

Nedorečenost poreznih oslobođenja u sustavu poreza na promet nekretnina u Hrvatskoj

Braovac, Ilija

Source / Izvornik: **Skrivena javna potrošnja: sadašnjost i budućnost poreznih izdataka, 2012, 221 - 234**

Conference paper / Rad u zborniku

Publication status / Verzija rada: **Published version / Objavljena verzija rada (izdavačev PDF)**

<https://doi.org/10.3326/bpi.2012.17>

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:242:764580>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial 4.0 International](#)/[Imenovanje-Nekomercijalno 4.0 međunarodna](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2025-03-04**



Repository / Repozitorij:

[Institute of Public Finance Repository](#)

NEDOREČENOST POREZNIH OSLOBOĐENJA U SUSTAVU POREZA NA PROMET NEKRETNINA U HRVATSKOJ

ILIJA BRAOVAC

BRAOVAC POREZNO SAVJETNIŠTVO, ZAGREB

JEL KLASIFIKACIJA: H20

doi: 10.3326/bpi.2012.17

SAŽETAK

Trima oslobođenjima predviđenima Zakonom o porezu na promet nekretnina „propuštaju“ se ubrati znatni iznosi proračunskih prihoda. Dok su u 2007. ukupni iznosi poreznih oslobođenja bili nešto viši od 490 milijuna kuna, u 2010. smanjili su se na 262 milijuna kuna. No, osim tako visokih iznosa neubranih poreznih prihoda u porezu na promet nekretnina, ovaj sustav i dalje „pati“ od određenih nedorečenosti i nejasnoća koje izazivaju pravnu zbrku u primjeni posebnih odredbi Zakona u porezu na promet nekretnina u Hrvatskoj, te bi u eventualnim daljnjim prilagodbama sustava trebalo poći od same svrhe pojedinog propisa te preispitivanja smisla postojećih ograničenja u porezu na promet nekretnina.

Ključne riječi: porezna oslobođenja, porez na promet nekretnina, nedorečenosti

1. Uvod

Poreznim izdacima možemo smatrati stavke u okviru postojećih poreznih oblika kojima se propušta ubrati proračunske prihode, a koje se javljaju u različitim oblicima, ovisno o kojem je poreznom sustavu riječ. Tako se porezni izdaci mogu smatrati porezna umanjivanja, izuzeća, razni odbici poreza, oslobođenja, porezne povlastice ili olakšice i porezni poticaji. Osim što smanjuju proračunske prihode, povećanje različitih oblika i iznosa poreznih izdataka dovodi i do povećanja troškova porezne administracije.

Svjedoci smo da se svaki put u predizborno vrijeme naširoko najavljuje uvođenje novih ili proširenje postojećih poreznih olakšica. Međutim, takva praksa prouzrokuje nestabilnosti i nesigurnost koje nisu dobro prihvaćene u poslovnom svijetu. Upravo zbog toga, prije same odluke o uvođenju pojedinog poreznog izdatka, potrebno je preispitati efikasnost svake pojedine porezne olakšice, pogotovo što oni narušavaju načela jednostavnosti, neutralnosti i efikasnosti poreznog sustava.

U nastavku su prikazani i analizirani ukupni iznosi oslobođenja u sustavu poreza na promet nekretnina od 2007.-10., te naznačene određene nelogičnosti i nedorečenosti u primjeni samog Zakona o porezu na promet nekretnina.

2. POREZNA OSLOBOĐENJA U SUSTAVU POREZA NA PROMET NEKRETNINA

Iako je oporezivanje prometa nekretnina regulirano od 1997. (NN 69/97), značajniji porezni izdaci uvedeni su izmjenama i dopunama 2002. (NN 153/02). Zakonom o porezu na promet nekretnina (NN 22/11) koji je stupio na snagu 26. veljače 2011. detaljnije su precizirani određeni slučajevi u prometu nekretnina te su ispravljene određene nejasnoće koje su se pojavile u praksi prilikom primjene ovog Zakona (pitanje nastanke porezne obveze u pojedinim slučajevima i dr.). Zakon o porezu na promet nekretnina porezne izdatke (tj. oslobođenja) dijeli u četiri skupine.

Prvu skupinu čine opća oslobođenja prema kojima porez na promet nekretnina ne plaćaju:

- Republika Hrvatska, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, tijela državne vlasti, ustanove čiji je jedini osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, zaklade i fundacije i sve pravne osobe čiji je jedini osnivač Republika Hrvatska, Crveni križ i slične humanitarne udruge osnovane na temelju posebnih propisa;
- diplomatska ili konzularna predstavništva strane države pod uvjetom uzajamnosti i međunarodne organizacije za koje je međunarodnim ugovorom dogovoreno oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina;
- osobe koje stječu nekretnine u postupku vraćanja oduzete imovine i komasacije nekretnina;
- prognanici i izbjeglice koji stječu nekretnine zamjenom svojih nekretnina u inozemstvu;
- građani koji kupuju stambenu zgradu ili stan (uključujući i zemljište), na kojem su imali stanarsko pravo ili uz suglasnost nositelja stanarskog prava prema propisima kojima se uređuje prodaja stanova na kojima postoji stanarsko pravo. Isto vrijedi i za zaštićene najmpromisce koji kupuju stambenu zgradu ili stan u kojem stanuju na temelju ugovora o najmu;
- osobe koje stječu nekretnine u skladu s propisima kojima se uređuje pretvorba društvenog vlasništva u druge oblike vlasništva;
- bračni drug, potomci i preci te posvojenici i posvojitelji koji u odnosu na primatelja uzdržavanja stječu nekretnine na temelju ugovora o doživotnom uzdržavanju;
- osobe koje razvrgnućem suvlasništva ili pri diobi zajedničkog vlasništva na nekretnini stječu posebne dijelove te nekretnine pri čemu omjer stečenog posebnog dijela odgovara omjeru idealnog suvlasničkog dijela na toj cijeloj nekretnini prije razvrgnuća suvlasništva ili diobe zajedničkog vlasništva.

