom razdoblju, a koje se donosi nakon otuđenja četvrt istovrsne nekretnine.

Za svako daljnje otuđenje istovrsne nekretnine u razdoblju od pet godina u kojem je već utvrđen dohodak od otuđenja istovrsne nekretnine, donosi se novo rješenje za tu nekretninu koja se otuđuje.

Na nepravodobno uplaćeni iznos poreza, porezni obveznik plaća zatezne kamate sukladno članku 130. Općeg poreznog zakona članku 29. Stavka 2. Zakona o obveznim odnosima i članka 3. Zakona o kamatama<sup>31</sup>.



### ističemo...

Predujam se utvrđuje od porezne osnovice **primjenom stope od 20%** bez priznavanja osobnog iz članka 14.-16. Zakona o porezu na dohodak.

Ako je na otuđenje nekretnina ranije plaćen porez na dohodak od imovine i imovinskih prava po osnovi otuđenja nekretnina u roku od dvije godine, a naknadno se ispune uvjeti za oporezivanje tog dohotka prema članku 58.stavku 3. Zakona o porezu na dohodak, ranije plaćeni porez na dohodak od imovine iste vrste uzet će se u obzir pri utvrđivanju poreza na dohodak od otuđenja nekretnina prema članku 58. stavku 3. Istog Zakona.

31 Narodne novine, broj 94/04 i 35/05

Utvrđeni iznos predujma poreza porezni obveznik uplaćuje na uplatni račun propisan Naputkom o načinu uplaćivanja prihoda pro-računa, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje drugih javnih potreba u 2021. godini,<sup>32</sup> na račun poreza na dohodak i prireza grada/općine na čijem području porezni obveznik ima prebivalište ili uobičajeno boravište, uz obveznu naznaku u pozivu na broj odobrenja – broj modela „HR68“ u nastavku „1635- OIB poreznog obveznika“, svrha- predujam poreza i prireza na dohodak od otuđenja nekretnina i imovinskih prava koji se plaća po rješenju Porezne uprave.

**Tablica 1. Indeksi proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda siječanj 2013. do srpnja 2021.**

MJESEČNI INDEKSI PROIZVOĐAČKIH CIJENA INDUSTRIJSKIH PROIZVODA NA DOMAĆEM TRŽIŠTU objavljeni u Narodnim novinama									
Prethodni mjesec = 100									
God. / mj.	2013.	2014.	2015.	2016.	2017.	2018.	2019.	2020.	2021.
I.	99,6	100,0	97,7	98,8	100,7 <sup>33</sup>	100,1	100,1	100,5	100,6
II.	100,4	99,7	101,3	99,3	100,0	99,5	100,5	99,9	101,4
III.	100,0	99,8	101,2	101,1	99,7 <sup>34</sup>	99,9	100,6	98,1	101,0
IV.	99,8	99,9	99,4	98,6	100,4	100,5	100,6	97,6	99,6
V.	99,3	100,0	100,6	100,1	99,4 <sup>35</sup>	100,8	99,9	99,4	101,2
VI.	100,3	99,8	99,7	101,2	99,4	99,9	98,9	100,5	101,1
VII.	99,7	100,3	99,5	99,3	100,1	100,7	100,3	100,7	101,5
VIII.	100,2	99,3	98,6	98,6	100,7	100,1	99,7	99,7	
IX.	100,1	100,1	99,5	101,5	100,4	100,4	100,5	100,0	
X.	98,7	99,8	100,0	101,1	100,3	100,5	100,2	101,1	
XI.	99,3	99,2	99,5	98,8	101,4	99,4	100,2	100,3	
XII.	100,0	98,8	98,6	101,7	99,9	98,9	100,0	101,0	

