

mr. sc. Ines Lozić, dipl. oec., Centar za financijska vještačenja d.o.o., Hebrangova 30,  
HR-10 000 Zagreb, ines.lozic@cfv.hr

Petra Blašković, mag. oec., Centar za financijska vještačenja d.o.o., Hebrangova 30,  
HR-10 000 Zagreb, petra.blaskovic@cfv.hr

Toni Miljak, mag. oec., Bilanca Plus 29, Vukovarska 164,  
HR-21 000 Split, tony.miljak@gmail.com

UDK 336.226.322:347.952(4-6EU)  
Pregledni rad

# Uloga poreza na dodanu vrijednost u ovršnim postupcima

## Sažetak

*Porezni sustav predstavlja ukupnost svih poreznih oblika jedne države. Najizdašniji oblik poreza je porez na dodanu vrijednost. Pri poreznom tretmanu obračuna poreza na dodanu vrijednost u ovršnom postupku potrebno je, prije svega, poznavati porezni status ovršenika, odnosno znati je li ovršenik obveznik poreza na dodanu vrijednost ili ne. Ovisno o poreznom statusu ovršenika, određuje se način obračuna poreza na dodanu vrijednost. Stoga, cilj je rada, osim osnovnih informacija o porezu na dodanu vrijednost, pružiti i prikaz bitnih presuda Europskog suda te svih mogućnosti obračuna poreza na dodanu vrijednost pri provođenju postupka ovrhe nad nekretninama i pokretninama ovršenika, kao i prikazati situacije kada ovrhovoditelji pri nadoknadi troškova provođenja ovršnog postupka mogu, ali i kada ne mogu, naplatiti porez na dodanu vrijednost sadržan u ulaznim računima troškova ovršnog postupka.*

**Ključne riječi:** javnobilježnička nagrada, obračun PDV-a, odbitak PDV-a, ovrha nekretnina i pokretnina, presude Europskog suda, prijenos porezne obveze, porez na dodanu vrijednost.

## 1. Uvod

Porez na dodanu vrijednost (dalje: PDV) suvremeni je oblik oporezivanja koji se obračunava na iznos dodane vrijednosti u svakoj fazi proizvodno-prodajnog ciklusa. Taj porez najrasprostranjeniji je sustav oporezivanja prometa roba (dobara) i usluga u svijetu s primjenom u oko 170 država svijeta. Porez na dodanu vrijednost indirektan je porez. Inicijalno je porez uveden u Francuskoj kao obveza za velike kompanije, ali je s vremenom njegovo djelovanje prošireno na sva područja poslovanja. Nakon uvođenja u Francuskoj prihvaćen je kao model oporezivanja u mnogim zemljama svijeta. U Europskoj uniji rad na zajedničkom sustavu PDV-a započinje 1970. godine. Glavni je cilj uvođenja PDV-a uspostaviti pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta, slijedom čega se u zemljama članicama provodi porezna harmonizacija. Pod tim pojmom podrazumijeva se da svaka država ima pravo zadržati vlastiti porezni sustav te uvo-

diti određene nove oblike, no obvezuje se da će dio sustava uskladiti s odredbama Europske unije. Glavni dokument kojeg se države članice moraju pridržavati naziva se Šesta direktiva (77/388/EEZ) i donesen je od strane Europske unije te sadrži glavne smjernice o harmonizaciji, a predstavlja svojevrsni vodič prema kojem bi države članice trebale oblikovati svoje porezne sustave. Šesta direktiva i njezine izmjene preuzete su i preinačene u jedinstveni tekst radi jasnoće, racionalnosti i transparentnosti u Direktivi Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (Direktiva o PDV-u), koja je trenutačno na snazi.

Porez na dodanu vrijednost primjenjuje se u Hrvatskoj od početka 1998. godine. U suglasju je s prethodno spomenutom Šestom smjernicom (direktivom) EU-a, direktivom Vijeća 77/388/EEZ o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na promet – Zajednički sustav poreza na

dodanu vrijednost – te je jedinstvena osnovica za određivanje poreza slijedom koje Hrvatska primjenjuje PDV:

- potrošnog tipa
- prema načelu odredišta isporuke (ne prema načelu porijekla)
- pri obračunu porezne obveze primjenjuje se kreditna metoda koja omogućuje odbitak pretporeza (Direktiva Vijeća 2006/112/EEZ, 2006.).

Porez na dodanu vrijednost (engl. *value added tax*, VAT) oblik je poreza čija je realizacija podijeljena u parcijalna plaćanja koja se obavljaju na temelju dodane vrijednosti u svakoj fazi procesa proizvodnje i distribucije roba ili usluga. Dodana vrijednost može se općenito definirati kao razlika između vrijednosti prodaje proizvedenih dobara i usluga (*outputa*) te vrijednosti kupovina *inputa* (ali ne *inputa* troškova rada) kojima su ta dobra i usluge proizvedeni. Stoga dodana vrijednost predstavlja razliku između vrijednosti prodaje proizvedenih dobara, odnosno usluga te vrijednosti kupovina kojima su ta dobra i usluge proizvedeni. Dakle, dodana vrijednost jest vrijednost što ju proizvođač dodaje *inputima* prije nego što ih proda kao nove proizvode i usluge.

Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22) u čl. 4. st. 1. navodi da je predmet oporezivanja:

1. isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav

2. stjecanje dobara unutar Europske unije koje u tuzemstvu obavi uz naknadu:

a) porezni obveznik koji djeluje kao takav ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, ako je prodavatelj (isporučitelj) porezni obveznik koji djeluje kao takav u drugoj državi članici i koji u skladu s propisima te države članice nije oslobođen obračunavanja PDV-a kao mali porezni obveznik i na njega se ne odnose odredbe članka 13. stavaka 3., 4. i 10. ovoga Zakona

b) u slučaju novih prijevoznih sredstava, porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, čija ostala stjecanja nisu predmet oporezivanja PDV-om u skladu s člankom 5. stavkom 1. točkom a) i b) ovoga Zakona ili bilo koja druga osoba koja nije porezni obveznik

c) u slučaju proizvoda koji podliježu trošarinama, ako se trošarina na stjecanje unutar Europske unije obračunava u tuzemstvu u skladu s propisima koji uređuju trošarine, porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, čija ostala stjecanja nisu predmet oporezivanja PDV-om, u skladu s člankom 5. stavkom 1. točkama a) i b) ovoga Zakona

3. obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav

4. uvoz dobara (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2013.).

Oporezivanje dodane vrijednosti provodi se na način da porezna osnovica ne obuhvaća porez obračunat pri nabavi roba i usluga (ulazni porez), nego se porez plaća na vrijednost dodanu u oporezovanoj fazi (izlazni porez). Primjenom metode oporezivanja prema izdanim računima (faktura-ma) porezni obveznik pri podmirenju svoje porezne obveze odbija porez plaćen ili obračunat po računima onih poreznih obveznika koji su njemu isporučili dobra ili usluge (dobavljači). Račun služi kao dokument za odbitak obračunatog poreza. U nekim slučajevima zaračunati porez u računu dobavljača može biti veći od obračunatog PDV-a poreznog obveznika. Tada će se taj iznos priznati poreznom obvezniku kao akontacija porezne obveze u idućem razdoblju ili će imati pravo na povrat poreza. Time je PDV neutralan za poreznog obveznika, osim za krajnjeg potrošača – građanina koji snosi porez bez mogućnosti odbijanja pretporeza (Marina Kesner-Škreb, 1995.).