Drugu skupinu čine oslobođenja za kupnju prve nekretnine kojom građanin rješava vlastito stambeno pitanje. Porez na promet nekretnina ne plaćaju osobe koje kupuju prvu nekretninu (stan ili kuću) kojom rješavaju vlastito stambeno pitanje ako su kumulativno ispunjeni sljedeći uvjeti:

- imaju hrvatsko državljanstvo;
- da osoba i članovi njegove uže obitelji prijave prebivalište i borave u mjestu i na adresi gdje se nekretnina (koju stječe) nalazi;
- da površina nekretnine, ovisno o broju članova uže obitelji, ne prelazi određenu površinu, i to za 1 osobu do 50 m², 2 osobe do 65 m², 3 osobe do 80 m², 4 osobe do 90 m², 5 osoba do 100 m², 6 osoba do 110 m² te 7 i više osoba do 120 m² građevine;
- da osoba te članovi njegove uže obitelji nemaju, u tuzemstvu ili inozemstvu, u vlasništvu, suvlasništvu ili zajedničkom vlasništvu:

- građevine (stan i/ili kuću) čija je ukupna (zbrojena) površina svih građevina jednaka, veća ili do najviše 10 m² manja od površine građevine iz prethodne točke 3., ili
- nekretnine (osim poljoprivrednog zemljišta i poslovnog prostora u kojem građanin ili član njegove uže obitelji obavlja registriranu djelatnost) čija je ukupna (zbrojena) vrijednost svih nekretnina u trenutku nastanka porezne obveze jednaka ili veća od tržišne vrijednosti nekretnine koju građanin stječe.¹

Ako površina nekretnine prelazi navedene zadane površine, porez na promet nekretnina plaća se na razliku površine građevine. Također, ako površina zemljišta na kojem se građevina nalazi prelazi 400 m², porez na promet nekretnina plaća se na razliku površine zemljišta.

Zakon o porezu na promet nekretnina izričito definira tko se smatra članom uže obitelji, pa tako određuje da su to bračni drug i djeca. Zakonom su propisana i ograničenja od ostvarivanja ove porezne pogodnosti na način da će se porez na promet nekretnina platiti naknadno, iako je obveznik već ostvario oslobođenje od plaćanja ovoga poreza. Tako je propisano da se porez plaća naknadno ako u roku od 3 godine od dana stjecanja nekretnine otuđi ili iznajmi u cijelosti ili djelomično, ili ako obveznik ili njegov bračni drug odjave prebivalište, ne borave ili prijave promjenu adrese stanovanja te ako Porezna uprava naknadno utvrdi da nisu ispunjeni uvjeti za porezno oslobođenje.

Nadalje, porezno oslobođenje vrijedi i za osobe koje na temelju sklopljenog ugovora o kupoprodaji stječu zemljište unutar građevinskog područja površine do 600 m² na kojem će izgraditi kuću za rješavanje vlastitog stambenog pitanja, ali uz kumulativno ispunjenje istih uvjeta koji vrijede kada se kupuje prva nekretnine (stan ili kuća). Također i za kupnju zemljišta vrijede ista ograničenja o naknadnom plaćanju ovog poreza, kao i za kupnju prve nekretnine. Porezno oslobođenje vrijedi i u slučajevima kada se stječe novosagrađena nekretnina u djelu koji čini vrijednost zemljišta i iznosa za komunalno uređenje zemljišta prema odluci mjerodavnih tijela ako su ispunjeni već navedeni zakonski propisani uvjeti.

Izmjenama Zakona o porezu na promet nekretnina od 2011. precizno je pojašnjena situacija u kojoj obveznik, kojemu je rješenjem Porezne uprave utvrđeno pravo na oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina za kupnju prve nekretnine, nema pravo na ponovno oslobođenje u slučaju ako mu je porez naknadno utvrđen rješenjem Porezne uprave. Također, pravo na oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnine nema ni bračni drug poreznog obveznika kojemu je utvrđeno pravo na oslobođenje.

Ovim izmjenama zakona ispravljena je dotadašnja nedorečenost propisa koja se u određenim slučajevima „zloupotrebljavala“ na način da je obveznik mogao ostvariti pravo na porezno oslobođenje, iako je prethodno već bio oslobođen od plaćanja ovog poreza prilikom kupnje prve nekretnine.²

¹ Izmjenama Zakona o porezu na promet nekretnina iz 2011. uvedeno je pravilo da je oslobođenje vezano uz površinu građevine (uključujući i npr. zajedničku ostavu i parkirališno mjesto), a ne uz stambenu površinu kako je bilo do tada propisano. Uvedena je i novost da se nekretnine koje obveznik i članovi njegove obitelji već imaju u vlasništvu međusobno zbrajaju.

² Do izmjena Zakona o porezu na promet nekretnina iz 2011. u odredbama članka 11. stavak 1. točka 15. bilo je propisano da obveznik koji iskoristi pravo na oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina nema pravo na ponovno oslobođenje od plaćanja istog poreza. Međutim, u praksi su obveznici koristili ovakvu nedorečenost propisa na način da bi izvršili uplatu poreza na promet nekretnina, iako su prethodno dobili rješenje Porezne uprave da su oslobođeni od njegova plaćanja (npr. kupili su prvu nekretninu kojom rješavaju stambeno pitanje). To bi bio slučaj kada bi ostvarili porezno oslobođenje za kupnju manjeg stana, a naknadno bi kupovali veći stan (npr. u međuvremenu bi im se povećao broj članova obitelji na koje inače ostvaruju pravo na oslobođenje). U takvim slučajevima bi samoinicijativno uplatili iznos poreza za kupnju prvog manjeg stana, pa bi pri kupovini drugog većeg stana mogli lako dokazati Poreznoj upravi da „nisu iskoristili pravo na oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina“, te na taj način ostvarili i znatne uštede.

Treću skupinu čine oslobođenja pri unosu nekretnine u trgovačko društvo. Porez na promet nekretnina ne plaća se ni u slučajevima kada se nekretnine unose u trgovačko društvo kao osnivački ulog ili povećanje temeljnog kapitala u skladu sa Zakonom o trgovačkim društvima (NN 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03 i 107/07).

Također, ovaj se porez ne plaća kada se nekretnine stječu u postupku pripajanja i spajanja trgovačkih društava u smislu Zakona o trgovačkim društvima, te u postupku razdvajanja trgovačkih društava u više društava.

