



Oporezivanje otuđenja nekretnina porezom na dohodak

Otuđenje nekretnina načelno podliježe oporezivanju kao dohodak od imovine, osim ako se može primijeniti neko od propisanih oslobođenja. Posebnu pažnju treba obratiti u slučaju prodaje više od tri istovrsne nekretnine u razdoblju od pet godina.

Otuđenjem nekretnina, prema Zakonu o porezu na dohodak¹, smatra se prodaja, zamjena i drugi prijenos nekretnina. 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.

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. (čl. 58. Zakona).

1. Utvrđivanje dohotka ostvarenog otuđenjem nekretnina

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. Iznimno, oporezivi dohodak po toj osnovi ne utvrđuje ako se nekretnine izvlašćuju na temelju posebnog zakona², te ako se otuđuju **zemljišta** čija je pojedinačna površina do 250 m², a ukupna površina ne prelazi 1.000 m². S obzirom na činjenicu da zakonodavac nije izričito propisao na koju vrstu zemljišta se to izuzeće odnosi, a uzevši u obzir i obrazloženje predlagatelja Zakona, može se zaključiti da se predmetno izuzeće odnosi na sve vrste zemljišta.

➔ Što su istovrsne nekretnine?

Prema čl. 4. st. 1. toč. 3., 4. i 5. Zakona o porezu na promet nekretnina³, 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. st. 2. Pravilnika o porezu na dohodak⁴ propisano je da se nekretnine (zemljište i građevine) smatraju **istovrsnim** ovisno o njihovim obilježjima i namjenama, i to:

- a) kod **zemljišta** istovrsnim nekretninama smatraju se:
 - poljoprivredna zemljišta, ili
 - građevinska zemljišta, ili
 - šumska zemljišta, ili
 - druga zemljišta;
- b) 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.).

Stoga, npr. otuđenjem tri stana, tri garaže, tri građevinska zemljišta i dr., ne smatra se da su otuđene više od tri istovrsne nekretnine. Odnosno, iako garaže i stanovi prema obilježjima spadaju u skupinu građevina, ne spadaju i u građevine iste namjene.

To znači da 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.br.: 513-07/01-2 od 29. listopada 2001.⁵, u kojem stoji: "... *da stan i garaža nisu nekretnine jednake vrste...*"

Važno je napomenuti, da iako je u Pravilniku izričito navedeno da se nekretnine (zemljišta i građevine) smatraju istovrsnim ovisno o njihovim obi-

¹ Zakon o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16 i 106/18; u nastavku: Zakon)

² Zakon o izvlaštenju (Nar. nov., br. 9/94 - 34/12) i Zakon o izvlaštenju i određivanju naknade (Nar. nov., br. 74/14 i 69/17)

³ Zakon o porezu na promet nekretnina (Nar. nov., br. 115/16 i 106/18)

⁴ Pravilnik o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17 - 80/19; u nastavku: Pravilnik)

⁵ Objavljeno u Poreznom vjesniku, broj 11/2001

lježjima i namjenama, a u tom smislu je i stajalište Porezne uprave od 29. listopada 2001. da stan i garaža nisu nekretnine iste vrste, presudom Visokog upravnog suda Republike Hrvatske, Poslovni broj: Usž-2680/17-2 od 28. veljače 2018. je između ostalog navedeno: „...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, mišljenja smo da ista nije u skladu s odredbama Zakona te da istovrsnost nekretnina treba, sukladno važećim odredbama Pravilnika 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.

Nadalje, 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.br.: 513-07-21-01/06-2 od 21. veljače 2006.⁶, 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...“

U broj otuđenih nekretnina ne ubrajaju se otuđenja po osnovi kojih se ne utvrđuje dohodak od imovine i imovinskih prava, odnosno koje se u smislu Zakona 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 zemljičnih čestica, jednom nekretninom se smatra svaki stan, poslovni prostor, gradilište ili zemljišna čestica.