Obveznici PDV-a su osobe registrirane za obavljanje poduzetničke djelatnosti, odnosno:

- kada isporučuju dobra ili usluge

- uvoznici kada uvoze dobra

- izvoznici koji nisu izvezli proizvode po određenim propisima

- fizičke osobe čija je godišnja vrijednost isporuka veća od 300.000,00 kuna.

Porez na dodanu vrijednost (PDV) najizdašniji je porezni oblik u Republici Hrvatskoj te je za 2021. g. iznosio 57,098 mlrd. kn i činio je 68 % ukupnih poreznih prihoda opće konsolidirane države, 37 % ukupnih prihoda te 13,2 % BDP-a (Godišnji izvještaj o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2021. godinu, 2022.). Prema udjelu PDV-a u ukupnim poreznim prihodima Hrvatska se nalazi na vrhu ljestvice zemalja Europske unije (Deskar-Škrbić, Grdović Gnip, Šimović 2020.).

Zakon o porezu na dodanu vrijednost u čl. 6. navodi da je porezni obveznik svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti. Članak 4. stavak 1. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (dalje: Pravilnik o PDV-u) određuje poreznog obveznika kao svaku pravnu i fizičku osobu koja samostalno i trajno obavlja djelatnost s namjerom ostvarivanja prihoda (Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, 2013.).

Člankom 90. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (dalje: Zakon o PDV-u) određeno je da je mali porezni obveznik oslobođen plaćanja PDV-a na

isporuke dobara ili usluga, nema pravo iskazivati PDV na izdanim računima i nema pravo na odbitak pretporeza. Malim poreznim obveznikom smatra se pravna osoba sa sjedištem, odnosno fizička osoba s prebivalištem ili uobičajenim boravištem u tuzemstvu, čija vrijednost isporuka dobara ili obavljenih usluga u prethodnoj ili tekućoj kalendarskoj godini nije bila veća od 300.000,00 kn (u primjeni od 1. siječnja 2018. godine). Navedene osobe mogu na vlastiti zahtjev postati porezni obveznici i prije dostizanja praga od 300.000,00 kn (Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, 2022.).

Ovisno o gospodarskim kretanjima i zahtjevima državnog proračuna, porezne stope podložne su izmjenama. Trenutna opća stopa PDV-a u iznosu od 25 % u primjeni je od 1. ožujka 2012. godine. Osim opće stope, postoje i snižene stope PDV-a u iznosu od 5 % te 13 %.

U smislu Zakona o PDV-u, građevinskim zemljištem smatra se zemljište za koje je izdan izvršni akt kojim se odobrava građenje, dok se prvim nastanjenjem, odnosno korištenjem, smatra trenutak stavljanja nekretnine u uporabu, o čemu porezni obveznik mora imati odgovarajuću dokumentaciju. Prema čl. 72.b st. 2. i 3. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost prvo nastanjenje, odnosno korištenje dokazuje se jednim od sljedećih dokumenata:

- a) dokumentom nadležnog tijela o prebivalištu ili uobičajenom boravištu
- b) knjigovodstvenom evidencijom kojom se građevina, odnosno njezini dijelovi stavljaju u uporabu
- c) bilo kojom drugom dokumentacijom kojom se dokazuje korištenje nekretnine i njezinih dijelova, kao što su ugovor o najmu, ugovor o isporuci električne energije, vode i slično.

Iznimno, ako se prvo nastanjenje, odnosno korištenje, ne može dokazati jednim od propisanih dokumenata, datumom prvog nastanjenja ili korištenja smatrat će se datum prve isporuke (Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, 2013.).

Prilikom utvrđenja obveze plaćanja PDV-a porezni obveznici imaju pravo i na korištenje odbitka PDV-a po primljenim isporukama drugih, tj. pravo na korištenje pretporeza. Članak 57. Zakona o PDV-u navodi da pravo na odbitak PDV-a (pretporeza) nastaje u trenutku kada nastaje obveza obračuna PDV-a koji se može odbiti. Člankom 60. istog Zakona propisano je da porezni obveznik može odbiti pretporez za isporuku dobara ili usluga ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- a) odbitak pretporeza nije isključen prema članku 58. stavcima 4. i 8., članku 61. stavcima 1. i 2. te članku 62. stavku 1. navedenoga Zakona
- b) ima račun u vezi s isporukom dobara i usluga, izdan u skladu s odredbama članaka 78., 79., 80. i

81. navedenog Zakona, osim u slučaju iz točke c) ovoga stavka

c) da za uvezena dobra ima jedinstvenu carinsku deklaraciju u kojoj je naveden kao primatelj ili uvoznik dobara te u kojoj je iskazan iznos PDV-a koji treba platiti ili je omogućeno njegovo izračunavanje

d) kada je obvezan platiti PDV na temelju prijenosa porezne obveze prema članku 75. stavku 1. točkama 3., 6. i 7. te članku 75. stavcima 2. i 3. navedenoga Zakona

e) da iznos obveze PDV-a, kao i sve podatke potrebne za obračun PDV-a na stjecanje dobara unutar Europske unije, iskaže u prijavi PDV-a iz članka 85. stavka 1. navedenoga Zakona i da ima račun

f) kod plaćenog predujma pretporez može odbiti ako je primljeni račun izdan u skladu s člankom 78. stavkom 1. ovoga Zakona.

Porezni obveznik odbija pretporez tako da od ukupnog iznosa PDV-a koji je obvezan platiti za obračunsko razdoblje odbije ukupni iznos pretporeza za koji su u obračunskom razdoblju ispunjeni uvjeti za odbitak pretporeza propisani ovim člankom.

Na temelju navedenog, pretporez je iznos PDV-a koji su poreznom obvezniku zaračunali i na računima iskazali drugi poduzetnici za isporuke dobara i za obavljene usluge pod uvjetom ispunjenja Zakonom propisanih uvjeta kako je prethodno navedeno. Pravo na odbitak pretporeza imaju samo obveznici koji su u sustavu PDV-a, tj. koji su upisani u Registar obveznika poreza na dodanu vrijednost. Mali poduzetnici kojima je godišnji prihod niži od 300.000 kn, a nisu se dobrovoljno prijavili u Registar poreznih obveznika, nemaju pravo na pretporez. Njima je iznos PDV-a koji su im zaračunali dobavljači sastavni dio cijene nabavljenih dobara i usluga i čini im trošak. Slijednom navedenog, porezni obveznik ima obvezu plaćanja PDV-a u iznosu koji čini razlika iznosa PDV-a obračunatog po obavljenim isporukama umanjenog za iznos PDV-a sadržan na računima primljenim od drugih osoba, a na temelju kojih primljenih isporuka porezni obveznik ima pravo na korištenje pretporeza.

Kod obveznika PDV-a iznos PDV-a koji se u konačnici plaća ne čini trošak poslovanja, već odljev sredstava te će u istim iznosima po naplati potraživanja (i plaćanju) računa koji su ispostavljeni sredstva primiti na svoj račun. U slučaju nepravodobnog podmirjenja tražbine vjerovnik može pokrenuti postupak naplate ovrhom na imovini dužnika. Postupak po kojem sudovi i javni bilježnici provode prisilno ostvarenje tražbina na temelju ovršnih i vjerodostojnih isprava (ovršni postupak) te postupak po kojemu sudovi i javni bilježnici provode osiguranje tražbina (postupak osiguranja), ako posebnim zakonom nije drukčije određeno, propisan je Ovršnim zakonom (Ovršni zakon, 2012.). Ovrha

na temelju vjerodostojne isprave pravni je institut koji se u proteklih nekoliko desetljeća transformirao od sasvim marginalnoga opcionalnog instrumenta ovršnog prava do praktičnog standarda u postupcima naplate nespornih novčanih tražbina koji brojčano predvodi u statistikama hrvatskih građanskih postupaka. Usporedno je taj oblik certifikacije nespornog duga većim dijelom izmješten iz sudova te predan u nadležnost javnih bilježnika. Ovrha na temelju vjerodostojne isprave razvila se od razmjerno egzotična i u praksi gotovo nepoznata sudskog postupka do sveprisutna izvansudskog postupka utvrđivanja nesporne tražbine i njezina prisilnog namirenja. Od početka 90-ih postala je dominantan put ostvarivanja novčanih tražbina (Uzelac, 2018).

