

Oporezivanje imovine u Republici Srbiji

PREGLEDNI RAD

UDK 336.226.2(497.11)

DOI: 10.56362/Rev24107057D

Goran Džafić*

Rezime: Država nastoji da svojom finansijskom delatnošću ostvari dovoljan obim prihoda iz kojih će moći da finansira različite opšte potrebe. Porezi su najvažniji izvor prihoda države, zbog čega ona teži da jasno uredi oblast oporezivanja. Predmeti oporezivanja mogu biti različiti. Kao predmet oporezivanja, pored ostalih, koristi se pravo na nepokretnosti, prenošenje prava na nepokretnosti i prihod od nepokretnosti. U vezi sa imovinom, u Republici Srbiji utvrđuju se sledeći poreski oblici: porez na imovinu (u statici), porez na nasleđe i poklon, porez na prenos apsolutnih prava.

Primljen: 15.08.2024.

Prihvaćen: 30.08.2024.

Objavljen: 30.09.2024.

Ključne reči: *nepokretnosti, porez, oporezivanje, posedovanje, prenos, imovina, apsolutno pravo, poklon, nasleđe*

UVODNE NAPOMENE

Država nastoji da uredi sistem prihoda kojima će finansirati svoje opšte i zajedničke potrebe. U zavisnosti od objektivnih i subjektivnih faktora, država kreira onaj poreski sistem koji će na najjednostavniji, ali i najsveobuhvatniji način omogućiti ostvarenje njenih fiskalnih, političkih, ekonomskih, socijalnih i drugih ciljeva. Otuda, pred nosiocima ekonomske politike stoje važni zadaci u pogledu prilagođavanja i implementiranja mera fiskalne politike.(2)

Pod poreskim sistemom podrazumeva se ukupnost svih poreskih oblika koji se primenjuju u datoj zemlji. U Republici Srbiji poreski sistem čine svi oblici javnih prihoda i primanja. Javni prihodi i primanja u Srbiji uvode se zakonom, odnosno odlukom skupštine lokalne vlasti u skladu sa zakonom. Javni prihodi Srbije su: 1) porezi,¹ 2) doprinosi za obavezno socijalno osiguranje, 3) neporeski prihodi² – takse, naknade, kazne, prihodi nastali upotrebom javnih sredstava, 4) samodoprinosi i 5) donacije, transferi i finansijska pomoć Evropske unije.(6) Primanja države su primanja od prodaje nefinansijske imovine; primanja od zaduživanja i primanja od prodaje finansijske imovine (6).

Opšta karakteristika sistema javnih prihoda savremenih država jeste da se kao najvažniji oblik javnih prihoda pojavljuju porezi. Raznolikost i brojnost poreskih oblika

* Ministarstvo pravde Republike Srbije, Sektor za materijalno-finansijske poslove.
E-mail: dzafa.edu@gmail.com

¹ Poreski prihodi su vrsta javnih prihoda koje država prikuplja obaveznim plaćanjima poreskih obveznika bez obaveze izvršenja specijalne usluge za uzvrat.

² Neporeski prihodi su vrsta javnih prihoda koji se naplaćuju pravnim ili fizičkim licima za korišćenje javnih dobara (naknade), pružanje određene javne usluge (takse), zbog kršenja ugovornih ili zakonskih odredaba (penali i kazne), kao i prihodi koji se ostvare upotrebom javnih sredstava.

zahteva njihovo poznavanje i proučavanje i sa aspekta izvora oporezivanja. Izvor oporezivanja može biti: ostvareni dohodak, ostvarena dobit, ostvareni promet, imovina obveznika i dr.(1) U tom smislu, u nastavku rada ukazaćemo na sistem oporezivanja nepokretnosti kao poreskog izvora, u okviru poreskog sistema Srbije.

Predmet oporezivanja imovine u Republici Srbiji može biti posedovanje i prenošenje prava na nepokretnostima. Polazeći od predmeta oporezivanja, imovina se u okviru poreskog sistema Srbije oporezuje porezima na imovinu. Kod poreza na imovinu u Republici Srbiji razlikuju se tri poreska oblika:

- porez na imovinu (u statici);
- porez na nasleđe i poklon; i
- porez na prenos apsolutnih prava.

POREZ NA IMOVINU (U STATICI)

Predmet oporezivanja, poreski obveznik poreska osnovica, nastanak poreske obaveze i poreska stopa

Porezom na imovinu (u statici) oporezuju se određena prava na nepokretnosti fizičkih i pravnih lica. Nepokretnostima se smatraju: zemljište, stambene i poslovne zgrade, stanovi, poslovne prostorije, garaže i drugi građevinski objekti, odnosno njihovi delovi. U Republici Srbiji ovaj porez plaća se na sledeća prava na nepokretnosti: (7)

- pravo svojine, odnosno na pravo svojine na zemljištu površine veće od deset ari;
- pravo zakupa stana ili stambene zgrade konstituisano u korist fizičkih lica, u skladu sa zakonom kojim je uređeno stanovanje, odnosno socijalno stanovanje, odnosno zakonom kojim su uređene izbeglice, za period duži od jedne godine ili na neodređeno vreme;
- pravo korišćenja građevinskog zemljišta površine veće od 10 ari, u skladu sa zakonom kojim se uređuje pravni režim građevinskog zemljišta;
- pravo korišćenja nepokretnosti u javnoj svojini od strane imaooca prava korišćenja, u skladu sa zakonom kojim se uređuje javna svojina;
- korišćenje nepokretnosti u javnoj svojini od strane korisnika nepokretnosti, u skladu sa zakonom kojim se uređuje javna svojina;
- državinu nepokretnosti na kojoj imalac prava svojine nije poznat ili nije određen;
- državinu nepokretnosti u javnoj svojini, bez pravnog osnova i
- državinu i korišćenje nepokretnosti po osnovu ugovora o finansijskom lizingu.

