

УНИВЕРЗИТЕТ У БЕОГРАДУ

ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ

Цвјетана М. Цвјетковић

ПОРЕЗ НА ИМОВИНУ У СТАТИЦИ

докторска дисертација

Београд, 2015

UNIVERSITY OF BELGRADE

FACULTY OF LAW

Cvjetana M. Cvjetković

PROPERTY TAX IN STATICS

Doctoral Dissertation

Belgrade, 2015

ПОДАЦИ О МЕНТОРУ И ЧЛАНОВИМА КОМИСИЈЕ

Ментор:

Др Гордана Илић-Попов, редовни професор Правног факултета у Београду

Чланови комисије:

Др Дејан Поповић, редовни професор Правног факултета у Београду

Др Божидар Раичевић, редовни професор Економског факултета у Београду у пензији

Датум одбране:

ПОДАЦИ О ДОКТОРСКОЈ ДИСЕРТАЦИЈИ

Наслов: Порез на имовину у статистици

Резиме: Иако порез на имовину није ни иновативан, ни издашан порез, због својих особина, последњих година постаје предмет повећаног интересовања, како финансијских теоретичара, тако и креатора пореске политике. Циљ докторске дисертације је идентификовање и анализа битних елемената пореза на имовину, приказ упоредноправних решења, сагледавање позитивноправног режима опорезивања имовине у Републици Србији, као и указивање на највеће дилеме у овој области и покушај њиховог разрешавања. Циљ је и да се српски систем опорезивања имовине оцени путем следећих критеријума евалуације: хоризонталне и вертикалне правичности, неутралности, стабилности, лакоће администрација, јавне прихваћености, стварања повољне инвестиционе климе, транспарентности, издашности, степена локалне аутономије, неекономских користи, наменског карактера прикупљених прихода и начела флексибилности.

Материја која је предмет докторске дисертације биће анализирана детаљно и свеобухватно, како би се у потпуности разумела ова проблематика. Том задатку приступиће се коришћењем више различитих научних метода истраживања. Почетни метод, као и за свако изучавање права, биће правни (догматички, нормативни, егзекетички или формалнолошки) метод, како би се открила логичка садржина норми посвећених овој проблематици, односно да би се оне описале онакве какве јесу у пракси. Социолошки метод биће коришћен, како би се објаснили друштвени узроци који су довели до настанка норми посвећених неким аспектима опорезивања имовине у статистици, као и њихово дејство на друштво. За сагледавање и разумевање развоја и промена система опорезивања имовине током времена, како у одабраним земљама, тако и у Републици Србији, биће примењен историјскоправни метод. Коришћење аксиолошког метода је неопходно, како би се спознао циљ појединих норми, које се односе на предмет докторске дисертације, и како би се формулисао став у погледу тога да ли испуњавају циљ који им се придаје. Примена компаративног метода је од суштинског значаја за сагледавање решења која егзистирају у упоредном праву, како би се међу различитим приступима пронашао онај који највише одговара за евентуалну имплементацију у Републици Србији.

На основу предузетог истраживања дошли смо до закључка да примарни циљ пореза на имовину треба да буде фискални, тј. да порез на имовину не би смео да буде оптерећен економским, социјалним, административним и другим циљевима, и да би, сходно томе, најоптималније било поставити порез на имовину као порез са широко постављеном основицом, уз минималан број пореских олакшица и избегавање превеликих разлика у стопама међу јединицама локалне самоуправе у оквиру једне пореске јурисдикције, као и да је постављање нефискалних циљева својствено за све земље, без обзира на степен њихове развијености. Други закључак до којег смо дошли у нашем истраживању је да су тренд ка фискалној децентрализацији и глобална економска криза створили повећану потребу за изворним приходима јединица локалне самоуправе, и да су, уједно, довели до све већег ослањања на порезе на имовину у статистици. Трећи закључак до којег смо дошли у нашем истраживању је да је порез на имовину у Републици Србији начелно лоше регулисан, тј. да поседује низ слабости. Истраживањем се дошло до закључка да, упркос томе што су изменама и допунама Закона о порезима на имовину из 2013. године начињени извесни помаци у односу на раније важећа решења, простор за њихово даље унапређење и даље постоји, те су у том смислу формулисани одговарајући предлози *de lege ferenda*.

Кључне речи: Порез на имовину; порез на нето имовину; реални порези на имовину;

Научна област: Правне науке;

Ужа научна област: Јавне финансије и финансијско право;

УДК број: 336.226.2

DATA ON THE DOCTORAL DISSERTATION

Title: Property tax in statics

Summary: Although property tax is neither innovative, nor abundant, due to its characteristics it has become the subject of increased interest of both financial theoreticians and creators of tax policies in recent years. The goal of the doctoral dissertation is to identify and analyse key elements of property tax, show comparative legal solutions, review legal regime of taxing property in the Republic of Serbia, as well as to point to the greatest dilemmas in this area and try to solve them. The goal is also to evaluate the Serbian system of taxing property by using the following evaluation criteria: horizontal and vertical equity, neutrality, stability, easiness of administration, public acceptance, creating favourable investment climate, abundance, level of local autonomy, non-economic benefits, purpose of collected revenue, and the principle of flexibility.

The subject matter of the doctoral dissertation will be analysed in a detailed and comprehensive way in order to completely understand this problem. This task will be approached by using several different scientific research methods. The initial method, like in any other study of law, will be legal (dogmatic, normative, exegetic or formal-logic) method, in order to reveal the logical content of norms dedicated to this problem, i.e. to describe them as they are in practice. Sociological method will be used in order to explain social causes that lead to creating norms dedicated to certain aspects of taxing property in statics, as well as their effects on society. For consideration and understanding of development and changes of the system for taxing property over the course of time, both in selected countries and in the Republic of Serbia, historical-legal method was used. Use axiological method is necessary in order to show the goal of certain norms, which relate to subject of the doctoral dissertation, and in order to determine whether they reach the goal given to them. The application of comparative method is of crucial importance for consideration of solutions that exist in comparative law in order to find, among various approaches, the one that is best suited for possible implementation in the Republic of Serbia.

Based on the conducted research, we have come to a conclusion that the primary goal of property tax should be fiscal, i.e. that property tax should not be burdened by economic, social, administrative and other goals, and that, therefore, the most optimal solution would be to set

property tax as a tax with a broad base, with minimal number of tax relieves and to avoid great differences in tax rates between units of local self-government within one tax jurisdiction, as well as that setting non-fiscal goals is common for all countries, regardless of level of their development. The second conclusion that we have come to during our research is that trend of fiscal decentralisation and global economic crisis have created the increased need for own revenues of units of local self-government and that they have, at the same time, lead to greater reliance on property taxes in statics. The third conclusion that we have come to in our research is that property tax in the Republic of Serbia is principally regulated in a bad way, i.e. it has numerous weaknesses. The research has shown that, despite the fact that amendments to the Law on Property Tax from 2013 were a step forward when compared to previous applicable solutions, there is still space for their improvement and in that sense appropriate *de lege ferenda* propositions were formulated.

Keywords: Property tax; net wealth tax; real property tax;

Scientific area: Legal Sciences

Specific scientific area: Public Finance and Financial Law

UDK NUMBER: 336.226.2

САДРЖАЈ

Уводна разматрања	1
ДЕО ПРВИ	5
ПОРЕЗ НА ИМОВИНУ	5
1. Појам имовине.....	5
2. Значај опорезивања имовине	9
2.1. Историјски развој и карактеристике пореза на имовину.....	9
2.1.1. Историјски развој пореза на имовину	9
2.1.2. Карактеристике пореза на имовину	12
2.2. Аргументи за и против опорезивања имовине	13
2.2.1. Аргументи за опорезивање имовине	14
2.2.1.1. Фискални аргументи	14
2.2.1.2. Социјални аргументи	20
2.2.1.3. Економски аргументи	25
2.2.1.4. Административно-технички аргументи	26
2.2.1.5. Политички аргументи	27
2.2.2. Аргументи против опорезивања имовине.....	27
2.3. Опорезивање имовине у светлу фискалне децентрализације	29
2.3.1. Фискална децентрализација	29
2.3.2. Локални порези у процесу фискалне децентрализације.....	34
2.3.3. Значај пореза на имовину у процесу фискалне децентрализације	37
2.4. Улога пореза на имовину у реализацији нефискалних користи	40
3. Битни елементи пореза на имовину	42
3.1. Порески објекат	42
3.2. Порески обвезник	49
3.2.1. Власник као порески обвезник.....	50
3.2.2. Корисник као порески обвезник	50
3.3. Пореска основица	53
3.3.1. Проблематика одређивања пореске основице	53
3.3.2. Тржишна вредност као пореска основица.....	54
3.3.2.1. Методи утврђивања тржишне вредности.....	55

3.3.2.1.1.	Метод упоредивих продајних цена.....	56
3.3.2.1.2.	Трошковни метод	57
3.3.2.1.3.	Приходни метод	57
3.3.2.2.	Избор метода утврђивања тржишне вредности.....	60
3.3.2.3.	Предности и недостаци тржишне вредности као пореске основице	62
3.3.3.	Површина као пореска основица	65
3.3.4.	Нормативна вредност као пореска основица	69
3.3.5.	Цена стицања као пореска основица	72
3.4.	Пореска стопа	75
3.4.1.	Избор између прогресивних и пропорционалних пореских стопа	75
3.4.2.	Избор између система јединствених и двојних (диференцираних) пореских стопа... ..	78
3.4.3.	Висина пореских стопа	82
3.4.4.	Одговорност за одређивање пореских стопа	83
3.5.	Пореске олакшице	88
3.5.1.	Пореске олакшице за обвезнике са ниским нивоом дохотка	92
3.5.2.	Пореске олакшице за пољопривредно земљиште	94
3.5.3.	Пореске олакшице за власнике – кориснике резиденцијалне имовине.....	97
3.5.4.	Пореске олакшице за нове грађевинске објекте.....	99
3.5.5.	Пореске олакшице за имовину мале вредности	100
3.5.6.	Пореске олакшице за имовину у државној својини	102
3.5.7.	Пореске олакшице за пословну имовину	102
3.5.8.	Оцена пореских олакшица код пореза на имовину	104
4.	Дилеме приликом опорезивања имовине	106
4.1.	САМА модел.....	106
4.2.	Ефекти пореза на имовину	115
4.3.	Неразвијеност тржишта некретнина и остале дилеме	118
5.	Евазија пореза на имовину.....	123
5.1.	Облици евазије пореза на имовину.....	123
5.1.1.	Законита евазија пореза на имовину.....	123
5.1.2.	Незаконита евазија пореза на имовину	125
5.2.	Мере против евазије пореза на имовину	125
6.	Опорезивање имовине са становишта међународног пореског права.....	129
6.1.	Опорезивање непокретности.....	131