U smislu Ovršnog zakona vjerodostojna isprava definirana je člankom 31. koji navodi da je to račun, mjenica i ček s protestom i povratnim računima kad je to potrebno za zasnivanje tražbine, javna isprava, izvadak iz poslovnih knjiga, po zakonu ovjerena privatna isprava te isprava koja se po posebnim propisima smatra javnom ispravom. Računom se smatra i obračun kamata. Vjerodostojna isprava podobna je za ovrhu ako su u njoj naznačeni vjerovnik i dužnik te predmet, vrsta, opseg i vrijeme ispunjenja novčane obveze. Istim člankom navodi se da račun fizičkoj osobi koja ne obavlja registriranu djelatnost mora sadržavati upozorenje dužniku da, u slučaju neispunjenja dospjele novčane obveze, vjerovnik može zatražiti određivanje ovrhe na temelju vjerodostojne isprave. Ako se iz vjerodostojne isprave ne vidi je li tražbina dospjela i kada, ovrha će se odrediti ako ovrhovoditelj u prijedlogu za ovrhu navede datum dospelosti tražbine te ako je označio dan njezine dospelosti (Ovršni zakon, 2012.).

U postupku prisilne naplate duga ovršnim postupkom, ovrhovoditeljima je sve uvijek presporo, što je razumljivo jer čekaju na naplatu svoje tražbine i očekuju da im se njihov novac što prije vrati. Ovršenima je pak sve nepošteno, okrutno, neljudski i na kraju skupo, a da pritom zanemaruju činjenicu kako nisu podmirili svoj dug (Borčić, 2009).

S obzirom na to da se ovrha provodi na temelju vjerodostojne isprave, takva se ovrha određuje radi naplate novčane tražbine koja iz vjerodostojne isprave proizlazi. Prilikom naplate, pored iznosa osnovne tražbine, ovrha se određuje i radi naplate kamata te troškova nastalih u vezi s postupkom.

U ovršnom pravu Republike Hrvatske („RH“) od 2010. godine značajnu ulogu u ostvarenju prava sudionika ovršnog postupka igra Financijska agencija („FINA“). Ovrha koja se pred FINA-om provodi na novčanim tražbinama naziva se agencijska ovrha. Premda inicijalno nije zamišljena kao tijelo u ovrshi, preopterećenost sudova te želja za

ubrzanjem i većom učinkovitošću postupaka prisilne naplate dovela je do eksternalizacije određene sudskih funkcija na FINA-u. Uvođenje FINA-e u ovršni sustav, dakle, posljedica je želje zakonodavca da se sudovi rasterete, a ovršni postupci skrate. U toj je težnji, možemo reći, zakonodavac uspio utoliko što provođenje ovrhe u RH danas nije zamislivo bez sudjelovanja FINA-e (Mendušić Škugor, 2018).

Člankom 3. Ovršnog zakona propisano je da se:

(1) Ovršni postupak pokreće prijedlogom ovrhovoditelja, a postupak osiguranja prijedlogom predlagatelja osiguranja.

(2) Kad je zakonom određeno tijelo ili osoba koja nije nositelj određene tražbine ovlaštena pokrenuti postupak radi njegova ostvarenja ili osiguranja, to tijelo, odnosno osoba imaju u postupku položaj ovrhovoditelja, odnosno predlagatelja osiguranja.

(3) Ovršni postupak i postupak osiguranja pokreću se i po službenoj dužnosti kad je to zakonom izričito određeno.

(4) Ako je postupak pokrenut prijedlogom nekoga tijela ili osobe koja nije nositelj tražbine, odnosno po službenoj dužnosti, radi ostvarenja ili osiguranja tražbine određene osobe, ta osoba može u postupku sudjelovati s ovlastima ovrhovoditelja, odnosno predlagatelja osiguranja, ali ne može poduzimati radnje koje bi sprječavale provedbu postupka pokrenutoga po prijedlogu određenoga tijela ili osobe, odnosno po službenoj dužnosti.

(5) Ako tijelo ili osoba iz stavka 4. ovoga članka odluče povući prijedlog kojim je postupak pokrenut, odnosno ako sud odluči obustaviti postupak pokrenut po službenoj dužnosti, osoba radi čije je tražbine postupak pokrenut može preuzeti vođenje postupka. Izjavu o preuzimanju postupka ta osoba mora dati u roku od petnaest dana od dana kad joj je dostavljena obavijest o povlačenju prijedloga, odnosno o namjeri da se postupak obustavi.

(6) Kad su po zakonu neko tijelo ili osoba dužni dostaviti sudu određenu ovršnu ispravu ili ga na drugi način obavijestiti o postojanju razloga za pokretanje ovršnoga postupka ili postupka osiguranja po službenoj dužnosti, oni u tim postupcima nemaju položaj stranke.

Istim Zakonom u čl. 4. propisuje se da su predmet ovrhe i osiguranja stvari i prava na kojima se po zakonu može provesti ovrha radi ostvarenja tražbine ili njezina osiguranja. U slučaju provođenja ovrhe na novčanim sredstvima sukladno čl. 2. Zakona pravna osoba koja provodi ovrhu jest Financijska agencija (FINA) (Ovršni zakon, 2012.).



## 2. Porez na dodanu vrijednost u ovršnim postupcima

Prilikom naplate tražbina ovršnim postupcima, kako je u prethodnom poglavlju navedeno, predmet ovrhe može biti bilo koja imovina dužnika koja udovoljava uvjetima propisanim zakonima. Uzevši u obzir specifičnosti odredbi Zakona o porezu na dodanu vrijednost te pripadajućeg Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, u nastavku se obrađuju postupci i problematika oporezivanja u slučaju naplate ovrhom na imovini dužnika te utjecaj naplate troškova postupka s aspekta PDV-a.

Prema prethodno opisanom, sustav PDV-a je indirektni porez prisutan u zemljama članicama EU. S tim u vezi, uz značaj koji ovaj porez ima za ostvarenje prihodovne strane proračuna zemalja članica, u okvirima Europske unije PDV podupire funkcioniranje jedinstvenog tržišta i ostvarenje temeljnih sloboda kretanja robe i obavljanja usluga. Osnovni propis koji regulira područje PDV-a u Europskoj uniji jest Direktiva 112/2006/EC o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost. S obzirom na to da se radi o propisu koji zemlje članice moraju implementirati u svoje nacionalne pravne sustave, pored smjernica i općih odredbi koje vrijede za sve članice, PDV na područjima država članica reguliraju i njihovi nacionalni zakonski propisi (u RH je to Zakon i Pravilnik o PDV-u). Nadalje, kako bi se osigurala jednakost u primjenama, uvažavajući nacionalna zakonodavstva, sve više dolaze do izražaja mišljenja i presude Suda Europske unije, čije su odluke smjernice i obvezujuće su za članice.

