

Dr. sc. Nataša ŽUNIĆ KOVAČEVIĆ,
redovita profesorica u trajnom zvanju
Sveučilište u Rijeci, Pravni fakultet
natasazk@pravri.uniri.hr

UDK 336.226.212.1(497.5)
Prethodno priopćenje
Rad stigao: 28. svibnja 2025.
Rad prihvaćen: 6. lipnja 2025.

Dr. sc. Ana DUJMOVIĆ,
izvanredna profesorica
Sveučilište u Mostaru, Pravni fakultet
ana.dujmovic@pf.sum.ba

UTVRĐIVANJE POREZNE OSNOVICE KOD POREZA NA NEKRETNINE - PRISTUPI I PRIJEPORI

Sažetak: Najvažniji porez na imovinu u europskim zemljama upravo je periodični porez na imovinu i to na nekretnine. Dok nekoliko zemalja srednje i istočne Europe još uvijek koristi sustav oporezivanja temeljen na površini nekretnine, sustav temeljen na vrijednosti nekretnine dominira u zapadnoj Europi. Rad daje tematski pogled na nekretnine kao predmet oporezivanja i poreznu osnovicu kod poreza na nekretnine s fokusom na odabrani porezni oblik, kao samo jedan od nekoliko poreznih oblika povezanih s vlasništvom na nekretninama i imovinom. Nakon uvodnog dijela o ciljevima oporezivanja i kratkom prikazu povijesnog razvoja imovinskih poreza te posebno poreza na nekretnine u središnjem dijelu rada otvaraju se pitanja normativnog okvira predmetnog poreza, posebno njegova bitnog elementa, porezne osnovice kao i njezine moguće strukturne komponente. U radu se ukazuje na tematizirani porez iz širih perspektiva, uz njegovu ustavnu pozadinu i usklađenost sa zabtjevom za pravedno oporezivanje.

Gljučne riječi: porez na nekretnine, porezna osnovica, ad valorem porezna osnovica, area based porezna osnovica, ability-to-pay načelo (načelo porezne pravednosti)

1. UVODNO O OPOREZIVANJU NEKRETNINA

Porezni sustavi su temelj fiskalne politike svake države, a porezi na imovinu, osobito oni koji se odnose na nekretnine, imaju višestruku važnost, ne samo kao izvor prihoda, već i kao instrument kojim se ostvaruju socijalni, demografski, gospodarski i prostorni ciljevi, odnosno ciljevi velikog dijela javnih politika. Oporezivanje nekretnina često se promatra kao dio šire fiskalne strategije usmjerene i na pravednu distribuciju poreznog tereta, učinkovito upravljanje javnim financijama te poticanje ili destimuliranje određenih oblika ponašanja na tržištu nekretnina. U Republici Hrvatskoj je sustav oporezivanja nekretnina u posljednjim je desetljećima prolazio kroz niz pokušaja reformi, koje su u manjoj mjeri bile potaknute procesom približavanja Europskoj uniji (dalje: EU), već više sve izraženijim fiskalnim potrebama jedinica lokalne i regionalne samouprave, potrebama za dodatnim javnim prihodima i u kontekstu kontrole zaduživanja opće države te promjenama i pojavama na tržištu nekretnina.¹ Oporezivanje nekretnina u

¹ Prijedlog Europske komisije, MMF-a u okviru procedure prekomjernog deficita. „Pored Komisije, Europsko vijeće također je ponudilo niz preporuka o reformama koje su nužne kako bi se ispunili fiskalni ciljevi za 2016. godinu. Prema ovim preporukama Hrvatska bi trebala ozdraviti javne financije smanjivanjem plaća, socijalnih transfera i subvencija. Uz to, trebalo bi povećati efektivnu kontrolu nad državnom potrošnjom i poboljšati dizajn

RH uređeno je kroz kombinaciju raznovrsnih poreznih oblika čime se stvara relativno kompleksna struktura koja zahtijeva jasno razumijevanje zakonskih mehanizama, poreznih obveza i poreznih izuzeća. Istodobno, u okviru EU ne postoji jedinstveni model oporezivanja nekretnina, već svaka država članica uređuje ovo područje u skladu sa svojim fiskalnim prioritetima, socijalnim politikama i pravnim tradicijama. Istraživanje sustava oporezivanja nekretnina predstavlja iznimno važnu temu u suvremenim uvjetima gospodarskog razvoja i fiskalne održivosti. Pritom je osobito korisna usporedba sustava oporezivanja nekretnina među državama, koje primjenjuju različite pristupe u oporezivanju nekretnina, što može poslužiti kao polazište za analizu učinkovitosti domaćih rješenja te predlaganje mogućih reformskih smjerova.

Predmet rada je analiza sustava i mogućnosti definiranja porezne osnovice kod oporezivanja nekretnina u okviru općeg imovinskog poreza, poreza na nekretnine, s posebnim naglaskom na važeći zakonodavni okvir te očekivani i mogući utjecaj tog sustava na ukupne javne prihode i tržište nekretnina.

2. POVIJESNI RAZVOJ OPOREZIVANJA NEKRETNINA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Pregled razvoja imovinskih poreza daje uvid u teorijski i povijesni okvir razumijevanja bitnih elemenata oporezivanja nekretnina, posebno porezne osnovice. Porez na nekretnine prikazan na historijskoj lenti pojašnjava kako su porezi na imovinu evoluirali u odgovoru na društvene i gospodarske potrebe uz kratki osvrt na izazove i ograničenja u usklađivanju izravnih poreza, i izostanak istog kod poreza na nekretnine, na europskoj razini. Pored fiskalnog značaja poreza naglašavaju se, a ponekad i pretežu, i druga nefiskalna značenja, posebno socijalno, demografsko ali i značenja koja proizlaze iz drugih područja i pitanja javnih politika. Sama se prioritizacija ciljeva oporezivanja, posebno porezom na nekretnine, razlikuje od države do države. Rastući doprinos poreza financiranju javnih potreba već dugo nadilazi puko prikupljanje prihoda uz naglašavanje brojnih funkcija koje uključuju redistribuciju dohotka i imovine te bogatstva u društvima sa jednako brojnim ciljevima, često prekobrojnima, uključujući ekonomsku stabilnost i razvoj, održivost ali i smanjenje društvenih nejednakosti. Unatoč različitim pristupima u definiranju poreza kroz povijest, njihova cilja i očekivanih učinaka porezna obveza se tradicijski, u skladu sa općim pravnim načelima i pravnom teorijom određuje temeljem porezne sposobnosti ili sposobnosti za plaćanje poreza, odnosno *ability to pay* načela.² Tako se svi porezi „sidre“ na općem pravnom, najčešće i ustavnom, načelu pravednosti odnosno proizlaze iz tog načela dok je supsidijarni značaj načela koristi ili *benefit* načela.³

fiskalnih pravila. Na prihodovnoj strani trebalo bi jasnije precizirati poreznu osnovicu za nedavno najavljen porez na imovinu, dok bi prikupljanje poreza trebalo osnažiti odlučnijim djelovanjem protiv sive ekonomije i porezne evazije.“ Prema, Bartlett, William. „Ekonomska politika Milanovićeve vlade 2012.-2014.“ *Političke analize: tromjesečnik za hrvatsku i međunarodnu politiku* 5.20 (2014): 15-21.