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.⁷

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. Nabavnu cijenu čini tržišna vrijednost u trenutku nabave. Troškovi otuđenja mogu se odbiti kao izdaci, ako ih je porezni obveznik imao.

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.

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 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 mišljenjem⁸, 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

⁶ www.porezna-uprava.hr/publikacije/mišljenja

⁷ Mišljenja središnjeg ureda Porezne uprave, Klasa: 410-01/07-01/1295; Ur.br.: 513-07-21-01/07-2 od 20.9.2007. i Klasa: 410-01/06-01/932; Ur.br.: 513-07-21-01/06-2 od 11.10.2006.

⁸ Mišljenje središnjeg ureda Porezne uprave, Kasa: 410-01/13-01/1169; Ur.br.: 513-07-21-01/13-2 od 30. listopada 2013.

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 smatra li se otuđenjem nekretnine ukoliko u roku od 5 godina otuđi 3 nekretnine, a na četvrtoj nekretnini prenese pravo vlasništva radi osiguranja plaćanja po pozajmici s rokom vraćanja unutar 5 godina, središnji ured Porezne uprave je u svom mišljenju, Klasa: 410-01/12-01/251; Ur.br.: 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 dospijecu 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 dospijeca tražbine, tada je za utvrđivanje dohotka od imovine mjerodavan nadnevak kupoprodajnog ugovora....“

1.1. Utvrđivanje dana nabave nekretnine

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 projektanta⁹ 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.) „.....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.“¹⁰

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; Ur.br.: 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 građevinsko-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; Ur.br.: 513-07-21-01/18-6 od 24. travnja 2018., u kojem između ostalog 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 ishoda 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

⁹ Čl. 99. i čl. 136.-146. Zakona o gradnji (Nar. nov., br. 153/13 i 20/17)

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

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.“

Pri otuđenju nekretnina koja su bivšim vlasnicima vraćene u naravi na temelju Zakona o naknadi za imovinu oduzetu za vrijeme jugoslavenske komunističke vladavine¹¹, 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 Zakona¹².

U slučaju stjecanja nekretnine temeljem **ugovora o doživotnom uzdržavanju**, danom nabave nekretnine smatra se dan smrti primatelja uzdržavanja. Prema čl. 579. st. 1. Zakona o obveznim odnosima¹³ 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 čl. 586. st. 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.

1.2. Otuđenje nekretnina stečenih darovanjem

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 (čl. 58. st. 5. Zakona).

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 nekretnina 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, **darovatelju** se utvrđuje dohodak od imovine imovinskih prava, a ne otuđitelju.

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 otuđene u roku od pet godina od dana njihove nabave od strane darovatelja, a darovatelj je te nekretnine gradio u vlastitoj režiji i nije za njih dobio uporabnu dozvolu, a prethodno smo rekli da se u slučaju izgradnje nekretnine u vlastitoj režiji danom nabave smatra 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.

1.3. Utvrđivanje vrijednosti nekretnine

Ako pri utvrđivanju dohotka primitak od otuđenja nekretnina nije prijavljen ili nije prijavljen u tržišnom iznosu, dohodak će utvrditi Porezna uprava prema tr-

¹¹ Zakon o naknadi za imovinu oduzetu za vrijeme jugoslavenske komunističke vladavine (Nar. nov., br. 92/96 - 81/02-isppravak)

¹² Mišljenje središnjeg ureda Porezne uprave, Klasa: 410-20/97-01/75; Ur.broj: 513-07/98-2 od 23. veljače 1998.

¹³ Zakon o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05 - 29/18)

žišnim cijenama u mjestu u kojem se nekretnina nalazi (čl. 60. Zakona).