Izmjenama Zakona o porezu na promet nekretnina od 18. veljače 2011. propisano je da Porezna uprava može poništiti rješenje o oslobođenju od plaćanja poreza koji je donesen u slučajevima kada se nekretnina unosi u temeljni kapital društva ili u slučajevima pripajanja, spajanja i razdvajanja ako se tijekom nadzora utvrdi prividnost pravnog posla³, po osnovi kojeg je stečena nekretnina.

Četvrtu skupinu čine oslobođenja pri nasljeđivanju, darovanju i drugom stjecanju nekretnine bez naknade. Pri nasljeđivanju, darovanju i drugom stjecanju nekretnine bez naknade porez na promet nekretnine ne plaćaju:

- bračni drug, potomci i preci te posvojenici i posvojitelji umrlog ili darovatelja;
- pravne i fizičke osobe kojima Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave daruje, odnosno daje nekretnine bez naknade radi odštete ili iz drugih razloga u svezi s Domovinskim ratom; i
- bivši bračni drugovi kada uređuju svoje imovinske odnose u svezi s rastavom braka.

Izmjenama Zakona o porezu na promet nekretnina od 18. veljače 2011. ukinuto je oslobođenje za braću i sestre, njihove potomke te zetove i snahe ostavitelja ili darovatelja.⁴

3. ANALIZA UKUPNIH OSLOBOĐENJA U OPOREZIVANJU PROMETA NEKRETNINA

U nastavku u Tablicama 1. i 2. prikazan je analitički i detaljniji pregled ukupnog broja danih oslobođenja u porezu na promet nekretnina. Naglasak je stavljen na analizu ukupnih iznosa poreza, oslobođenja (općeg oslobođenja, oslobođenja kod kupnje prve nekretnine, te na PPDS-u), kao i broja obveznika koji su koristili pojedinu vrstu oslobođenja za razdoblje 2007.-10.

U Tablici 1. posebno su naznačeni ukupni iznosi neubranog poreza koji se temelje na poreznim oslobođenjima u sustavu poreza na promet nekretnina. Iako je u razdoblju 2007.-10. vidljiv trend smanjenja ukupnih nominalnih iznosa poreznih oslobođenja, zanimljivo je da se udio oslobođenog poreza u odnosu na ukupno prikupljeni iznos poreza na promet nekretnina povećava. Dok je u 2007. taj udio iznosio 21,83%, u 2010. povećao se na 25,60%.

³ Prividnost pravni poslova definirao je čl. 11. Općeg poreznog zakona (NN 148/08 i 18/11): „ako se prividnim pravim poslom prikriva neki drugi pravi posao, tada je osnova za utvrđivanje porezne obveze prikriveni pravi posao.“

⁴ Do izmjena Zakona o porezu na promet nekretnina iz 2011., u odredbama članka 13. stavak 1. točkama 2. i 3. bilo je propisano da porez na promet nekretnina pri nasljeđivanju, darovanju i drugom stjecanju nekretnina bez naknade ne plaćaju braća i sestre njihovi potomci te zetovi i snahe ostavitelja ili darovatelja kada nasljeđuju ili primaju na dar poljoprivredno zemljište, ako im je poljoprivreda osnovni izvor prihoda. Također, porez nisu plaćali ni braća i sestre, njihovi potomci te zetovi i snahe ostavitelja ili darovatelja, kada su nasljeđivali ili primali na dar nekretnine, ako su s ostaviteljem ili darovateljem živjeli u gospodarskoj zajednici u vrijeme izgradnje građevine, stjecanja druge nekretnine, ostaviteljeve smrti ili primitka dara. Gospodarskom zajednicom smatra se zajedničko stjecanje prihoda i imovine, te raspolaganje prihodima i imovinom koja se nasljeđuje ili daruje.

Tablica 1.*Ukupan iznos oslobođenja od poreza na promet nekretnina, 2007.-10. (u mil. kn)*

	Iznos oslobođen od poreza	Umanjenje poreza kod kupnje prve nekretnine	Umanjenje poreza na PPDS	Ukupno umanjeње	Ukupno prikupljeni porez	postotak oslobođenog poreza od ukupnog poreza
	(A)	(B)	(C)	(D)=A+B+C	(E)	(F)= E/D*100
2007.	121.1	293.7	75.5	490.3	2.246,4	21,83
2008.	128.4	248.7	72.3	449.3	2.077,9	21,62
2009.	115.1	140.7	49.2	304.9	1.340, 2	22,75
2010.	96.1	126.9	39.3	262.4	1.024,8	25,60

Izvor: Središnji ured Porezne uprave, Ministarstvo financija. Izračun autora

Iz Tablice 1. vidi se kako su iznosi poreza kojih se proračun svjesno odriče visinom vrlo značajni. U svakom slučaju potrebno je napraviti detaljniju analizu troškova i koristi od uvođenja svakog oblika oslobođenja, pogotovo kad se radi o oslobođenju od plaćanja poreza pri kupnji prve nekretnine s obzirom da ova olakšica sudjeluje s preko 50% ukupnog iznosa oslobođenog poreza. Takva analiza trebala bi odgovoriti i na osnovne značajke poreznih izdataka, a to je da oni moraju imati točno određenu svrhu, biti pravilno i ciljano odabrani, te utemeljeni na realnim potrebama.

Tablica 2.*Broj obveznika koji su iskoristili oslobođenje u porezu na promet nekretnina, 2007.-10.*

	Obveznici s oslobođenjem	Obveznici s olakšicom kupnje prve nekretnine	Obveznici s PPDS-a	Obveznici koji su koristili oslobođenje	Ukupan broj obveznika	postotak obveznika koji su iskoristili olakšicu
	(A)	(B)	(C)	(D)=A+B+C	(E)	(F)= E/D*100
2007.	102.545	21.670	25.900	150.115	252.159	59,53
2008.	107.558	18.179	30.832	156.569	250.779	62,43
2009.	99.089	11.557	28.466	139.112	211.056	65,91
2010.	80.737	10.344	21.442	112.523	178.095	63,18

Izvor: Središnji ured Porezne uprave, Ministarstvo financija. Izračun autora

Iz Tablice 2. u razdoblju 2007.-10. vidljiv je trend smanjenja ukupnog broja obveznika poreza na promet nekretnina za približno 30%. Zasigurno je ovom smanjenju doprinijela i ekonomska kriza koja je započela tijekom 2008., i koja se izravno odrazila i na smanjenje broja kupoprodaja nekretnina. Isto tako vidljivo je kako se smanjenje broja obveznika koji su iskoristili oslobođenje u sustavu poreza na promet nekretnina odvijalo znatno sporije u odnosu na ukupan broj obveznika.