6.2. Опорезивање покретних ствари које чине део пословне имовине сталне пословне јединице.....	133
6.3. Опорезивање бродова и ваздухоплова	134
6.4. Опорезивање остале имовине.....	135
ДЕО ДРУГИ.....	137
ОПОРЕЗИВАЊЕ ИМОВИНЕ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ	137
1. Предмет опорезивања	137
1. Порески обвезник	147
2.1. Обвезник пореза на имовину који не води пословне књиге.....	154
2.2. Обвезник пореза на имовину који води пословне књиге	155
3. Пореска основица	157
3.1. Пореска основица обвезника који не води пословне књиге.....	157
3.1.1. Разврставање непокретности за потребе утврђивања основице пореза на имовину	159
3.1.2. Одређивање зона	162
3.1.3. Утврђивање просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности у зонама	164
3.1.4. Умањење вредности непокретности за амортизацију.....	169
3.2. Пореска основица обвезника који води пословне књиге.....	172
3.2.1. Основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности.....	173
3.2.2. Основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама не исказује по методу фер вредности.....	173
3.2.3. Основица пореза на имовину за одређене непокретности обвезника који води пословне књиге.....	178
3.2.4. Основица пореза на имовину за непокретности за које је обвезнику који води пословне књиге пореска обавеза настала током пореске године.....	181
3.2.5. Основица пореза на имовину за непокретности које се налазе у државини корисника непокретности у јавној својини који воде пословне књиге	181
3.3. Основица пореза на имовину у ситуацијама када обвезник не поднесе пореску пријаву	182
4. Пружање правне помоћи	182
5. Настанак пореске обавезе.....	184
6. Пореске стопе	188
7. Пореске олакшице	195

7.1.	Пореска ослобођења.....	195
7.2.	Порески кредити.....	215
8.	Утврђивање и наплата.....	220
8.1.	Обавеза подношења пореске пријаве	221
8.2.	Утврђивање и плаћање пореза на имовину	225
8.3.	Овлашћења јединица локалне самоуправе у погледу доношења и објављивања одређених аката	229
9.	Порески третман грађевинског земљишта.....	235
9.1.	Својински режим на грађевинском земљишту	235
9.2.	Накнада за коришћење грађевинског земљишта.....	238
9.3.	Компензација прихода услед укидања накнаде за коришћење грађевинског земљишта	243
10.	Фискални значај пореза на имовину у Србији.....	245
11.	Евазија пореза на имовину у Републици Србији.....	247
ДЕО ТРЕЋИ.....		252
ОСТАЛИ ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ У СТАТИЦИ.....		252
1.	Порез на нето имовину	252
1.1.	Основни елементи пореза на нето имовину.....	252
1.2.	Аргументи за и против постојања пореза на нето имовину	257
2.	Реални порези на имовину.....	261
Закључна разматрања		268
Литература		282

СКРАЋЕНИЦЕ КОД НАВОЂЕЊА ПОЈЕДИНИХ ЗАКОНА

ЗПИ – Закон о порезима на имовину, *Службени гласник РС*, бр. 26/01, *Службени лист СРЈ*, бр. 42/02 – одлука СУС и *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 80/2002 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – одлука УС, 47/13 и 68/14 – др. закон.

ЗПППА – Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС* бр. 80/02, 84/2002 – испр., 23/03 – испр., 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 63/06 – испр. др. закона, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – испр., 93/12, 47/13, 108/13 и 68/14.

ЗС – Закон о становању, *Службени гласник РС*, бр. 50/92, 76/92, 84/92 – испр., 33/93, 53/93, 67/93, 46/94, 47/94 – испр., 48/94, 44/95 – др. закон, 49/95, 16/97, 46/98, 26/11, 101/05 – др. закон и 99/11.

ЗСС – Закон о социјалном становању, *Службени гласник РС*, бр. 72/09.

ЗПИИ – Закон о планирању и изградњи, *Службени гласник РС*, бр. 72/09, 81/09 – испр., 64/10 – одлука УС, 24/11, 121/12, 42/13 – одлука УС, 50/13 – одлука УС и 98/13 – одлука УС.

ЗЈС – Закон о јавној својини, *Службени гласник РС*, бр. 72/11, 88/13.

ЗОСО – Закон о основама својинскоправних односа, *Службени лист СФРЈ*, бр. 6/80, 36/90 и *Службени лист СРЈ*, бр. 29/96.

ЗР – Закон о рачуноводству, *Службени гласник РС* бр. 62/13.

ЗДПК – Закон о државном премеру и катастру, *Службени гласник РС*, бр. 72/09, 18/10, 65/13.

ЗКД – Закон о комуналним делатностима, *Службени гласник РС*, бр. 88/20.

ЗПН (РС) – Закон о порезу на непокретности, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 110/08, 118/09.

ЗПН (ЦГ) – Закон о порезу на непокретности, *Службени лист Републике Црне Горе*, бр. 65/01, 75/10.

ZPI (TK) - Закон о порезу на имовину, наслеђе и поклон, *Службене новине Тuzланског кантона*, бр. 14/2009.

ZP (HNK) – Закон о порезима Херцеговачко-неретванског кантона, *Службене новине Херцеговачко-неретванског кантона*, бр. 2/09, 4/10.

ZPI (ŽP) – Закон о порезу на имовину, наслеђе и дар, *Народне новине Жупаније Посавске*, бр. 9/08.

Уводна разматрања

Иако је порез на имовину један од најстаријих пореза, последњих година долази у жижу интересовања, како финансијских теоретичара, тако и креатора пореске политике, који у њему виде значајан, али, очито, недовољно искоришћен фискални потенцијал.

Постоји већи број пореза који за порески објекат имају имовину, која се као предмет опорезивања појављује у различитим позицијама, пре свега, у статистици, када се као манифестација економске снаге јавља њено поседовање, и у динамици, када се као манифестација економске снаге јавља трансфер имовине из руку једних у руке других субјеката.

Имајући у виду теоријско одређење пореза на имовину у статистици, ОЕЦД-ову класификацију пореза, као и класификацију јавних прихода коју је извршио Међународни монетарни фонд, у порезе на имовину у статистици се сврставају: периодични порези на непокретности, периодични порези на нето имовину и једнократни (реални) порези на имовину.¹ Иако ОЕЦД-ова класификација пореза нигде експлицитно не спомиње реалне порезе на имовину, они би се, на основу Водича за тумачење ОЕЦД-ове класификације пореза, могли сврстати у остале непериодичне порезе на имовину, јер се у њему наглашава да у ову групу спадају две подгрупе пореза: порези који се уводе како би се подмириле јавне потребе са обележјем хитности, или да би се остварили редистрибутивни циљеви, као и порези који се уводе како би се опорезовала увећана вредност земљишта, до које је дошло јавном акцијом. У остале периодичне порезе на имовину сврставају се порези на добра, као што су накит, стока и неки други спољашњи знаци богатства. Како је наглашено у самом Водичу, реч је о порезима који се веома ретко срећу у пореским системима земаља чланица ОЕЦД-а.²

Пошто су реални порези на имовину више теоријски уобличена категорија, порези на имовину у статистици се свде на периодични порез на имовину, односно порез на

¹ Вид. OECD Classification of Taxes and Interpretative Guide, *Revenue Statistics 2011*, OECD, Paris 2011, 322-324; *Government Finance Statistics Manual*, IMF, Washington D.C. 2012, 11.

² Вид. OECD Classification of Taxes and Interpretative Guide, 324.

непокретности и порезе на нето имовину. Због свог значаја и распрострањености у савременим пореским системима, за разлику од пореза на нето имовину, највећи део докторске дисертације посвећен је порезу на имовину. Иако за свој предмет опорезивања има непокретности, те би, стога, његов адекватан назив био – порез на непокретности, имајући у виду позитивноправна решења, односно назив овог пореза у позитивном праву Републике Србије, али и потребу да се начини разликовање у односу на порезе на имовину у динамици, докторска дисертација је насловљена – порез на имовину у статистици.

Докторска дисертација је подељена на три дела. Први део је посвећен самом појму имовине, значају опорезивања имовине, битним елементима пореза на имовину, неким дилемама које се јављају приликом опорезивања имовине, феномену евазије пореза на имовину, као и опорезивању имовине са становишта међународног пореског права.

Други део је посвећен опорезивању имовине у Републици Србији, односно основним елементима овог пореза, као и његовом фискалном значају. С обзиром на то да имплементација пореза на имовину захтева доношење одговарајућих подзаконских аката од стране јединица локалне самоуправе, јер оне имају овлашћење да, у оквирима закона, одреде висину стопа пореза на имовину, висину стопе амортизације, као и да одреде зоне, утврде просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности у зонама итд., одабрано је укупно 40 јединица локалне самоуправе у Србији, како би се утврдило на који начин оне спроводе законске одредбе и у којој мери се придржавају слова закона. У узорак је првобитно укључено 20 јединица локалне самоуправе у којима су приходи од пореза на имовину по глави становника у 2011. години били највиши (Београд, Чајетина, Пећинци, Нови Сад, Лапово, Суботица, Инђија, Кладово, Врњачка Бања, Рашка, Пожаревац, Вршац, Бор, Стара Пазова, Кикинда, Зрењанин, Неготин, Горњи Милановац, Апатин, Свилајнац), као и 20 јединица локалне самоуправе у којима су приходи од пореза на имовину по глави становника, у истој години, били најнижи (Гацин Хан, Житорађа, Лебане, Трговиште, Прешево, Бојник, Тутин, Бујановац, Богатић, Власотинце, Дољевац, Крупањ, Сјеница, Медвеђа, Бела Паланка, Мерошина, Алексинац, Босилеград, Владичин Хан, Кнић).³

³ Вид. Милојко Арсић *et al.*, *Реформе пореза на имовину у Србији: резултати и перспективе*, Фондација за развој економске науке, Београд 2012, 28-29.

Међутим, како четири јединице локалне самоуправе (Лебане, Трговиште, Медвеђа и Мерошина) уопште нису објавиле акте, односно одлуке неопходне за утврђивање и наплату пореза на имовину, искључене су из узорка.

Ако се има у виду листа јединица локалне самоуправе у којима су приходи од пореза на имовину били највиши и најнижи у 2011. години, већ на први поглед, јасно је да се на врху листе, по правилу, налазе оне развијеније, а на дну листе мање развијене, односно неразвијене јединице локалне самоуправе. Стога ће се у докторској дисертацији прва група јединица локалне самоуправе означавати термином „развијене јединице локалне самоуправе”, а друга група термином „неразвијене јединице локалне самоуправе”.

Као потврда претходно наведеном може послужити и Уредба о утврђивању јединствене листе развијености региона и јединица локалне самоуправе за 2013. годину⁴ којом је спроведена категоризација јединица локалне самоуправе према степену њихове развијености. Наиме, ако се посматра 20 јединица локалне самоуправе у којима су приходи по глави становника у 2011. години били највиши, њих, чак девет (Београд, Пећинци, Нови Сад, Лапово, Суботица, Пожаревац, Вршац, Зрењанин и Стара Пазова) се налази у првој групи јединица локалне самоуправе, тј. оних чији је степен развијености изнад републичког просека, док се њих девет (Чајетина, Инђија, Кладово, Врњачка Бања, Бор, Неготин, Горњи Милановац, Апатин и Кикинда) налази у другој групи, тј. групи јединица локалне самоуправе чији је степен развијености од 80% до 100% републичког просека. Само једна јединица локалне самоуправе (Свилајнац) се налази у трећој групи, тј. групи јединица локалне самоуправе чији је степен развијености у распону од 60% до 80% републичког просека и једна (Рашка) која се се сврстава у четврту групу, тј. групу изразито недовољно развијених јединица локалне самоуправе, чији је степен развијености испод 60% републичког просека.

Када се посматра 20 јединица локалне самоуправе у којима су приходи од пореза на имовину по глави становника у 2011. години били најнижи, њих чак 18 (Гацин Хан, Житорађа, Лебане, Трговиште, Прешево, Бојник, Тутин, Бујановац, Власотинце, Дољевац, Крупањ, Сјеница, Медвеђа, Бела Паланка, Мерошина, Алексинац, Босилеград и Владичин

⁴ Вид. Уредба о утврђивању јединствене листе развијености региона и јединица локалне самоуправе за 2013. годину, *Службени гласник РС*, бр. 62/13.