Na pitanje poreznog obveznika je li za utvrđivanje primitka mjerodavna ugovorena kupoprodajna vrijednost ili procjenjena tržišna vrijednost, središnji ured Porezne uprave se očitovao svojim mišljenjem¹⁴ 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 čl. 92. st. 2. Općeg poreznog zakona¹⁵, porezno tijelo procijenit će poreznu osnovicu ako porezni obveznik podatke za oporezivanje ne može dokazati vjerodostojnom dokumentacijom. Prema čl. 66. st. 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**, nabavnu 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, prvostupanijsko porezno je tijelo, temeljem objavljena podatka o etalonskoj cijeni građenja 5.246,62 kn/m² 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 prvostupanijsko 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 povezanost 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. Oslobođenja od oporezivanja kod otuđenja nekretnina

Odredbama čl. 58. st. 2., 3. i 4. Zakona, propisani su slučajevi kada dohodak od otuđenja nekretnina ne podliježe oporezivanju, a to su:

- ako je nekretnina služila za stanovanje¹⁶ poreznom obvezniku ili uzdržavanim članovima njegove uže obitelji¹⁷;

¹⁶ Porezni obveznik mora dokazati da je otuđena nekretnina služila za stanovanje njemu ili uzdržavanim članovima njegove uže obitelji – uvjerenjem o prebivalištu. S naglaskom na to da Porezna uprava ne mora nužno prihvatiti uvjerenje o prebivalištu kao stvarni dokaz 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 uzdržavanim članovima njegove uže obitelji (čl. 77. Općeg poreznog zakona). Ovo izuzeće se odnosi samo na otuđenje nekretnine u roku od dvije godine od dana nabave

¹⁷ U smislu Zakona, uzdržavanim članovima uže obitelji smatraju se braćni drug, roditelji poreznog obveznika, maćehe odnosno očusi koje punoljetno pastoriče uzdržava, djeca nakon prvog zaposlenja te punoljetne osobe kojima je porezni obveznik imenovan skrbnikom prema posebnom zakonu. Djecom se smatraju djeca koju roditelji, maćehe odnosno očusi, posvojitelji, udomitelji i skrbnici uzdržavaju. Djecom se smatraju i djeca nakon završetka redovnog školovanja do prvog zapošljavanja.

¹⁴ Mišljenje središnjeg ureda Porezne uprave, Klasa: 410-01/07-01/1672; Ur.br.: 513-07-21-01/08-2 od 15. siječnja 2008.

¹⁵ Opći porezni zakon (Nar. nov., br. 115/16 i 106/18)

- ako je otuđenje izvršeno između bračnih drugova i srodnika u prvoj liniji 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 otuđena nakon dvije godine od dana nabave;
- ako se nekretnine izvlašćuju na temelju posebnog zakona¹⁸;
- 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 m², a ukupno do 1.000 m²;¹⁹
- 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 podliježu oporezivanju otuđenja zemljišta čija je pojedinačna površina do 250 m², a ukupno do 1000 m², 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. To znači da nekretnina koja je služila za stanovanje 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. Također, nekretnina koja je otuđena nakon dvije godine od dana nabave, iako je u trenutku otuđenja bila izuzeta od oporezivanja, ako se nađe u nizu još tri istovrsne otuđene nekretnine u roku od pet uzastopnih godina, podlijegat će oporezivanju. Dakle, porezni obveznik mora voditi računa o poreznim obveza-

ma prilikom otuđenja ili planiranja otuđenja više nekretnina u kraćem vremenskom 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.br.: 513-07/03-2 od 2. prosinca 2003.²⁰, 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. Prijava dohotka ostvarenog od otuđenja nekretnina

Prema odredbama čl. 87. Zakona, 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). Prijavu u registar poreznih obveznika otuđitelj nekretnina dužan je podnijeti, ispostavi Porezne uprave nadležnoj prema njegovom prebivalištu ili uobičajenom boravištu, u roku od osam dana od dana otuđenja nekretnina.

Potrebno je spomenuti da je, osim prijave ostvarenog dohotka od otuđenja nekretnina od strane poreznog obveznika, Zakonom o porezu na promet nekretnina propisana obveza javnih bilježnika, sudova i drugih javnopравnih tijela na dostavu isprava svakog nastalog prometa nekretnina (čl. 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 čl. 18. ovoga Zakona 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.