4. POREZNI IZDACI: PROBLEMATIKA U PRAKSI

Unatoč činjenici kako su zadnjim izmjenama Zakona o porezu na promet nekretnina iz 2011. ispravljene određene nedorečenosti u praktičnoj primjeni, još uvijek postoje određene dvojbe koje treba analizirati kako bi se postigla svrha zbog koje su i uvedena sva oslobođenja u porezu na promet nekretnina.

4.1. NEIZJEDNAČENOST BRAČNE I IZVANBRAČNE ZAJEDNICE

Jedna od često spominjanih nedorečenosti u sustavu je i neizjednačenost bračne i izvanbračne zajednice u pogledu ostvarivanja prava na oslobođenje od plaćanja poreza. Ta se nedorečenost najbolje očituje u sljedeća dva slučaja: stjecanju nekretnine bez naknade između bračnih drugova i oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina za osobe koje žive u izvanbračnoj zajednici.

STJECANJE NEKRETNINE BEZ NAKNADE IZMEĐU IZVANBRAČNIH DRUGOVA

Za razliku od odredbi Obiteljskog zakona (NN 116/03, 17/04, 136/04, 107/07, 57/11 i 61/11), a u pogledu oslobođenja od plaćanja poreza na promet nekretnina tijekom stjecanja imovine, porezni propis ne izjednačuje bračnog s izvanbračnim drugom.

Obveznici koji žive u izvanbračnim zajednicama prilikom podnošenja zahtjeva za oslobođenje od plaćanja poreza često postavljaju upite i negoduju, smatrajući da su navedene odredbe protuustavne s obzirom na izjednačenost u pogledu stjecanja imovinskih prava prema odredbama Obiteljskog zakona i Zakona o nasljeđivanju (NN 48/03, 163/03 i 35/05). Njihovo nezadovoljstvo najčešće se očituje u sljedećim slučajevima:

- ako dvije osobe u izvanbračnoj zajednici žive više godina, te ako bi jedan izvanbračni drug htio darovati nekretninu (ili dio nekretnine) drugom izvanbračnom drugu, takvo bi darovanje bi bilo oporezivo porezom na promet nekretnina; ili
- ako su dvije osobe živjele u izvanbračnoj zajednici, te nakon smrti jednog, drugi izvanbračni drug nasljeđuje određene nekretnine (rješenjem o nasljeđivanju), takvo nasljeđivanje oporezivo je porezom na promet nekretnina.

Naime, prema odredbama članka 13. stavka 1. točke 1. Zakona o porezu na promet nekretnina, porez na promet nekretnina pri nasljeđivanju, darovanju i drugom stjecanju nekretnina bez naknade ne plaćaju *bračni drug*, potomci i preci te posvojenici i posvojenici umrloga ili darovatelja. S obzirom da u navedenim odredbama Zakona o porezu na promet nekretnina nije izričito navedeno da porez ne plaća i „izvanbračni drug“, nema zakonske osnove da se ova olakšica prizna i za članove izvanbračne zajednice.

OSLOBOĐENJE OD PLAĆANJA POREZA NA PROMET NEKRETNINA ZA OSOBE KOJE ŽIVE U IZVANBRAČNOJ ZAJEDNICI

S obzirom da Zakon o porezu na promet nekretnina nije predvidio oslobođenje za izvanbračnu zajednicu, osobe koje žive u izvanbračnoj zajednici i prvi put kupuju nekretninu kojom rješavaju stambeno pitanje ne mogu ostvariti pravo na oslobođenje od plaćanja poreza kao izvanbračna zajednica, iako imaju ispunjene sve ostale zakonom propisane uvjete. Međutim, postavlja se pitanje *svrhe* nedopuštanja korištenja porezne olakšice i za izvanbračnu zajednicu, kada u praksi takve osobe najčešće pribjegavaju „zaobilaznom“ načinu na koji ipak ostvaruju oslobođenje od plaćanja poreza, i to u većem iznosu nego da ih se tretira kao da su bračna zajednica. Takvo postupanje najčešće je u sljedećim slučajevima:

Dvije osobe žive u višegodišnjoj izvanbračnoj zajednici i kupuju prvi stan veličine 84 m². Da su bračna i izvanbračna zajednica izjednačena po pitanju prava na oslobođenje od plaćanja poreza, u konkretnom bi slučaju bili oslobođeni od plaćanja poreza do 65 m² stana. Međutim, ukoliko partneri u izvanbračnoj zajednici odluče kupiti prvu nekretninu kojom rješavaju stambeno pitanje kao dva suvlasnika, onda svaki na svojoj polovici nekretnine (stana ili kuće) ostvaruje pravo na oslobođenje od plaćanja poreza za jednu osobu do 50 m² stambenog prostora. Na ovaj način, kupoprodajnim ugovorom utvrđuje se da su kupci stana dvije osobe s jednakim suvlasničkim udjelima, bez obzira na njihovo bračno stanje ili status izvanbračne zajednice.

Svrha neizjednačivanja prava u poreznom postupku između bračnih i izvanbračnih partnera u slučajevima kada npr. osobe žive u izvanbračnoj zajednici od kojih jedan partner ima u vlasništvu više nekretnina, a drugi nema niti jednu nekretninu. U tom slučaju partner koji nema u vlasništvu niti jednu nekretninu, prilikom kupnje nekretnine ostvarit će poreznu olakšicu, iako na taj način u stvarnosti nije rješavala svoje stambeno pitanje, jer zajedno sa svojim izvanbračnim drugom ima riješeno stambeno pitanje. Na ovaj način u praksi je čest slučaj da upravo oni koji već imaju više nekretnina i koji ne bi trebali ostvariti pravo na poreznu olakšicu ovakvim „zaobilaznim“ putem preko svog izvanbračnog druga stječu nove nekretnine bez da plate porez na promet nekretnina.