Хан) се сврстава у четврту групу, тј. групу изразито недовољно развијених јединица локалне самоуправе чији је степен развијености испод 60% републичког просека, док се једино две јединице локалне самоуправе (Богатић и Кнић) сврставају у трећу групу, тј. групу јединица локалне самоуправе чији је степен развијености у распону од 60% до 80% републичког просека.

Трећи део докторске дисертације је посвећен осталим порезима на имовину у статистици – порезу на нето имовину и реалним порезима на имовину.

У закључним разматрањима је образложено на основу чега је свака од постављених хипотеза у истраживању потврђена, односно оповргнута. Приказани су и најважнији резултати до којих се дошло испитивањем одабраног узорка јединица локалне самоуправе у Републици Србији. Посебна пажња у закључним разматрањима је усмерена на недостатке српског система опорезивања имовине, као и на настојање да се одговарајућим предлозима сугерише како би се овај сегмент српског пореског система *de lege ferenda* могао унапредити.

ДЕО ПРВИ

ПОРЕЗ НА ИМОВИНУ

1. Појам имовине

Порези на имовину обухватају више пореских облика који за порески објекат имају имовину. Стога, дефинисање овог појма заслужује посебну пажњу.

Важно је прво направити разлику између значења које се придаје појму имовине у свакодневном говору од значења које појам имовине има у стручној литератури. Наиме, у свакодневном говору под појмом имовине се подразумевају само „позитивне вредности процењиве у новцу, јер је страно рећи да имовину поседује онај ко нема никакву активу, а још мање онај ко има само дугове, док се укупне економске прилике појединца, које обухватају и дугове, означавају термином имовно стање.”⁵ С друге стране, у стручној литератури постоје бројне дефиниције овог појма које су последица његове вишезначности. Наиме, имовина се може дефинисати са економског, правног (грађанскоправног и порескоправног) и рачуноводственог становишта.

Имовина као економска категорија представља скуп економских добара која припадају одређеном субјекту. Оно што економисти третирају као имовину, правници називају имовинском масом. Имовинска маса је „економска база имовине пошто се састоји од укупности ствари, односно економских добара одређеног правног субјекта.”⁶

У теорији грађанског права не постоји јединствено становиште у погледу дефинисања појма имовине. Сагласност постоји једино у погледу тога да имовина није никаква ствар односно скуп ствари, за разлику од поимања имовине са економског становишта. Наиме, одређена ствар није саставни део имовине, него у имовину улази само право које титулар има на тој ствари.

⁵ Обрен Станковић, Владимир Водинелић, *Увод у грађанско право*, Номос, Београд 1996, 140.

⁶ Boris Vizner, Vladimir Kapor, Slavko Carić, *Ugovori građanskog i privrednog prava*, Vlastita naklada, Rijeka 1971, 9.

Приликом грађанскоправног одређења појма имовине, међу теоретичарима је присутна несагласност у погледу тога да ли су субјективне имовинске обавезе саставни део имовине. Прво становиште полази од тога да имовина представља целокупност имовинских грађанских права која припадају једном лицу, док друго становиште појам имовине везује за скуп имовинских грађанских права и обавеза.⁷ Дакле, прво становиште полази од тога да обавезе нису саставни, самостални, део имовине, него су заправо терет на појединим субјективним имовинским правима. Тако, примера ради, позајмицом новца лице повећава своју имовинску масу, односно оно стиче право власништва над новцем, али то његово право је оптерећено обавезом враћања, што значи да је обавеза терет субјективног имовинског права.⁸ Заступници наведеног становишта истичу да „кад би се, пак, и имовинске обавезе сматрале имовином онда би, за случај да су оне веће од имовинских права, могло доћи и до настанка појма тзв. негативне имовине.”⁹ И друго становиште, свакако, има својих присталица који истичу да имовина обухвата и дугове, и да превага пасиве над активом не доводи до ишчезавања имовине, будући да је имовина „еманција личности“.¹⁰

У теорији грађанског права се наглашава принцип јединства имовине, који подразумева да једно лице може имати само једну имовину, с тим да се не искључује могућност поделе имовинске масе на имовинске фондове за које би били предвиђени посебни правни режими.¹¹ Тако, примера ради, у брачном праву постоје два одвојена имовинска правна режима, и то за заједничку и посебну имовину супружника. Важно је нагласити да посебан режим имовинских фондова титулари не установљавају самовољно, већ је такав режим предвиђен посебним прописима (нпр. режим посебне и заједничке имовине супружника регулисан је законом који уређује породичне односе).

И порескоправни разлози могу довести до формирања посебних имовинских фондова унутар имовине, за које би важио посебан режим опорезивања. Тако, предмет опорезивања

⁷ Под имовинским грађанским правима подразумевају се она права чији су објекти ствари или људске радње које се могу изразити у новцу, односно она права чији је крајњи објекат новац као посебна врста ствари. У имовинска грађанска права спадају, не само апсолутна, већ и облигациона права, јер је за сагледавање обима имовине неког лица неопходан увид у целокупне имовинскоправне односе у које је ступило неко лице. Вид. *Енциклопедија имовинског права и права удруженог рада*, том I, Службени лист СФРЈ, Београд 1978, 615.

⁸ Вид. Martin Vedriš, *Osnove imovinskog prava*, Informator, Zagreb 1976, 67-68.

⁹ Ladislav Horvat, „Imovina kao izvor i povod za oporezivanje”, *Financijska praksa* juni 1984, 196.

¹⁰ Вид. О. Станковић, В. Водинелић, 142-143.

¹¹ Вид. М. Vedriš, 70-71.

пореза на имовину могу бити само одређена права, и то само на одређеним покретним стварима (нпр. право својине на акцијама и уделима у друштву са ограниченом одговорношћу), или непокретностима (нпр. право својине на земљишту које није пољопривредно).

Са порескоправног становишта имовина се дефинише уз помоћ појмова активе и пасиве, с тим да извесне разлике постоје у погледу начина исказивања имовине физичких и имовине правних лица, с обзиром на то да физичка лица не воде пословне књиге и евиденције. Имовина се, са порескоправног становишта, одређује као однос активе и пасиве њеног титулара. Активу физичког лица чине његова апсолутна и облигациона права, а пасиву његови дугови, па се одузимањем пасиве од активе долази до нето (чисте) имовине физичког лица. Код правних лица актива и пасива се сагледавају у билансу стања. У билансу стања, на левој страни, приказују се облици у којима су уложена средства, тј. ствари, новац и права, односно лева страна биланса показује бруто имовину, тј. збир свих обвезникових имовинских права, док су на десној страни биланса стања приказане обавезе правног лица, и то према власницима и трећим лицима (сопствени и позајмљени капитал). Укратко, биланс стања представља двострани преглед имовине и извора финансирања те имовине, односно фигуративно речено, „неку врсту ваге с два уравнотежена таса (актива и пасива), на шта указује и етимолошко порекло речи биланс (лат. *bi* – два; *lanx* – тас).”¹²

Из претходно наведеног уочава се да актива приказује имовину којом предузеће располаже. Међутим, важно је напоменути да активу не треба поистоветити са имовином као економском или правном категоријом, јер шта ће се обухватити активом зависи од конкретних рачуноводствених прописа. Због обавезе приказивања основног капитала и приписивања евентуалног губитка активи, код друштава капитала бруто имовина може да буде мања од збира активе биланса, и то за износ остварених губитака.¹³ Наиме, уношење губитака на страну активе повезано је са начином исказивања сопственог капитала, које је опет, условљено правном формом предузећа. У случају да друштво капитала оствари добитак, он се неће приписати сопственом капиталу, него ће се унети у пасиву биланса, и то тако што ће имати карактер подрачуна капитала, док ће се губици исказати у активи

¹² Љиљана Дмитровић Шапоња, Ђерђи Петкович, Дејан Јакшић, *Рачуноводство*, Економски факултет у Суботици, Суботица 2012, 73.

¹³ Вид. Јован Ранковић, *Теорија биланса*, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд 2010, 25.

биланса, па ће стварна висина сопственог капитала бити једнака разлици између његове номиналне висине исказане у пасиви и губитка исказаног у активи биланса. Код друштва лица добитак се приписује уложеном сопственом капиталу, док се губитак од њега одбија, па се код њих губици неће појавити у активи биланса. Бруто имовина може да буде мања од збира активе и због посебних правила за амортизацију постројењске имовине, која постоје у неким земљама.¹⁴

Као и код физичких, и код правних лица се примењује исти принцип утврђивања нето имовине, и то као разлика између бруто имовине (очишћена од корективних позиција, као што су губици) и дугова, што на крају резултира тиме да се нето имовина правног лица своди на сопствени капитал.¹⁵ Дакле, у пореском праву појам имовине предузећа, као могући објекат опорезивања или као основа за израчунавање пословног резултата, се изједначава са појмом нето имовине или сопственог капитала.¹⁶ Важно је нагласити да се, према терминологији међународних рачуноводствених стандарда (МРС), под термином капитал подразумева сопствени капитал, док укупни капитал терминологија МРС не користи.¹⁷

Осим појмова бруто и нето имовине, у рачуноводству се срећу и појмови тзв. билансне имовине и имовине предузећа. Појам билансне имовине је уведен како би се спровело разликовање у односу на имовину предузећа. Билансна имовина подразумева у билансу стања исказану вредност бруто имовине или вредност укупног капитала (позајмљеног и сопственог), док је имовина предузећа углавном већа, јер обухвата и неке додатне ставке, попут латентних резерви, које настају услед забране активирања *goodwill*-а који није стечен куповином, с тим да може бити и мања, ако предузеће послује с губицима.¹⁸

Као што се може приметити, у свакодневној комуникацији, литератури и законодавству појам имовине се користи у различитим значењима. Приметно је и да се појмови имовине у рачуноводственом и пореском смислу, када је реч о правним лицима, преплићу, односно

¹⁴ *Ibid.*, 25-26.

¹⁵ Вид. Дејан Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, COLPI, Будимпешта и Савремена администрација, Београд 1997, 729-730.

¹⁶ Вид. Дејан Поповић, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2013, 173.

¹⁷ Вид. Владан Павловић, *Теорија и анализа биланса*, Мегатренд универзитет, Београд 2008, 13.

¹⁸ *Ibid.*, 13-14.

да пореско право дефинише појам имовине уз помоћ концепата који се, превасходно, користе у рачуноводству.

2. Значај опорезивања имовине

2.1. Историјски развој и карактеристике пореза на имовину

2.1.1. Историјски развој пореза на имовину

Порез на имовину је један од најстаријих пореза. Среће се још у старом веку. То нимало не чуди ако се има у виду чињеница да је у то време поседовање имовине било најбољи показатељ економске снаге. Осим тога, опорезивање имовине није представљало превелики изазов за пореске власти, јер је због видљивости било лако спровести њено опорезивање.

Сматра се да најстарији запис о порезу на имовину датира још из 6000. године п.н.е. Наиме, на тлу некадашње Месопотамије (град-држава Лагаш) пронађене су глинене плоче које су пружиле сазнање о порезу на имовину, који се називао „бала” (ротација, смењивање).¹⁹ Како би се наплата овог пореза ефикасно спроводила, територија града-државе је била подељена на одређене делове, с тим да се сваких месец дана мењало подручје на којем су порезници спроводили наплату овог пореза.

И у старом Египту имовина је била опорезована. Поред земљишта, порез се плаћао и на стоку, жито, уље и сл.²⁰ Како би се спровело опорезивање, у Египту су вођене и одговарајуће евиденције о власницима земљишта и величини земљишта, које се могу сматрати претечом савремених катастарских непокретности.