¹⁸ Odnosi se samo na dohodak od otuđenja više od tri istovrsne nekretnine u roku od pet godina od dana nabave.

¹⁹ Vidi bilješku 18.

²⁰ www.porezna-uprava.hr/publikacije/misljenja

Tako podnošenjem isprave/prijave prometa nekretnina od strane javnih bilježnika, sudova i drugih javnopравnih 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 raspolaže podacima o otuđitelju nekretnina kao i podacima o stjecatelju nekretnina po svakom nastalom pravnom poslu.

4. Plaćanje poreza na dohodak 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 porez na dohodak od imovine i imovinskih prava, te prirez ako je propisan.

Prema čl. 62. st. 3. i 4. Zakona, porez 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. Porez 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 četvrte 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 nekretninu koja se otuđuje.

Porez se utvrđuje od porezne osnovice primjenom **stope od 24%** bez priznavanja osobnog odbitka.

Na nepravodobno uplaćeni iznos poreza, porezni obveznik plaća zatezne kamate sukladno čl. 130. Općeg poreznog zakona i čl. 29. st. 2. Zakona o obveznim odnosima i čl. 3. Zakona o kamatama²¹.

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 čl. 58.st. 3. Zakona, ranije plaćeni porez na dohodak od imovine iste vrste uzet će se u obzir pri utvrđivanju po-

reza na dohodak od otuđenja nekretnina prema čl. 58. st. 3. Zakona.

Utvrđeni iznos poreza porezni obveznik uplaćuje na uplatni račun propisan Naredbom o načinu uplaćivanja prihoda proračuna, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje drugih javnih potreba u 2019. godini²², 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 - porez i prirez na dohodak od otuđenja nekretnina i imovinskih prava koji se plaća po rješenju Porezne uprave.

Tablica 1. **Indeksi proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda od siječnja 2010. do ožujka 2019.**

MJESEČNI INDEKSI PROIZVOĐAČKIH CIJENA INDUSTRIJSKIH PROIZVODA NA DOMAĆEM TRŽIŠTU objavljeni u Narodnim novinama										
Prethodni mjesec = 100										
GOD/MJ	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.	2015.	2016.	2017.	2018.	2019.
I.	101,3	100,8	100,9	99,6	100	97,7	98,8	100,7 ²³	100,1	100,1
II.	99,9	101,6	102	100,4	99,7	101,3	99,3	100	99,5	100,5
III	101	100,8	100,6	100	99,8	101,2	101,1	99,7 ²⁴	99,9	100,6
IV	100,6	100,6	100,6	99,8	99,9	99,4	98,6	100,4	100,5	
V	100,5	100,6	101,5	99,3	100	100,6	100,1	99,4 ²⁵	100,8	
VI	100,4	99,7	99,6	100,3	99,8	99,7	101,2	99,4	99,9	
VII	100	100,1	100,1	99,7	100,3	99,5	99,3	100,1	100,7	
VIII	100,3	100,7	101,5	100,2	99,3	98,6	98,6	100,7	100,1	
IX	100,4	100	101	100,1	100,1	99,5	101,5	100,4	100,4	
X	100,4	100,6	100,1	98,7	99,8	100	101,1	100,3	100,5	
XI	99,9	100,5	98,8	99,3	99,2	99,5	98,8	101,4	99,4	
XII	101	99,8	100	100	98,8	98,6	101,7	99,9	98,9	

5. Primjeri oporezivanja dohotka od otuđenja nekretnina

▶ Primjer 1. Otuđenje nekretnine u roku od dvije godine od dana nabave

Porezni obveznik s prebivalištem u Dubrovniku otuđio je nekretninu 21. veljače 2019. godine po ugovorenoj kupoprodajnoj cijeni od 4.455.000,00 kn koju

²² Naredba o načinu uplaćivanja prihoda proračuna, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje drugih javnih potreba u 2019. godini (Nar. nov., br. 12/19.)