4.2. NEDOREČENOST ODREDBI O ZABRANI OTUĐENJA NEKRETNINE I UKIDANJA PRAVA NA POREZNO OSLOBOĐENJE

Kako ne bi došlo do zloupotreba prava na oslobođenje, zakonodavac je propisao zabranu otuđenja nekretnine na način da se porez na promet nekretnina, kojeg je obveznik inače bio oslobođen, plaća naknadno ako u roku od 3 godine od dana stjecanja otuđi ili iznajmi nekretninu u cijelosti ili djelomično, ako obveznik ili njegov bračni drug odjave prebivalište, ne borave ili prijave promjenu adrese stanovanja ili ako Porezna uprava naknadno utvrdi da nisu ispunjeni uvjeti za porezno oslobođenje. Otudjenjem se ne smatra ako nekretninu za koju je obveznik ostvario pravo na oslobođenje od plaćanja poreza stječe bračni drug ili dijete obveznika nasljeđivanjem ili darovanjem. U tom slučaju novi stjecatelj stupa u položaj pravnog slijednika glede zabrane otuđenja nekretnine. No, u praksi dolazi do različitog tumačenja navedenih odredbi o otuđenju nekretnine, pa u nastavu iznosimo konkretan slučaj.

Porezni je obveznik bio oslobođen plaćanja poreza na promet nekretnina pri kupnji stana, pa naknadno u roku od 3 godine, a nakon rastave braka, zaključuje ugovor o utvrđivanju bračne stečevine kojim je dopustio upis jedne polovice stana na bivšu suprugu. U praksi je čest slučaj da Porezna uprava izvodi zaključak da je došlo do otuđenja nekretnine u zakonskom roku nakon čega donosi rješenje o poništenju prethodnog rješenja, te razrezuje porez na promet nekretnina na cijeli iznos stana. Međutim, prema stajalištu Upravnog suda⁵ u navedenom slučaju potrebno je razrezati porez, ali ne na ukupni iznos vrijednosti stana, nego u polovici utvrđene svote poreza, zbog toga što je obveznik s bivšom suprugom suvlasnik nekretnine kupljene za vrijeme braka, te je kao takva dio bračne stečevine. Činjenica da obveznik i bivša supruga, kao kupci, nisu naknadno sklopili kupoprodajni ugovor, već je samo obveznik zahtijevao oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina temeljem kupnje prve nekretnine, ne može biti osnova za utvrđivanje poreza na promet nekretnine u ukupno utvrđenoj svoti.

4.3. NEDOREČENOST ODREDBI O POREZNO OSLOBOĐENJU ZA KUPNJU PRVE NEKRETNINE

U praksi se javljaju dvojaka tumačenja i nejasnoće oko pitanja može li obveznik ostvariti pravo na porezno oslobođenje pri kupnji prve nekretnine kojom rješava svoje stambeno pitanje ako se u trenutku stjecanja prve nekretnine nalazi na privremenom radu u inozemstvu ili privremeno ne živi i ne radi u istom gradu u kojem je stan kupljen. Prema zakonskoj formulaciji, obveznik i članovi njegove uže obitelji, moraju prijaviti prebivalište i trebaju boraviti u mjestu i na adresi gdje se nekretnina (koju stječe) nalazi. Ako se doslovno tumači navedena odredba, onda se ne bi moglo priznavati pravo na porezno oslobođenje za kupnju prve nekretnine za osobe koje privremeno rade i borave u inozemstvu ili u drugom gradu u tuzemstvu, iako bi mu obitelj boravila u novostečenoj nekretnini, a zadovoljeni su i svi drugi propisani uvjeti.

⁵ Presuda Upravnog suda od 26. kolovoza 2009. (Us-9096/2006). *Porezni vjesnik*, (3), 2010.

Polazeći od namjere zakonodavca i svrhe uvođenja ovog poreznog oslobođenja, a to je prvenstveno poticanje kupnje i rješavanja stambenog pitanja za sve osobe i obitelji koji tu mogućnost ostvaruju po prvi put, postavlja se pitanje ima li smisla ograničavati ili ne poticati takvu kupnju za osobe koje su na privremenom radu u inozemstvu, a obitelj im je u tuzemstvu? Umjesto da se snažnije potiče povratak osoba na privremenom radu u inozemstvu, „strogim“ tumačenjem poreznih propisa te osobe ne bi mogle ostvariti poreznu olakšicu, ako im se dokaže da ne borave u stanu koji su kupili. U tumačenju zakonskih propisa treba poći od same svrhe pojedinog propisa tj. intencije zakonodavca da regulira određeno područje.

U svezi ovog pitanja, Porezna je uprava, ovisno od slučaja do slučaja, imala dvojako tumačenje. Tako u jednom mišljenju iz 2004.⁶, Porezna uprava smatra da obveznik koji zbog rada boravi u inozemstvu može ostvariti pravo na oslobođenje od plaćanja poreza kao građanin koji kupnjom nekretnine rješava vlastito stambeno pitanje, ali pod uvjetom da ispunjava uvjete navedene u Zakonu o porezu na promet nekretnina. U drugom, pak, slučaju⁷, Porezna je uprava zauzela stajalište da obveznik koji privremeno radi u jednom gradu, a kupljeni stan se nalazi u drugom gradu, ne može ostvariti pravo na porezno oslobođenje za kupnju prve nekretnine, iako su zadovoljeni svi ostali propisani uvjeti. Naime, Porezna uprava smatra da obveznik ne može riješiti stambeno pitanje, ako privremeno živi i radi u drugom gradu. Isto tako, ako se obveznik s obitelji nalazi na privremenom radu u inozemstvu, a kupljenu nekretninu koristi povremeno, no nije izvjesno kada će se vratiti i u kupljenoj nekretnini stalno stanovati, također se smatra da obveznik nema pravo na oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina⁸.