Obveznik poreza na imovinu je pravno i fizičko lice koje ostvaruje pravo na nepokretnosti koja se nalazi na teritoriji Srbije. Ako obveznik poreza, pored prava svojine, ostvaruje neko drugo pravo na nepokretnosti, fiskalna obaveza po osnovu poreza na imovinu plaća se na to pravo, a ne na pravo svojine. To znači da u svim onim slučajevima kada se na

nepokretnosti ustanovi neko stvarno pravo koje je uže od prava svojine, porez na imovinu plaća se na to uže pravo, a ne na pravo svojine (4). Određeno pravo na nepokretnosti može ostvarivati više pravnih i fuzičkih lica. Sa poreskog aspekta, poreski obveznik je svako od njih, srazmerno svom udelu. Obaveza po osnovu poreza na imovinu nastaje danom sticanja prava, odnosno danom početka korišćenja, danom osposobljavanja, danom izdavanja upotrebne dozvole ili danom omogućavanja korišćenja imovine na drugi način. (3)

Iz aspekta oporezivanja imovine, treba praviti razliku između obveznika koji: vodi³ ili ne vodi poslovne knjige⁴. Osnovica poreza na imovinu za nepokretnosti poreskog obveznika *koji ne vodi poslovne knjige*, u skladu s propisima u Srbiji, jeste vrednost nepokretnosti. Da bi se lakše utvrđivala osnovica poreza na imovinu, nepokretnosti se razvrstavaju u određene grupe.⁵ Visinu vrednosti nepokretnosti, u skladu sa zakonom, utvrđuje organ jedinice lokalne samouprave nadležan za utvrđivanje, naplatu i kontrolu izvornih prihoda jedinice lokalne samouprave primenom sledećih elemenata: (1) korisna površina i (2) prosečna tržišna cena kvadratnog metra odgovarajućih nepokretnosti u zoni u kojoj se nalazi nepokretnost. Vrednost nepokretnosti (osim za zemljište) se umanjuje za amortizaciju po stopi od jedan odsto godišnje primenom proporcionalne metode, a najviše do 40 odsto, počev od isteka svake kalendarske godine u odnosu na godinu u kojoj je izvršena izgradnja, odnosno poslednja rekonstrukcija objekata, a na osnovu odluke skupštine jedinice lokalne samouprave o visini stope amortizacije koja važi na dan 15. decembra godine koja prethodi godini za koju se utvrđuje porez na imovinu i koja je objavljena u skladu sa zakonom (7).

Osnovica poreza na imovinu kod nepokretnosti *obveznika koji vodi poslovne knjige* i čiju vrednost u poslovnim knjigama iskazuje po metodu fer vrednosti u skladu s međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS), odnosno međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja (MSFI) i usvojenim računovodstvenim politikama jeste

³ ZPI, čl. 4/5. Obveznik poreza na imovinu koji *vodi poslovne knjige*, u smislu oporezivanja porezom na imovinu, jeste: pravno lice koje vodi poslovne knjige u skladu s propisima Republike Srbije; ogranak i drugi organizacioni deo stranog pravnog lica koji obavlja privrednu delatnost u Republici Srbiji i koji poslovne knjige vodi u skladu s propisima Republike Srbije; preduzetnik koji vodi poslovne knjige - za imovinu koju je evidentirao u svojim poslovnim knjigama, osim preduzetnika koji vodi poslovne knjige u skladu s propisima Republike Srbije; drugo lice koje vodi poslovne knjige, u skladu s propisima Republike Srbije, osim preduzetnika koji vodi poslovne knjige - za imovinu koju je evidentirao u svojim poslovnim knjigama.

⁴ ZPI, čl. 4/4. Obveznik poreza na imovinu koji *ne vodi poslovne knjige*, u smislu oporezivanja porezom na imovinu, jeste: fizičko lice koje ostvaruje prihode od samostalne delatnosti u skladu sa zakonom kojim se uređuje oporezivanje dohotka građana koji porez na dohodak građana na prihode od samostalne delatnosti plaća na paušalno utvrđen prihod; drugo lice koje ne vodi poslovne knjige u skladu s propisima Republike Srbije; preduzetnik koji vodi poslovne knjige - za imovinu koja nije evidentirana u njegovim poslovnim knjigama.

⁵ ZPI, čl. 6a. Nepokretnosti se razvrstavaju u sledeće grupe: građevinsko zemljište; poljoprivredno zemljište; šumsko zemljište; stanovi; kuće za stanovanje; poslovne zgrade i drugi (nadzemni i podzemni) građevinski objekti koji služe za obavljanje delatnosti i garaže i garažna mesta. Ako objekat čini više posebnih celina koje se mogu svrstati u različite grupe, svaka posebna celina u okviru objekta se, za potrebe utvrđivanja poreza na imovinu, svrstava u odgovarajuću grupu nepokretnosti.

fer vrednost iskazana na poslednji dan poslovne godine obveznika u tekućoj godini (7). Pravno lice dužno je da, u skladu sa opštim aktom, utvrdi svoje računovodstvene politike, u okviru kojih treba da uredi pitanja vrednovanja nepokretnosti. Samim tim, opšti akt pravnog lica, kojim su uređene računovodstvene politike, je dokaz o tome da je pravno lice svoju imovinu vrednovalo po fer vrednosti (9).