²³ 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

²⁴ 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

²⁵ 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

²¹ Zakon o kamatama (Nar. nov., br. 94/04 i 35/05)

je nabavio 15. travnja 2017. godine za 1.200.000,00 kn na koju je plaćen porez na promet nekretnina u iznosu od 48.000,00 kn ($1.200.000,00 \times 4\%$), pa je ukupna nabavna vrijednost te nekretnine 1.248.000,00 kn. Nekretnina nije služila za stanovanje ni poreznom obvezniku, a niti uzdržavanim članovima njegove uže obitelji. Porezni obveznik je imao troškove ulaganja u iznosu od 1.500.000,00 kn. Za usluge odvjetnika i javnog bilježnika oko kupoprodaje nekretnine i prijenos vlasništva plaćeno je 50.000,00 kn. Nabavna vrijednost nekretnine uvećava se za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda, koji se u ovom primjeru računa od svibnja 2017. godine do siječnja 2019. godine (2,4%), što čini: $1.248.000,00 \times 2,4\% = 29.952,00$ kn.

1. Primitak od otuđenja nekretnine	4.455.000,00 kn
2. Nabavna vrijednost nekretnine	1.248.000,00 kn
3. Stopa rasta proizvođ. cijena indust. proizvoda, ukupno (2,4%)	29.952,00 kn
4. Troškovi otuđenja nekretnine	50.000,00 kn
5. Dohodak od otuđenja (1-2-3-4)	3.127.048,00 kn
6. Porez na dohodak (5x24%)	750.491,52 kn
7. Prirez porezu na dohodak (6x10%)	75.049,15 kn
8. Ukupno porez i prirez (6+7)	825.540,67 kn

👉 Primjer 2. Otuđenje više od tri istovrsne nekretnine u roku od pet godina

Porezni obveznik s prebivalištem u Dubrovniku prodao je stan 15. prosinca 2015. godine po ugovorenoj cijeni od 800.000,00 kn koju je nabavio 2. travnja 2014. godine za 700.000,00 kn, i na koji je plaćen porez na promet nekretnina u iznosu od 35.000,00 kn ($700.000,00 \times 5\%$), pa je ukupna nabavna vrijednost te nekretnine 735.000,00 kn. Nekretnina je služila za stanovanje poreznom obvezniku. Obveznik je 25. veljače 2016. prodao 3 garaže za iznos od 150.000,00 kn i 1 stan u vrijednosti od 1.432.000,00 kn, koji je izgradio u vlastitoj režiji 7. lipnja 2014., a ukupni troškovi izgradnje su bili 1.100.000,00 kn. U siječnju 2015. prodao je stan za iznos od 750.000,00 kn, koji je stekao nasljeđivanjem od oca. Obveznik je 4. travnja 2015. prodao stan za iznos od 985.350,00 kn koji je stekao darovanjem od djeda 2014., a djed je taj stan kupio 1970. Zatim je 25. listopada 2016. prodao stan za iznos od 3.860.000,00 kn, koji je kupio 6. travnja 2014. za iznos od 2.500.000,00 kn na koji je plaćen porez na promet u iznosu od 125.000,00 kn ($2.500.000,00 \times 5\%$), pa je ukupna nabavna vrijednost te nekretnine 2.625.000,00 kn. Dana 13. studenog 2018. prodao je stan za iznos od 2.200.000,00 kn, koji je nabavio 15. svibnja 2015. za iznos od 1.200.000,00 kn na koji je plaćen porez na promet

nekretnina u iznosu od 60.000,00 kn ($1.200.000,00 \times 5\%$), pa je ukupna nabavna vrijednost te nekretnine 1.260.000,00 kn. Obveznik je imao troškove ulaganja u taj stan u iznosu od 500.000,00 kn. Dana 15. ožujka 2019. obveznik je prodao kuću za iznos od 17.000.000,00 kn koju je izgradio u vlastitoj režiji 25. ožujka 1985. godine.