У античкој Грчкој порезници су били високо цењени јавни службеници. У Атини је било својствено опорезивање имовине које је било засновано на вредности имовине, као и на продуктивности земљишта.²¹

¹⁹ Вид. Richard Henry Carlson, „A Brief History of Property Tax”, *Fair and Equitable* February 2005, 4.

²⁰ *Ibid.*

²¹ *Ibid.*, 5.

У старом Риму се порезима одувек придавао велики значај. Њихова важност се може видети и из Цезарове изјаве да су порези главни разлог освајања света.²² Међутим, у Риму је веома дуго акценат био на порезу на наслеђе и порезу који се плаћао на куповину и продају робова, јер су робови били најважнији „произвођачки” капитал. Август Цезар је увео нови систем вредновања заснован, не на ономе шта су пољопривредници производили, него на ономе шта су могли произвести, како би се стимулисало максимално продуктивно коришћење земљишта. Порез на имовину, тј. порез на земљиште је тек под Диоклецијаном (284-305. године) постао општи порез у Риму.²³ Међутим, још пре владавине Диоклецијана постојао је порез који се плаћао у натуралном облику – тзв. анона. Од Диоклецијана анона се плаћала према количини обрадиве земље (лат. *iugum* – запрега), коју може да обради један човек (лат. *caput* – глава).²⁴ Приликом разрезивања пореза узимани су у обзир и: величина и квалитет обрадиве површине, врста културе која се гаји, број радника и број грла стоке. Како је Римско царство пропадало, стопе су се постепено увећавале, а порезници су све мање уживали ранији углед. Иако су државе које су настале на територији некадашњег Римског царства, у суштини, преузеле пређашњи порески систем, изразити отпор обвезника је довео до постепеног укидања пореза, односно они су се почели постепено претварати у приватноправни приход феудалаца. Забележено је и да се крајем 12. века једнократно убирао порез на имовину како би се подмирили трошкови крсташких ратова.²⁵

У старој Кини земљиште је дуго времена било у задружној својини. Наиме, у одређеној животној доби појединци су добијали земљиште на коришћење које су враћали заједници, такође, када достигну одређену животну доб. Порез на земљиште се плаћао у натуралном облику (тзв. десетак).²⁶ Такав начин опорезивања земљишта се задржао и након што је омогућено да се над њим стекне приватна својина, с тим да се касније плаћао и у раду.²⁷

²² *Ibid.*, 4.

²³ Вид. Јован Ловчевић, *Институције јавних финансија*, Службени лист СФРЈ, Београд 1991, 69.

²⁴ Вид. Николај Машкин, *Историја старог Рима*, Научна књига, Београд 2002, 532-533.

²⁵ Вид. Božidar Jelčić, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Informator, Zagreb 1999, 304.

²⁶ Вид. Yu-Hung Hong, „Taxing Land Without Market Value in Ancient China”, *Making the Property Tax Work – Experiences in Developing and Transition Countries* (eds. Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, Joan Youngman), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2008, 315-322.

²⁷ *Ibid.*, 322-324.

У средњем веку се опорезивала углавном само земља, док су покретне ствари ретко када биле опорезоване због неспремности њихових власника да их пријаве, чак и упркос свечаном полагању заклетве приликом подношења пореске пријаве. Увођење сталне војске и ширење државних функција условило је повећану потребу за јавним приходима, па током 15. века у појединим државама порез на имовину добија обележје сталног прихода.²⁸

Порез на имовину у Енглеској има дугу традицију. У средњевековној Енглеској, иако су земљиште поседовали краљеви и племићи, порез су плаћали сељаци. После 1066. године Вилијам Освајач је увео земљишне евиденције које су се водиле у градовима, а у којима су се налазили подаци о власницима земљишта, његовој величини, процењеној вредности и сл. После 1290. године имплементиран је систем личног опорезивања имовине, који је предвиђао изузимање за најсиромашније. Почев од 17. века долази до напуштања опорезивања укупне имовине и концентрисања само на поједине делове имовине (земљиште, зграде, средства за производњу итд).²⁹ Због непостојања адекватних мерила, у периоду од 1662. до 1689. године порез на имовину се плаћао према броју димњака. С обзиром на то да се његова основица утврђивала применом индицијарне методе, тј. на основу спољних обележја пореског објекта, који нису били одговарајући показатељ економске снаге обвезника, био је изузетно непопуларан порез, па је постепено и укинут.³⁰ Међутим, већ 1696. године уведен је порез на имовину који се плаћао према броју прозора.³¹

На основу претходно изнетог, јасно је да је пут развоја пореза на имовину био дуг и трновит. Од пореза који се плаћао према спољним обележјима пореског објекта, и то веома често у природи или у раду, развио се у порез који се заснива на софистицираним начинима вредновања предмета опорезивања. Међутим, важно је нагласити да у појединим савременим пореским системима порез на имовину још увек није у потпуности еволуирао, односно достигао највиши ступањ свог развоја.

²⁸ Вид. В. Јелчић (1999), 305.

²⁹ *Ibid.*

³⁰ Вид. Р. Н. Карлсон, 5.

³¹ Опорезивање имовине засновано на спољним обележјима пореског објекта није се сретало само у Енглеској. Тако је у Холандији у 17. веку уведен порез на имовину заснован на ширини куће. Вид. Харви Розен, Тед Гејер, *Јавне финансије*, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд 2009, 402.

2.1.2. Карактеристике пореза на имовину

За боље разумевање суштине пореза на имовину неопходно га је сврстати у оквире одговарајућих подела, односно класификација пореза, које су извршене на основу различитих критеријума. Ако се има у виду „француска” дефиниција непосредних и посредних пореза, која је и најпрактичнија, порез на имовину је типични представник непосредних пореза, јер се њиме директно погађа имовина као манифестација економске снаге пореских обвезника. Чак и ако се као критеријум разликовања узме однос пореза према индивидуалној пореској снази, односно моменат захватања индивидуалне пореске снаге, порез на имовину се може сврстати у непосредне порезе, пошто се плаћа пре трошења дохотка.³² Иако је последњих деценија присутна тенденција уважавања личних својстава пореских обвезника, порез на имовину и даље остаје објектан порез. Пошто се њиме опорезује само један елеменат пореске снаге, порез на имовину је аналитички порез. Како се основица пореза на имовину може изразити и у новцу, и у мерним јединицама, може бити конципиран и као *ad valorem*, и као специфични порез. У питању је локални порез, пошто се средства прикупљена од пореза на имовину, по правилу, сливају у локалне буџете.³³ Иако се та средства користе за обезбеђивање локалних јавних добара, тиме није промењен његов општи, односно ненаменски (недестинирани) карактер. Имајући у виду чињеницу да се појављује у пореским системима сваке године, као и то да обвезник пореза на имовину има дужност да плаћа овај порез на годишњем нивоу, порез на имовину је редовни и периодични порез. Са становишта позиције у целини пореског система, порез на

³² У теорији финансијског права, поред наведених, формулисани су и бројни други критеријуми разликовања непосредних и посредних пореза. Неки од њих нису одрживи (место стварања новостворене вредности), док други нису научно оправдани (начин наплате), односно поуздани (преваловост). Вид. Д. Поповић (1997), 43-47; В. Јелчић (1999), 93-95.

³³ Изузетно ретко се среће решење да приходи од пореза на имовину припадају централној власти (Шведска), односно да се деле између централне и локалне власти (Словенија), по формули која се утврђује у закону (метода заједнице прихода). Метода заједнице прихода у односу на порез на имовину се до 2006. године примењивала и у Републици Србији, и то на начин да се приход од овог пореза у пуном износу уступао локалним буџетима. Вид. *European Tax Handbook*, IBDF, Amsterdam 2010, 818; *Zakon o davku na premetičnine*, *Uradni list Republike Slovenije*, št. 101/13; Саша Кристић, *Изворни приходи у систему финансирања локалне самоуправе у Републици Србији*, ПАЛГО центар, Стална конференција градова и општина, Београд 2006, 175.

имовину је изузетно ретко постављен као главни порез. Уобичајено се третира као допунски порез, и то порезу на доходак, односно добит.³⁴

Поред карактеристика које одликују све порезе, порез на имовину поседује и нека обележја по којима се разликује од других пореза. Та обележја су: видљивост, релативна нефлексибилност, извештан степен арбитрарности и његова повезаност са локалном аутономијом.³⁵ Видљивост приликом плаћања пореза на имовину нарочито долази до изражаја када се овај порез упореди са неким другим порезима, пре свега са порезом на доходак грађана, који се углавном наплаћује по одбитку, и са порезом на додату вредност, код којег је износ пореске обавезе „скривен” у цени добара и услуга. Пошто се средства прикупљена на име пореза на имовину троше за обезбеђивање локалних јавних добара, видљивост је обезбеђена и приликом трошења средстава. Релативна нефлексибилност пореске основице³⁶ својствена је за порез на имовину, што значи да она знатно спорије реагује на промене економских активности у односу на доходак, односно у значајнијој мери не зависи од укупних економских кретања. Самим тим, не користи се ни као инструмент процикличне, односно антицикличне пореске политике. То посебно долази до изражаја ако је основица пореза на имовину површина. Арбитрарност је у првом плану приликом вредновања. Ни код једног другог пореског облика питање основице, тј. њеног вредновања није толико спорно и скупо, а у исто време доживљавано као неправедно и арбитрарно.³⁷ Поред тога, порез на имовину има посебно значајну улогу у контексту фискалне децентрализације, јер се због низа обележја (нпр. основица је немобилна, обезбеђује стабилне приходе и сл.) може сматрати скоро па идеалним локалним порезом.³⁸

2.2. Аргументи за и против опорезивања имовине

Постоје бројни аргументи који говоре у прилог опорезивања имовине. Сви се они могу категоризовати на социјалне, фискалне, економске, политичке, административно-техничке

³⁴ Вид. Божић Раичевић, „Порези на имовину у статистици и динамици”, *Правне основе пореског саветовања* (ур. Гордана Илић-Попов), Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2009, 213.

³⁵ Вид. Richard Bird, Enid Slack, „Introduction and Overview”, *International Handbook of Land and Property Taxation* (eds. Richard Bird, Enid Slack), Edward Elgar, Cheltenham – Northampton 2004, 12.

³⁶ Флексибилни су они порези чији се приходи еластично усклађују са кретањима националног дохотка, док је код нефлексибилних пореза неопходно променити пореску стопу да би се висина пореских прихода ускладила са измењеним економским околностима. Вид. Д. Поповић (1997), 287.

³⁷ Вид. R. Bird, E. Slack (2004a), 13.

³⁸ Вид. доле, 37-39.

и „друге” аргументе. Но, не сме се занемарити ни постојање одређених недостатака пореза на имовину, који се могу третирали и као аргументи против опорезивања имовине.

2.2.1. Аргументи за опорезивање имовине

2.2.1.1. Фискални аргументи

Приликом разматрања аргумената који говоре у прилог постојања пореза на имовину никако се не сме изгубити из вида чињеница да је порез на имовину фискални инструмент који обезбеђује прилив значајних средстава у буџете локалних власти, те да, самим тим, има велики значај у контексту фискалне децентрализације.