### Primjer 2. - Otuđenje nekretnine u roku od dvije godine od dana nabave

Porezni obveznik s prebivalištem u Dubrovniku otuđio je stan u 21. Veljače 2021. Godine po ugovorenoj kupoprodajnoj cijeni od 4.455.000,00 kuna koju je nabavio 15. ožujka 2019. Godine za 1.200.000,00 kuna na koju je plaćen porez na promet nekretnina temeljem rješenja Porezne uprave u iznosu od 36.000,00 kuna (1.200.000,00x3%), pa je ukupna nabavna vrijednost tog stana u iznosu od 1.236.000,00 kuna. Stan nije služio za stanovanje ni poreznom obvezniku, a niti uzdržanim članovima njegove uže obitelji. Porezni obveznik je imao troškove ulaganja u iznosu od 1.500.000,00 kuna za koje obveznik **nije imao** vjerodostojnu dokumentaciju. Za usluge odvjetnika i javnog bilježnika oko kupoprodaje stana i prijenos vlasništva plaćeno je 50.000,00 kuna. Nabavna vrijednost nekretnine ne uvećava se za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda, koji se u ovom primjeru računa od travnja 2019. godine do

32 Narodne novine, broj 11/21 i 49/21

33 U Priopćenju Državnog zavoda za statistiku, koje je objavljeno na Internet stranicama Državnog zavoda za statistiku, indeks proizvođačkih cijena industrije na domaćem tržištu-ukupno industrija u siječnju 2017. u odnosu na prosinac 2016. je 100,6

34 U Priopćenju Državnog zavoda za statistiku, koje je objavljeno na Internet stranicama Državnog zavoda za statistiku, indeks proizvođačkih cijena industrije na domaćem tržištu-ukupno industrija u ožujku u odnosu na veljaču 2017. je 99,6

35 U Priopćenju Državnog zavoda za statistiku, koje je objavljeno na Internet stranicama Državnog zavoda za statistiku, indeks proizvođačkih cijena industrije na domaćem tržištu-ukupno industrija u svibnju u odnosu na travanj 2017. je 99,5

siječnja 2021. Godine te iznosi 99,6 odnosno bio je pad vrijednosti **0,4%** (99,6-100), pa bi se nabavna vrijednost stana umanjila.

1. Primitak od otuđenja nekretnine	4.455.000,00 kn
2. Nabavna vrijednost nekretnine	1.236.000,00 kn
3. Troškovi otuđenja nekretnine	50.000,00 kn
4. Dohodak od otuđenja (1-2-3)	3.169.000,00 kn
5. Predujam poreza na dohodak (4x20%)	633.800,00 kn
6. Prirez porezu na dohodak (5x10%)	63.380,00 kn
7. Ukupno porez i prirez (5+6)	697.180,00 kn

### Primjer 3. - Otuđenje nedovršene nekretnine građene u vlastitoj režiji

Porezni obveznik s prebivalištem u Šibeniku, dana 1. Lipnja 2019. Kupio je građevinsko zemljište, ishodio građevinsku dozvolu te započeo gradnju kuće u vlastitoj režiji, ali ista nije dovršena, odnosno ista nije osposobljena za uporabu. Zbog nepredviđenih okolnosti porezni obveznik se odlučio istu prodati te je istu prodao 25. travnja 2021. S obzirom na to da je, u smislu članka 68. stavka 1. Pravilnika o porezu na dohodak, propisano da se pri utvrđivanju dohotka od otuđenja nekretnina, danom nabave nekretnine smatra se nadnevak kupoprodajnog ugovora, odnosno u slučaju izgradnje u vlastitoj režiji dan kada je izgrađena nekretnina osposobljena za uporabu, a u konkretnom slučaju je razvidno da predmetna nekretnina, građena u vlastitoj režiji nije osposobljena za uporabu, stoga se na istu ne plaća porez na dohodak od imovine<sup>36</sup>.