Dakle, porezni obveznik je u razdoblju od 15. prosinca 2015. do 15. ožujka 2019. 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 2019., jer je protekao rok od pet godina od dana nabave iste. Također, na ovaj način ne podliježu oporezivanju ni garaže, jer se ne radi o istovrsnoj nekretnini.

Odnosno, u ovom primjeru u 2019. 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 2014., a prodao ga u 15. prosinca 2015. godinie nije podlijegao 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, isti ulazi u osnovicu za oporezivanje.

Izračun rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda

Za stan kupljen 2. travnja 2014., a prodan 15. prosinca 2015., indeks rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda računa se od svibnja 2014. godine do studenoga 2015. te iznosi **93,1²⁶**, odnosno bio je pad vrijednosti **6,93%** ($93,07 - 100$). S obzirom na to da nije bilo rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda od dana stjecanja do dana prodaje, nabavna cijena za ovaj stan neće se uvećati za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda, jer bi se nabavna vrijednost stana umanjila za 50.949,11 kn ($684.050,89 - 735.000,00 = -50.949,11$ kn).

Izračun rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda				
mjesec	redni broj	indeks - prethodni mjesec = 100	porast - IV 14. = 100	Iznos
1	2	3	4	5
			100,00	735.000,00 kn
V 2014	1	100	100,00	735.000,00 kn
VI 2014	2	99,8	99,80	733.530,00 kn
VII 2014	3	100,3	100,10	735.730,59 kn

²⁶ Zaokruživanjem na jednu decimalu od indeksa rasta 93,07

Izračun rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda				
mjesec	redni broj	indeks - prethodni mjesec = 100	porast - IV 14. = 100	Iznos
VIII 2014	4	99,3	99,40	730.580,48 kn
IX 2014	5	100,1	99,50	731.311,06 kn
X 2014	6	99,8	99,30	729.848,43 kn
XI 2014	7	99,2	98,50	724.009,65 kn
XII 2014	8	98,8	97,32	715.321,53 kn
I 2015	9	97,7	95,08	698.869,14 kn
II 2015	10	101,3	96,32	707.954,43 kn
III 2015	11	101,2	97,48	716.449,89 kn
IV 2015	12	99,4	96,89	712.151,19 kn
V 2015	13	100,6	97,47	716.424,10 kn
VI 2015	14	99,7	97,18	714.274,82 kn
VII 2015	15	99,5	96,69	710.703,45 kn
VIII 2015	16	98,6	95,34	700.753,60 kn
IX 2015	17	99,5	94,86	697.249,83 kn
X 2015	18	98,6	93,54	687.488,34 kn
XI 2015	19	99,5	93,07 ²⁷	684.050,89 ²⁸ kn
		Rast cijena:	-6,93	-50.949,11 kn

Za stan izgrađen u vlastitoj režiji i osposobljen za uporabu 7. lipnja 2014., a prodan 25. veljače 2016. indeks rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda računa se od srpnja 2014. godine do siječnja 2016. godine te iznosi **92,1**, odnosno bio je pad vrijednosti **7,86%** (92,14 - 100). S obzirom na to da nije bilo rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda od dana stjecanja do dana prodaje, nabavna cijena za ovaj stan neće se uvećati za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda, jer bi se nabavna vrijednost stana umanjila za 86.508,38 kn (1.013.491,62 - 1.100.000,00 = -86.508,38 kn).

Za stan kupljen 6. travnja 2014., a prodan 25. listopada 2016., indeks rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda računa se od svibnja 2014. godine do rujna 2016. godine te iznosi **90,4**, odnosno bio bi pad vrijednosti **9,65%** (90,35 - 100). S obzirom na to da nije bilo rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda od dana stjecanja do dana prodaje, nabavna cijena za ovaj stan neće se uvećati za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda, jer bi se nabavna vrijednost stana umanjila za 253.362,23 kn (2.371.637,77 - 2.625.000,00 = -253.362,23 kn).