Sud Europske unije svojim tumačenjem prava EU osigurava da se ono na jednak način primjenjuje u svim državama članicama te rješava pravne sporove između njihovih vlada i institucija EU. Pod određenim okolnostima mogu mu se obratiti i pojedinci, poduzeća ili organizacije kako bi pokrenuli postupak protiv neke od institucija EU ako smatraju da je ona povrijedila njihova prava.

Presuda Europskog suda koja se odnosi na jednu državu članicu obvezuje sve ostale države članice. Sud je kroz svoju praksu, odnosno pravna shvaćanja izražena u presudama formalizirao niz općih načela prava koja predstavljaju temelje funkcioniranja pravnog sustava Europske unije. Od svog osnutka 1952. g. Sud je u području PDV-a donio oko 500 presuda. U odnosu na predmete koji se tiču PDV-a u ovršnim postupcima mjerodavne su i presude C-499/13 Marian Macikowski te C 214/18 Presuda Suda (osmo vijeće) od 10. travnja 2019., zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny, Poljska.

U slučaju C 214/18 zahtjev je upućen u okviru postupka koji je pokrenuo H. W. u vezi s odlukom sudske ovršiteljice Aleksandre Treder da obračuna porez na dodanu vrijednost (PDV) na iznos troškova ovrhe koju je ona bila zadužena provesti nad njim. Ovrhovoditelj PSM „K” podnio je prijedlog za pokretanje ovršnog postupka sudskoj ovršiteljici A. Treder pri Sądu Rejonowym w Sopocie (Općinski sud u Sopotu, Poljska) protiv ovršenika H. W. Odlukom od 4. listopada 2016. A. Treder okončala je taj postupak i primjenom članka 49. stavka 1. Zakona o sudskim ovršiteljima utvrdila iznos pripadajućih ovršnih pristojbi, uvećan za PDV. U slučaju se navodi da se odredbe Direktive 2006/112, kao i načela neutralnosti PDV-a i proporcionalnosti, treba tumačiti na način da im se ne protivi upravna praksa nadležnih nacionalnih tijela poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, a prema kojoj se smatra da je PDV na usluge koje pruža sudski ovršitelj u okviru ovršnog postupka uključen u ovršne pristojbe koje on ubire. Odlučeno je da Odredbe Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2013/43/EU od 22. srpnja 2013., kao i načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV) i proporcionalnosti, treba tumačiti na način da im se ne protivi upravna praksa nadležnih nacionalnih tijela poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, a prema kojoj se smatra da je PDV na usluge koje pruža sudski ovršitelj u okviru ovršnog postupka uključen u ovršne pristojbe koje on ubire (Službeni list Europske unije, 2019).

U slučaju Mariana Macikowskog i Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (Porezna uprava u Gdanjsku) kojem je predmet bio tretman PDV-a iz prodaje dobara u ovršnom postupku, odnosno prodaja nekretnine na javnoj dražbi (C 499/13, EU:C:2015:201), g. Macikowski izvršio je izračun iznosa PDV-a koji treba biti plaćen poljskoj Poreznoj upravi te je od Općinskog suda zatražio prijenos odgovarajućeg iznosa sredstava na njegov račun, kako bi u svojstvu osobe koja je odgovorna za plaćanje PDV-a prema poljskom zakonodavstvu mogao platiti porez na prodaju Royalove nekretnine na javnoj dražbi. Po primitku novčanih sredstava izdao je račun s iskazanim PDV-om za prodaju nekretnine te je obavijestio Poreznu upravu o plaćanju PDV-a, pri čemu je poljska porezna uprava zaključila da Macikowski, kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a na prodaju Royalove nekretnine, uplatu poreznog duga nije izvršio u roku s obzirom na to da je prodaja u ovršnom postupku bila u prethodnim poreznim razdobljima, iako do kolovoza 2009. godine nije bilo mogućnosti raspolaganja sredstvima s javne dražbe jer su se ona nalazila na

računu Općinskog suda dok se čekala službena potvrda plana podjele sredstava od prodaje nekretnine na javnoj dražbi iz 2008. godine. Sud je zaključio da relevantne odredbe Direktive treba tumačiti na način da ne sprječavaju države članice da odredbama nacionalnog zakonodavstva, poput onih u predmetnom slučaju, koje u okviru prodaje nekretnine u ovršnom postupku obvezuju sudskog ovršitelja da u propisanim rokovima obračuna, naplati i plati PDV na tu transakciju, osiguraju pravilnu naplatu poreza. Također je zaključeno da odredbe nacionalnog zakonodavstva, prema kojima sudski ovršitelj odgovara za plaćanje PDV-a svom svojom imovinom, nisu u suprotnosti s načelom proporcionalnosti, pod uvjetom da ovršitelj raspolaže pravnim sredstvima za obavljanje svoje zadaće i da njegova odgovornost ne ovisi o elementima na koje nema nikakav utjecaj, uključujući radnje ili propuste trećih osoba. ECJ smatra da nadležni nacionalni sud treba utvrditi raspolaže li sudski ovršitelj adekvatnim pravnim sredstvima za potrebe pravovremenog ispunjavanja svojih obveza. U odnosu na primjenu načela neutralnosti, zaključuje se da isto treba tumačiti na način da nije protivno odredbi nacionalnog prava poput one u ovom postupku, u skladu s kojom je porezni platac (sudski ovršitelj koji je transakciju proveo) dužan obračunati, naplatiti i platiti iznos PDV-a koji treba platiti na prodaju robe u ovršnom postupku, a da pritom ne može odbiti iznos pretporeza. Navedeni zaključak temelji se na tome da porezni platac ne obavlja isporuku, već isključivo odgovara za plaćanje poreza, dok porezni obveznik kao isporučitelj nekretnine stvarno obavlja isporuku pa stoga ima i pravo odbitka pretporeza povezanog s predmetnom transakcijom (Službeni list Europske unije, 2015).

Iako u Republici Hrvatskoj nije u primjeni zakonska osnova po kojoj bi sudski ovršitelj bio odgovoran za plaćanje PDV-a na prodaju nekretnine u ovršnom postupku, u nacionalno zakonodavstvo implementirane su odredbe Direktive na temelju kojih se na prodaju nekretnine u ovršnom postupku osobi upisanoj u registar obveznika PDV-a primjenjuje mehanizam tuzemnog prijenosa porezne obveze. Navedeno znači da će kupac kao porezni obveznik u smislu Zakona o PDV-u biti obavezan sam obračunati PDV na kupnju nekretnine u ovršnom postupku. Također, kod prodaje osobi koja nije upisana u registar obveznika PDV-a, odgovornost je za plaćanje PDV-a na isporučitelju, tj. osobi čija je nekretnina prodana u postupku ovrhe. Ukoliko je ovrha izvršena nad nekretninom fizičke osobe, tad se ne obračunava PDV te je stjecatelj obavezan platiti porez na promet nekretnina.