Osnovicu poreza na imovinu poreskog obveznika koji nepokretnosti u svojim poslovnim knjigama ne iskazuje po metodu fer vrednosti čini: za neizgrađeno zemljište - vrednost zemljišta; za ostale nepokretnosti - vrednost objekata uvećana za vrednost pripadajućeg zemljišta. Vrednost nepokretnosti poreski obveznik utvrđuje procenom prema elementima: (1) korisna površina i (2) prosečna cena kvadratnog metra odgovarajućih nepokretnosti u zoni u kojoj se nalazi nepokretnost.⁶

Za nepokretnosti čiju vrednost obveznik u poslovnim knjigama iskazuje posebno od vrednosti pripadajućeg zemljišta, osim eksploatacionih polja, osnovicu poreza na imovinu čini zbir knjigovodstvenih vrednosti objekata i vrednosti pripadajućih zemljišta koje su procenjene u skladu sa zakonom. Ako obveznik vrednost zemljišta i vrednost objekata ne iskazuje posebno u svojim poslovnim knjigama, osnovica poreza na imovinu za zemljište i objekat koji se na njemu nalazi, kao jedinstvenu celinu, čini vrednost zemljišta utvrđena u skladu sa zakonom uvećana za građevinsku vrednost objekta. Građevinsku vrednost objekta procenjuje ovlašćeni veštak građevinske struke, sa stanjem na poslednji dan poslovne godine obveznika u tekućoj godini. Za nepokretnost koju obveznik koji vodi poslovne knjige izgradi, stekne, ili mu po drugom osnovu nastane poreska obaveza u toku godine za koju se utvrđuje porez na imovinu, osnovica poreza na imovinu za tu godinu jeste njena nabavna vrednost iskazana u poslovnim knjigama obveznika.

Stope poreza na imovinu utvrđuje skupština jedinice lokalne samouprave, s tim što je zakonodavac utvrdio njihove maksimalne iznose. U slučaju da skupština jedinice lokalne samouprave ne utvrdi visinu poreske stope, ili je utvrdi preko propisanog maksimalnog iznosa, porez na imovinu utvrdiće se primenom najviše moguće odgovarajuće poreske stope na prava na nepokretnosti obveznika koji vodi poslovne knjige, odnosno obveznika koji ne vodi poslovne knjige. Stope poreza na imovinu mogu da iznose: (7)

- na prava na nepokretnosti poreskog obveznika koji vodi poslovne knjige – do 0,4 odsto;
- na prava na zemljištu kod obveznika koji ne vodi poslovne knjige – do 0,30 odsto.
- na prava na nepokretnosti poreskog obveznika koji ne vodi poslovne knjige, osim na zemljištu:

⁶ ZPI, čl. 7/4. Izuzetno, vrednost nepokretnosti je vrednost iskazana u poslovnim knjigama na poslednji dan poslovne godine obveznika u tekućoj godini, i to za: eksploataciona polja i eksploatacione objekte; objekte u kojima su smešteni proizvodni pogoni prerađivačke industrije koji se koriste za obavljanje delatnosti; objekte za proizvodnju, prenos i distribuciju električne energije, osim ojekata za trgovinu i upravljanje; objekte za proizvodnju gasa; objekte za proizvodnju pare, tople vode, hladnog vazduha i leda; objekte za tretman i odlaganje otpada; objekte u kojima se odvijaju procesi neophodni za ponovnu upotrebu materijala i skladišne i stovarišne objekte.

Na poresku osnovicu	Plaća se na ime poreza
(1) do 10.000.000 dinara	do 0,40 odsto
(2) od 10.000.000 do 25.000.000 dinara	porez iz podtačke (1) + do 0,6 odsto na iznos veći od 10.000.000 dinara
(3) od 25.000.000 do 50.000.000 dinara	porez iz podtačke (2) + do 1,0 odsto na iznos veći od 25.000.000 dinara
(4) preko 50.000.000 dinara	porez iz podtačke (3) + do 2,0 odsto na iznos veći od 50.000.000 dinara

Poreska oslobođenja i poreski krediti

Porez na imovinu ne plaća se na prava na nepokretnosti iz sledećih razloga: (7)

(a) *političkih*, pa su iz sistema oporezivanja izuzete nepokretnosti:

- diplomatskih i konzularnih predstavništava stranih država, pod uslovom da postoji reciprocitet;
- u svojini tradicionalnih crkava i verskih zajednica i drugih crkava i verskih zajednica registrovanih u skladu sa zakonom kojim se uređuje pravni položaj crkava i verskih zajednica, koje su namenjene i isključivo se koriste za obavljanje bogoslužbene delatnosti;
- za koje je međunarodnim ugovorom koji je zaključila Republika Srbija uređeno da se neće plaćati porez na imovinu.

(b) *fiskalnih*, pa su iz sistema oporezivanja izuzete nepokretnosti:

- u javnoj svojini koje koriste direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava, korisnici sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i drugi korisnici javnih sredstava koji su uključeni u sistem konsolidovanog računa trezora, prema propisima kojima se uređuje budžetski sistem, osim javnih preduzeća;
- putevi, pruge i druga dobra u opštoj upotrebi u javnoj svojini, prema propisima kojima se uređuje javna svojina, kao i na izgrađene obale za pristajanje plovila (zidove keja i sl.), brodske prevodnice, manevarsku površinu i poletno sletne staze na aerodromima;

(c) *kulturnih*, pa su iz sistema oporezivanja izuzete nepokretnosti:

- koje su od nadležnog organa proglašene kulturnim ili istorijskim spomenicima;
- u celini, odnosno na posebne delove, koji služe za ove namene;

(d) *ekonomskih*, pa su iz sistema oporezivanja izuzete nepokretnosti:

- poljoprivredno i šumsko zemljište koje se ponovo privodi nameni - pet godina, računajući od početka privođenja nameni;
- vodno zemljište i vodne objekte koji su upisani u registar katastra vodnog dobra, odnosno katastra vodnih objekata, osim na objekte za uzgoj riba (ribnjake);
- zemljište - za površinu pod objektom na koji se porez plaća, osim na zemljište pod skladišnim ili stovarišnim objektom;
- objekte obveznika poreza na dohodak građana na prihode od poljoprivrede i šumarstva, odnosno obveznika kome je poljoprivreda pretežna registrovana

- delatnost, koji su namenjeni i koriste se isključivo za primarnu poljoprivrednu proizvodnju, u skladu sa zakonom kojim se uređuje poljoprivredno zemljište;
- objekte, odnosno delove objekata koji u skladu sa propisima neposredno služe za obavljanje komunalnih delatnosti;
- (e) *bezbednosnih*, pa su iz sistema oporezivanja izuzete nepokretnosti:
- skloništa ljudi i dobara od ratnih dejstava;
- (f) *socijalnih*, ako na teritoriji lokalne samouprave vrednost svih nepokretnosti obveznika na toj teritoriji nije veća od 400.000 dinara.