### Primjer 4. - Otuđenje više od tri istovrsne nekretnine u roku od pet godina

Porezni obveznik s prebivalištem u Dubrovniku prodao je stan, u kojem je živio, dana 15. veljače 2017. Godine po ugovorenoj kupoprodajnoj cijeni od 800.000,00 kuna koju je nabavio 2. travnja 2016. Godine za 700.000,00 kuna na koji je plaćen porez na promet nekretnina temeljem rješenja Porezne uprave u iznosu od 35.000,00 kuna (700.000,00x5%), pa je ukupna nabavna vrijednost te nekretnine u iznosu od 735.000,00 kuna. Nekretnina je služila za stanovanje poreznom obvezniku. Obveznik je 25. veljače 2017. Prodao je 3 garaže za iznos od 550.000,00 kuna i 1 stan u vrijednosti od 1.432.000,00 kuna, koje je izgradio u vlastitoj režiji 7. lipnja 2016. A ukupni troškovi izgradnje su bili u iznosu 1.100.000,00 kuna. U siječnju 2019. Prodao je stan za iznos od 750.000,00 kuna, koje je stekao nasljeđivanjem od oca. Obveznik je 4. travnja 2019. Prodao stan za iznos od 985.350,00 kuna koji je stekao darovanjem od djeda 2018., a djed je taj stan kupio 1970. Zatim je 25. listopada 2019. Prodao stan za iznos od 3.860.000,00 kuna, koji je kupio 6. travnja 2016. Za iznos od 2.500.000,00 kuna na koji je plaćen porez na promet nekretnina temeljem rješenja Porezne uprave u iznosu od 125.000,00 kuna (2.500.000,00x5%), pa je ukupna nabavna vrijednost te nekretnine u iznosu od 2.625.000,00 kuna. Dana 13. studenog 2019. Je prodao stan za iznos od 2.200.000,00 kuna, koji je nabavio u 15. svibnja 2017. Za iznos od 1.200.000,00 kuna na koji je plaćen porez na promet nekretnina temeljem rješenja Porezne uprave u iznosu od 48.000,00 kuna (1.200.000,00x4%), pa je ukupna nabavna vrijednost te nekretnine u iznosu od 1.248.000,00 kuna. Obveznik je imao troškove ulaganja u taj stan u iznosu od 500.000,00 kuna. Po osnovi otuđenja tog stana u roku od dvije godine od dana nabave, Porezna uprava je razrezala porez na dohodak od imovine u iznosu od 237.490,17 kuna, koji je obveznik pravovremeno uplatio. Dana 15. ožujka 2021. Obveznik je prodao kuću za iznos od

17.000.000,00 kuna koje je izgradio u vlastitoj režiji 25. ožujka 1985. godine. Dakle, porezni obveznik je u razdoblju od 15. veljače 2017. Do 15. Ožujka 2021. Prodao ukupno 6 stanova, 1 kuću i 3 garaže. Međutim, prodaja stana koji je stečen nasljeđivanjem ne podliježe oporezivanju, a isto tako niti prodaja stana koji je stečen darovanjem, jer je protekao rok od pet godina od dana nabave od strane darovatelja, a isto tako ne podliježe oporezivanju ni prodaja kuće 15. ožujka 2021., jer je protekao rok od pet godina od dana nabave iste. Također, ne podliježu oporezivanju ni garaže, jer se ne radi o istovrsnoj nekretnini, a niti više od tri istovrsne nekretnine.

Odnosno, u ovom primjeru u 2021. godini ispunjen je uvjet prodaje više od tri istovrsne nekretnine u razdoblju od pet godina, tj. Dohodak se utvrđuje temeljem prodaje 4 stana. Stan koji je obveznik nabavio 2. travnja 2016., a prodao ga u 15. veljače 2017. godine nije podlijezao oporezivanju, jer je služio za stanovanje poreznom obvezniku. Međutim, s obzirom na činjenicu da je isti prodan u nizu više od tri istovrsne nekretnine u razdoblju od pet godina, stoga ulazi u osnovicu za oporezivanje.

### Izračun rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda:

- 1) Za stan kupljen 2. travnja 2016., a prodan 15. veljače 2017., indeks rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda računa se od svibnja 2016. godine do siječnja 2017. godine te iznosi **102,98**, odnosno bio je rast vrijednosti **2,98%**, što čini:  $735.000,00 \times 2,98\% = 21.903,00$  kn.