Фискална функција пореза на имовину би морала да има приоритет. Нарочито је за социјалистичко друштвено-економско уређење било својствено занемаривање фискалне функције пореза на имовину и стављање акцента на социјално-политичку функцију. Наиме, порез на имовину је, преваходно, имао задатак да смањи социјалне разлике до којих је долазило услед поседовања имовине.³⁹

Фискални значај пореза на имовину се може оценити путем следећих параметара: учешћа прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима, учешћа прихода од пореза на имовину у укупним локалним приходима, као и у бруто домаћем производу (БДП). Учешће прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима је најбољи, односно најреалнији показатељ фискалног значаја овог пореза. Путем њега је могуће пратити промене фискалног значаја пореза на имовину током времена и на тај начин идентификовати факторе који су допринели повећаном или смањеном обиму прихода током времена. Истовремено, омогућује и поређење фискалног значаја пореза на имовину између различитих земаља. Допуна претходног параметра је учешће прихода од пореза на имовину у БДП, јер овај параметар приказује приходе од пореза на имовину као део националне економије. Учешће прихода од пореза на имовину у укупним локалним приходима је податак који је од значаја у националним оквирима, док нема значај када се

³⁹ Вид. Миливоје Тркља, *Финансијско право*, Правни факултет Универзитета у Новом Саду, Нови Сад 1998, 241.

праве поређења ван националних граница, пошто се улога локалних власти и локалних пореза разликује од земље до земље.⁴⁰

Приликом утврђивања висине прихода од пореза на имовину и њихове компарације између различитих земаља постоји читав низ проблема, пре свега, јер се велики број пореза који за свој објекат имају имовину, посебно они локалног карактера, подводе под неке друге категорије пореза. Осим тога, проблем постоји и када је реч о порезима који се састоје од више основица, односно о порезима чији предмет опорезивања није само имовина. Такав порез, који терети пословни сектор, а чија основица, поред имовине, узима у обзир и тзв. укупну створену вредност постоји у Француској (енг. *economic territorial contribution tax*). Све то доприноси потцењивању прихода од пореза на имовину.⁴¹

Према подацима из 2012. године, учешће прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима у земљама чланицама ОЕЦД-а износило је 3,3%, а у БДП 1,1%, док је њихово учешће у локалним приходима износило око 33%.⁴² Важно је нагласити да су међу самим земљама чланицама ОЕЦД-а присутне велике разлике у погледу фискалног значаја пореза на имовину. Тако, у 2012. години највеће учешће прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима забележено је у САД-у (11,5%), Канади (9,3%) и Уједињеном Краљевству (9,6%), а најниже у Луксембургу (0,2%), Аустрији (0,5%), Швајцарској (0,6%), Чешкој (0,7%) и Норвешкој (0,8%).⁴³

Када се посматра учешће прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима у земљама чланицама ОЕЦД-а последњих педесетак година, једино је у периоду од 1965-1985. године забележен њихов незнатни пад, и то зато што је порез на доходак постао издашнији, док је у периоду од 1985-1997. године забележен њихов благи пораст (од 2,65% до 2,94%). Што се тиче периода од 1997-2012. године, приходи од пореза на имовину у укупним пореским приходима у већини чланица били су или константни или је, пак, забележен њихов благи пораст (највећи пораст од 1% забележен је у Шпанији и

⁴⁰ Вид. Anders Müller, *Importance of Recurrent Property Tax in Public Finance, Tax Policy and Fiscal Decentralization*, Paper Presented at the International Conference in Tallinn-Estonia, June 2003, Property and Land Tax Reform, Institute of Revenues Rating & Revaluation, London 2003, 7.

⁴¹ Вид. *Taxation Trends in the European Union – Data for the Member States, Iceland and Norway*, European Commission – Eurostat, Luxembourg 2012, 46.

⁴² Вид. OECD Revenue Statistics, <http://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=21699>, 25. мај 2014.

⁴³ *Ibid.*

Француској), с изузетком Аустрије, Чилеа и Шведске у којима је дошло до њиховог благог пада.⁴⁴

Подаци о фискалном значају пореза на имовину у земљама чланицама ОЕЦД-а указују на то да издашност пореза на имовину зависи и од степена економског развоја. Тако, учешће прихода од пореза на имовину у БДП-у је за око 2,6 пута веће у високоразвијеним него у средњеразвијеним земљама.⁴⁵ У томе англосаксонске земље предњаче. Резултати истраживања, које је било фокусирано само на земље у развоју, указали су на то да је учешће прихода од пореза на имовину у БДП-у земаља у развоју (предмет истраживања је било укупно 20 земаља) за око 3,5 пута мање него у одабраним земљама ОЕЦД-а (предмет истраживања је било укупно 16 земаља).⁴⁶ Такво стање у земљама у развоју се објашњава и дејством следећих фактора: степеном фискалне децентрализације, лошим администрирањем овим порезом, великим отпором који је присутан код обвезника приликом његовог плаћања, сужавањем основице, неспремношћу за спровођењем принудне наплате и сл.⁴⁷ Међутим, важно је нагласити да и међу земљама истог степена економског развоја постоје значајне разлике у погледу фискалног значаја пореза на имовину. Такво стање би се могло приписати и различитом степену фискалне децентрализације. Имајући у виду наведене податке, формулисано је и становиште да су кључне детерминанте које утичу на ниво прикупљених прихода од пореза на имовину степен фискалне децентрализације, степен економског развоја и степен урбанизације.⁴⁸

Када се посматрају државе чланице Европске уније, учешће прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима у 2011. години било је највеће у Уједињеном Краљевству (9,4%), затим у Данској (4,4%), а потом у Француској (4,3%), Пољској (3,6%) и Грчкој (3,3%), док је најмање учешће прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима забележено у Луксембургу (0,2%), Аустрији (0,5%), Чешкој (0,6%) и Мађарској

⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁵ Вид. John Norregaard, *Taxing Immovable Property – Revenue Potential and Implementation Challenges*, IMF Working Paper WP 13/129, IMF, Washington D. C. 2013, 8-11.

⁴⁶ Вид. Roy Bahl, Sally Wallace, „A Paradigm for Taxation in Developing Countries”, *Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax* (eds. Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, Joan Youngman), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2010, 169.

⁴⁷ *Ibid.*, 169-171.

⁴⁸ Вид. A. Müller, 12.

(0,9%).⁴⁹ На нивоу Европске уније приходи од пореза на имовину у укупним пореским приходима у 2011. години партиципирани су са 2,2%, а у БДП-у са 0,7%.⁵⁰

Када се посматра период од 1995-2011. године, у већини чланица, са изузетком Данске, Луксембурга, Холандије и Аустрије, забележен је благи пораст прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима, и то од минималних 0,1% у Летонији до, чак, 2,4% у Румунији и 3,1% у Грчкој. Велико повећање прихода од пореза на имовину у Грчкој се приписује реформисању система опорезивања имовине и повећању највише маргиналне стопе пореза на имовину. Приходи од пореза на имовину у наведеном периоду су стагнирали у Чешкој, Естонији, Литванији и Шведској.⁵¹ Од свих чланица, једино на Малти није уведен овај порез.

Као што се може приметити, и међу земљама чланицама Европске уније постоје значајне разлике у погледу учешћа прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима. У кругу земаља у којима је оно и највеће, и најмање, налазе се и „старе” и „нове” чланице, као и земље које су економски развијеније и оне које то нису. Међу „новим” чланицама Европске уније⁵² срећу се и оне државе у којима је од придруживања забележен значајан раст прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима (Румунија, Бугарска и Мађарска), али и оне у којима су приходи од пореза на имовину били мање-више у стагнацији, па, чак, и у паду (Пољска, Словачка, Словенија, Чешка, Кипар, Естонија, Литванија, Летонија).⁵³

Несумњиво је да су земље које имају високо учешће прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима земље које су заинтересоване за спровођење фискалне децентрализације. Међутим, то није једини фактор који утиче на фискални значај пореза на имовину. Високо учешће прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима у Уједињеном Краљевству и Француској се може објаснити и тиме да порез на имовину у овим земљама има дугу традицију (од 12. века), односно чињеницом да у овим

⁴⁹ Вид. *Taxation Trends in the European Union – Data for the Member States, Iceland and Norway*, European Commission – Eurostat, Luxembourg 2013, 45, 249.

⁵⁰ *Ibid.*, 250.

⁵¹ *Ibid.*, 249-250.

⁵² „Новим” чланицама се сматрају оне државе које су се придружиле Европској унији, почев од 2004. године, па надаље.

⁵³ Вид. *Taxation Trends in the European Union – Data for the Member States, Iceland and Norway* (2013), 250.

земљама годинама функционише стабилан, уходан и донекле јединствен систем опорезивања имовине. Међу земљама у којима је учешће прихода од пореза на имовину врло високо налази се и Данска. У њој је удео пореза који се прикупљају од стране локалних власти изнад просека Европске уније (износи чак 26,7%, а просек у Европској унији 10,8%), што говори у прилог томе да је у овој земљи стварно заживела фискална децентрализација.⁵⁴ Данска се, осим тога, определила за једноставну прогресивну пореску структуру и релативно високе стопе. Када је у питању резиденцијална имовина,⁵⁵ за прву траншу – до EUR 408.000, прописана је стопа чија висина износи 1%, а за другу траншу, чак, 3%.⁵⁶ У Грчкој, као што је претходно и истакнуто, раст прихода од пореза на имовину се може приписати спроведеним реформама. Од свих земаља које имају релативно високо учешће прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима једино је Пољска као основицу изабрала површину, осим када је реч о инсталацијама, односно структурама које се користе за обављање пословне делатности. Међутим, Пољска је почевши од 1999. године започела са јачањем фискалне децентрализације, па се тиме може објаснити фискални значај овог пореза.⁵⁷

Ниско учешће прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима у Луксембургу се може приписати и чињеници да се имовина опорезује, када је реч о пословном сектору, и порезом на нето имовину, тако да се и по овом основу остварују приходи, као и чињеници да је основица пореза на имовину вредност која је утврђена од стране владе и која је далеко испод тржишне вредности.⁵⁸ У Аустрији, такође, ниско учешће прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима се може објаснити чињеницом да основица изразито одступа од тржишне вредности, с обзиром на то да је последња ревалоризација извршена 1973. године.⁵⁹ У Чешкој основицу за највећи број непокретности представља површина, а, уз то, и стопе су постављене на ниском нивоу. У Мађарској локална власт може сама да одлучи да ли ће основица пореза на имовину бити површина или тржишна вредност, с тим да је већина јединица локалне самоуправе изабрала површину као основицу и увела стопе које су значајно ниже од максимално

⁵⁴ *Ibid.*, 69.

⁵⁵ Термин „резиденцијална имовина” обухвата грађевинске објекте који су намењени за становање.

⁵⁶ Вид. *Taxation Trends in the European Union – Data for the Member States, Iceland and Norway* (2013), 71.

⁵⁷ *Ibid.*, 125.

⁵⁸ *Ibid.*, 16.

⁵⁹ Вид. *European Tax Handbook*, 79.

допуштених. Сем тога, већина њих изузима из опорезивања резиденцијалне објекте, који представљају место становања обвезника пореза на имовину.⁶⁰

На основу свега изнетог, могуће је извести одређене закључке у погледу фактора који утичу на висину прикупљених прихода од пореза на имовину. Несумњиво је да степен економског развоја има значајну улогу. Земље на ниском степену економског развоја се не могу похвалити значајним учешћем прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима.⁶¹ Међутим, како и међу земљама истог степена економског развоја постоје разлике у погледу фискалног значаја пореза на имовину, очито је да и неки други фактори утичу на издашност овог пореза. Међу њима, да поновимо, степен фискалне децентрализације има, веома значајну улогу, али, такође, и стабилност система опорезивања имовине, учесталост ревалоризације основице, постављање стопа на одговарајућем нивоу, ефикасност администрирања овим порезом, максимална „покривеност” предмета опорезивања, спремност за принудну наплату и сл.⁶²

Благи пораст прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима последњих година у великом броју земаља би се могао приписати и утицају глобалне економске кризе, која је довела до преоријентисања пореских власти на оне порезе чији фискални потенцијал није довољно искоришћен, а порез на имовину, који је најмање дисторзиван, се показује као идеалан. Како међу свим „новим” чланицама Европске уније након прикључења није забележен раст прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима, не може се рећи да ће, аутоматски, чланство у Европској унији и њено генерално опредељење за јачање локалне самоуправе довести и до повећања прикупљених прихода по овом основу.⁶³

⁶⁰ Вид. *Taxation Trends in the European Union – Data for the Member States, Iceland and Norway* (2013), 94.