Ako je intencija zakonodavca bila poticanje kupnje prvog stambenog prostora, postavlja se pitanje ima li smisla uopće ograničavati ovu poreznu olakšicu na način da obveznik koji ostvari poreznu olakšicu gubi to pravo ako, naknadno u roku od 3 godine od dana stjecanja tuđi ili iznajmi nekretninu u cijelosti ili djelomično, ili ako i obveznik ili njegov bračni drug odjave prebivalište, ne borave ili prijave promjenu adrese stanovanja. Naime, u trenutku kupnje prvog stambenog prostora obveznik ne može predvidjeti na koji će način u daljnjem životu rješavati svoje stambene potrebe, pa sam mišljenja kako nema smisla ograničavati pravo na olakšicu na ovakav način. Na primjer, mladi bračni par kupnjom prvog stana ostvari pravo na poreznu olakšicu, te nakon toga u roku od tri godine dobiju u nasljedstvo drugi stan u drugom gradu te zbog obiteljskih razloga odluče preseliti u taj naslijeđeni stan.

Nadalje, drugi primjer je kada mladi bračni par kupnjom prvog stana ostvari pravo na poreznu olakšicu te nakon toga, u roku od 3 godine zbog posla presele u drugi grad u kojem će samo privremeno boraviti i u kojem će plaćati najamninu. Zbog ovog ograničenja prava na poreznu olakšicu mladi bračni bar ne bi mogao iznajmiti svoj stan kako bi refundirali troškove najma u drugom stanu. U praksi obveznici u ovakvim slučajevima pribjegavaju iznajmljivanju stana na „crno“, sve kako ne bi morali platiti porez na promet nekretnina u okviru kojeg su već prije ostvarili poreznu olakšicu, a upitno je hoće li u takvim slučajevima i prijaviti boravak u tom drugom stanu.

Ovakvih slučajeva u praksi ima dosta pa se nameće pitanje ima li smisla propisivati ovakva ograničenja, posebice ako se povećava rizik izbjegavanje plaćanja drugog poreznog oblika (pogotovo kad postoji obveza plaćanja poreza na dohodak od iznajmljivanja).

⁶ Mišljenje Porezne uprave od 28. listopada 2004. Klasa: 410-20/03-01/77, Ur.broj: 513-07-21-01/04-2.

⁷ Iz Presude Upravnog suda od 31. ožujka 2011. Us-2147/2009.

⁸ Iz Presude Upravnog suda. Us-8271/2005-22.

4.4. NEDOREČENOST ODREDBI O RAZVRGNUĆU SUVLASNIŠTVA ILI DIOBA ZAJEDNIČKOG VLASNIŠTVA NA NEKRETNINI

Odredbama članka 11. stavka 1. točke 8. Zakona o porezu na promet nekretnina, propisano je da porez ne plaćaju osobe koje razvrgnućem suvlasništva ili diobom zajedničkog vlasništva na nekretnini stječu posebne dijelove te nekretnine, pri čemu omjer stečenog posebnog dijela odgovara omjeru idealnog suvlasničkog dijela na toj cijeloj nekretnini prije razvrgnuća suvlasništva ili diobe zajedničkog vlasništva.

No, primjenom ove odredbe u praksi dolazi do dvojakog tumačenja. Naime, Porezna uprava smatra da se navedene odredbe odnose samo na slučaj kada se dijeli nekretnina koja nije bila etažirana prema omjerima idealnih dijelova, pa se etažiranjem sječu posebni dijelovi. Zakon propisuje oslobađanje samo u slučajevima razvrgnuća suvlasništva koji su u svezi s etažiranjem zgrade, a ne kao do sada u slučaju bilo kojeg razvrgnuća suvlasništva i to nad, ne nužno, samo jednom nekretninom. To su situacije kada nema novog stjecanja nekretnine, nego se razvrgnućem suvlasništva ili diobom zajedničkog vlasništva na nekretnini stječu dijelovi te nekretnine.

U drugim slučajevima razvrgnuća suvlasništva ili pri diobi zajedničkog vlasništva, mišljenje je i praksa Porezne uprave da se treba plaćati porez. Takav je slučaj, primjerice, kada dva brata (ili sestre) rješenjem o nasljeđivanju od oca naslijede dva stana s po 50% suvlasništva na svakom stanu, te nakon toga žele „zamijeniti“ svoje polovice, na način da svaki ima 100% vlasništva nad jednim stanom. Tu namjeru ostvaruju razvrgnućem suvlasništva nad ukupnom imovinom koju su naslijedili, čime svaki dobiva svoj dio, ali nakon ovakvog razvrgnuća suvlasništva svatko od njih ima u vlasništvu istu kvadraturu stana koju je imao i prije razvrgnuća, a koja je stečena nasljeđivanjem. Navedene slučajeve Porezna uprava u praksi tretira kao da se radi o zamjeni nekretnina na koju treba platiti porez na promet nekretnina. No, kod zamjene nekretnina u suštini se radi o obostranoj kupoprodaji nekretnina prilikom koje će svaka strana u ugovoru stjecati novu nekretninu, i razumno je da postoji obveza plaćanja poreza na promet nekretnina. Naime, zamjena nekretnina naplatni je pravni posao, za razliku od razvrgnuća suvlasništva koji to ne mora biti, i zamjena ne mora biti do vrijednosti imovine koju je obveznik imao prije razvrgnuća. Obveznik zapravo, tim činom ne stječe nešto što do tada nije imao (barem ne u cijelom iznosu), a osnovna postavka oporezivanja prometa nekretnina je njihovo stjecanje. Da se ne radi o zamjeni govori i činjenica da sudionici posla da bi izvršili zamjenu imovine, prethodno moraju istu imati u vlasništvu. Slijedom toga sporazum o razvrgnuću suvlasništva samo je deklaratorna isprava kojom se ne stječe imovina od drugih osoba (čl. 4. st. 2. Zakona). No, u prethodnom primjeru razvrgnuća suvlasništva između dva brata ne radi se o novom stjecanju nekretnina. Dioba zajedničkog vlasništva u ovom slučaju ne podrazumijeva nikakvo novo plaćanje, jer suvlasnici samo rješavaju svoje suvlasničke odnose u odnosu na rješenje o nasljeđivanju na način da će i nakon rješenja o diobi zajedničkog vlasništva svatko od njih imati istu kvadraturu stana koji je imao i prije razvrgnuća, a koja je stečena nasljeđivanjem.