### Izračun rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda<sup>37</sup>

mjesec	r. br.	indeks – prethodni mjesec = 100	porast – IV 16. = 100	iznos
1	2	3	4	5
			100,00	735.000,00 kn
V 2016	1	100,1	100,10	735.735,00 kn
VI 2016	2	101,2	101,30	744.563,82 kn
VII 2016	3	99,3	100,59	739.351,87 kn
VIII 2016	4	98,6	99,18	729.000,95 kn
IX 2016	5	101,5	100,67	739.935,96 kn
X 2016	6	101,1	101,78	748.075,26 kn
XI 2016	7	98,8	100,56	739.098,35 kn
XII 2016	8	101,7	102,27	751.663,03 kn
I 2017	9	100,7	102,98 <sup>37</sup>	756.924,67 kn
Rast cijena:			2,98	

- 2) Za stan izgrađen u vlastitoj režiji i osposobljen za uporabu 7. lipnja 2016., a prodan 25. veljače 2017. Indeks rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda računa se od srpnja 2016. godine do siječnja 2017. godine te iznosi **101,7** odnosno bio je rast vrijednosti za **1,7%**, što čini:  $1.100.000,00 \times 1,7\% = 18.700,00$  kn.
- 3) Za stan kupljen 6. travnja 2016., a prodan 25. listopada 2019., indeks rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda računa se od svibnja 2016. godine do rujna 2019. godine te iznosi **106,6**, odnosno bio je rast vrijednosti za **6,6%**, što čini:  $2.625.000,00 \times 6,6\% = 173.250,00$  kn.
- 4) Za stan kupljen 15. svibnja 2017., a prodan 13. studenog 2019., uvećava se za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda, koji se za ovaj stan računa od lipnja 2017. godine do listopada

36 Mišljenje središnjeg ureda Porezne uprave, klasa: 410-20/01-01/3; ur.broj: 513-07/02-2 od 15. svibnja 2002.

37 Stopa rasta = umnožak porasta prethodnog mjeseca (kol.4.8.) i indeksa tekućeg mjeseca (kol.3.9.)/100, odnosno  $102,98 = 102,27 \times 100,7/100$

2019. godine i iznosi **104,2** odnosno bio je rast vrijednosti za **4,2%**, što čini:  $1.248.000,00 \times 4,2\% = 52.416,00$  kn.

**Obračun dohotka od otuđenja nekretnina i poreza na dohodak i prireza od otuđenja nekretnina:<sup>38</sup>**



1) Ukupan primitak od otuđenja nekretnina	8.292.000,00 kn
2) Nabavna vrijednost nekretnine	5.708.000,00 kn
3) Rast proizvod. cijena indust. proizv., ukupno	266.269,00 kn
4) Troškovi ulaganja	500.000,00 kn
5) Dohodak od otuđenja (1-2-3-4)	1.817.731,00 kn
6) Predujam poreza na dohodak (5x20%)	363.546,20 kn
7) Prirez porezu na dohodak (6x10%)	36.354,62 kn
8) Ukupno porez i prirez (6+7)	399.900,82 kn
9) Ranije plaćeni porez na dohodak i prireza po osnovi otuđenja stana <sup>39</sup>	237.490,17 kn
10) Razlika za uplatu poreza na dohodak i prireza	162.410,65 kn

## 7. Najčešća pitanja pri utvrđivanju dohotka od imovine po osnovi otuđenja nekretnina

**Pitanje:** U izračun rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda uračunava li se indeksi onih mjeseci kad je bio pad vrijednosti?

**Odgovor:** Da. S tim da ako nije bilo rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda od dana stjecanja do dana prodaje određene nekretnine, odnosno ako se utvrdi pad vrijednosti od dana stjecanja do dana prodaje, u tom slučaju nabavna cijena te nekretnine neće se uvećati za taj rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda, jer bi se nabavna vrijednost te nekretnine umanjila.