### 3. Prodaja nekretnina u postupku ovrhe

Ovršnim zakonom određuje se postupak po kojem sudovi i javni bilježnici provode prisilno ostvarenje tražbina na temelju ovršnih i vjerodostojnih isprava (ovršni postupak) te postupak po kojem sudovi i javni bilježnici provode osiguranje tražbina (postupak osiguranja) ukoliko posebnim zakonom drukčije nije određeno. Člankom 23. predmetnog Zakona određene su sljedeće ovršne isprave: sudska odluka, sudska nagodba, nagodba iz članka 186.a Zakona o parničnom postupku, a koja se odnosi na tužbu podnesenu protiv Republike Hrvatske, ovršna isprava donesena u upravnom postupku, odluka arbitražnog suda i ovršna javnobilježnička odluka i isprava. Primjeri vjerodostojnih isprava na temelju kojih je moguće provesti prisilnu naplatu dospjelih potraživanja jesu računi, ovjerovljeni izvod iz poslovnih knjiga, po zakonu ovjerovljene privatne isprave, obračun kamata i drugo. U smislu Ovršnog zakona, vjerovnik, odnosno ovrhovoditelj, jest osoba koja je pokrenula postupak radi ovrhe neke tražbine, odnosno prava na neko davanje, činjenje, nečinjenje ili trpljenje, te osoba u čiju je korist taj postupak pokrenut po službenoj dužnosti, dok dužnik, odnosno ovršenik označava osobu protiv koje se tražbina ostvaruje. Ovrhovoditelj sam bira predmet ovrhe, odnosno na kojoj će imovini ovršenika prisilno naplatiti svoje potraživanje (Ovršni zakon, 2012.).

Nastavno na navedeno u uvodu ovog rada, od 1. siječnja 2015. godine PDV se plaća na građevinsko zemljište te na isporuke građevina ili njihovih dijelova koje nikada nisu bile nastanjene, odnosno korištene, uključujući zemljište na kojem se nalaze, potom na isporuke građevina ili njihovih dijelova, uključujući zemljište na kojem se nalaze, a kod kojih od datuma prvog nastanjenja, odnosno korištenja, do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine.

Člankom 21. Pravilnika o PDV-u određuje se kako se, kada zakonom utvrđeno tijelo u postupku ovrhe proda neko dobro, ne smatra da je došlo do isporuke između dužnika i ovršnog tijela, već do izravne dužnikove isporuke kupcu koja podliježe oporezivanju. Članak 75. stavak 3. točka d) Zakona o PDV-u određuje da je porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a u Republici Hrvatskoj obavezan platiti PDV pri isporuci nekretnina koje je prodao ovršenik u postupku ovrhe, odnosno primjenjuje se prijenos porezne obveze. Navedeno podrazumijeva da ovršenik, koji je upisan u registar obveznika PDV-a, neće na nekretninu prodanu u postupku ovrhe obračunati PDV, nego će primijeniti prijenos porezne obveze, a kupac

nekretnine koji je upisan u registar obveznika PDV-a obračunat će PDV na kupljenu nekretninu. Kupac nekretnine u tom slučaju na postignutu cijenu u postupku ovrhe obračunava PDV po stopi od 25 % koji može odbiti kao pretporez uz zadovoljenje ostalih uvjeta iz Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, 2013.).

Ako se u postupku ovrhe kupcu koji nije porezni obveznik proda nekretnina na koju se plaća PDV, tada je ovršenik koji je upisan u registar obveznika PDV-a obavezan na isporučenu nekretninu obračunati PDV. U tom slučaju smatra se da postignuta cijena predstavlja cijenu u koju je uključen PDV s obzirom na to da je ovršenik porezni obveznik upisan u registar PDV-a. Tada se PDV obračunava primjenom preračunate stope PDV-a na postignutu cijenu (Mišljenje Ministarstva financija, Porezna uprava, 2015.). Naime, u predmetnom Mišljenju navodi se da je porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a u Republici Hrvatskoj obavezan sukladno članku 75. stavku 3. točki d) Zakona o PDV-u platiti PDV za isporuke nekretnina koje je prodao ovršenik u postupku ovrhe.

Članak 40. Zakona o PDV-u u stavku 1. točkama j) i k) određuje da su PDV-a oslobođene isporuke građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, osim isporuka prije prvog nastanjenja, odnosno korištenja ili isporuka kod kojih od datuma prvog nastanjenja, odnosno korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine te isporuke zemljišta osim građevinskog zemljišta. Ukoliko se u postupku ovrhe prodaju navedene nekretnine, odnosno nekretnine koje su oslobođene plaćanja PDV-a, tada je načelno kupac takve nekretnine obavezan platiti porez na promet nekretnina, a ovršenik u tom slučaju nema obveza s osnove PDV-a. Međutim, ovršenik kao isporučitelj nekretnine koja se prodaje u postupku ovrhe ima pravo izbora za oporezivanje ako je kupac nekretnine oslobođene PDV-a porezni obveznik koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti. U tom slučaju primjenjuje se prijenos porezne obveze, iz čega proizlazi da ovršenik neće obračunati PDV, već će kupac nekretnine obračunati PDV na kupljenu nekretninu koji može odbiti kao pretporez. Kupac nekretnine u tom slučaju na postignutu cijenu u postupku ovrhe obračunava PDV po stopi od 25 % koji može odbiti kao pretporez. Ukoliko se u postupku ovrhe prodaju nekretnine ovršenika koji nije upisan u registar obveznika PDV-a, tada će kupac takve nekretnine platiti porez na promet nekretnina, a što je određeno člankom 6. stavkom 1. Zakona o porezu na promet nekretnina. U navedenom slučaju ovršenik nema poreznih obveza s osnove PDV-a ili poreza na promet nekretnina (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2013.).

U Mišljenju Ministarstva financija, Porezna uprava, od 21. 9. 2015. godine navodi se kako se, ukoliko se nekretnina prodaje u postupku ovrhe, tada primjenjuje čl. 75. st. 3. t. d) Zakona ako je primatelj isporuke upisan u registar obveznika PDV-a i ako se ne radi o nekretnini čija je isporuka oslobođena plaćanja PDV-a sukladno čl. 40. st. 1. t. j) i k) Zakona. U tom će slučaju doći do prijenosa porezne obveze na stjecatelja nekretnine ukoliko je on upisan u registar obveznika PDV-a, neovisno o tome ima li ili nema pravo na odbitak pretporeza u cijelosti. Pritom isporučitelj nema obvezu obaviti ispravak pretporeza korištenog za nabavu ili izgradnju te nekretnine, dok s druge strane stjecatelj nema obvezu plaćanja poreza na promet nekretnina. Ukoliko stjecatelj nije upisan u registar obveznika PDV-a, prijenos porezne obveze ne primjenjuje se te sukladno čl. 40. st. 1. t. j) i k) Zakona valja odrediti o kakvoj je nekretnini riječ i prema tome odrediti obračunava li isporučitelj PDV ili stjecatelj plaća porez na promet nekretnina (Mišljenje Ministarstva financija, Porezna uprava, 2015.).

Stoga je iz prethodno navedenog razvidno da je ovršenik isporučitelj dobra u postupku ovrhe te da je, ako je ovršenik obveznik PDV-a, onda i obavezan obračunati PDV za isporuke nekretnina koje je prodao u postupku ovrhe, odnosno primijeniti postupak prijenosa porezne obveze. Naime, kada zakonom utvrđeno tijelo u postupku ovrhe proda neko dobro, ne smatra se da je došlo do isporuke između dužnika i ovršnog tijela, već do izravne dužnikove isporuke kupcu koja podliježe oporezivanju uz mogući prijenos porezne obveze kako je prethodno opisano.

#### 4. Prodaja pokretnina u postupku ovrhe

Sukladno prethodno opisanim specifičnostima obračuna PDV-a, prilikom prodaje pokretnina u postupku ovrhe prodavatelj, odnosno ovršenik koji je upisan u registar obveznika PDV-a, dužan je obračunati PDV na isporučenu pokretninu sukladno primjenjivim odredbama Zakona o PDV-u i uz primjenu propisanih stopa, sukladno članku 21. stavku 3. Pravilnika o PDV-u. U tom slučaju postignuta cijena predstavlja cijenu u koju je uključen PDV s obzirom na to da je ovršenik porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a (Mišljenje Ministarstva financija, Porezna uprava, 2015.).