Sva navedena oslobođenja ne primenjuju se na nepokretnosti koje se trajno daju drugim licima radi ostvarivanja prihoda. Trajnim davanjem drugim licima smatra se svako ustupanje nepokretnosti drugom licu uz naknadu, koje u toku 12 meseci, neprekidno ili s prekidima, traje duže od 183 dana.

Obveznik poreza na imovinu ima pravo i na određen poreski kredit. Propisano je da se porez na imovinu za odgovarajuća prava na zgradi ili stanu u kojem stanuje obveznik umanjuje za 50 odsto, s tim da ukupno umanjenje poreza može da iznosi najviše do 20.000 dinara. Ako na jednoj zgradi ili stanu ima više obveznika, pravo na umanjenje utvrđenog poreza ima svaki obveznik koji u toj zgradi ili stanu stanuje, u visini srazmernoj njegovom udelu u pravu na toj zgradi ili stanu, u odnosu na iznos za koji se porez umanjuje.

Obveznik može ostvariti pravo na poreski kredit u iznosu od 75 odsto utvrđenog poreza, ako ispunjava kumulativno sledeće uslove: da ostvaruje određeno pravo na zgrade i stanove koji nisu na gradskom građevinskom zemljištu, odnosno na zemljištu u građevinskom području; da su nepokretnosti površine do 60 metara kvadratnih; da se predmetne nepokretnosti ne daju u zakup, i da u predmetnim nepokretnostima stanuju samo lica starija od 65 godina.

POREZ NA NASLEĐE I POKLON

Predmet oporezivanja, poreski obveznik, poreska osnovica, nastanak poreske obaveze i poreske stope

Pravna i fizička lica imovinu mogu prenositi uz naknadu i bez naknade. Imovina se prenosi bez naknade poklonom, odnosno, u slučaju smrti nasleđivanjem. Proces prenošenja prava na nepokretnosti bez naknade predmet je poreza na nasleđe i poklon. Porez na nasleđe i poklon u Srbiji se plaća na nepokretnosti na kojoj su konstituisana određena prava, koja naslednici naslede, odnosno poklonoprincipi prime na poklon. Oporeziva su i druga prava na nepokretnosti, koja se nasleđuju, odnosno primaju na poklon.⁷ Poreska obaveza nastaje:

⁷ ZPI, čl. 14 /1 utvrdio je sledeća prava: pravo svojine, odnosno na pravo svojine na zemljištu površine

- danom *pravosnažnosti rešenja o nasleđivanju* – u odnosu na nasleđe;
- danom zaključenja ugovora o poklonu – u odnosu na poklon;
- danom *prestanka prava plodouživanja* – ako je na nepokretnosti koja je predmet nasleđivanja ili poklona konstituisano pravo plodouživanja;⁸
- danom *pravosnažnosti rešenja o dozvoli prodaje, odnosno danom prodaje* stvari i
- danom *saznanja poreskog organa za nasleđivanje ili poklon*.⁹

Osnovica poreza na nasleđe je tržišna vrednost nasleđene imovine, umanjena za iznos dugova, troškova i drugih tereta koje je obveznik dužan da isplati ili na drugi način izmiri iz nasleđene imovine na dan nastanka poreske obaveze. Osnovica poreza na poklon je tržišna vrednost na poklon primljene imovine, na dan nastanka poreske obaveze, koju utvrđuje poreski organ.¹⁰ Obveznik poreza na nasleđe i poklon je rezident i nerezident Republike Srbije koji nasledi ili na poklon primi neko oporezivo pravo na nepokretnosti koja se nalazi na teritoriji Srbije.

Stope poreza na nasleđe i poklon su progresivne. Visina stope zavisi od naslednog reda u kome se naslednik, odnosno poklonoprimalac nalaze u odnosu na ostavioca, odnosno poklonodavca. Porez na nasleđe i poklon plaćaju obveznici koji se, u odnosu na ostavioca, odnosno poklonodavca, nalaze u:

- drugom naslednom redu po zakonskom redu nasleđivanja – po stopi od 1,5 odsto;
- trećem i daljem naslednom redu, odnosno obveznici koji s ostaviocem, odnosno poklonodavcem nisu u srodstvu – po stopi od 2,5 odsto.

veće od 10 ari; pravo zakupa stana ili stambene zgrade konstituisano u korist fizičkih lica, u skladu sa zakonom kojim je uređeno stanovanje, odnosno socijalno stanovanje, odnosno zakonom kojim su uređene izbeglice, za period duži od jedne godine ili na neodređeno vreme; pravo korišćenja građevinskog zemljišta površine veće od 10 ari, u skladu sa zakonom kojim se uređuje pravni režim građevinskog zemljišta; pravo korišćenja nepokretnosti u javnoj svojini od strane imaooca prava korišćenja, u skladu sa zakonom kojim se uređuje javna svojina; korišćenje nepokretnosti u javnoj svojini od strane korisnika nepokretnosti, u skladu sa zakonom kojim se uređuje javna svojina; državinu nepokretnosti na kojoj imalac prava svojine nije poznat ili nije određen; državinu nepokretnosti u javnoj svojini, bez pravnog osnova; državinu i korišćenje nepokretnosti po osnovu ugovora o finansijskom lizingu.