**Pitanje:** Treba li uzeti u izračun i indeks iz mjeseca u kojem je nekretnina nabavljena i indeks u kojem je nekretnina otuđena?

**Odgovor:** Ne. Pri izračunu rasta proizvođačkih cijena uzima se prvi sljedeći mjesec u kojem je nekretnina nabavljena, a onaj mjesec u kojem je nabavljena je bazni, a za otuđenje uzima se prethodni mjesec prije mjeseca u kojem je otuđena nekretnina.

**Pitanje:** S obzirom na to da je primijećeno da se u pojedinim mjesecima razlikuje indeks rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda objavljen u Narodnim novinama od onog koji je objavljen u Priopćenju statističkih izvješća Državnog zavoda za statistiku na njihovim Internet stranicama, primjerice razlikuju se u 1/2017, 3/2017, 5/2017, itd. Koji je podatak mjerodavan?

**Odgovor:** Onaj koji je objavljen u Narodnim novinama, jer to je službeni podatak, koji je objavljen u službenom listu RH.

**Pitanje:** Pri utvrđivanju dohotka po osnovi otuđenja nekretnina u roku od dvije godine, koji iznos se uzima kao nabavna vrijednost, iznos naveden u kupoprodajnom ugovoru ili iznos porezne osnovice na koju je Porezna uprava razrezala porez na promet nekretnina na tu nekretninu pri stjecanju?

**Odgovor:** Nabavna vrijednost utvrdit će se iz kupoprodajnog ugovora temeljem kojeg je otuđitelj stekao predmetnu nekretninu, a za nekretninu stečenu darovanjem ili na temelju druge isprave, koja ne sadrži nabavnu vrijednost ili nema isprave o nabavi, u tom slučaju, nabavnu vrijednost čini tržišna vrijednost u trenutku nabave.

**Pitanje:** Ako je porezni obveznik stekao nekretninu u vrijeme kad je vrijedilo ograničenje 3 godine, a otuđio je kada vrijedi ograničenje 2 godine, po kojem propisu će se razmatrati eventualno utvrđivanje poreza na dohodak, onog koji je vrijedio u vrijeme stjecanja ili onog koji je vrijedio u vrijeme otuđenja?

**Odgovor:** U postupku oporezivanja primjenjuju se propisi koji su bili na snazi u vrijeme nastanka činjenica na kojima se temelji oporezivanje (čl. 5. Općeg poreznog zakona). Dakle, primjenjuje se propis, koji je na snazi kad je nastalo oporezivanje, odnosno kad je nekretnina otuđena.

**Pitanje:** Ako je osoba diobom stekla nekretninu i istu otuđila, utvrđujemo li u tom slučaju dohodak od imovine po osnovi otuđenja nekretnina ili je to neoporezivo kao kod nekretnina stečenih nasljeđivanjem?

**Odgovor:** Dioba se smatra otuđenjem i oporezuje se, osim ako se ne radi o diobi koje je u neposrednoj vezi s razvodom braka ili između bračnih drugova i srodnika u prvoj liniji i drugih članova uže obitelji iz članka 14. stavka 5. i 6. Zakona o porezu na dohodak.

**Pitanje:** Ako je kupljena nedovršena nekretnina, tj. nekretnina koja nije još osposobljena za uporabu i ista se otuđi u roku od dvije godine, prije nego bude osposobljena za uporabu, podliježe li oporezivanju porezom na dohodak od imovine po osnovi otuđenja nekretnina?

**Odgovor:** Da. U smislu članka 68. stavka 1. Pravilnika o porezu na dohodak, propisano da se pri utvrđivanju dohotka od otuđenja nekretnina, danom nabave nekretnine smatra se nadnevak kupoprodajnog ugovora, odnosno u slučaju izgradnje u vlastitoj režiji dan kada je izgrađena nekretnina osposobljena za uporabu. Dakle, u slučaju kupnje nedovršene nekretnine, nadnevak nabave je poznat, to je, u smislu članka 68. stavka 1. Pravilnika o porezu na dohodak, nadnevak kupoprodajnog ugovora te ako se ista otuđi unutar roka od dvije godine od dana nabave ista podliježe oporezivanju, neovisno o činjenici što je ista otuđena bez da je osposobljena za uporabu.