⁶¹ Међутим, резултати истраживања које су спровели Бахл (*Bahl*) и Мартинез-Васкез (*Martinez-Vazquez*) указују на то да у земљама у развоју порез на имовину има значајно учешће у укупним локалним приходима, што их је навело на закључак да се порез на имовину у наведеним земљама може користити као важан инструмент фискалне децентрализације. Вид. R. Bahl, S. Wallace, 168-169.

⁶² Не може се рећи да постоји чврста корелација између прикупљених пореских прихода и висине пореског терета, јер у земљама у којима су приходи од пореза на имовину благо изнад просека пореско оптерећење је ниско. Вид. *Taxation trends in the European Union – Data for the Member states, Iceland and Norway* (2012), 47.

⁶³ Вид. доле, 34.

2.2.1.2. Социјални аргументи

Опорезивање имовине се често оправдава и потребом за уношењем већег степена праведности, односно правичности у систем опорезивања имовине. У финансијској литератури праведност и правичност се најчешће користе као синоними, премда се могу срести и становишта да је реч о појмовима различите садржине.⁶⁴

Иако схватање појма правичности у великој мери зависи од историјског и културног наслеђа, момената психолошке и етичке природе и сл., у финансијској литератури, правичност се најчешће интерпретира кроз начело користи и начело способности плаћања.⁶⁵

Опорезивање према начелу користи (енг. *benefit principle*) се заснива на идеји да однос између пореског обвезника и државе треба да почива на приципу еквиваленције, па је, сходно томе, правичан онај порески систем у којем сваки порески обвезник плаћа порез сразмерно користима које остварује од јавних услуга. Дакле, имајући у виду начело користи, правични су они порези који представљају неки вид цене за јавне услуге. Поштовањем овог начела приликом конципирања пореског система, било локалног, било националног, поред правичности, обезбеђује се и алокативна ефикасност.⁶⁶ Наиме, ако се порез схвати као цена за јавне услуге, онда ће њихово пружање бити у складу са преференцијама обвезника. Код пореза на имовину правичност се често интерпретира на

⁶⁴ Према тврдњама појединих аутора, у контексту опорезивања имовине, разлика између појмова праведности и правичности би се морала начинити, јер се појам праведности односи на одредбе самог пореског законодавства, а појам правичности на његову примену, односно на начин администрирања порезом на имовину. Имајући то у виду, праведност се може обезбедити ако се у пореском законодавству предвиде различите ефективне стопе за различите категорије имовине, односно за различите категорије пореских обвезника и сл., док је за остваривање правичности битно да се утврђивање основице пореза на имовину спроводи на уједначен начин. Услед неуједначеног поступања, односно потцењивања или прецењивања имовине велике, односно мале вредности, настају хоризонталне и вертикалне неправичности. Вид. Frances Plimmer, William McCluskey, Owen Connellan, *Equity and Fairness within Ad Valorem Real Property Taxes*, Working Paper WP00FP1, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2000, 7.

⁶⁵ У финансијској литератури срећу се и неки други критеријуми на основу којих се може утврдити да ли је порез на имовину конципиран као правичан порез. Тако, истиче се да, поред начела користи и начела способности плаћања, треба узети у обзир и учесталост ревалоризације основице пореза на имовину, јавност, под којом се подразумева доступност и разумљивост законских и подзаконских аката, могућност коришћења правних лекова, перцепцију обвезника пореза на имовину у погледу праведности поступка утврђивања и наплате пореза, итд. Вид. Irena Vlassenko, „Evaluation of the Efficiency and Fairness of British, French and Swedish Property Tax Systems”, *Property Management* 5/2001, 390-391.

⁶⁶ Вид. William McCluskey, Francis Plimmer, Owen Connellan, „Ad Valorem Property Tax: Issues of Fairness and Equity”, *Assessment Journal* 3/1998, 48.

овај начин, јер се користи од локалних јавних услуга, које се финансирају и средствима прикупљеним од овог пореза, делом капитализују у вредности имовине и, самим тим, повећавају њену вредност. Тако ће, примера ради, вредност резиденцијалних објеката бити већа уколико се налазе у близини паркова, школа, важних саобраћајница, односно уколико локална власт у њиховој непосредној близини врши различита инфраструктурна улагања. Осим тога, теорија користи код пореза на имовину налази своје утемељење и у становишту да је један од задатака државе заштита власништва, па се порез на имовину може схватити и као неки вид накнаде за трошкове заштите и бриге државе за имовину обвезника.⁶⁷

Начело користи послужило је као основа за тзв. теорију вредности, која почива на становишту да ће, у ситуацијама када обвезници плате на име коришћења јавних услуга износ који је еквивалентан њиховом појединачном вредновању примљених користи, укупно прикупљени приходи представљати меру вредности свих јавних услуга.⁶⁸ Према овој теорији, обвезници ће порески систем доживљавати као правичан онда када плаћају износ пореза, који је у њиховој перцепцији једнак вредности коришћених јавних услуга.

Интерпретација правичности кроз начело користи није без својих недостатака. Свакако, највећи недостатак односи се на немогућност одређивања висине пореза, односно цене за јавне услуге, у зависности од њиховог стварног утрошка од стране сваког обвезника.⁶⁹ Сходно томе, у контексту опорезивања имовине, као посебно проблематично постаје мерење примљених користи, пошто веза између пружених локалних јавних услуга и вредности имовине није директна и јасно видљива, тј. зато што утицај пружених локалних јавних услуга на вредност имовине није пресудан. Како је немогуће измерити примљене користи, поимање правичности зависиће од перцепције обвезника о обиму примљених користи, па, самим тим, и од степена њихове видљивости.

Истиче се и да је теорија користи, односно цене непримерена, јер „заштита имовине није средишњи задатак државе”, као и то да је држава „много више неголи пас чувар имовине грађана, па је и оправдање убирања пореза на имовину аргументима да власници имовине

⁶⁷ Вид. Marina Kesner-Škreb, „Što sve treba znati o oporezivanju nekretnina“, *Newsletter Instituta za javne financije* 46/2009, 2.

⁶⁸ *Ibid.*

⁶⁹ Вид. Ричард Масгрејв, *Теорија јавних финансија: студија из области јавне привреде*, Научна књига, Београд 1973, 49-59.

на тај начин плаћају накнаду за услуге које им држава чини неадекватно, недовољно увјерљиво.”⁷⁰ Када би се наведена логика следила у потпуности, то би значило да би постојало оправдање и за увођење пореза на саму физичку егзистенцију, јер је један од задатака државе и заштита живота појединаца. Осим тога, порез у ужем значењу речи је давање наспрам којег не стоји директна, конкретна противчинидба од стране државе, па је, стога, принцип користи релевантан једино код такси.⁷¹

Основни разлог због којег се приликом опорезивања имовине правичност често доводи у везу са начелом користи је чињеница да се средства прикупљена од пореза на имовину, по правилу, сливају у буџете јединица локалне самоуправе, које су надлежне за обављање послова од непосредног интереса за резиденте (нпр. обављање комуналних делатности, уређивање грађевинског земљишта, итд.). Реч је о делатностима које су по природи ствари такве да се њиховим вршењем утиче и на повећање вредности имовине обвезника на територији дате локалне јурисдикције. Када би порез на имовину био централни порез, уз непромењене надлежности локалних власти, интерпретација правичности кроз начело користи би тешко могла опстати.

Правичност се може интерпретирати и кроз начело способности плаћања (енг. *ability to pay principle*), чија се суштина своди на то да је имовина један од показатеља економске снаге, па је, самим тим, и њено опорезивање правично. Начело способности плаћања, у контексту опорезивања имовине, нарочито је имало смисла у периоду када је поседовање имовине (земљишта, алата, стоке и сл.) било једини прави показатељ економске снаге, односно када је улога дохотка била другоразредна. Наиме, док се раније опорезивање спроводило на основу спољних обележја економске снаге, „новији порези налазе пореску снагу и у разним манифестацијама богатства: његовом стицању, односно потрошњи, његовом преношењу на друго лице и у самој чињеници да га неко лице има.”⁷² Дакле, имовина (њено поседовање и пренос) је, поред дохотка и потрошње, један од показатеља способности плаћања. Иако највернији показатељ пореског капацитета, доходак га не одражава у целости, те је, отуда, нужно и опорезивање имовине. Наиме, „посједовање

⁷⁰ В. Јелчић (1999), 308.

⁷¹ Вид. Д. Поповић (2013), 41.

⁷² Ј. Ловчевић, 71.

имовине повећава тај капацитет изнад разине дохотка, па је, у смислу повећања праведности, разложно осим дохотка, опорезовати и имовину.”⁷³

Из принципа способности плаћања проистичу два захтева: захтев за хоризонталном и захтев за вертикалном правичношћу.⁷⁴ Хоризонтална правичност налаже да једнаке треба третирати једнако. У том смислу, имовина је један од показатеља пореске способности и да би се обезбедио једнак третман једнаких, и она мора бити опорезована. Наиме, обвезник који има умерене приходе, али вредну имовину, поседује исти порески капацитет као и обвезник чији су приходи високи, али му имовина није вредна. Имовина ће бити показатељ пореске способности, чак, и када не ствара приходе, „јер она *per se* представља већу економску снагу.”⁷⁵ Међутим, како се предмет опорезивања пореза на имовину ограничава само на непокретности, и то понекад само на одређене категорије непокретности, њиме се само донекле успева обезбедити хоризонтална правичност. Управо такво решење може навести обвезнике овог пореза да се, у циљу минимизирања пореског терета, определе да средства уложе у тзв. невидљиве облике имовине.⁷⁶ Реч је о имовини која није уписана у јавне евиденције, па пореска администрација нема увид у њихово постојање. Осим тога, поједини аутори истичу да је хоризонтална правичност код пореза на имовину доведена у питање због постојања бројних пореских олакшица.⁷⁷ Иако се, истина, дешава да се коришћењем пореских олакшица обвезници пореза на имовину исте економске снаге различито третирају, за то постоје оправдани економски, социјални, политички и други разлози, док би потпуно одсуство пореза на имовину из пореских система било очито и

⁷³ Marina Kesner-Škreb, „Porez na imovinu”, *Financijska teorija i praksa* 3/2002, 896.

⁷⁴ Постоје и гледишта која оспоравају хоризонталну правичност као механизам за процењивање правичности пореза, јер се за утврђивање једнакости ситуација обвезника пореза на имовину морају вршити много комплексније процене. У том смислу, разликују се суштинска хоризонтална правичност, за чије утврђивање је битно поређење не само имовине, него и дохотка обвезника пореза на имовину, као и систематска хоризонтална правичност која се фокусира на правилност, конзистентност и извесност, односно сигурност примене пореског законодавства. Вид. Steven Sheffrin, *Fairness and Market Value Property Taxation, What Role for Property Taxes*, Andrew Young School of Policy Studies, International Studies Program, Georgia State University and Lincoln Institute of Land Policy, April 27-29, 2008, 6, 8-9.

⁷⁵ Ј. Ловчевић, 98.