⁸ Osim kada je naslednik, odnosno poklonoprimalac lice koje je oslobođeno obaveze plaćanja poreza na nasleđe i poklon.

⁹ Ovo se odnosi na slučaj kada ugovor o poklonu, rešenje o nasleđivanju, odluka suda, odnosno drugi pravni osnov prenosa prava, nisu prijavljeni poreskom organu u skladu sa zakonom, ili su prijavljeni neblagovremeno.

¹⁰ Poklonom se ne smatra: prenos bez naknade prava na nepokretnostima i pokretnim stvarima na koji se plaća porez na dodatu vrednost, nezavisno od postojanja ugovora o poklonu; prihodi fizičkog lica po osnovima koji su izuzeti iz dohotka za oporezivanje, odnosno na koje se plaća porez na dohodak građana; i prihod pravnog lica koji se uključuje u obračun osnovice za oporezivanje porezom na dobit pravnih lica.

Poreska oslobođenja i poreski kredit

Porez na nasleđe i poklon ne plaća se na prenos nepokretnosti bez naknade iz sledećih razloga: (7)

(a) *socijalno-političkih*, pa je iz sistema oporezivanja izuzet(a):

- naslednik prvog naslednog reda, supružnik i roditelj ostavioca, odnosno poklonoprimac prvog naslednog reda i supružnik poklonodavca;
- naslednik, odnosno poklonoprimac drugog naslednog reda – na jedan nasleđeni, odnosno na poklon primljeni stan, ako je s ostaviocem, odnosno poklonodavcem neprekidno živeo u zajedničkom domaćinstvu najmanje godinu dana pre smrti ostavioca, odnosno pre prijema poklona; Kada naslednik, odnosno poklonoprimac drugog naslednog reda stiče istovremeno više od jednog stana od ostavioca, odnosno poklonodavca s kojim je neprekidno živeo u zajedničkom domaćinstvu najmanje godinu dana pre smrti ostavioca, odnosno pre prijema poklona, porez na nasleđe i poklon ne plaća se na onaj od nasleđenih, odnosno na poklon primljenih stanova u kome je naslednik, odnosno poklonoprimac imao prebivalište na dan smrti ostavioca, odnosno na dan prijema poklona, a ako ni u jednom od tih stanova nije imao prebivalište - na stan koji je najmanje površine.
- poklonoprimac – na imovinu koja mu je ustupljena u ostavinskom postupku, koju bi nasledio da se naslednik – poklonodavac odrekao nasleđa;
- imovina koju su zajednički stekli supružnici za vreme trajanja braka, koja se deli između bivših supružnika čime se uređuju njihovi imovinski odnosi u vezi s razvodom braka.

(b) *ekonomskih*, pa je iz sistema oporezivanja izuzet:

- naslednik, odnosno poklonoprimac poljoprivrednik drugog naslednog reda koji nasleđuje, odnosno prima na poklon imovinu koja mu služi za obavljanje poljoprivredne delatnosti, ako je s ostaviocem, odnosno poklonodavcem neprekidno živeo u domaćinstvu najmanje godinu dana pre smrti ostavioca, odnosno pre prijema poklona;¹¹

(v) *kulturnih*, pa je iz sistema oporezivanja izuzeta:

- fondacija, na nasleđenu ili na poklon primljenu imovinu koja služi isključivo za ostvarivanje opštekorisnog cilja radi koga je fondacija osnovana;
- zadužbina, odnosno udruženje, osnovano radi ostvarivanja opštekorisnog cilja u smislu zakona kojim se uređuju zadužbine, registrovano u skladu sa

¹¹ Ako navedeni naslednik, odnosno poklonoprimac *zemljoradnik* drugog naslednog reda koji nasleđuje, odnosno prima na poklon imovinu koja mu služi za obavljanje poljoprivredne delatnosti promeni zanimanje pre isteka pet godina od dana kada je nasledio, odnosno primio na poklon imovinu, dužan je da o promeni zanimanja podnese prijavu poreskom organu u roku od 30 dana od dana nastanka promene. U tom slučaju naslednik, odnosno poklonoprimac plaća porez na nasleđe i poklon po stopi od 1,5 odsto.

- zakonom – na nasleđenu ili na poklon primljenu imovinu koja služi isključivo za namene za koje je ta zadužbina, odnosno udruženje osnovano;
- (g) *fiskalnih*, pa je iz sistema oporezivanja izuzeta:
- Republika Srbija, autonomna pokrajina, odnosno jedinice lokalne samouprave, kao naslednik, odnosno poklonoprimac;
 - institucija, odnosno subjekat za imovinu primljenu od Republike Srbije, autonomne pokrajine, odnosno jedinice lokalne samouprave.

POREZ NA PRENOS APSOLUTNIH PRAVA

Predmet oporezivanja, poreski obveznik, poreska osnovica, nastanak poreske obaveze i poreska stopa

Porez na prenos apsolutnih prava pogađa imovinu u dinamici. Njime se oporezuje prenos uz naknadu određenih prava. Porez na prenos apsolutnih prava u Srbiji plaća se po stopi od 2,5 odsto, kod prenosa uz naknadu: prava svojine na nepokretnosti; prava intelektualne svojine; prava svojine na upotrebljavanom motornom vozilu – osim na mopedu, motokultivatoru, traktoru i radnoj mašini, prava svojine na plovilu, odnosno prava svojine na vazduhoplovu sa sopstvenim pogonom osim državnog; prava korišćenja građevinskog zemljišta. (7)

Porez na prenos apsolutnih prava plaća se i prilikom davanja građevinskog zemljišta u javnoj svojini u zakup, na period duži od godinu dana ili na neodređeno vreme, radi izgradnje objekata. Prenosom uz naknadu smatraju se i: sticanje prava svojine i drugih navedenih prava na osnovu pravosnažne sudske odluke ili drugog akta državnog, odnosno nadležnog organa sa javnim ovlašćenjima; sticanje prava svojine održajem; prenos uz naknadu celokupne imovine pravnog lica; i prodaja stečajnog dužnika kao pravnog lica – ako kupac nije preuzeo obaveze pravnog lica koje je kupio, ili je preuzeo samo deo tih obaveza.