## 8. Konačan porez na dohodak

Dohodak od otuđenja nekretnina smatra se **konačnim dohotkom** i za konačne dohotke ostvarene u poreznom razdoblju porezni obveznici ne mogu podnijeti godišnju poreznu prijavu niti se za te dohotke može provesti poseban postupak utvrđivanja godišnjeg poreza na dohodak. Pri utvrđivanju konačnog dohotka i konačnog poreza na dohodak ne priznaju se osobni odbici.

Dohodak od otuđenja nekretnina obveznik može na vlastiti zahtjev utvrđivati u skladu s člancima 30. – 35. ovoga Zakona, odnosno na način propisan za samostalnu djelatnost. Također, na vlastiti zahtjev može plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak.

Pisani zahtjev kojim se na vlastiti zahtjev traži promjena načina oporezivanja dostavlja se nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema prebivalištu ili uobičajenom boravištu do kraja tekuće godine za iduću kalendarsku godinu.

## 9. Ulazak u sustav poreza na dodanu vrijednost

U smislu Zakona o porezu na dodanu vrijednost i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost<sup>39</sup> porezni obveznik je svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na

38 Članak 62. stavak 5. Zakona o porezu na dohodak

39 Narodne novine, broj 79/13, 85/13-ispisak, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19, 1/20, 1/21



svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti. Gospodarskom djelatnošću smatra se svaka djelatnost proizvođača, trgovaca ili osoba koje obavljaju usluge, uključujući rudarske i poljoprivredne djelatnosti te djelatnosti slobodnih zanimanja. Gospodarskom djelatnošću smatra se i iskorištavanje materijalne ili nematerijalne imovine (najam, zakup i slično) u svrhu trajnog ostvarivanja prihoda. Pri tome nije nužna i namjera ostvarivanja dohotka odnosno dobiti. Smatra se da osoba obavlja gospodarsku djelatnost, ako se njeno obavljanje ponavlja s ciljem trajnog ostvarivanja prihoda, odnosno primitaka. Ako se vidi namjera ponavljanja djelatnosti tada već jednokratna radnja može značiti početak obavljanja gospodarske djelatnosti (čl. 6 st.1. i 2. Zakona i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost).

Svaka osoba mora Poreznoj upravi prijaviti početak svoje djelatnosti kao poreznog obveznika, odnosno mora se prijaviti u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost ako je vrijednost njezinih isporuka u prethodnoj ili tekućoj kalendarskoj godini prešla iznos iz članka 90. Stavka 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, odnosno 300.000,00 kuna te se upisuje u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost od 1. Siječnja tekuće godine, odnosno od 1. Dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je obavio isporuke dobara i usluga iznad 300.000,00 kuna (čl. 90. St. 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost i čl. 186. St. 1. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost).

O činjenici smatra li se gospodarskom djelatnošću otuđenje nekretnina u vlasništvu građanina, očitovao se središnji ured Porezne uprave svojim mišljenjem, KLASA: 410-19/16-01/69, URBROJ: 513-07-21-01/16-2 od 5. travnja 2016. godine, u kojem između ostaloga stoji: <sup>40/41/42</sup>

*„...u upitu se navodi da je porezni obveznik otuđio tri stana i dva parkirna garažna mjesta, jedan od tri otuđena stana stečen je darovanjem te je za dva otuđena stana i dva parkirna garažna mjesta potrebno utvrditi dohodak od imovine po osnovi otuđenja nekretnina u roku kraćem od tri godine od dana nabave. Nadalje, navodi se da je porezni obveznik u 2015. Godini od prodaje nekretnina ostvario primitke u iznosu od 1.935.705,27 kuna, odnosno primitke od prodaje nekretnina za koje je potrebno utvrditi dohodak od otuđenja nekretnina u iznosu od 1.291.630,27 kuna. U upitu se ističe da porezni obveznik ima namjeru prodati još dvije nekretnine koje ima u vlasništvu te se postavlja pitanje ulazi li porezni obveznik po sili zakona u sustav poreza na dodanu vrijednost obzirom na ostvarene primitke...“*