Prema navedenom, ukoliko je intencija zakonodavca bila da ovim propisom (člankom 11. stavkom 1. točkom 8. Zakona) oslobodi od obveze plaćanja poreza na promet nekretnina sve situacije koje se mogu javiti prilikom razvrgnuća suvlasništva ili diobe zajedničkog vlasništva na nekretnini kod koje ne dolazi do stjecanja nove nekretnine, mišljenja sam da bi se navedena odredba trebala primijeniti i na prikazani primjer kod koje dva brata rješavaju međuvlasnički odnos, nakon što su rješenjem o nasljeđivanju dobili nekretnine u suvlasništvo. Nasljeđivanje imovine od prednika u vertikalnoj liniji kao način stjecanja nekretnine koji bi trebao biti oslobođen po čl.13. Zakona, ovim je samo uvjetno oslobođen plaćanja poreza, i to samo ukoliko je umrla osoba prethodni vlasnik više od jedne nekretnine, oporukom ostavila

svojim nasljednicima točno određene nekretnine. Ukoliko to nije slučaj, prilikom diobe nasljedstva na ono što su obveznici stekli od roditelja morati će platiti porez, čime se obveznike dovodi u nejednaki položaj.

4.5. STJECANJE NEKRETNINE DOSJELOŠĆU

Zakon o porezu na promet nekretnina propisao je da je predmet oporezivanja prometa nekretnina svako stjecanje vlasništva nekretnine. Prema članku 4. stavku 2. Zakona, stjecanjem se smatra kupoprodaja, zamjena, nasljeđivanje, darovanje, stjecanje nekretnine u postupku likvidacije ili stečaja, stjecanje na temelju odluke suda ili drugog tijela, te ostali načini stjecanja nekretnina od drugih osoba. No, u slučajevima stjecanja nekretnina dosjelošću⁹, postavlja se pitanje je li navedeno stjecanje nekretnine oporezivo porezom na promet nekretnina, odnosno može li se takvo stjecanje tretirati kao „ostali načini stjecanja nekretnina od drugih osoba“?

Naime, u praksi je Porezna uprava zauzela stajalište¹⁰ da se stjecanje nekretnine dosjelošću smatra predmetom oporezivanja porezom na promet nekretnina, te da porezna obveza nastaje u trenutku pravomoćnosti sudske odluke ili odluke drugog tijela.

Međutim, Upravni je sud u svojoj presudi¹¹ zauzeo suprotno mišljenje na način da smatra da se u slučajevima stjecanja nekretnine dosjelošću ne radi o stjecanju vlasništva nekretnine i o prometu nekretnine sukladno odredbama članka 4. stavak 2. Zakona o porezu na promet nekretnina. Upravni sud smatra da Zakon o porezu na promet nekretnina ne propisuje plaćanja poreza u vezi s originalnim načinom stjecanja prava vlasništva, dakle onih u kojih se pravo slijednika ne izvodi iz prava prednika. U dosjelosti se pravo vlasništva ne stječe pravomoćnošću deklaratorne odluke suda, nego nastankom pravne osnove stjecanja. Ovdje pravomoćnom odlukom suda nije konstituirano nikakvo novo niti veće pravo kakvo osoba koja stječe nekretninu dosjelošću nije imala otprije, pa zbog toga presuda suda ne može biti temelj za razrezivanje poreza na promet nekretnina.

5. ZAKLJUČAK

Iz prethodnih analiza i mišljenja očito je kako proračun nije ubrao znatne prihode uslijed postojanja tri vrste oslobođenja u sustavu oporezivanja prometa nekretnina u Hrvatskoj. Ujedno su navedeni određeni primjeri koji izazivaju pravnu zbrku u primjeni posebnih odredbi Zakona u porezu na promet nekretnina u Hrvatskoj. Navedene nejasnoće i primjeri navode na zaključak kako je u tumačenju zakonskih propisa nužno poći od *same svrhe pojedinog propisa* tj. intencije zakonodavca da regulira određeno područje. Brojni slučajevi ukazuju i na potrebu preispitivanja smisla postojećih ograničenja u porezu na promet nekretnina, ako se njima povećava rizik izbjegavanja plaćanja drugog poreznog oblika (pogotovo kad postoji obveza plaćanja poreza na dohodak od iznajmljivanja).

⁹ U članku 159. stavak 1. Zakona o vlasništvu i drugim stvarnim pravima (NN 91/06, 68/98, 137/99, 22/00, 73/00, 114/01, 79/06, 141/06, 146/08, 38/09. i 153/09) propisan je institut dosjelosti prema kojemu se stječe vlasništvo stvari samostalnim posjedom te stvari ako ima zakonom određenu kakvoću i neprekidno traje u zakonom određenu razdoblju, a posjednik je sposoban biti vlasnikom te stvari.

¹⁰ Mišljenje Porezne uprave, Klasa: 410-01/10-01/28, Ur.broj: 513-07-21-01/10-2, od 24. ožujka 2010.

¹¹ Presuda Upravnog suda, Us-8999/2008., od 08. prosinca 2010.

LITERATURA

- Mišljenje** Porezne uprave od 28. listopada 2004. Klasa: 410-20/03-01/77, Ur.broj: 513-07-21-01/04-2.
- Mišljenje Porezne uprave**, Klasa: 410-01/10-01/28, Ur. broj: 513-07-21-01/10-2, od 24. ožujka 2010.
- Obiteljski zakon**, NN. 116/03, 17/04, 136/04, 107/07, 57/11 i 61/11. Zagreb: Narodne novine.
- Opći porezni zakon**, NN 148/08 i 18/11. Zagreb: Narodne novine.
- Presuda Upravnog suda** od 26. kolovoza 2009. (Us-9096/2006). *Porezni vjesnik* (03), 2010.
- Presuda** Upravnog suda od 31. ožujka 2011. Us-2147/2009.
- Presuda Upravnog suda**, Us-8999/2008., od 08. prosinca 2010.
- Presuda** Upravnog suda. Us-8271/2005-22.
- Zakon o nasljeđivanju**, NN 48/03, 163/03 i 35/05. Zagreb: Narodne novine.
- Zakon o porezu na promet nekretnina**, NN 153/02. Zagreb: Narodne novine.
- Zakon o porezu na promet nekretnina**, NN 22/11. Zagreb: Narodne novine.
- Zakon o porezu na promet nekretnina**, NN 69/97. Zagreb: Narodne novine.
- Zakon o trgovačkim društvima**, NN 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03 i 107/07. Zagreb: Narodne novine.
- Zakon o vlasništvu i drugim stvarnim pravima**, NN 91/06, 68/98, 137/99, 22/00, 73/00, 114/01, 79/06, 141/06, 146/08, 38/09. i 153/09. Zagreb: Narodne novine.