Zakon o PDV-u u članku 61. i Pravilnik o PDV-u u članku 136. određuju ograničenje prava na odbitak pretporeza pri nabavi prijevoznih sredstava. Porezni obveznik ne može odbiti pretporez obračunat za nabavu i najam plovila namijenjenih za razonodu, zrakoplova, osobnih automobila i

drugih sredstava za osobni prijevoz, uključujući nabavu svih dobara i usluga u vezi s tim dobrima kao što su gorivo, ulje, investicijsko i tekuće održavanje i slično. Ograničenje odbitka pretporeza prema članku 61. Zakona o PDV-u ne primjenjuje se ukoliko se radi o plovilima i zrakoplovima kojima se obavlja djelatnost prijevoza putnika i dobara te iznajmljivanje ili se nabavljaju za daljnju prodaju te ako se radi o osobnim automobilima i drugim sredstvima za osobni prijevoz koja se koriste za obuku vozača, testiranje vozila, servisnu službu, taksi-službu, djelatnost prijevoza putnika i dobara, prijevoza umrlih te iznajmljivanja ili se nabavljaju za daljnju prodaju. Navedena vozila moraju služiti isključivo za obavljanje registrirane djelatnosti ili biti posebno označena i prilagođena za obavljanje te djelatnosti. Ukoliko se u postupku ovrhe prodaju prijevozna sredstva za koja ovršenik nije mogao koristiti pravo na odbitak PDV-a, ovršenik koji je upisan u registar obveznika PDV-a neće obračunati PDV. U tom slučaju kupac je obavezan platiti posebni porez na stjecanje rabljenih motornih vozila sukladno članku 26. Zakona o posebnom porezu na motorna vozila (Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o posebnom porezu na motorna vozila, 2017.). Ukoliko se u postupku ovrhe prodaje pokretnina ovršenika koji nije upisan u registar obveznika PDV-a, ovršenik ne obračunava PDV. Ukoliko se radi o pokretnini koja je prijevozno sredstvo, tada je kupac obavezan platiti poseban porez na stjecanje rabljenih motornih vozila sukladno spomenutom Zakonu o porezu na motorna vozila.

## **5. Naplata PDV-a po osnovi prethodno nastalih troškova postupka**

Ovršni zakon, među ostalim, određuje obveze ovršenika prema ovrhovoditelju. Nastavno na navedeno, člankom 14. stavkom 4. Ovršnog zakona ovršenik je dužan ovrhovoditelju nadoknaditi troškove koji su bili potrebni za ovrhu ili osiguranje. Stoga predmet ovrhe mogu biti isključivo stvarno nastali troškovi ovrhovoditelja, što ne znači i ukupan iznos izdataka, odnosno primljenog računa u vezi s uslugama provođenja ovrhe. Pri naplati troškova povezanih s provođenjem postupka ovrhovoditelj koji je obveznik PDV-a ne smije ostvariti dodatni prihod, odnosno naplatiti i porez na dodanu vrijednost (Ovršni zakon, 2012.). Naime, osim glavnice duga, ovrhovoditelj naplaćuje i zatezne kamate te troškove ovršnog postupka. Primjeri troškova koji se mogu dovesti u vezu s ovršnim postupkom jesu izdaci nastali angažiranjem odvjetnika, javnog bilježnika, poštanski troškovi i slično. Ovrhovoditelj koji je obveznik PDV-a prima uslugu od subjekata koji su angažirani u postupku ovrhe i po računima

istih ostvaruje pravo na pretporez (ukoliko su isporučitelji usluge i sami upisani u registar obveznika PDV-a te uz zadovoljenje ostalih uvjeta propisanih zakonom o PDV-u).

Primjera radi, članak 289. Ovršnog zakona navodi da za obavljanje poslova u postupku ovrhe na temelju vjerodostojne isprave javni bilježnici imaju pravo na naknadu, osim ako tim Zakonom nije drukčije propisano. Naknada koju ovrhovoditelj plati javnom bilježniku dio je troška ovrhe.

Javnobilježnička nagrada i troškovi obračunavaju se primjenom Pravilnika o nagradama i naknadi troškova javnih bilježnika u ovršnom postupku koji navodi, između ostalog, da javnom bilježniku u provođenju pojedinog ovršnog postupka iz članka 1. stavka 1. navedenoga Pravilnika za sve radnje u tom postupku pripada jedna naknada koja se određuje prema vrijednosti zahtjeva (Pravilnik o nagradama i naknadi troškova javnih bilježnika u ovršnom postupku, 2021.).

Izmjenama i dopunama navedenog Pravilnika u 2022. godini, a koje su stupile na snagu 17. 2. 2022. godine, člankom 5. određeno je da radnje javnog bilježnika glede zaprimanja prijedloga za ovrhu, slanja obavijesti ovršeniku, izdavanja rješenja o ovrsi na temelju vjerodostojne isprave ili prosljeđivanja prijedloga nadležnom sudu radi donošenja odluke, prosljeđivanja prijedloga za ovrhu nadležnom sudu kao prijedloga za izdavanje platnog naloga, donošenja rješenja o obustavi ovrhe koje je doneseno nakon rješenja o ovrsi na temelju vjerodostojne isprave, dostavljanja rješenja strankama te izdavanja potvrde pravomoćnosti i ovršnosti, ako visina postavljenog zahtjeva iznosi do 50.000,00 kuna, pripada javnobilježnička naknada u iznosu od 150,00 kuna. Ako visina postavljenog zahtjeva iznosi preko 50.000,00 kuna, plaća se javnobilježnička naknada u iznosu od 150,00 kuna i još 1 % na razliku iznad 50.000,00 kuna, ali ne više od 5.000,00 kuna. Javni bilježnik, osim naknade koja je prethodno opisana, ima pravo na naknadu troškova dostave u iznosu od 25,00 kuna za svakog drugog i sljedećeg ovršenika protiv kojeg je podnesen jedan prijedlog za ovrhu, koji je ovrhovoditelj dužan platiti u roku od osam dana po pozivu javnog bilježnika.

Iz odredbi Zakona i Pravilnika o PDV-u razvidno je da su naknade za usluge javnih bilježnika oporezive PDV-om. Stoga je potrebno razlikovati je li primatelj računa koji za svoju uslugu ispostavi javni bilježnik obveznik PDV-a ili ne jer o tome ovisi koji se iznos ispostavljenog računa može naplatiti od ovršenika. Naime, potrebno je razlikovati iznos naknade od ukupnog iznosa koji se plaća javnom bilježniku za obavljanje poslova u postupku ovrhe. Ukoliko je javni bilježnik obveznik PDV-a, na iznos naknade obračunava 25 % PDV-a, što je sadržano