Za stan kupljen 15. svibnja 2015., a prodan 13. studenog 2018., nabavna vrijednost uvećava se za rast

²⁷ Stopa rasta = umnožak porasta prethodnog mjeseca (kol.4.18.) i indeksa tekućeg mjeseca (kol.3.19.)/100, odnosno 93,07 = 93,54 x 99,5/100

²⁸ Iznos = umnožak iznosa prethodnog mjeseca (kol.5.18.) i indeksa tekućeg mjeseca (kol.4.19)/100, odnosno 684.050,89 = 687.488,34 x 93,07/100

proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda, koji se za ovaj stan računa od lipnja 2015. godine do listopada 2018. godine 100,6 (100 - 100,6) što čini: 1.260.000,00 x 0,6% = 7.560,00 kn.

Obračun dohotka od otuđenja nekretnina i poreza na dohodak i prireza od otuđenja nekretnina:

1. Ukupan primitak od otuđenja nekretnina 8.292.000,00 kn
2. Nabavna vrijednost nekretnina 5.720.000,00 kn
3. Rast proizvođ. cijena indust. proizvoda, ukupno (1,0016%) 7.560,00 kn
4. Troškovi ulaganja 500.000,00 kn
5. Dohodak od otuđenja (1-2-3-4) 2.064.440,00 kn
6. Porez na dohodak (5x24%) 495.466,00 kn
7. Prirez porezu na dohodak (6x10%) 49.547,00 kn
8. Ukupno porez i prirez (6+7) 542.012,00 kn

6. 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 čl. 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.

7. Ulazak u sustav poreza na dodanu vrijednost

U smislu Zakona o porezu na dodanu vrijednost²⁹ i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost³⁰ porezni obveznik je svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti. Gospodarskom djelatnošću

²⁹ Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13 – 106/18; u nastavku: Zakon o PDV-u)

³⁰ Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13 - 1/19; u nastavku: Pravilnik o PDV-u)

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.

Svaka osoba mora Poreznoj upravi prijaviti početak svoje djelatnosti kao poreznog obveznika, odnosno mora se prijaviti u registar obveznika PDV-a ako je vrijednost njezinih isporuka u prethodnoj ili tekućoj kalendarskoj godini prešla iznos iz čl. 90. st. 1. Zakona, odnosno 300.000,00 kn te se upisuje u registar obveznika PDV-a 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 kn (čl. 90. st. 1. Zakona o PDV-u i čl. 186. st. 1. Pravilnika o PDV-u).

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, Ur.br.: 513-07-21-01/16-2 od 5. travnja 2016. godine, u kojem između ostaloga stoji: „...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 kn, odnosno primitke od prodaje nekretnina za koje je potrebno utvrditi dohodak od otuđenja nekretnina u iznosu od 1.291.630,27 kn. 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 prethodnoj³¹

kalendarskoj godini prešla iznos od 230.000,00 kn³², isti je obvezan upisati se u registar obveznika PDV-a od 1. siječnja tekuće godine³³.“

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 PDV-a 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 prizrez 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 kn, dok istovremeno nije ostvaren uvjet obavljanja poduzetničke-obrtničke djelatnosti, obzirom da porezna obveza nastupa otuđenjem četvrte istovrsne nekretnine u poreznom razdoblju od 5 godina.“



REGISTAR STVARNIH VLASNIKA



- **Autori:**
Ivica Maros
Ante Biluš
Tomislav Sertić
- **Izašlo iz tiska:**
rujan 2019.
- **Opseg:** 150 str.

Cijena: 200,00 kn

NOVO

³¹ Od 1. siječnja 2019. godine „u prethodnoj ili tekućoj kalendarskoj godini“.

³² 300.000,00 kn od 1. siječnja 2018.

³³ 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 kn“.