⁷⁶ Вид. Marina Kesner-Škreb, „Što s porezima u Hrvatskoj? Porezno opterećenje, oporezivanje dohotka, dobiti i imovine“, *Newsletter Instituta za javne financije* 32/2007, 6.

⁷⁷ Тако, примера ради, нека истраживања, која су била усмерена на мерење хоризонталних неправичности приликом опорезивања резиденцијалних објеката у појединим деловима САД-а, показала су да је вредност старијих резиденцијалних објеката за потребе утврђивања пореза на имовину потцењенија, док је прецењенија када је реч о већим резиденцијалним објектима, објектима који се налазе на великим земљишним парцелама. Вид. Stacy Sirmans, Dean Gatzlaff, David MacPherson, „Horizontal and Vertical Inequity in Real Property Taxation“, *Journal of Real Estate Literature* 2/2008, 169.

недвосмислено кршење начела хоризонталне правичности, за које се не би могли наћи оправдани разлози.

Посматрано и са аспекта начела вертикалне правичности, које налаже да порески обвезници са већом пореском снагом треба да плаћају порез релативно више од пореских обвезника чија је пореска снага мања, опорезивање имовине има своје оправдање, јер порез на имовину доприноси умањењу неједнакости у расподели, односно доприноси да расподела пореског терета у друштву буде равномернија.⁷⁸ Вертикална правичност се постиже прописивањем прогресивних пореских стопа, изузимањем од опорезивања имовине мале вредности, пружањем пореских олакшица одређеним категоријама обвезника и сл. Под наведеним условима, порез на имовину се појављује као супститут за највише прогресивне стопе пореза на доходак.⁷⁹ Порез на имовину се, посебно у мање развијеним земљама, користи како би се повећала укупна вертикална правичност пореског система, с обзиром на то да је у њима власништво вредне имовине често сконцентрисано у рукама лица која се обично не налазе под ударом пореза на доходак.⁸⁰

Становиште да се правичност пореског система у целини обезбеђује тако што обвезници доприносе јавној потрошњи сразмерно користима од пружених јавних услуга и сразмерно доходу и другим манифестацијама способности плаћања, па да је, самим тим, оно што се назива правичност или неправичност, односно једнакост или неједнакост опорезивања, у ствари, поштовање или занемаривање ових начела, би се могло применити и на терену опорезивања имовине.⁸¹ То би значило да би локалне пореске власти, у циљу обезбеђивања правичности, морале успоставити равнотежу између ова два начела. Наиме, иако се порез на имовину тешко може третирати искључиво као цена за локалне јавне услуге, локални порески систем, чији стуб данас, свакако, представља порез на имовину, се не би могао квалификовати као правичан, упркос томе што уважава захтеве за хоризонталном и вертикалном правичношћу, ако се плаћени порез на имовину, барем делимично, не би капитализовао у вредности имовине.

⁷⁸ Вид. Д. Поповић (1997), 734.

⁷⁹ Вид. Nataša Žunić Kovačević, „Требaju li nam promjene u nekim aspektima oporezivanja (nepokretne) imovine?“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 1/2007, 4.

⁸⁰ Вид. Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, „The Determinants of Revenue Performance“, *Making the Property Tax Work – Experiences in Developing and Transition Countries* (eds. Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, Joan Youngman), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2008, 38.

⁸¹ Вид. Р. Масгрејв, 53.

2.2.1.3. Економски аргументи

У прилог постојања пореза на имовину говоре и економски аргументи. Наиме, порез на имовину подстиче продуктивно инвестирање, јер се плаћа без обзира на то да ли имовина остварује приход или не. И разлози економске ефикасности говоре у прилог његовом постојању, пошто је његов утицај на алокацију ресурса минималан, па је ефикаснији и мање дисторзиван, у поређењу са другим порезима. Наиме, овај порез не утиче на одлуке економских субјеката у вези са понудом радне снаге, као ни на одлуке о инвестицијама, штедњи, производњи и иновацијама, у истој мери као други порези. Поједина емпиријска истраживања су то и потврдила.⁸² Имајући у виду да је најмање штетан за привредни раст и да је његов фискални потенцијал недовољно искоришћен, постоји простор да се порески терет пребаци са дисторзивнијих пореза (пре свега, пореза на доходак) на порез на имовину.⁸³

Порез на имовину има посебно значајну улогу у малим и „отвореним” економијама које су изложене пореској конкуренцији, јер доприноси већој отпорности пореског система на „екстерне шокове”.⁸⁴ Ово обележје се приписује порезу на имовину, не само зато што обезбеђује стабилне приходе, чија висина не зависи од стања у економији, него и зато што код овог пореза не постоји опасност од пресељења основице у друге јурисдикције. Осим тога, истиче се да би порез на имовину, заједно са порезом на пренос апсолутних права, могао одиграти значајну улогу у заустављању раста цена непокретности. Таква улога им се придаје, пошто ови порези смањују приход власника након опорезивања, односно зато што покупуљују држање непокретности. Порез на имовину доприноси заустављању раста цена непокретности и ако се оне непродуктивно користе, јер се тада повећава њихов број на тржишту, што, опет, доводи до пада њихове цене. Сматра се да су, управо, велике осцилације у ценама непокретности биле важна компонента банкарске кризе и рецесије у првој деценији 21. века.⁸⁵ У финансијској литератури се срећу и становишта која доводе у

⁸² Вид. Åsa Johansson *et al.*, *Tax and Economic Growth*, OECD Economics Department, Working Papers No. 620, Paris 2008, 20.

⁸³ Вид. *European Economy – Possible Reforms for Real Estate Taxation: Criteria for Successful Policies*, Occasional Papers 119, European Commission – Directorate General for Economic and Financial Affairs, Brussels 2012, 7, 10.

⁸⁴ Вид. J. Norregaard, 17.

⁸⁵ Вид. *Taxation Trends in the European Union – Data for the Member States, Iceland and Norway* (2012), 45, 53.

питање ефикасност коришћења пореза на имовину као антицикличне мере у циљу ублажавања ценовних осцилација на тржишту некретнина. Наиме, истиче се да је његово коришћење у ту сврху спорно и да, у најбољем случају, може имати само једнократно дејство на ниво цена.⁸⁶

2.2.1.4. Административно-технички аргументи

С обзиром на то да је основица пореза на имовину уочљива и административно-технички разлози говоре у прилог његовом постојању. То, превасходно, значи да због видљивости предмета опорезивања, чак и у одсуству квалитетних регистара непокретности, пореска администрација има могућност да релативно једноставно спроведе њихово опорезивање, као и да коригује пропусте приликом опорезивања из ранијих година. Реч је о тзв. контролној улози пореза на имовину.⁸⁷ Међутим, контролна улога пореза на имовину се често оспорава, „јер се при таквом опредељењу полази од претпоставке да је свака имовина резултат неких недозвољених радњи порезног обвезника и пропуста порезне власти.“⁸⁸ Наведена тврдња се мора узети с резервом с обзиром на то да, једноставно, треба поћи од тога да у савременим условима, услед сложености економског живота, није лако открити и опорезовати све приходе, па се опорезивањем имовине, у суштини, коригује политика опорезивања дохотка односно остварује „својеврсна унакрсна контрола између ова два пореска облика“,⁸⁹ тј. пореза на доходак и пореза на имовину. Потреба за контролном функцијом пореза на имовину често је условљена и обележјима самог пореског система, пре свега, непостојањем чистог глобалног система опорезивања дохотка. Због тога се поседовање одређене имовине узима као индикатор нерегистроване и необухваћене пореске снаге.⁹⁰ То би значило да се опорезивањем имовине врши индиректно опорезивање дохотка, односно тзв. терцијарно опорезивање.⁹¹ Иако је порез плаћен два пута, први пут када је приход остварен, други пут када је потрошен на куповину одређеног производа, сматра се да је правично да сама чињеница поседовања

⁸⁶ Вид. J. Norregaard, 16-17.

⁸⁷ Вид. В. Jelčić (1999), 308.

⁸⁸ *Ibid.*

⁸⁹ Д. Поповић (1997), 736.

⁹⁰ Вид. М. Тркља, 241.

⁹¹ Опорезивањем различитих прихода спроводи се тзв. примарно опорезивање, а опорезивањем потрошње тзв. секундарно опорезивање. Вид. Miroslav Petrović, „Oporezivanje imovine kao finansijski, ekonomski i socijalni fenomen“, *Financijska praksa* juni 1984, 185-187.

одређене имовине буде довољан разлог за додатно пореско оптерећење.⁹² Дакле, због видљивости основице, порез на имовину делује и превентивно у погледу појаве пореске евазије, али истовремено омогућује откривање различитих неправилности приликом испуњавања пореских обавеза по другим основима (нпр. непријављивање дохотка).

2.2.1.5. Политички аргументи

Не смеју се занемарити ни политички аргументи који говоре у прилог опорезивања имовине. Да поновимо, порез на имовину поседује низ обележја доброг локалног пореза, па има изузетно значајну улогу у контексту фискалне децентрализације. Осим тога, у условима, не само економске, него и политичке интеграције, порез на имовину, чија основица не може бити премештена у другу јурисдикцију и код кога је примена територијалног принципа опорезивања неспорна, има снажно оправдање. Без обзира на тенденцију пореске хармонизације, фискални суверенитет у погледу пореза на имовину чврсто остаје у рукама држава, пре свега, јер његова ефикасна примена не зависи од евентуалног постизања хармонизације на наднационалном нивоу.

Постоје и други аргументи који говоре у прилог постојања овог пореза. Тако, често се постојање пореза на имовину оправдава и чињеницом да је имовина гаранција одређене социјалне сигурности њеном власнику, да му даје одређену моћ, углед и кредитну способност, као и могућност остваривања одређених прихода.⁹³

2.2.2. Аргументи против опорезивања имовине

Порез на имовину има и одређене недостатке, који се неретко третирају и као аргументи против опорезивања имовине. Иако су његове стопе релативно ниске, порез на имовину наилази на велики отпор пореских обвезника, пре свега, због видљивости приликом његовог плаћања.⁹⁴ Његовој непопуларности води и то што је, због видљивости предмета опорезивања, веома тешко избећи његово плаћање. Плаћање истог износа на име пореза на имовину и на име неког другог пореза наилази на различит отпор обвезника, и то у смислу

⁹² *Ibid.*, 187.

⁹³ Вид. В. Jelčić (1999), 307.

⁹⁴ Вид. горе, 13.

да је он знатно већи код пореза на имовину. Управо је то навело Розенгарда (*Rosengard*) да га квалификује као „порез којег сви воле да мрзе”.⁹⁵

Као лоша страна пореза на имовину наводи се и то да доводи до смањења штедње и повећања потрошње, па да се, самим тим, негативно одражава на привредни раст.⁹⁶ Постоје и мишљења која оповргавају негативан утицај пореза на имовину на штедњу. Она се, углавном, свде на то да порез на имовину, у ствари, подстиче власнике да своја средства преусмере на оне облике имовине који доносе већу добит, како би се компензовао губитак дела средстава на име плаћања пореза на имовину.⁹⁷ Постоје и мишљења да би се неповољан ефекат пореза на имовину на ниво штедње могао ублажити изузимањем од опорезивања продуктивних средстава (нпр. пољопривредног земљишта или пословне), при чему се потпуно занемарује чињеница да би такво решење довело до њиховог поскупљења, које би се манифестовало у једнократном капиталном добитку за њихове власнике.⁹⁸

У недостатке пореза на имовину убраја се и његова „неосетљивост“ на прилив прихода, тј. то што не води рачуна о висини прихода које остварује порески обвезник (енг. *asset rich, but income poor*), постојање субјективне компоненте приликом вредновања, подстицање регионалних диспаратета у случају неравномерне концентрације предмета опорезивања, неуједначено администрирање од стране различитих локалних власти на територији једне јурисдикције, итд.⁹⁹ Не сме се заборавити ни то да његова ефикасна примена зависи од постојања квалитетних регистара непокретности. Проблеме приликом имплементације ствара и чињеница да је сваки покушај реформе система опорезивања имовине, због видљивости, политички осетљиво питање.