Od oporezivanja porezom na prenos apsolutnih prava izuzima se:

- prenos, odnosno sticanje apsolutnog prava na koji se plaća porez na dodatu vrednost, u skladu sa zakonom kojim se uređuje porez na dodatu vrednost;
- prenos, odnosno sticanje apsolutnog prava po osnovu raspodele likvidacionog ostatka, koji se oporezuje u skladu sa zakonom koji uređuje oporezivanje dohotka građana, odnosno dobiti pravnih lica;
- prenos apsolutnog prava sa pravnog prethodnika na pravnog sledbenika u statusnoj promeni, u skladu sa zakonom kojim se uređuju privredna društva;
- sticanje prava svojine na posebnim delovima nepokretnosti deobom suvlasničke zajednice između suvlasnika u srazmeri sa njihovim suvlasničkim delovima na dan deobe i
- prenos apsolutnih prava po osnovu eksproprijacije.

Obveznik poreza na prenos apsolutnih prava je *prodavac*, odnosno prenosilac prava koja su objekat oporezivanja. Pored ovog opšteg pravila, propisano je da obveznik poreza može biti:

- lice kome se daje na korišćenje, odnosno u zakup građevinsko zemljište u javnoj svojini;
- korisnik eksproprijacije;
- lice na koje se prenosi apsolutno pravo¹²;
- lice koje je obveznik poreza za svako pravo koje se prenosi.

Osnovica poreza na prenos apsolutnih prava je *ugovorena cena* u trenutku nastanka poreske obaveze, ukoliko nije niža od tržišne vrednosti. Ukoliko poreski organ oceni da je ugovorena cena niža od tržišne, ima pravo da u roku od 60 dana od dana prijema poreske prijave, odnosno od dana saznanja poreskog organa za prenos, utvrdi poresku osnovicu u visini tržišne vrednosti. Ako poreski organ u ovom roku ne utvrdi poresku osnovicu u visini tržišne vrednosti, poresku osnovicu čini ugovorena cena. Pored navedenog, zakonodavac je utvrdio nekoliko posebnih pravila za utvrđivanje osnovice poreza na prenos apsolutnog prava:

- u slučaju: prenosa prava korišćenja građevinskog zemljišta; davanja građevinskog zemljišta u javnoj svojini u zakup, na period duži od jedne godine ili na neodređeno vreme, radi izgradnje objekata, osnovica je tržišna vrednost prava koja se prenose, odnosno daju u zakup, na dan nastanka poreske obaveze, koju utvrđuje nadležni poreski organ;
- kod prodaje stečajnog dužnika kao pravnog lica – ako kupac nije preuzeo obaveze pravnog lica koje je kupio, ili je preuzeo samo deo tih obaveza poreska osnovica je: tržišna vrednost koju utvrđuje nadležni poreski organ – ako kupac nije preuzeo obaveze pravnog lica koje je kupio; razlika između tržišne vrednosti koju utvrđuje nadležni poreski organ i vrednosti preuzetih obaveza na dan zaključenja ugovora – ako je kupac preuzeo deo obaveza pravnog lica koje je kupio i
- u ostalim slučajevima prenosa apsolutnog prava, osnovica je tržišna vrednost apsolutnog prava, koju utvrđuje poreski organ.

Prilikom razmene prava, poreska osnovica se utvrđuje za svako pravo koje je predmet razmene.

Poreska obaveza nastaje *danom zaključenja ugovora* o prenosu apsolutnih prava, odnosno o davanju građevinskog zemljišta u zakup (7). Zakon o porezima na imovinu sadrži i nekoliko posebnih pravila za određivanje trenutka nastanka poreske obaveze:

¹² Ovo važi u slučaju: (1) sticanja prava svojine i drugih navedenih prava na osnovu pravosnažne sudske odluke ili drugog akta državnog, odnosno nadležnog organa s javnim ovlašćenjem; (2) sticanja prava svojine održajem; (3) prenosa uz naknadu celokupne imovine pravnog lica; (4) prodaje stečajnog dužnika kao pravnog lica – ako kupac nije preuzeo obaveze pravnog lica koje je kupio, ili je preuzeo samo deo tih obaveza.

- kad je predmet ugovora o prenosu, nepokretnost kao buduća stvar poreksa obaveza nastaje primopredajom, odnosno stupanjem u posed nepokretnosti; (8)
- kad nije sačinjen punovažan ugovor o prenosu prava na nepokretnosti, u smislu zakona kojim se uređuje promet nepokretnosti, poreska obaveza nastaje danom kada je sticalac prava na nepokretnosti stupio u posed nepokretnosti;
- ako se prenos apsolutnih prava vrši po osnovu ugovora o doživotnom izdržavanju, poreska obaveza nastaje danom smrti primaoca izdržavanja, odnosno danom smrti saugovarača;
- ako se prenos apsolutnog prava vrši na osnovu odluke suda, odnosno rešenja nadležnog organa uprave, poreska obaveza nastaje danom pravosnažnosti odluke suda, odnosno danom konačnosti rešenja organa uprave;¹³
- prilikom sticanja prava svojine održajem, poreska obaveza nastaje danom pravosnažnosti sudske odluke;
- ako ugovor o prenosu apsolutnog prava, ugovor o zakupu, odluka suda, odnosno rešenje nadležnog organa uprave ili drugi pravni osnov prenosa prava, nisu prijavljeni ili su prijavljeni neblagovremeno, poreska obaveza nastaje danom saznanja poreskog organa za prenos.