² Vidi detaljno, Seriah, Boluwatife. „A Literature Review of Three Applicable Theories to Taxation; the Ability to Pay Theory, the Benefit Theory and the Neutrality Theory.“ Dostupno na: SSRN 4800892 (2024).

³ Kada je riječ o ustavnom načelu jednakosti, kao glavnom izvoru načela sposobnosti plaćanja, dva su moguća pristupa: porezna se dimenzija izvodi iz općeg načela jednakosti građana pred zakonom, ili drugi, gdje ustavi pored općeg načela jednakosti eksplicitno predviđaju specifičnu dimenziju ovog načela u oporezivanju. Prema, Vukčević, Ilija. „Ustavni princip jednakosti građana pred zakonom u poreskom sistemu Crne Gore: ustavnost zakona o taksama (porezima) na usluge od opšteg interesa.“ Zbornik Pravnog fakulteta

Načelo *ability to pay* kao posebna dimenzija načela pravednosti i subnačela jednakosti je imanentno porezima. Drugi naziv pod kojim se javlja je i načelo pravednosti. U većini država EU navedeno načelo predstavlja liniju razgraničenja između oporezivanja i ek-sproprijacije ili konfiskacije imovine. Riječ je o dvostrukom standardu, za vodoravnom i okomitom jednakosti i pravednosti. Vodoravna ili horizontalna pravednost zahtjeva da osobe sa istom ekonomskom snagom ili poreznom snagom i sposobnošću (*ability to pay*) trebaju platiti isti, jednak porez, dok okomita ili vertikalna pravednost zahtjeva da osobe sa većom ekonomskom snagom ili poreznim kapacitetom trebaju platiti više. Dakle, načelo *ability to pay* zahtjeva da se u okviru jedne države oporezivanje vrši u skladu sa obveznikovom sposobnošću doprinosa javnim rashodima.⁴ Razvojem istog, globalizacija je dovela do transformacije ovog načela, iz nacionalnog načela koje je temelj kreiranja pravednog poreznog sustava, u globalni koncept fer oporezivanja, na kojem se treba temeljiti pravedna raspodjela poreznog tereta između država.⁵

Dok, historijska lenta prikazuje da se već tijekom I. stoljeća pr. Kr., uvode kao novi oblici poreza upravo imovinski porezi, i to kao porez na nekretnine ili porez na zemlju, a kasnije i na strateške resurse, srednji vijek donosi raznolik razvoj oporezivanja imovine i nekretnina, kada su gradovi razvijali vlastite porezne sustave, posebno poreze na imovinu.⁶ Konsolidacijom nacionalnih država raste kritika poreza na potrošnju, zbog njihove regresivne prirode koja je nerazmjerno opterećivala siromašne pa je svijest o potrebi pravednog oporezivanja dovela do uvođenja poreza na dohodak od imovine. No, porezi na imovinu paralelno postoje i razvijaju se.⁷ Suvremeno doba su obilježili pokušaji uvođenja poreza na nekretnine kroz više desetljeća razvoja i reformi hrvatskog poreznog sustava. Od neustavnih parcijalnih poreza na nekretnine,⁸ uz kontinuirano postojanje poreza na kuće za odmor, u više navrata predlagalo se uvođenje poreza na nekretnine sa širim zahvatom u lokalne javne prihode, ukidanje komunalne naknade te eventualno ukidanje i poreza na promet nekretnina. Iz obrazloženja većeg broja zakonskih prijedloga i u vrijeme prije pristupanja Europskoj Uniji navodi se „ (...) u okviru Nacionalnog

Sveučilišta u Rijeci, vol. 35, br. 2, 2014, str. 761-793. <https://hrcak.srce.hr/131280>. Citirano 21.04.2025.

⁴ Vukčević, loc.cit.

⁵ Antić, Dinka. „Evolucija pravičnosti poreza: Od načela finansijske teorije do globalnog koncepta oporezivanja.“, u: Godišnjak Fakulteta pravnik nauka, god. 7, broj 7, 2017, str. 146-162., str. 146.; Koritnik, Boštjan and Podlipnik, Jernej, The Ability-to-Pay Principle As a Primarily Constitutional Basis for Tax Norms of a Financial Nature (June 15, 2017). Matija Žgur, Neža Kogovšek Šalamon and Boštjan Koritnik (eds.): Izzivi ustavnega prava v 21. stoletju - liber amicorum Ciril Ribičič [Constitutional Law Challenges in the 21st Century - Liber Amicorum Ciril Ribičič]. Inštitut za lokalno samoupravo in javna naročila, Maribor (Slovenia) 2017, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3038649>

⁶ Howe, Edward T., and Donald J. Reeb. „The historical evolution of state and local tax systems.“ *Social Science Quarterly* 78.1 (1997): 109-121.; Wolfe, Martin. «French views on wealth and taxes from the Middle Ages to the Old Regime.» *The Journal of Economic History* 26.4 (1966): 466-483., i dr.

⁷ Vidi detaljno o povijesti poreza na nekretnine, Hrvoje Arbutina, Nataša Žunić Kovačević, Stjepan Gadžo, Chapter 11: Croatia in Essers, Peter HJ, ed. *History and Taxation: The Dialectical Relationship between*. 2022., p. 195-220.; Jelčić, Božidar, Predrag Bejaković. „Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj.“ (2012).

⁸ Porezi na neobrađeno obradivo poljoprivredno zemljište, nekorištene poduzetničke nekretnine i porez na neizgrađeno građevno zemljište ukinuti su odlukom Ustavnog suda RH (NN 26/07).

programa reformi 2014. te Plana provedbe specifičnih preporuka za države članice 2014. navedena je obveza Vlade Republike Hrvatske da u što skorijem roku obavi sve potrebne pripremne radnje za uvođenje poreza na nekretnine. (...) Iz tih se razloga u (...) pristupilo izradi Zakona o procjeni vrijednosti nekretnina, kojim će pravne praznine uočene (...) Ovo je nužna pretpostavka i za uvođenje poreza na nekretnine jer bi upravna tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i povjerenstva bila lokalno nadležna za pribavljanje, evaluaciju i izdavanje podataka o tržištu nekretnina, vođenje zbirke kupoprodajnih cijena, a na temelju podataka iz zbirke kupoprodajnih cijena za izradu planova približnih vrijednosti i izlučivanje drugih podataka nužnih za procjenu vrijednosti nekretnina, osobito kamatnih stopa na nekretnine, koeficijenata za prilagodbu, indeksnih nizova, koeficijenata za preračunavanje, poredbenih pokazatelja za izgrađene nekretnine i si. Jedan od nedostajućih preduvjeta za uvođenje poreza na nekretnine je i odabir metode za masovne procjene vrijednosti nekretnina.⁹