u ukupnom iznosu računa koji ispostavlja ovrhovoditelju. Za iznos iskazanog PDV-a po primljenom računu ovrhovoditelj, pod pretpostavkom zadovoljenja uvjeta iz Zakona o PDV-u, ima pravo na korištenje pretporeza. Naime, iako će ovrhovoditelj javnom bilježniku platiti ukupan iznos računa (koji sadrži i PDV), iznos PDV-a nije trošak, već isključivo izdatak, i to u iznosu za koji ovrhovoditelj ima pravo umanjiti svoju obvezu PDV-a korištenjem pretporeza ili pak, u hipotetskom slučaju da ovrhovoditelj nije imao isporuka koje podliježu obvezi obračuna PDV-a, ovrhovoditelj ima pravo od porezne uprave tražiti da mu se vrati iznos sadržan u računu javnog bilježnika. Primjera radi, ukoliko je javni bilježnik ispostavio ovrhovoditelju, pravnoj osobi, račun u kojem se navodi naknada za izvršenu uslugu u iznosu od 1.000,00 kn na koju se obračunava PDV u iznosu od 25 %, tj. 250,00 kn, ovrhovoditelj će ukupno platiti javnom bilježniku iznos od 1.250,00 kn, s tim da će u istom mjesecu koristiti pravo na pretporez u iznosu od 250,00 kn. U svojim poslovnim knjigama ovrhovoditelj koji je u sustavu PDV-a imat će iskazan trošak poslovanja u iznosu naknade javnog bilježnika, tj. u iznosu od 1.000,00 kn, dok iznos od 250,00 kn nije trošak ni rashod poslovanja. S tim u vezi, Zakon o porezu na dobit u članku 2. navodi da je porezni obveznik trgovačko društvo ili druga pravna i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi te u čl. 5. da je porezna osnovica dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama navedenoga Zakona (Zakon o porezu na dobit, Narodne novine, 2002.). Pravilnik o porezu na dobit navodi u članku 11. da su rashodi razdoblja za koje se utvrđuje porez (porezno razdoblje), sukladno članku 5. stavku 1. Zakona, smanjenja gospodarstvenih koristi u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obveza koja imaju za posljedicu smanjenje kapitala, a u svrhu povećanja prihoda, odnosno dobiti (Pravilnik o porezu na dobit, 2005.).

Sukladno Direktivi 2013/34/EU donesen je Zakon o računovodstvu koji je stupio na snagu 1. 1. 2016. godine. Navedeni zakon izmijenjen je i dopunjen Uredbom o izmjenama i dopunama novog Zakona o računovodstvu koje su objavljene u Narodnim novinama 134/15. Računovodstveni okvir također je određen i Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja. Generalno, troškovi ili vrijednosno izraženi utrošci elemenata procesa proizvodnje ili pružanja usluga, a koji su uzrokovani poslovnom aktivnošću kompanije, predstavljaju

jedan od najznačajnijih čimbenika koji pored prihoda utječu na dobit poduzeća. Bitno je istaknuti da troškovi nisu nužno negativnog karaktera jer predstavljaju prijenos vrijednosti, odnosno materijal se troši, rad se ulaže s ciljem stvaranja nečeg novog i vrijednijeg (proizvod ili usluga), a iz toga proizlazi i sveobuhvatna definicija troškova.

Temeljno obilježje troška jest njegov vrijednosni izraz. Uz pojam troška često su vezani i drugi pojmovi kao što su utrošak, izdatak, rashod i gubitak. Iako su ti pojmovi bliski trošku, nisu identični te ih je potrebno razlikovati. Za razliku od troškova koji predstavljaju novčani izraz utrošenih elemenata, utrošci se definiraju kao prirodni izraz utrošenih elemenata proizvodnje (npr. sati rada radnika, sati korištenja strojeva, kWh električne energije i sl.). Izdatci nisu troškovi, izdatci prvenstveno predstavljaju odljeve sredstava iz blagajne ili s računa otvorenih u bankama. Oni mogu i ne moraju biti povezani s troškovima. Između njih se ističu sadržajne i vremenske razlike. Prije svega, troškovi se temelje na načelu nastanka događaja (obračunsko načelo), a izdatci se temelje na načelu blagajne (novčano načelo). Vremenske razlike između navedenih pojmova ovise o vremenu plaćanja, npr. kod plaćanja usluge u trenutku izvršenja iste (koliko usluga ne sadrži PDV) može se zaključiti da su trošak i izdatak identični; u slučaju naknadnog plaćanja računa za potrošenu električnu energiju može se zaključiti da se primitkom računa evidentirao trošak, a plaćanjem računa evidentira se izdatak; kod plaćanja police osiguranja unaprijed može se zaključiti da se trenutno evidentira izdatak, dok će se trošak evidentirati protekom obračunskih razdoblja i slično.

Rashodi se mogu definirati kao troškovi koji su povezani s prihodom ili kao troškovi nastali u obračunskom razdoblju. Dakle, nisu svi troškovi rashodi, u prvom redu npr. zbog prijenosa vrijednosti kojom troškovi uvećavaju vrijednost zaliha, a time i uvećanje imovine. Na temelju toga može se zaključiti da rashode predstavljaju troškovi sadržani u prodanim zalihama i obavljenim uslugama. Gubitak nije trošak, već gubitak predstavlja negativan rezultat poslovanja. Prilikom utvrđivanja rezultata poslovanja, gubitak proizlazi iz razlike prihoda i rashoda, a upravo rashodi predstavljaju troškove (neto iznos bez PDV-a) sadržane u prodanim zalihama ili obavljenim uslugama.

Naime, ukoliko je ovrhovoditelj upisan u registar PDV-a obveznika, tada sukladno uvjetima propisanim Zakonom o PDV-u ima pravo na odbitak pretporeza za obavljene mu usluge. Neki od troškova koji mogu biti oporezivi PDV-om, a koji nastaju u poslovanju ovrhovoditelja sa svrhom naplate dospjele tražbine, jesu npr. troškovi odvjetnika, javnih bilježnika, vještaka ili procjenitelja vrijedno-

sti. Stoga se generalno može zaključiti sljedeće: ukoliko je ovrhovoditelj obveznik PDV-a, tada mu PDV nije trošak i ne iskazuje se u računu dobiti i gubitka na stavci troškova, već predstavlja isključivo vrijednost obavljene mu usluge, pa ima pravo na korištenje pretporeza po primljenom računu te stoga iznos koji se odnosi na PDV ne bi trebao biti sadržan u iznosu troškova koji se naplaćuju od ovršenika.

Slijedom navedenog, ukoliko bi ovrhovoditelj koji je u sustavu PDV-a ovrhom naplatio ukupan iznos primljenog računa koji u sebi sadrži i PDV za obavljene mu usluge u vezi s postupkom ovrhe, tad bi ovrhovoditelj stekao prihod po ovršnom postupku. Naime, u tom slučaju ovrhovoditelj bi platio npr. javnom bilježniku račun u iznosu od 1.250,00 kn te bi, pod pretpostavkom da su i javni bilježnik i ovrhovoditelj obveznici PDV-a, imao pravo na pretporez u iznosu od 250,00 kn i stvarni bi mu trošak nastao u vezi s ovrhom iznosio 1.000,00 kn, a ne 1.250,00 kn. Stoga, ukoliko bi ovrhovoditelj koji je obveznik PDV-a od ovršenika naplatio ukupan iznos računa javnog bilježnika od 1.250,00 kn, stekao bi prihod iznad iznosa stvarno nastalih troškova u iznosu od 250,00 kn, tj. ovršenik bi nadoknadio ovrhovoditelju iznos koji prelazi troškove koje je ovrhovoditelj stvarno imao u postupku ovrhe te bi se ovrhovoditelj prekomjerno naplatio.

U slučaju da ovrhovoditelj ipak naplati ukupan iznos računa i time stekne prihod, odnosno da naplati troškove postupka zajedno s PDV-om, trebao bi vratiti ovršeniku iznos naplaćen iznad stvarno nastalih troškova. Međutim, ukoliko ovrhovoditelj nije obveznik PDV-a, tad nema pravo na pretporez te mu je ukupan iznos primljenog računa stvarni trošak (primjer fizičke osobe). U navedenom slučaju troškovi ovršnog postupka uključuju i PDV koji su zaračunali sudionici postupka prisilne naplate te ovrhovoditelj ima pravo na dužnika prenijeti troškove postupka zajedno s uključenim PDV-om, odnosno u visini stvarno mu nastalih troškova.