Poreska oslobođenja

Porez na prenos apsolutnih prava ne plaća se iz sledećih razloga: (7)

(a) *fiskalnih*, pa je iz sistema oporezivanja izuzeto:

- apsolutno pravo kad se prenosi radi izmirenja obaveza po osnovu javnih prihoda, u skladu s propisima kojima se uređuju poreski postupak i poreska administracija;
- kada je obveznik Republika Srbija, autonomna pokrajina, odnosno jedinica lokalne samouprave;
- kada je međunarodnim ugovorom koji je zaključila Republika Srbija uređeno da se neće plaćati porez na prenos apsolutnih prava;

(b) *političkih*, pa je iz sistema oporezivanja izuzeto apsolutno pravo:

- kad se prenosi pravo svojine na nepokretnosti diplomatskih i konzularnih predstavništava stranih država, pod uslovom da postoji reciprocitet;

(c) *ekonomskih*, pa su iz sistema oporezivanja izuzet(a):

- ulaganja apsolutnih prava u kapital privrednog društva rezidenta Republike Srbije – u skladu sa zakonom kojim se uređuju privredna društva;
- razmena zemljišta kojom najmanje jedno pravno ili fizičko lice kome je poljoprivreda pretežna delatnost, odnosno zanimanje pribavlja poljoprivredno ili šumsko zemljište radi njegovog grupisanja;(10)
- prenos apsolutnog prava na imovini ili delu imovine subjekta privatizacije, uključujući i imovinu, odnosno deo imovine subjekta privatizacije u

¹³ Osim u slučaju kad je predmet ugovora o prenosu, nepokretnost kao buduća stvar.

restrukturiranju, po propisima kojima se uređuje privatizacija, sa subjekta privatizacije na kupca imovine;

- uspostavljanje režima svojine na zemljištu koji je važio pre stupanja na snagu odluke o određivanju tog zemljišta kao gradskog građevinskog zemljišta na zahtev ranijeg sopstvenika ili njegovog zakonskog naslednika, odnosno na utvrđivanje prava korišćenja neizgrađenog ostalog građevinskog zemljišta u državnoj svojini ranijem sopstveniku ili njegovom zakonskom nasledniku, u skladu s uslovima i po postupku propisanim zakonom o planiranju i izgradnji;
- prodaja pravnog lica kao stečajnog dužnika - u srazmeri sa učešćem društvenog, odnosno državnog kapitala u ukupnom kapitalu tog pravnog lica;
- sticanja imovine, odnosno, ostvarivanje obeštećenja po zakonu kojim se uređuju vraćanje oduzete imovine i obeštećenje za oduzetu imovinu, odnosno po zakonu kojim se uređuje vraćanje (restitucija) imovine crkvama i verskim zajednicama;
- konverzija prava korišćenja, odnosno, prava zakupa, u pravo svojine na građevinskom zemljištu, u skladu sa zakonom kojim se uređuju planiranje i izgradnja;
- sticanja prava kod svojine na zemljištu po osnovu komasacije.

(d) *socijalno-političkih*, pa je iz sistema oporezivanja izuzeto:

- fizičko lice kad otkupom stambene zgrade ili stana u društvenoj, odnosno državnoj svojini sa stanarskim pravom, odnosno pravom dugoročnog zakupa, stekne svojinu ili susvojину na toj zgradi, ili stanu, srazmerno učešću društvenog, odnosno državnog kapitala u ukupnom kapitalu prenosioca prava;
- pravo svojine kad se na nepokretnosti prenosi na davaoca doživotnog izdržavanja – supružnika, odnosno lice koje se u odnosu na primaoca izdržavanja nalazi u prvom naslednom redu, na deo nepokretnosti koji bi davalac izdržavanja po zakonu nasledio u momentu zaključenja ugovora;

Porez na prenos apsolutnih prava ne plaća se na prenos prava svojine na stanu ili porodičnoj stambenoj zgradi, odnosno svojinskom udelu na stanu ili porodičnoj stambenoj zgradi fizičkom licu koje kupuje prvi stan, za površinu koja za kupca prvog stana iznosi do 40 metara kvadratnih i za članove njegovog porodičnog domaćinstva¹⁴ koji od 1. jula 2006. godine nisu imali u svojini, odnosno susvojini stan na teritoriji Srbije do 15 metara kvadratnih po svakom članu (odgovarajući stan),¹⁵ pod uslovom da: je kupac prvog stana punoletni državljanin Republike Srbije, s prebivalištem na teritoriji Srbije;

¹⁴ Porodičnim domaćinstvom kupca prvog stana smatra se zajednica života, privređivanja i trošenja prihoda kupca prvog stana, njegovog supružnika, kupčeve dece, kupčevih usvojenika, dece njegovog supružnika, usvojenika njegovog supružnika, kupčevih roditelja, njegovih usvojitelja, roditelja njegovog supružnika, usvojitelja kupčevog supružnika, s istim prebivalištem kao kupac prvog stana.

¹⁵ Ako je površina prvog stana koji kupac kupuje veća od površine odgovarajućeg stana, porez na prenos prava svojine plaća se na razliku površine kupljenog i površine odgovarajućeg stana.

i da je kupac prvog stana od 1. jula 2006. godine do dana overe ugovora o kupoprodaji na osnovu koga kupac stiče prvi stan, nije imao u svojini, odnosno susvojini stan na teritoriji Srbije. Pravo na poresko oslobođenje po osnovu kupovine prvog stana nema obveznik koji pravo svojine na stanu prenosi:

- licu na osnovu čije prve kupovine stana je jednom ostvareno pravo na refundaciju poreza na dodatu vrednost, ili na poresko oslobođenje od plaćanja poreza na prenos apsolutnih prava, ili
- članu porodičnog domaćinstva kupca prvog stana za koga je jednom ostvareno pravo na refundaciju poreza na dodatu vrednost, ili na poresko oslobođenje od plaćanja poreza na prenos apsolutnih prava.