Oporezivanje nekretnina porezom na kuće za odmor u sustav lokalnih poreza uvedeno je početkom 2000. godine. Sustav lokalnih poreza u RH kako je uređen Zakonom o lokalnim porezima (dalje: ZLP)¹⁰ rezultat je porezne reforme provedene krajem 2016. godine, kojom je većina odredbi o lokalnim porezima preuzeta iz Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.¹¹ Novinu te porezne reforme predstavljalo je uvođenje poreza na nekretnine od 1. siječnja 2018. godine, koji je trebao zamijeniti dva javna davanja – komunalnu naknadu i porez na kuće za odmor. Međutim, zbog pritiska javnosti, političke odluke, a dijelom i nespremnosti jedinica lokalne samouprave (dalje: JLS), brisane su odredbe o navedenom porezu. Sukladno ZLP, porez na kuće za odmor plaćaju vlasnici nekretnina za one nekretnine koje se koriste povremeno ili sezonski, te isti predstavlja nenamjenski prihod. JLS je do kraja 2023. godine mogla uvesti uz prirez porezu na dohodak, porez na potrošnju, porez na kuće za odmor i porez na korištenje javnih površina. JLS su imale autonomiju u odlučivanju hoće li svojim odlukama uvesti lokalne poreze, sve u granicama koje određuje ZLP. Time ovlaštenje su lokalni porezi imali karakter „opcijskih“ poreza,¹² gdje je JLS samostalno odlučivala o njihovom uvođenju i stopi odnosno iznosu poreza. Takvo uređenje smatra se dijelom potvrdom ostvarenja zahtjeva Europske povelje o lokalnoj samoupravi¹³ o nužnosti postojanja dijela lokalnih poreza u prihodima lokalnih jedinica.¹⁴ Tako

⁹ https://www.iusinfo.hr/Appendix/RDOCSB_HR/ent_id_18659.PDF, od 3. srpnja 2015. Konačni prijedlog Zakona o procjeni vrijednosti nekretnina.

¹⁰ Zakon o lokalnim porezima („Narodne novine“ br. 115/16., 101/17., 114/22., 114/23., 152/24.) (dalje: ZLP)

¹¹ Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave („Narodne novine“, br. 117/93, 69/97, 33/00, 73/00, 127/00, 59/01, 107/01, 117/01, 150/02, 147/03, 132/06, 26/07, 73/08, 25/12, 147/14 i 100/15.

¹² Vidi, Vartašová, Anna, Karolína Červená. „Position of the Local Development Fee in the System of Local Taxes and Fees in the Slovak Republic.“ *Lex Localis* 21.3 (2023): 525-544; Afonso, Whitney. «Local option taxes.» *Research Handbook on City and Municipal Finance* (2023): 42-63.

¹³ Koprić, Ivan. „Suvremeni trendovi u razvoju lokalne samouprave i hrvatska lokalna i regionalna samouprava.“ *Europeizacija hrvatske lokalne samouprave* (2018): 1-56. Šinković, Zoran. «Financiranje jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.» *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* vol. 56 (1) 2019. Špoljarić, Danko, Ivona Javorović. „Normativna osnova financiranja lokalnih razina vlasti u Republici Hrvatskoj.“ *FIP-Financije i pravo* 5.1 (2017): 61-77.

¹⁴ Jačanje fiskalne i porezne autonomije jedan je od ciljeva koje hrvatska fiskalna politika ima na agendi već desetljeća, no analize pokazuju da je svega polovina jedinica lokalne

su se RH nekretnine oporezivale komunalnom naknadom i porezom na kuće za odmor. Sukladno Zakonu o komunalnom gospodarstvu¹⁵ komunalnu naknadu plaćaju vlasnici nekretnina te ista predstavlja namjenski prihod koji se koristi za održavanje komunalne infrastrukture. Izazovi utvrđenja i naplate komunalne naknade nisu se promijenili unatoč noveliranju zakonskog okvira, a teorija i praksa nedvojbeno su uputili na nužnost jasnog uređenja postupka utvrđivanja i naplate.¹⁶

Izmjene Zakona o lokalnim porezima u 2023. godini donijele su i promjene u oporezivanju porezom na kuće za odmor, i dalje opcijском porezu. Kućom za odmor se, u smislu primjene predmetnog poreza, smatrala svaka zgrada ili dio zgrade ili stan koji se koriste povremeno ili sezonski, izuzev gospodarstvenih zgrada koje služe za smještaj poljoprivrednih strojeva, oruđa i drugog pribora. JLS je odlukom svoga predstavničkog tijela uređivala iznos poreza po četvornom metru korisne površine kuće za odmor, a granice su bile određene ZLP, s utjecajem i u ovisnosti o mjestu, starosti, stanju infrastrukture te drugim okolnostima bitnim za korištenje kuće za odmor. Zakonom o izmjenama i dopuni Zakona o lokalnim porezima¹⁷ izmijenjene su granice unutar kojih su jedinice lokalne samouprave ovlaštene samostalno propisivati iznos poreza. Te granice se nisu mijenjale od 2001. godine pa su ovim izmjenama bile znatno proširene jer je predstavničko tijelo JLS bilo ovlašteno propisati iznos poreza na kuće za odmor u rasponu od 0,60 do 5,00 EUR. Konačno, 2024. godine, ukida se porez na kuće za odmor zbog uređenja nešto šireg obuhvata nekretnina kao predmet oporezivanja. Tako, ZLP konačno uređuje porez na nekretnine, ne više kao opcijски već obvezni porezni oblik, sa primjenom od 2025. godine.¹⁸

Dok Europska unija, uz ograničen napredak u harmonizaciji u području izravnih poreza,¹⁹ ulaže napore u jačanje međusobne suradnje i koordinacije između država članica, komparativna metoda omogućuje, uz analizu, i preuzimanje potvrđenih pozitivnih iskustava primjene ovog tradicionalno zanemarenog, lokalno značajnog, poreznog oblika.

samouprave koristilo mogućnost propisati odlukom svog predstavničkog tijela obvezu plaćanja prireza porezu na dohodak. Takav podatak ukazuje na nespremnost dijela lokalnih jedinica na preuzimanje ovlaštenja koja im zapravo immanentno pripadaju.

¹⁵ Zakon o komunalnom gospodarstvu, (Narodne novine, broj 68/18, 110/18 i 32/20.)

¹⁶ Žunić Kovačević, Nataša, Stjepan Gadžo. «Komunalna naknada u RH i njezino pozicioniranje u odnosu na teoretske i normativne koncepte financijskog prava.» *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 35.1 (2014): 245-270. Crnković, Mateja, Damir Juras. «Upravni sud u Rijeci.» *Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave* 15.1 (2015): 261-274; Crnković, Mateja. «Praksa Upravnog suda u Rijeci.» *Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave* 14.3 (2014): 775-784. Šimović, Jure, Tereza Rogić Lugarić. «Komunalno gospodarstvo i instrumenti njegova financiranja.» *Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave* 12.1 (2012): 149-178.; Rogić Lugarić, Tereza. «Financijski aspekti položaja velikih gradova.» *Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave* 10.3 (2010): 683-708.

¹⁷ Zakon o izmjenama i dopuni Zakona o lokalnim porezima, („Narodne novine“, br. 115/16., 101/17., 114/22. i 114/23)

¹⁸ Vidi, čl. 20. ZLP „(1) Jedinice lokalne samouprave dužne su uvesti porez na nekretnine.