PRILOZI

Tablica 3.

Ukupni iznosi prikupljenog poreza i oslobođenja po pojedinoj vrsti transakcije u oporezivanju prometa nekretnina, 2007.-10. (u tis. kn)

	Iznos poreza	Oslobođenja od poreza	Umanjenje poreza kod kupnje prve nekretnine	Umanjenja poreza na PPDS
2007.				
Kupoprodaje	2.107.257	88.226	292.305	70.472
Nasljedstva	26.826	6.768		924
Darovanja	24.818	12.525		3.262
Zamjene	16.104	2.756	448	780
Sudske odluke	26.044	617		29
Doživotno	8.481	403		10
Dosmrtno	7.869	352	670	16
Ostalo	28.972	9.452	240	21
Ukupno	2.246.371	121.096	293.664	75.513
2008.				
Kupoprodaje	1.909.139	91.145	247.504	64.286
Nasljedstva	25.203	8.092		1.312
Darovanja	18.519	16.993		3.841
Zamjene	19.154	3.993	463	2.739
Sudske odluke	24.028	818		15
Doživotno	10.162	525		26
Dosmrtno	7.710	739	335	24
Ostalo	63.997	6.070	398	21
Ukupno	2.077.911	128.375	248.700	72.265
2009.				
Kupoprodaje	1.206.712	62.300	139.724	35.027
Nasljedstva	25.536	8.681		2.060
Darovanja	19.464	25.278		11.156
Zamjene	11.966	2.312	612	894
Sudske odluke	20.704	787		33
Doživotno	9.397	416	10	
Dosmrtno	7.028	914	214	
Ostalo	39.407	14.392	107	4
Ukupno	1.340.215	115.080	140.668	49.173
2010.				
Kupoprodaje	893.986	40.436	126.486	24.802
Nasljedstva	20.912	7.101		1.653
Darovanja	16.938	23.509		11.681
Zamjena	13.653	1.909	360	1.149
Sudske odluke	24.041	1.124		3
Doživotno	9.093	321		8
Dosmrtno	5.938	394		
Ostalo	40.277	21.352	54	14
Ukupno	1.024.837	96.146	126.900	39.310

Izvor: Središnji ured Porezne uprave, Ministarstvo financija

Tablica 4.

Ukupan broj obveznika i obveznika s oslobođenjem i olakšicama u plaćanju poreza na promet nekretnina, 2007.-10.

	Ukupan broj obveznika	Obveznici s oslobođenjem	Obveznici s olakšicom kupnje prve nekretnine	Obveznici na PPDS-u
2007.				
Kupoprodaje	145.475	18.644	21.573	14.289
Nasljedstva	50.678	44.377		4.928
Darovanja	32.900	26.181		4.651
Zamjene	2.752	669	20	421
Sudske odluke	7.796	4.187		889
Doživotno	1.582	656		118
Dosmrtno	2.421	1.891	55	100
Ostalo	8.555	5.940	22	504
Ukupno	252.159	102.545	21.670	25.900
2008.				
Kupoprodaje	141.475	20.944	18.096	16.623
Nasljedstva	53.251	47.332		6.477
Darovanja	32.719	25.955		5.385
Zamjene	2.944	705	22	526
Sudske odluke	7.698	4.199		972
Doživotno	1.782	781		97
Dosmrtno	2.439	1.929	34	115
Ostalo	8.422	5.713	27	637
Ukupno	250.779	107.558	18.179	30.832
2009.				
Kupoprodaje	106.063	15.714	11.483	12.548
Nasljedstva	52.884	46.984		8.819
Darovanja	29.725	23.438		5.164
Zamjene	2.444	598	34	417
Sudske odluke	8.077	4.394		810
Doživotno	1.676	799	1	93
Dosmrtno	2.365	1.873	24	133
Ostalo	7.822	5.289	15	482
Ukupno	211.056	99.089	11.557	28.466
2010.				
Kupoprodaje	90.104	12.012	10.325	10.160
Nasljedstva	37.395	33.342		4.282
Darovanja	27.924	21.570		5.174
Zamjene	2.680	700	15	491
Sudske odluke	8.793	5.408		758
Doživotno	1.631	747		102
Dosmrtno	2.431	2.019		
Ostalo	7.137	4.939	4	475
Ukupno	178.095	80.737	10.344	21.442

Izvor: Središnji ured Porezne uprave, Ministarstvo financija

INCONSISTENCIES OF TAX EXEMPTIONS IN THE SYSTEM OF REAL PROPERTY TRANSACTION TAX IN CROATIA

ILIJA BRAOVAC

BRAOVAC TAX ADVISORY, ZAGREB

JEL CLASSIFICATION: H20

SUMMARY

By applying the three exemptions from the Real Property Transaction Tax Act, tax authorities fail to collect significant amounts of budget revenues. While in 2007 total amount of tax exemptions amounted to over 490 million kuna, in 2010 it was reduced to 262 million kuna. But apart from the high amounts of uncollected tax revenues from real property transaction tax, the system continues to suffer from certain inconsistencies and lack of clarity that cause legal chaos in the implementation of special provisions of Real Property Transaction Tax Act in Croatia. In the case of further adjustments of the system the purpose of every provision should be considered and the existing limitations in real property transaction tax should be re-examined.

Keywords: tax exemptions, real property transaction tax, inconsistencies