UTVRĐIVANJE I NAPLATA POREZA NA IMOVINU

Porez na imovinu (u statici) se utvrđuje za kalendarsku godinu.¹⁶ Obvezniku koji *ne vodi poslovne knjige* porez se utvrđuje rešenjem organa jedinice lokalne samouprave, a plaća tromesečno - u roku od 45 dana od dana početka tromesečja, na propisani uplatni račun javnih prihoda. Doneto rešenje poreskog organa kojim se utvrđuje visina poreškog tereta mora se zasnivati na principu pravičnosti. Princip pravičnosti oporezivanja imovine može biti ugrožen kada se za imovinu iste vrednosti plaćaju različiti iznosi poreza, što je rezultat neadekvatne procene vrednosti osnovice (5). Obveznik koji *vodi poslovne knjige* utvrđuje porez na imovinu (vrši samooporezivanje) - najkasnije do 31. marta poreske godine. Obveznik porez plaća tromesečno, u roku od 45 dana od dana početka tromesečja, na propisani uplatni račun javnih prihoda.

Porez na nasleđe i poklon utvrđuje se rešenjem poreskog organa i plaća se u roku od 15 dana od dana dostavljanja rešenja. Poklonodavac jemči supsidijarno za plaćanje poreza na poklon. Poklonodavac koji se ugovorom obavezao da plati porez na poklon, jemči solidarno za plaćanje tog poreza.

Porez na prenos apsolutnih prava utvrđuje se rešenjem poreskog organa. Utvrđeni porez plaća se u roku od 15 dana od dana dostavljanja rešenja. Lice na koje je preneto apsolutno pravo jemči supsidijarno za plaćanje poreza na prenos apsolutnih prava. Lice na koje je preneto apsolutno pravo koje se ugovorom obavezalo da plati porez na prenos apsolutnih prava, jemči solidarno za plaćanje tog poreza.

¹⁶ Za imovinu za koju poreska obaveza nastane u toku poreske godine, porez na imovinu za tu godinu utvrđuje se za period od nastanka poreske obaveze do isteka godine, odnosno do prestanka obaveze u toj godini.

UMESTO ZAKLJUČKA

Fiskalni prihodi države predstavljaju uslov i pretpostavku ostvarenja njenih ciljeva. Država mora da bira one predmete oporezivanja koji joj sa aspekta budućnosti stvaraju dovoljnost pristizanja prihoda. Nepokretnosti kao predmet oporezivanja za svaku državu znače izdašan izvor prihoda. Međutim, sam postupak oporezivanja i ukupan fiskalni efekat ukazuju da naša zemlja ne koristi u punoj meri svoje pravo na poresko zahvatanje nepokretnosti. Problem se ogleda u neadekvatnoj proceni vrednosti osnovice, što rezultira neujednačenim iznosima utvrđene poreske obaveze.

Potrebno je da nosilac poreske vlasti utvrdi jedinstvenu metodologiju i jedinstvenu primenu metoda za utvrđivanje poreske osnovice, kada je u pitanju oporezive nepokretnosti, kao i drugih izvora oporezivanja. To će značiti da poreski organ u poreskom postupku uvek postupa na jasno utvrđen način, što za rezultat ima efikasnost naplate poreza.

LITERATURA

Monografije i naučni članci

- (1) Kulić Mirko, Milošević Goran, (2011): *Poresko pravo – teorija i praksa*, Beograd.
- (2) Lojanica Nemanja, Krstić Ana, (2016): „Uticaj državnih izdataka na privredni rast Srbije“, *Megatrend revija*, Vol. 13, 2/2016, Beograd.
- (3) Milošević Goran, Kulić Mirko (2015) „Nastanak i vreme ispunjenja poreske obaveze“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Novom Sadu*, 2/2015, Novi Sad.
- (4) Popović Dejan (1997) *Nauka o porezima i poresko pravo*, Beograd.
- (5) Vasiljević Dušan (2016) „Utvrđivanje osnovice poreza na imovinu: neka metodološka pitanja, praksa u Srbiji i njeni rezultati“, *Megatrend revija*, Vol. 13, 1/2016, Beograd.

Propisi

- (6) Zakon o budžetskom sistemu, *Službeni glasnik Republike Srbije*, 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - ispr., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - dr. zakon, 103/2015, 99/2016 i 113/2017.
- (7) Zakon o porezima na imovinu, *Službeni glasnik Republike Srbije*, 26/01, 45/02 - US, Sl. list SRJ br. 42/02 - US, Sl. glasnik RS br. 80/02 - dr. zakon, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 - US, 47/13, 68/14 - dr. Zakon.

Ostali izvori

- (8) Presuda broj U 8452/07 Vrhovnog Suda Srbije.
- (9) Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-00407/2016-04 od 8.4.2016. god.
- (10) Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-00395/2016-04 od 7.4.2016. god.

Taxation and Transfer of Rights on Real Estate and Revenue from Real Estate

Summary: The state seeks to achieve a sufficient amount of revenue from its financial activity from which it will be able to finance various general needs. Taxes are the most important source of revenue for the state, which is why it aims to clearly regulate the taxation area. Taxes can be different. As an object of taxation, among others, the right to immovable property, transfer of rights to real estate and income from immovable property is used. Regarding immovables, the following tax forms are defined in the Republic of Serbia: property tax (static), tax on land and gift, tax on the transfer of absolute rights.

Keywords: immovable property, tax, taxation, possession, transfer, property, absolute right, gift, inheritance.