(2) Jedinice lokalne samouprave mogu uvesti porez na potrošnju i porez na korištenje javnih površina.“

¹⁹ Šimović, Hrvoje, Harmonizacija porezne osnovice i poreznih stopa, *Financijsko restrukturiranje profitnog i neprofitnog sektora u Hrvatskoj* / Gulin, Danimir (ur.), Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2006., 209-217

3. NEKRETNINE KAO PREDMET OPOREZIVANJA

Porez na nekretnine reprezentant je poreznog zahvaćanja imovine i jedan je od najstarijih poreznih oblika, pri čemu je njegovo uvođenje tijekom povijesti bilo najčešće predmetom rasprava, uzrokom nezadovoljstva nerijetko izazivajući negativnu percepciju, često neutemeljenu zbog nepoznavanja osnovnih obilježja ovog poreza. Oporezivanje se imovine u pravu javnih financija često kvalificira pozitivnim, smatra se pravednim i učinkovitim, posebno iz perspektive financiranja lokalnih država. Međutim, šira javnost i predstavnici raznih javnih politika često se opiru njegovu uvođenju, unatoč velikoj transparentnosti ubiranja i smanjenoga prostora za poreznu evaziju, posebno s obzirom na pravnu narav i definiciju predmeta oporezivanja, odnosno nepokretne imovine. Nekretnina kao predmet oporezivanja u pravilu ima utvrđenu vrijednost, tržišnu, rentnu, procijenjenu ili druge vrste vrijednosti pa je tim jednostavnije, transparentnije i učinkovitije oporezivanje. No, razlozi raznih naravi opravdavaju i oporezivanje s obzirom na površinu nekretnine odnosno lokaciju. Primjeri dosadašnjih pokušaja uvođenja poreza na nekretnine u Republici Hrvatskoj pokazuju se da se polazi od stava kako je vrijednost nekretnine kao porezna osnovica cilj ili nešto čemu se teži kao optimalno uređenom poreznom elementu poreza na nekretnine, dok je zadržavanje površine ili veličine nekretnine kao porezne osnovice uz dodatne korektivne elemente porezne osnovice posljedica nedovoljne razvijenosti i pripremljenosti pravnog, ekonomskog ili gospodarskog sustava uz tradicijske i dnevno-političke razloge.

U pravnoj teoriji pojam imovine definiran je kroz više konstitutivnih elemenata ili obilježja, obuhvaćajući ukupnost imovinskih prava pojedine osobe, a uključuje pravo vlasništva nad pokretnim i nepokretnim stvarima, potraživanja te druga prava koja imaju novčanu vrijednost.²⁰ U poreznom kontekstu, definicija imovine kao porezne osnovice može varirati, no u pravilu se oporezivom imovinom smatra ukupna imovina poreznog obveznika, materijalna i nematerijalna ili neto-imovina, koja ostaje nakon odbitka tereta ili obveza iste. Prema definiciji OECD-a, porezna osnovica poreza na imovinu uključuje nekretnine (zemljišta i građevine), novac, dionice, obveznice, bankarske depozite, osiguravajuće fondove, pokretne poput automobila, brodova i namještaja te tzv. „nevidljivu imovinu“ poput umjetničkih djela i nakita.²¹ Porez na imovinu može biti opće naravi, kada obuhvaća cjelokupnu imovinu poreznog obveznika, ili parcijalne naravi, kada se usmjerava na određene oblike imovine. U javnosti se često imovinski porezi svode samo na poreze na nekretnine, npr. zemlja i građevine, što je suženi ili ograničeni pogled na problematizirano, budući da se imovinskim porezima zahvaća širi spektar, uključujući i različite oblike stjecanja nekretnina, prihode od najma stambenih i poslovnih prostora, kao i kapitalne dobitke ostvarene rastom vrijednosti imovine. Specifičnost poreza na imovinu ogleda se u činjenici da se osnovica za oporezivanje temelji

²⁰ Vidi, Nikšić, Saša. „Imovina u građanskom pravu.“ *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu* 62.5-6 (2012): 1599-1633; Harašić, Žaklina. «O normama definicija.» *Zbornik radova Pravnog fakulteta Sveučilišta u Mostaru* 1.XXXII. (2024): 5-23.; Bukovac Puvaca, Maja, and Nataša Zunic Kovacevic. «Real Estate Tax Treatment in the Light of the New Local Tax Act Provisions.» *Collection Papers Actualities Civ. & Com. L. & Legal Prac.* (2017): 343.

²¹ Londoño-Vélez, Juliana, and Dario Tortarolo. „Revealing 21% of GDP in hidden assets: Evidence from Argentina’s tax amnesties.“ (2022).; Reuten, Geert. „On the Distribution of Wealth and Capital Ownership; An Empirical Application to OECD Countries around 2019.“ *Historical Materialism* 31.4 (2023): 90-114.; Solís, Sussy Calvo. «The unjustified patrimonial increase as an instrument to tax hidden assets.» *Tax Administration:Review Spain*, br. 27, 2024.

na vrijednosti same imovine, dok kod drugih vrsta poreza osnovicu čine primjerice dohodak ili potrošnja. Predmetom oporezivanja može biti ne samo vlasništvo, već i promet imovinom ili prijenos prava vlasništva ali i prihodi ostvareni korištenjem imovine. Prema klasifikaciji OECD-a,²² porezi na imovinu obuhvaćaju šest osnovnih kategorija i to su porezi na nepokretnu imovinu, porezi na neto bogatstvo, porezi na nasljedstva i darove, porezi na kapitalne transakcije, jednokratni porezi na neto bogatstvo te ostali porezi na imovinu.²³

Iako bi prema *ability to pay* načelu ili fiskalnom načelu pravednosti oporezivanja u skladu s ekonomskom snagom jedan sveobuhvatni porez na imovinu bio poželjan instrument fiskalne politike, u praksi njegova primjena nailazi na brojne praktične, pravne i etičke prepreke. Iz tih razloga, porezno opterećenje u pravilu se usmjerava na one oblike imovine koji se jednostavno identificiraju i čija se vrijednost može jednako jednostavno utvrditi, najčešće putem javnih registara. Kada je nekretnina predmet oporezivanja, najčešće je riječ o stambenim nekretninama, iako to može biti zemlja, šume i dr. Tako ZLP u članku 2. stavku 1. točka 12. definira nekretninu kao predmet oporezivanja da je to „...svaka stambena zgrada ili stambeni dio stambeno-poslovne zgrade ili stan te svaki drugi samostalni funkcionalni prostor namijenjen stanovanju. Nekretninom se ne smatraju gospodarstvene zgrade koje služe samo za smještaj poljoprivrednih strojeva, oruđa i drugog pribora te nekretnine za koje se prema odluci o komunalnoj naknadi određuje koeficijent namjene za proizvodni ili neproizvodni poslovni prostor.“.