*Slijedom navedenog, smatra se da osoba koja kupuje i prodaje nekretnine obavlja gospodarsku djelatnost, ako te kupoprodaje ponavlja s ciljem ostvarivanja prihoda, odnosno primitaka te se sukladno tome ta osoba smatra poreznim obveznikom u smislu Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Stoga, ukoliko je vrijednost isporuka nekretnina tog poreznog obveznika u prethodnoj<sup>40</sup> kalendarskoj godini prešla iznos od 230.000,00 kuna<sup>41</sup>, isti je obvezan upisati se u registar obveznika PDV-a od 1. siječnja tekuće godine<sup>42</sup>.“*

U tom smjeru je i Visoki upravni sud Republike Hrvatske u svojoj presudi, Poslovni broj: Usl-2196/16-7 od 19. travnja 2018., vezano za obračunavanje i plaćanje poreza na dodanu vrijednost za otuđenje više od tri istovrsne nekretnine u razdoblju od 5 godina od dana nabave, između ostalog naveo:

*“...Tužiteljica pobija osporeno rješenje tuženika te navodi da je porezno tijelo nadzorom utvrdilo porez i prirez na dohodak od samostalne djelatnosti za 2005. i 2007. Sukladno odredbama čl. 18. St. 1. T. 3. i čl. 27. Zakona o porezu na dohodak i to dohodak od otuđenja četiri nekretnine iste vrste u razdoblju od 5 godina, kao i PDV, ali i PDV za 2006., 2007. i 2009....“*

*Sukladno citiranim propisima, tužiteljica postaje poduzetnicom-obrtnicom tek prodajom četvrte nekretnine, stoga nije bilo osnove obračunati obvezu plaćanja PDV-a za razdoblje u kojem je ostvarila primitak iznosa većeg od 85.000,00 kuna, dok istovremeno nije ostvaren uvjet obavljanja poduzetničke-obrtničke djelatnosti, obzirom da porezna obveza nastupa otuđenjem četvrte istovrsne nekretnine u poreznom razdoblju od 5 godina.“*

## 10. Zaključak

Pri donošenju odluke o prodaji nekretnine jedne ili više nekretnina, građani trebaju voditi brigu i o poreznim obvezama koje proizlaze iz propisa o porezu na dohodak i propisa o porezu na dodanu vrijednost. S obzirom na to da nepoznavanje poreznih propisa može imati neželjene posljedice, prije donošenja odluke o prodaji, potrebno se informirati u nadležnim ispostavama Porezne uprave o eventualnim poreznim obvezama koje mogu nastati otuđenjem tih nekretnina, a pogotovo iz razloga što u jednom momentu porezni obveznik može ne podlijevati oporezivanju dohotka od otuđenja nekretnina, a u drugom momenta ta ista nekretnina može biti predmet oporezivanja pri utvrđivanju dohotka od imovine po osnovi otuđenja nekretnina. To je slučaj primjerice kad obveznik otuđi istu nekretninu, u kojoj je stanovao, u roku od dvije godine od dana nabave, a ta ista nekretnina mu uđe u niz otuđenja više od tri istovrsne nekretnine u roku od pet godina od dana nabave.

<sup>40</sup> Od 1. siječnja 2019. godine „u prethodnoj ili tekućoj kalendarskoj godini“

<sup>41</sup> 300.000,00 kuna od 1. siječnja 2018.

<sup>42</sup> Od 1. siječnja 2019. godine „od 1. siječnja tekuće godine, odnosno od 1. dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je obavio isporuke dobara i usluga iznad 300.000,00 kuna“