## 6. Zaključak

Kompleksnost poreznog sustava Republike Hrvatske ogleda se i pri postupku oporezivanja porezom na dodanu vrijednost u postupku provođenja ovrhe nad imovinom ovršenika prilikom čega je, prije svega, potrebno ustanoviti porezni status ovršenika, zatim porezni status kupca, kao i to je li predmetna imovina obuhvaćena obračunom poreza na dodanu vrijednost.

Prilikom provođenja postupka ovrhe kod poreznog tretmana obračuna poreza na dodanu vrijednost potrebno je razlikovati i provodi li se ovrha nad nekretninom ili pak pokretnom imovinom ovršenika, kao i je li ovrhovoditelj obveznik PDV-a ili nije. Na prodaju nekretnine u postupku ovrhe primjenjuje se čl. 75. st. 3. t. d) Zakona o PDV-u, ako je primatelj isporuke upisan u registar obveznika PDV-a i ako se ne radi o nekretnini čija je isporuka oslobođena plaćanja PDV-a sukladno čl. 40. st. 1. t. j) i k) Zakona. U tom će slučaju doći do prijenosa porezne obveze na stjecatelja nekretnine ukoliko je on upisan u registar obveznika PDV-a, a stjecatelj nema obvezu plaćanja poreza na promet nekretnina. Ukoliko stjecatelj nije upisan u registar obveznika PDV-a, prijenos porezne obveze ne primjenjuje se te sukladno čl. 40. st. 1. t. j) i k) Zakona valja odrediti o kakvoj je nekretnini riječ i prema tome odrediti obračunava li isporučitelj PDV ili stjecatelj plaća porez na promet nekretnina.

Pri prodaji pokretnina, ovršenik koji je upisan u registar obveznika PDV-a, neovisno o tome tko je kupac, mora obračunati PDV na isporučena dobra sukladno primjenjivim odredbama Zakona o PDV-u. U slučaju kada se ovrhom prodaje prijevozno sredstvo, a na koje ovršenik nije mogao koristiti pravo na odbitak PDV-a, ili se prodaje pokretnina u vlasništvu ovršenika koji nije upisan u registar obveznika PDV-a, kupac je obvezan platiti poseban porez na stjecanje rabljenih motornih vozila.

U postupku provođenja ovrhe i naplate troškova ovršnog postupka, ovrhovoditelj koji je upisan u registar obveznika PDV-a ne bi smio naplatiti ovršeniku stvarno nastale troškove uvećane za iznos poreza na dodanu vrijednost koji je sadržan u primljenim računima povezanim s provođenjem postupka prisilne naplate jer bi naplatom u ukupnom iznosu primljenog računa koji sadrži i PDV stekao prihod od provođenja ovrhe te bi ovršenik ujedno platio i iznos koji nije dužan platiti, odnosno navedeno bi bilo na štetu ovršenika.

## SUMMARY

*The tax system represents the totality of all tax forms of one country. The most generous form of tax is the value added tax. In the tax treatment of value added tax calculation in enforcement proceedings, it is necessary, first of all, to know the tax status of the debtor, ie whether the debtor is a taxpayer of value added tax or not. Depending on the tax status of the debtor, the method of calculating value added tax is determined. Therefore, the aim of the paper is, in addition to basic information on value added tax, to provide an overview of important judgments of the European Court and all possibilities of calculation of value added tax in the enforcement of real estate and movable assets of the debtor as well as to show situations where the creditor can, and can not, to charge value added tax in reimbursing the costs of conducting enforcement proceedings.*

**Keywords:** enforcement of real estate and movable assets, deduction of VAT, judgments of the European Court, notary award, transfer of tax liability, value added tax, VAT calculation.

## Literatura

- Borčić, Jadranka. 2009. *Javni bilježnici i postupak ovrhe*, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, Vol. 59 No. 6. Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu. Zagreb.
- Deskar-Škrbić, Milan; Grdović Gnip, Ana; Šimović, Hrvoje. 2020. *Makroekonomski učinci diskrecijskih izmjena u sustavu poreza na dodanu vrijednost (PFV) u Hrvatskoj: narativni pristup*, Ekonomski fakultet Zagreb, EFZG Working paper series, 20–02 (2020), str. 2–16, ISSN 1849-6857. Zagreb.
- Direktiva Vijeća 2006/112/EZ* <https://porezi.teb.hr/procisceni-tekstovi-zakona/porez-na-dodanu-vrijednost/direktiva-vijeca-eu-2006-112-ez/> (pristupljeno 24. 7. 2022.).
- Godišnji izvještaj o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2021. godinu*. 2022. Narodne novine broj 66/22. Zagreb.
- Kesner-Škreb, Marina. 1995. *Porez na dodanu vrijednost*, Institut za javne financije, Financijska praksa, 6/1995, str. 655-657. Zagreb.
- Mendušić Škugor, Ema. 2018. *Quo vadis, FINA? Teškoće u provedbi agencijske ovrhe*, Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku, Vol. , No. 1–2/2018, Veleučilište u Šibeniku. Šibenik.
- Mišljenje Ministarstva financija, Porezna uprava „Isporuka nekretnina – utvrđivanje prvog nastanjenja, ispravak pretporeza, ovrha“* (Klasa: 410-20/15-01/07, Uredžbeni broj: 513-07-21-01/15-02 od 13.07.2015). 2015. Ministarstvo financija. Zagreb.
- Mišljenje Ministarstva financija, Porezna uprava “Ostvarivanje prava na odbitak poreza na dodanu vrijednost prilikom kupnje nekretnine”* (Klasa: 410-19/15-01/197, Uredžbeni broj: 513-07-21-01/15-1, od 21.09.2015.). 2015. Ministarstvo financija. Zagreb.
- Official Journal of the European Union (Službeni list Europske unije)*, C 206 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=OJ:C:2022:206:FULL> (pristupljeno 22. 7. 2022.).
- Official Journal of the European Union (Službeni list Europske unije)*, C 171/3 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=OJ:C:2015:171:FULL&from=HR> (pristupljeno 31. 7. 2022.).
- Ovršni zakon*. Narodne novine broj 112/12, 25/13, 93/14, 55/16, 73/17 i 131/20. Zagreb.
- Pravilnik o naknadi i nagradi javnih bilježnika u ovršnom postupku*. Narodne novine broj 9/21. Zagreb.
- Pravilnik o porezu na dobit*. Narodne novine broj 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 01/17, 02/18, 01/19, 01/20, 59/20. Zagreb.
- Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost*. Narodne novine broj 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 01/17, 41/17, 128/17, 1/19, 1/20, 1/21, 73/21 i 41/22. Zagreb.
- Uzelac, Alan. 2018. *Javnobilježnička ovrha i zaštita potrošača: novi izazovi europeizacije građanskog postupka*, Zbornik Pravnog fakulteta Zagreb, Vol. 68, No. 5–6. Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu. Zagreb.
- Zakon o izmjenama i dopuni Zakona o porezu na dodanu vrijednost*. Narodne novine broj 39/22. Zagreb.
- Zakon o izmjenama i dopuni Zakona o posebnom porezu na motorna vozila*. Narodne novine broj 127/17. Zagreb.
- Zakon o porezu na dobit*. Narodne novine broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20. Zagreb.
- Zakon o porezu na dodanu vrijednost*. Narodne novine broj 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20 i 39/22. Zagreb.
- Zakon o porezu na promet nekretnina*. Narodne novine broj 115/16 i 106/18. Zagreb.