3.1. *Ad valorem* porezna osnovica ili specifična po površini porezna osnovica

Porezna osnovica kao konkretizacija predmeta oporezivanja u fokusu je definiranja pravednosti oporezivanja kao cilja predmetnog poreznog oblika. Komparativne analize pokazuju kako je dominantan model uređenja porezne osnovice kod poreza na nekretnine upravo vrijednosna porezna osnovica. No, takvo određenje neprecizno je i teorijski nepotpuno, posebno s obzirom na razlikovanja pojma vrijednost nekretnine poput procijenjene vrijednost, rentne vrijednosti i tržišne vrijednosti koje se mogu pojaviti kao relevantne. Teorija prava lokalnih financija ističe da čimbenici koje treba uzeti u obzir u postupku procjene osnovice poreza na nekretnine imaju biti usklađeni s doktrinom sposobnosti plaćanja, ustavnom kategorijom oporezivanja u suvremenom društvu. Drugim riječima, to bi značilo da bi prihod od nekretnine trebao biti svojevrsni vodič i da bi vrijednost takvog, kapitaliziranog dohotka trebala postati porezna osnovica odnosno oporeziva vrijednost. To proizlazi i posredno iz primjene načela i zahtjeva da plaćanje poreza bude u skladu sa sposobnosti plaćanja što vodi ka uređenju svih poreza na osnovu osobnog dohotka, a ujedno time oporezivanje imovine ostaje bez uvjerljivog i provedbenog opravdanja. Dakle, unatoč pravnom definiranju ustavnih i općih teorijskih indikatora gospodarske snage, imovine, dohotka i potrošnje, zahtjevnost definiranja porezne osnovice kod oporezivanja imovine, smanjuje mogućnost prepoznavanja iste kao pravednog i na ustavnoj razini potrebnog predmeta oporezivanja. No, i ako

²² Tako, Tax on property | OECD, dostupno na www.oecd.org/data-explorer/comparative-tables-of-countries-in-the-global-database.

²³ Vidi, Kordić, G. i Podborkić, R. (2010). OPOREZIVANJE IMOVINE: HRVATSKA PRAKSA I EUROPSKA ISKUSTVA. *Ekonomika misao i praksa*, 19 (1), 105-120. Preuzeto s <https://hrcak.srce.hr/54659>; Kesner-Škreb, Marina. „Što sve treba znati o oporezivanju nekretnina.“ *Newsletter: povremeno glasilo Instituta za javne financije* 11.46 (2009): 1-8. Porezi na vlasništvo nad imovinom mogu se podijeliti na periodične i jednokratne. Periodični porezi, poznati i kao stalni ili godišnji porezi, primjenjuju se redovito, najčešće na zemljište, građevine ili ukupnu imovinu poreznog obveznika

zanemarimo odgovor na pitanje je li pravedan ili opravdan u očima onih koji prihvaćaju taj pristup utemeljen na doktrini sposobnosti plaćanja, porez na imovinu predstavlja značajan dio prihoda lokalnih proračuna suvremenih država. Istraživanje literature o pravu javnih financija ne daje jednoznačan odgovor i ključ pravog značenja pojma 'žvrijednost'. Umjesto toga, često se nailazi na sistematizacije i niz jednakovrijednih i osnovnih načela 'žpravednog oporezivanja', često međusobno i suprotstavljenih, a niti jedno od njih, i kada se uzimaju zasebno, ne rješava pitanje idealne osnove vrednovanja porezne osnovice predmetnog poreza. Stoga, neki autori zaključuju da primjena *ability to pay* načela, odnosno načela oporezivanja u skladu sa sposobnošću za plaćanje, znači da se ovo načelo kod oporezivanja nekretnina ima primijeniti u svojevrsnom hibridnom obliku. Primjer takvog modela porezne osnovice poreza na nekretnine znači da je prihod od imovine temelj usporedbe u postupku vrednovanja porezne osnovice poreza na imovinu. Zbog toga postoje stajališta da je oporezivanje nekretnina po bilo kojoj osnovi koja proizlazi iz njihove sposobnosti plaćanja zapravo administrativno neprovedivo.²⁴

Druga teorija oporezivanja, teorija koristi, poreznu osnovicu i porez na nekretnine izravno temelji na relativnoj ekonomskoj koristi koju nekretnina dobiva od vlasti, kao rezultat državne zaštite, to jest uspostavljanjem korelacije između koristi od zaštite i troška te zaštite za državu. Ali teorija koristi također ne uspijeva ponuditi rješenje za provedbu, vodič za pravedno određivanje porezne²⁵ osnovice ili oporezive vrijednosti. Ne postoji način da se utvrde državni troškovi zaštite nekretnine, a i da postoje, bilo bi izuzetno teško ravnomjerno raspodijeliti troškove između najrazličitijih vrsta nekretnina.

U nedostatku bilo kakvog procesa vrednovanja koji bi mogao dovesti do porezne osnovice koja je prikladna za ravnomjernu raspodjelu tereta oporezivanja, pod bilo kojim i svim ekonomskim uvjetima, zakonodavci moraju birati čimbenike usporedbe koje će koristiti u svom procesu vrednovanja porezne osnovice. U stručnoj se literaturi navodi da se u procijeni vrijednosti razlikuju same metode procjene vrijednosti nekretnina pa se radi o procijenjenoj vrijednosti kao poreznoj osnovici, a koja se može temeljiti na nekoliko metoda: poredbena metoda, prihodovna metoda i troškovna metoda.²⁶

O procjeni vrijednosti nekretnina kod utvrđivanja porezne osnovice znanstvena i stručna literatura datira iz početka 20. stoljeća, a unatoč brojnim nedostacima i poteškoćama provedbe i primjene odredbi tako uređene porezne osnovice poredbene analize potvrđuju primjenu navedenog vrednovanja porezne osnovice. Upravo je sa istim ciljem, procijene vrijednosti nekretnina, sukladno europskim standardima i metodama, u hrvatski pravni sustav unesen institut posebno ovlaštenih procjenitelja i donesen prvi Zakon o procjeni.²⁷

²⁴ Kordić, G. i Podborkić, R. (2010). OPOREZIVANJE IMOVINE: HRVATSKA PRAKSA I EUROPSKA ISKUSTVA. *Ekonomika misao i praksa*, 19 (1), 105-120. Preuzeto s <https://hrcak.srce.hr/54659>, str. 107. Luce, Kenneth K. «Assessment of Real Property for Taxation.» *Michigan Law Review* 35.8, 1937, str. 1221. Grote, Martin, and Jean-François Wen. „How to Design and Implement Property Tax Reforms.“ *How-To-Note, Washington, DC: International Monetary Fund*, 2024, str. 4.

²⁵ Tako: Živković, Koraljka Polak. «Problemi u primjeni zakona o procjeni vrijednosti nekretnina.» U: *Vještak* - Zbornik sa V. kongresa sudskih vještaka i procjenitelja s međunarodnim učešćem, Hrvatsko društvo sudskih vještaka i procjenitelja, 2016., 83 - 97

²⁶ Grote, Martin, and Jean-François Wen. „How to Design and Implement Property Tax Reforms.“ *How-To-Note, Washington, DC: International Monetary Fund*, (2024, str.5.

²⁷ Zakon o procjeni vrijednosti nekretnina („Narodne novine“ br. 78/15.).

Zbog istaknutih izazova definiranja i uređenja procijenjene vrijednosti, kao zadovoljavajući, do pred kraj prošlog stoljeća gotovo i najčešći, pokazatelj oporezive vrijednosti nekretnina se uzima tržište nekretnina, odnosno tržišna vrijednost koja je po nekima nedvojbeno najbolje rješenje navedenih dvojbi i problema.

Odabir porezne osnovice ključna je politička odluka koja bi se u idealnom slučaju prvenstveno trebala temeljiti na dostupnim podacima o imovini. Mogućnost različitih i brojnih pristupa koji se temelje na vrijednosti u određivanju porezne osnovice poreza na nekretnine ukazuju i na opcije kapitalno uvećane vrijednosti, čiste kapitalne vrijednosti i godišnje vrijednosti. No, nepostojanje sustavnog i općeg pregleda poreznih osnovica, uz često prisutan pristup tržišnom vrednovanju kod osnovice za porez na nekretnine potvrđuje da uz koncept tržišne vrijednosti treba razmatrati druge, i tradicionalne metode vrednovanja.²⁸

Poredbenopravna analiza pokazuje da poreznu osnovicu čini vrijednost nekretnine koja je predmet oporezivanja, no o kojem obliku vrijednosti je riječ, o tržišnoj, računovodstvenoj ili tzv. katastarskoj vrijednosti, procijenjenoj-rentnoj, troškovnoj, prihodovnoj ili drugoj metodi, razlikuje se od države do države. Nerijetko se primjenjuju i dodatni kriteriji koji se u obliku korektivnog koeficijenta primjenjuju u odnosu na definiranu vrijednost kao poreznu osnovicu. Tako Bugarska, Cipar, Češka imaju kao poreznu osnovicu definiranu tržišnu vrijednost nekretnine dok, Latvija ima katastarsku vrijednost kao utvrđenu poreznu osnovicu. U trećoj grupi su sustavi u kojima je uređena i definirana prilagođena tržišna vrijednost prema inflaciji. Pojedini porezni sustavi razlikuju uređenje i oblik vrijednosti nekretnine kao porezne osnovice i to s obzirom na status i narav poreznog obveznika pa je za privatne osobe porezna osnovica vrijednost nekretnine po m², a za pravne osobe osnovica je računovodstvena vrijednost nekretnine.²⁹

Prepreke za uvođenje periodičnih poreza na imovinu, posebno na nekretnine, temeljenih na vrijednosti kao poreznoj osnovici, najčešće su tehničke i političke naravi. Tehničke prepreke uključuju potpunost i točnost registracije vlasništva, kvalitetu podataka o cijeni u transakcijama, opseg u kojem infrastruktura vrednovanja zadovoljava međunarodno priznate standarde i kvalitetu sustava naplate poreza. Glavni politički i upravljački problemi su nepopularnost poreza na imovinu, potreba i nužnost da se javnost uvjeri da su pravedni i nedostatak zagovornika oporezivanja imovine u upravljačkim i vladajućim sustavima.³⁰

Navedeno *supra* potvrđuje da je *ad valorem* porez na nekretnine obilježen većim brojem izazova,³¹ no unatoč tome smatra se pokazateljem razvijenog sustava oporezivanja imovine, posebice nekretnina.

²⁸ Franzsen, R. and McCluskey, W.J. (2012). Value-Based Approaches to Property Taxation. In A Primer on Property Tax (eds W.J. McCluskey, G.C. Cornia and L.C. Walters). <https://doi.org/10.1002/9781118454343.ch2>

²⁹ Tako: Lovrinčević, Vedran. „Porez na nekretnine u EU-u i implikacije za Hrvatsku.“ *Ekonomski vjesnik: Review of Contemporary Entrepreneurship, Business, and Economic Issues* 24.2 (2011), 424., više: 419-428.

³⁰ Grover, R., Törhonen, M.-P., Munro-Faure, P. and Anand, A. (2017), «Achieving successful implementation of value-based property tax reforms in emerging European economies», *Journal of European Real Estate Research*, Vol. 10 No. 1, pp. 91-106. <https://doi.org/10.1108/JERER-06-2016-0027>

³¹ Berger, Christina. „Determining market value: Reconciling the three approaches to real estate valuation for Ad Valorem Taxes.“ *J. St. Tax'n* 25 (2006): 31.

U hrvatski porezni sustav vrijednost nekretnine posredno je uvedena kao element u strukturi porezne osnovice, no ne kao primarno pravilo. Naime, čl. 26. uređuje da JLS može propisati da će se visina poreza, utvrđena temeljem zakonom propisane porezne osnovice, pri čemu odluka JLS o visini ima u zakonu sugerirane indikatore vrijednosti nekretnina u st. 5 istog članka³², uvećati „ovisno i o drugim kriterijima koji utječu na vrijednost nekretnine kao što je starost nekretnine i prisutnost sadržaja koji povećavaju vrijednost nekretnine.“³³ Navedeno potvrđuje stavove o željenoj i potrebnoj tranziciji od *area based* osnovice poreza ka *ad valorem* poreznoj osnovici hrvatskog poreza na nekretnine.

3.2. Površina nekretnine kao porezna osnovica poreza na nekretnine

Pored *ad valorem* poreza na nekretnine kao alternativni pristup se navodi *area based* porez na nekretnine odnosno uređenje i utvrđivanje osnovice poreza na nekretnine u kojem se ne pristupa odnosno ne polazi od tržišne ili katastarske vrijednosti nekretnina. Modeli poreznih osnovica koji se temelje na površini smatraju se sredstvom za određivanje neke vrste procijenjene „vrijednosti“ imovine, i to osobito u sustavima gdje tržište nekretnina ne funkcionira ispravno ili nije doseglo razvijenu fazu. Slično se prati u hrvatskom sustavu oporezivanja nekretnina, kako je *supra* navedeno. Takvima se često se spominju sustavi koji su u primjeni ne samo u Hrvatskoj, već i u Sloveniji, Češkoj, zemljama jugoistočne Europe, Izrael i dr. Osim čistog utvrđenja osnovice po površini koji se rijetko pojavljuje u tom obliku, zapravo postoji niz hibridnih pristupa i modela, gdje se površina kao pokazatelj „vrijednosti“ uzima samo kao polazna osnova za utvrđivanje poreza na nekretnine. U tim se hibridnim modelima pokazuje relevantnom nabavna vrijednost, ali i sustavi raspoređivanja vrijednosti imovine te indeksacija. Takvim, hibridnim modelima se definiraju sustavi koji uređuju paušalne naknade za stambene nekretnine, koje predstavljaju jedinstvenu paušalnu naknadu po nekretnini bez obzira na veličinu i vrijednost.³⁴

Porezna osnovica po površini imanentna je u sustavima koji su u razvoju i tranziciji, a analize pokazuju da se češće koristi u ruralnim područjima i to najčešće za zemljište kao predmet oporezivanja, dok je *ad valorem* porezna osnovica karakteristika razvijenih sustava oporezivanja sa primjenom u urbanim područjima i za zgrade i kuće kao tip nekretnina koje su predmet oporezivanja. Ipak, implikacije na pravednost u primjeni poreza na nekretnine koji je utemeljen na površini za razliku od *ad valorem* poreza na nekretnine, nisu jednoznačne. Naime, horizontalna i vertikalna pravednost različito se ostvaruju u primjeni oba pristupa uređenju porezne osnovice poreza na nekretnine. Tako se horizontalna i vertikalna jednakosti pravednost u odnosu na samostojeće stambene objekte kao predmet oporezivanja učinkovitije ostvaruju sa osnovicom koje se temelji na površini, u odnosu na tržišnu vrijednost. Istodobno se horizontalna i vertikalna pravednost u odnosu na stanove kao predmet oporezivanja uspješnije ostvaruju kada se primjenjuje *ad valorem* porezna osnovica a ne porezna osnovica prema površini nekretnine.³⁵ U stručnoj literaturi se ovaj tip porezne osnovice, po površini, uzima kao pokazatelj nedovoljne razvijenosti pravnog i gospodarskog sustava. FUSNOTA.

³² „...ovisno o mjestu, ulici, naselju ili zoni gdje se nekretnina nalazi“, čl. 26.st.5. ZLP

³³ Vidi: ZLP, čl. 26.

³⁴ Bevc, I. (2000). Property tax in the Republic of Slovenia. *Journal of Property Tax Assessment and Administration*, 5(4), 57-62.

³⁵ Connolly, Katrina, and Michael Bell. *Area-based property tax systems: Current practice and equity concerns*. Cambridge, MA: Lincoln Institute of Land Policy, 2009.

IZVOR Stoga se ističe da se kod poreznih osnovica poreza na nekretnine koje se temelje na površini, odnosno veličini nekretnine neophodno uvide dodatni i korektivni kriteriji ne bi li se osnovica prilagodila i odražavala čimbenike koji utječu na tržišne procjene i vrijednost same nekretnine. Drugim riječima, „hibridni“ oblik porezne osnovice ima za cilj približiti osnovicu na temelju površine što više osnovici koja se temelji na vrijednosti, početno tržišnoj vrijednosti. Tako bi se primjenom pažljivo odabranih koeficijenata na jednostavne vrijednosti jedinica površine kao porezne osnovice pokušali prevladati i izazovi skupih periodičnih revalorizacija imovine. No, svakako, navedeni tip porezne osnovice predstavlja najčešće samo privremeno rješenje koje omogućuje prikupljanje prihoda od poreza na nekretnine do stvaranja mogućnost vrednovanja i prijelaza na *ad valorem* porez na nekretnine kao potpuni porez na nekretnine utemeljen na (tržišnoj) vrijednosti. Tako se većina jugoistočnih europskih zemalja definira i vidi u prijelaznoj fazi u kojoj se pojavljuju oblici koji se temelje na površini nekretnine samo kao privremene zamjene za vrijednost kao osnovicu. No, treba primijetiti da primjena porezne osnovice kroz model jedinice površine značajno pojednostavljuje funkciju utvrđenja i procjene porezne osnovice.³⁶

Hrvatski porez na nekretnine dodatno kvalificira površinu kao poreznu osnovicu, uređujući kao relevantnu samo korisnu površinu: „Porez na nekretnine plaća se godišnje od 0,60 do 8,00 eura/m² korisne površine nekretnine, određene propisom kojim se uređuju uvjeti i mjerila za izračun zaštićene najamnine.“³⁷ Korisna površina nekretnine tako je definirana i kroz određenje nekretnine – stana, u Zakonu o najmu koji definira stan kao „(...) skup prostorija namijenjenih za stanovanje s prijeko potrebnim sporednim prostorijama koje čine jednu zatvorenu građevinsku cjelinu i imaju poseban ulaz. Ostale prostorije u zgradi koje najmoprimac koristi, (garaže, praonica rublja, sušionica rublja i slično) mogu biti predmet ugovora o najmu stana, a za njihovo korištenje se plaća posebna naknada.“³⁸ No, korisna površina konačno je uređena odredbama Uredbe o uvjetima i mjerilima za utvrđivanje zaštićene najamnine.³⁹ Riječ je o formuli izračuna neto korisne površina stana primjenom Pravilnika minimalnih tehničkih uvjeta za projektiranje i gradnju stanova iz Programa društveno poticane stanogradnje.⁴⁰

4. POREZNA OSNOVICA POREZA NA NEKRETNINE U HRVATSKOM POREZNOM SUSTAVU (2025)

Porez na nekretnine kako je uveden u hrvatski porezni sustav od početka 2025. godine plaćaju vlasnici nekretnina, u rasponu od 0,60 do 8,00 eura/m² korisne površine

³⁶ Grote, Martin, and Jean-François Wen. „How to Design and Implement Property Tax Reforms.“ *How-To-Note, Washington, DC: International Monetary Fund* (2024). Pri tome, treba naglasiti da procjena porezne osnovice nije, odnosno ne mora biti procjena vrijednosti unatoč konačnom pretvaranju u novčanu, poreznu obvezu.

³⁷ Vidi, ZLP, čl. 26. st.1.

³⁸ Zakon o najmu stanova („Narodne novine“ br. 91/96., 48/98., 66/98., 22/06., 68/18., 105/20., 36/24.), čl. 2. Treba primijetiti da je definicija različita od one koju nalazimo u Zakonu o vlasništvu i drugim stvarnim pravima, u čl. 67. što negativno utječe na konzistentnost sustava.

³⁹ Uredba o uvjetima i mjerilima za utvrđivanje zaštićene najamnine („Narodne novine“ br. 40/97., 117/05.)

⁴⁰ Pravilnik minimalnih tehničkih uvjeta za projektiranje i gradnju stanova iz Programa društveno poticane stanogradnje (»Narodne novine«, broj 106/2004).

nekretnine, određene propisom kojim se uređuju uvjeti i mjerila za izračun zaštićene najamnine⁴¹. Stvarnu visinu poreza na nekretnine u određenim zakonskim granicama, propisuje svojom odlukom predstavničko tijelo JLS. Porezna osnovica kao utvrđena korisna površina nekretnina, određuje se propisom kojim se uređuju uvjeti i mjerila za izračun zaštićene najamnine, a koristi se jednako i kod utvrđivanja komunalne naknade. Stoga, jednom utvrđena korisna površina nekretnine koristi se u više postupaka, kako u postupku utvrđivanja poreza na nekretnine tako i postupku utvrđivanja komunalne naknade. Doduše, komunalna naknada je lokalni javni prihod za kojega se opravdano očekuje ukidanje po implementaciji sveobuhvatnog i suvremenog tipa poreza na nekretnine što je predstavljeno kao cilj u promjenama hrvatskog poreznog sustava i lokalnih financija. Trenutno važeći porezni oblik predstavljen je kao oblik koji će se primjenjivati u navedenom prijelaznom razdoblju - u tranziciji od tradicionalnog i poteškoćama opterećenog poreza na kuće za odmor i komunalne naknade do suvremenog i općeg poreza na nekretnine.⁴²

Zbog prijelaza iz opcijskog ili izbornog poreznog oblika za lokalnu državu u obvezni, opći porezni oblik, uređena je i šutnja ili pasivnost lokalnih vlasti pa kada JLS svojom odlukom ne propiše visinu poreza na nekretnine, zakon uređuje da će to onda biti u iznosu od 0,60 euro/m² korisne površine nekretnina.⁴³

Kada je riječ o poreznom opterećenju koje proizlazi kako iz uređenja porezne osnovice tako i visine poreznih stopa, iako visinu poreza na nekretnine, propisuju svojim odlukama JLS, predviđeno je da razlike primarno proizlaze odnosno da veličina poreznog opterećenja bude ponajprije ovisna o mjestu, ulici, naselju ili zoni gdje se nekretnina nalazi. Zakonodavac je ponudio i supsidijarne kriterije za koje se sugerira da bi trebali imati utjecaja na veličinu poreznog opterećenja kao što je starost nekretnine i prisutnost sadržaja koji povećavaju vrijednost nekretnine. Zakonodavac previđa predmetna ili objektna oslobođenja odnosno nekretnine koje su oslobođene od obuhvata ovim porezom:⁴⁴ stambene nekretnine koje služe za stalno stanovanje koje se iznajmljuju na temelju ugovora o najmu za stalno stanovanje, što znači da je nekretnina u određenom poreznom razdoblju iznajmljena najmanje 10 mjeseci; stambene nekretnine javne namjene i nekretnine namijenjene institucionalnom smještaju osoba koje se u poslovnim knjigama trgovačkih društava vode kao nekretnine namijenjene prodaji, ako je od dana unosa u poslovne knjige do 31. ožujka godine za koju se utvrđuje porez proteklo manje od šest mjeseci preuzete u zamjenu za nenaplaćena potraživanja, ako je od dana preuzimanja do 31. ožujka godine za koju se utvrđuje porez proteklo manje od šest mjeseci koje uslijed proglašenja prirodnih nepogoda u određenom poreznom razdoblju nisu podobne kao stambeni prostor te u ostalim slučajevima kada se iz svih okolnosti može utvrditi da je onemogućena stambena namjena nekretnine, što je porezni obveznik dužan dokazati; stambene nekretnine u vlasništvu JLS koje se nalaze isključivo na teritoriju te JLS;⁴⁵ koje domaćinu određenom prema propisu kojim se uređuje ugostiteljska djelatnost služe za stalno stanovanje.

⁴¹ Dok se prethodnik, porez na kuće za odmor plaćao u visini 0,60 do 5,00 eura/m² korisne površine.

⁴² Tadin, Hrvoje. „Hrvatski razvojni porezni sustav za državu članicu Europske Unije.“ *Economics/Ekonomija* 23.1 (2016).

⁴³ Tada se i porezna uprava smatra nadležnim tijelom za utvrđivanje i naplatu poreza na nekretnine.

⁴⁴ Vidi, članak 27. ZLP

⁴⁵ Dakle, oslobođenje se ne odnosi na nekretnine koje JLS ima na teritoriju neke druge JLS.

Osobna ili subjektna oslobođenja zakonodavac je uredio općom klauzulom koja obuhvaća socijalno ugrožene porezne obveznike, no samo opcijski odnosno pod uvjetima koje svojom odlukom može urediti predstavničko tijelo svake JLS.⁴⁶

U utvrđivanju porezne osnovice a posebno predmetnih oslobođenja otvaraju se pitanja postupka dokazivanja porezno relevantnih činjenica, između kojih se posebno izdvaja dokazivanje stambene namjene nekretnine. Naime, sa ciljem dokazivanja statusa nekretnine radi predmetnog oslobođenja koje se odnosi na stambene nekretnine koje služe za stalno stanovanje pa se ostvaruje pravo na oslobođenje od plaćanja poreza na nekretnine, u poreznom postupku će porezni obveznici sudjelovati uz porezno tijelo, a na poziv poreznog tijela i dokazati činjenicu stalnog stanovanja. Ovdje valja uputiti na bogatu upravnu i sudsku praksu primjene poreza na kuće za odmor kao prethodnika važećeg poreza na nekretnine. Posebno se ukazuje na odredbe Općeg poreznog zakona⁴⁷ kojim je cjelovito i detaljno uređen porezni postupak, kroz odredbe načelne naravi ali i pravila o primjeni poreznih propisa, načelu zakonitosti, gospodarskog pristupa te podijeljenom teretu dokazivanja.⁴⁸

5. ZAKLJUČNO O POREZNOJ OSNOVICI POREZA NA NEKRETNINE

Krajnji cilj oporezivanja nekretnina mora biti ravnomjerno raspodijeliti porezni teret. Povijesni prikazi poreznih sustava pokazuju da niti jedan porezni sustav ili pojedini porezni oblik nije održiv niti učinkovit kada su građani kao porezni obveznici opterećeni nepravednim ili diskriminirajućim poreznim oblicima ili pojedinim elementima poreza kao što je porezna osnovica. Stoga je imperativni zahtjev utvrditi i primijeniti takvu poreznu osnovicu poreza na nekretnine koja je primjerena zahtjevu pravednosti. Dva su temeljna i različita pristupa koja se koriste za utvrđenje porezne osnovice, *ad valorem* porezna osnovica i ona koja se temelji na površini. U kretanju od porezne osnovice po površini ka primjeni *ad valorem* porezne osnovice izgradili su se i hibridni modeli utvrđivanja porezne osnovice kod poreza na nekretnine. Takve prilagodbe unose složenost u jednostavne sustave poreznih osnovica, često su subjektivne naravi i netransparentne, no pridonose vodoravnoj i okomitoj pravednosti odnosno pravednosti u oporezivanju. U razmatranom kontekstu može se zaključiti o tranzicijskoj naravi važećeg uređenja oporezivanja imovine u hrvatskom poreznom sustavu.

⁴⁶ Mahović Komljenović, M. i Javorović, M. (2024). Utvrđivanje poreza na nekretnine od 1. siječnja 2025. godine. *FIP - Financije i pravo*, 12 (2), 147-162. Preuzeto s <https://hrcak.srce.hr/327145>

⁴⁷ Opći porezni zakon („Narodne novine“ br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 42/20., 114/22., 152/24.). Vidi posebno čl. 6., 11., 12 i 13.

⁴⁸ Činjenice se utvrđuju prema njihovoj gospodarskoj biti te je riječ o prednosti sadržaja odnosa pred formom odnosa, a kao relevantne se pokazuju i činjenice o središtu životnih interesa poreznog obveznika, mjesto njegova zaposlenja, mjesto izabranog obiteljskog lijevčnika, mjesto školovanja djece, mjesto prebivališta uže obitelji,.

Nataša ŽUNIĆ KOVAČEVIĆ, full professor
University of Rijeka, Faculty of Law
natasazk@pravri.uniri.hr

Ana DUJMOVIĆ, associate professor
University of Mostar, Faculty of Law
ana.dujmovic@pf.sum.ba

APPROACHES AND CONTROVERSIES IN DETERMINING THE PROPERTY TAX BASE

Abstract: *The most important property tax in European countries is the periodic property tax, namely on real estate. While several Central and Eastern European countries still use a taxation system based on the area of the real estate, a system based on the value of the real estate dominates in Western Europe. The paper provides a thematic view of real estate as a subject of taxation and the tax base for real estate taxes with a focus on the selected tax form, as only one of several tax forms related to real estate ownership and assets. After an introductory part on the objectives of taxation and a brief overview of the historical development of property taxes and real estate taxes in particular, the central part of the paper raises questions about the design of the tax in question, especially its essential element, the tax base, as well as its possible structural components. Additionally, the article also addresses the theme tax from a larger viewpoint, including its constitutional foundation and adherence to the principles of equitable taxation.*

Key words: *real estate tax, tax base, ad valorem tax base, area-based tax base, ability to pay principle (principle of tax fairness)*