Иако социјални, економски, административно-технички и други разлози говоре у прилог опорезивања имовине, не сме се заборавити да је порез на имовину, превасходно, фискални инструмент који има значајан фискални потенцијал који може и мора бити

⁹⁵ Jay Rosengard, *The Tax Everyone Loves to Hate: Principles of Property Tax Reform*, Mossavar Rahmani Center for Business and Government, Harvard Kennedy School, Cambridge, Massachusetts 2012, 1-19.

⁹⁶ Вид. М. Kesner-Škreb (2002), 896.

⁹⁷ *Ibid.*

⁹⁸ Вид. Д. Поповић (1997), 734.

⁹⁹ Вид. J. Rosengard, 2; Gary Cornia, Lawrence Walters, „Full Disclosure: Unanticipated Improvements in Property Tax Uniformity”, *Journal of Property Tax Assessment and Administration* 3/2006, 5.

искоришћен максимално. То се, углавном, не остварује, јер због видљивости приликом плаћања, локалне власти нису спремне да предузму одговарајуће мере у том правцу. При томе се не може занемарити ни улога централне власти, јер за максималну искоришћеност фискалног потенцијала пореза на имовину она мора да створи одговарајући правни оквир, као и материјалну основу (нпр. да обезбеди новчана средства за ажурирање података у катастрима непокретности и сл.).

Несумњиво је да сваки порез има одређене недостатке, при чему ни порез на имовину није изузетак. Већина недостатака пореза на имовину својствена је и за неке друге порезе (отпор плаћању, неосетљивост на прилив прихода, смањење штедње и сл.). Тешкоће приликом имплементације, које се везују углавном за основицу (избор, вредновање, ревалоризација и сл.), не могу бити аргумент против опорезивања имовине, тим пре, што су у неким земљама оне успешно савладане.

2.3. Опорезивање имовине у светлу фискалне децентрализације

2.3.1. Фискална децентрализација

Да би се сагледала улога пореза на имовину у процесу фискалне децентрализације неопходно је прво дефинисати локалне порезе и фискалну децентрализацију, а потом утврдити које то особине треба да има добар локални порез и које од њих поседује порез на имовину.

Под „правим” локалним порезима подразумевају се они порези који се сливају у буџете локалних власти, чију основицу или стопу одређују локалне власти, односно чију наплату врши локална власт, с тим да се у пракси локалним порезима сматрају и они порези који поседују само једну или две од наведених карактеристика.¹⁰⁰ С обзиром на то да приходи од пореза на имовину, по правилу, припадају локалним буџетима, јасно је да се порез на имовину може квалификовати као локални порез, без обзира на то да ли су испуњени остали услови, односно без обзира на то да ли локална власт одређује стопу и основицу, односно да ли врши његову наплату.

¹⁰⁰ Вид. Richard Bird, „Threading the Fiscal Labyrinth: Some Issues in Fiscal Decentralization”, *National Tax Journal* 2/1993, 213.

Под фискалном децентрализацијом се подразумева преношење јавних функција и јавних прихода са виших на ниже нивое власти. Захваљујући фискалној децентрализацији јединице локалне самоуправе бивају у прилици да одлучују о приходној и расходној страни својих буџета, што је и оправдано, пошто ће њихови резиденти бити и погођени наведеним одлукама. Реч је о прилично сложеном феномену, јер његова имплементација захтева да се прво прецизно одреде функције чије ће вршење бити централизовано, односно децентрализовано, а затим и да се, сходно томе, изврши и одговарајућа расподела јавних прихода између различитих нивоа власти, јер средства треба да прате надлежности (енг. *finance follows function*).¹⁰¹ Основно правило треба да буде да оне функције које су од локалног значаја, односно оне функције чијим вршењем непосредне користи остварују резиденти локалне јурисдикције, треба пренети на ниже нивое власти (комуналне делатности, уређење и одржавање локалних путева и улица и сл.), а да се оне функције од којих цела заједница има користи морају вршити на централном нивоу. Исти поступак је неопходно спровести и у односу на јавне приходе, односно потребно је одредити које јавне приходе треба препустити локалним властима, као и који степен самосталности им пружити приликом прописивања њихових основних елемената.¹⁰²

У зависности од степена самосталности локалних власти у вршењу јавних функција, односно степена самосталности приликом увођења пореза и других дажбина потребних за финансирање ових функција, разликују се три основна модела фискалне децентрализације: модел преношења власти, модел деконцентрације и модел поверавања власти.¹⁰³ Модел преношења власти је најпотпунији облик фискалне децентрализације, јер подразумева да су нижим нивоима власти дата овлашћења у погледу обезбеђивања јавних потреба, као и независна јурисдикција за увођење дажбина, док је код преостала два модела више реч о децентрализацији јавних функција, односно политичкој децентрализацији активности централне власти.¹⁰⁴ Највећи степен фискалне децентрализације постоји уколико локалне

¹⁰¹ Вид. Roy Bahl, *Implementation Rules for Fiscal Decentralization*, International Studies Program, School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta, Georgia 1999, 7.

¹⁰² *Ibid.*

¹⁰³ Вид. Гордана Илић-Попов, „Фискални односи у федеративној држави-са становишта јавних прихода”, *The Fiscal Decentralization Initiative: Conference Proceedings* (ур. Божидар Раичевић, Гордана Илић-Попов), The Fiscal Decentralization Initiative for Central and Eastern Europe and Palgo Centar, Београд 2002, 85-86.

¹⁰⁴ *Ibid.*

власти могу потпуно самостално, без било каквих ограничења централне власти, одређивати и стопу, и основицу дажбина које им припадају.¹⁰⁵

Фискалну децентрализацију је могуће посматрати са два различита аспекта.¹⁰⁶ Наиме, она се може третирати као механизам којим се олакшава положај централној власти, јер се проблематика буџетског дефицита и одговорност пребацују на ниже нивое власти. Самим тим, може послужити и као механизам ефикасног остваривања алокативних циљева, пошто се локалној власти препушта доношење одлука о алокацији ресурса, како би се задовољиле преференције локалног становништва.¹⁰⁷ Према овом приступу, фискална децентрализација се, дакле, посматра „са врха”, односно са аспекта погодности које њеним спровођењем остварује централна власт. Други приступ посматра фискалну децентрализацију „са дна”, тј. са аспекта нижих нивоа власти. Она се третира, преваходно, као средство јачања одговорности локалних власти, обезбеђивања ефикаснијег управљања, већег степена демократичности и алокативне ефикасности.¹⁰⁸ Несумњиво је да су оба наведена приступа основана, јер ће од фискалне децентрализације користи имати и централна, и локална власт.

Постоји читав низ разлога због којих је неопходно приступити фискалној децентрализацији. Она, пре свега, пружа могућност локалним властима да воде политику јавних прихода и јавних расхода која најбоље одговара потребама и интересима њених резидената. Омогућава и боље повезивање приходне и расходне стране локалних буџета, растерећење централне власти, подстиче конкуренцију између локалних власти у погледу обезбеђивања локалних јавних добара, уз што је могуће ниже трошкове, доприноси већем степену економског развоја, подстиче развој административних капацитета локалних власти, њихову одговорност, као и вршење експеримената и иновација у погледу пружања локалних јавних услуга, итд.¹⁰⁹ Не може се занемарити ни чињеница да локалне власти

¹⁰⁵ Вид. *Taxing Powers of State and Local Government*, OECD Tax Policy Studies No. 1, OECD, Paris 1998, 10.

¹⁰⁶ Вид. R. Bird (1993), 208.

¹⁰⁷ *Ibid.*

¹⁰⁸ *Ibid.*

¹⁰⁹ Вид. Мирослав Прокопијевић, *Фискална децентрализација у земљама Европске уније*, ОЕБС, Национална коалиција за децентрализацију, Канцеларија Националног савета за децентрализацију, Београд 2011, 7; R. Bahl (1999), 4; Jure Šimović, Hrvoje Šimović, *Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije*, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb 2006, 18-19; Michael Bell, Charles Adams, *Fiscal Decentralization Indicators: Local Democratic Governance*, Paper prepared for Fiscal Decentralization Indicators Project Meeting, OECD, Paris 1999, 5.

имају знатно боље могућности за утврђивање основице неких пореза, пре свега пореза на имовину.¹¹⁰

Да би дошле до изражаја све предности фискалне децентрализације, неопходна је политичка воља и спремност централне власти да надгледа и обезбеди све услове неопходне за њену успешну имплементацију. Наиме, централна власт мора да осигура адекватно окружење, како би се максимално искористио фискални потенцијал локалних дажбина (пореза на имовину и др.). Успех у спровођењу фискалне децентрализације зависиће и од корелације између доступности средстава и одговорности за њихово трошење, као и од тога да ли је додела трансфера од стране централне власти транспарентна и заснована на објективним критеријумима.¹¹¹

Међутим, постоје и разлози против фискалне децентрализације. Тако, истиче се да локална власт, веома често, нема довољно развијене административне капацитете за њено спровођење, да се на локалном нивоу не могу успешно остварити циљеви стабилизационе политике и да она може произвести читав низ негативних учинака, уколико локална власт располаже порезима чија је основица мобилна.¹¹² Наведени проблеми, посебно, долазе до изражаја у мање развијеним, превасходно, транзиционим земљама, и то у малим јединицама локалне самоуправе које су то својство стекле 90-их година 20. века и које, због неискуства и недовољних материјалних средстава на располагању, нису у могућности да ефикасно спроводе фискалну децентрализацију.¹¹³ Истиче се и да је улога фискалне децентрализације у подстицању економског развоја скромна, јер је једино централна власт у могућности да реализује велике инфраструктурне пројекте, од којих би користи имала целокупна друштвена заједница и који би могли да одиграју кључну улогу у економском развоју.¹¹⁴ Како фискална централизација доприноси ублажавању регионалних разлика

¹¹⁰ Вид. Г. Илић-Попов (2002), 84.

¹¹¹ Вид. Phillip Bryson, „The Property Tax in Slovak Republic: Major Reforms and Striking Results”, *Journal of Property Tax Assessment and Administration* 2/2006, 25-26.

¹¹² Вид. Г. Илић-Попов (2002), 83-84; J. Šimović, H. Šimović, 19-20.

¹¹³ Вид. Phillip Bryson, Gary Cornia, „The Property Tax – A Missed Opportunity for Fiscal Decentralization in Transition Countries? The Czech and Slovak Cases”, *Enhancing the Capacities to Govern: Challenges Facing the Central and Eastern European countries* (eds. Michael Bryane, Rainer Kattel, Wolfgang Drechsler), The Network of Institutes and Schools of Public Administration in Central and Eastern Europe, Bratislava 2004, 3.

¹¹⁴ Вид. R. Bahl (1999), 5.

путем трансфера, фискалној децентрализацији се приговара да занемарује национални интерес и социјалну правду.¹¹⁵

Изгледно је да је степен фискалне децентрализације већи у индустријализованим земљама него у земљама у развоју. Још је у студији спроведеној 70-их година 20. века утврђено да постоји висок степен корелације између фискалне децентрализације и висине дохотка по глави становника.¹¹⁶ Бахл (*Bahl*) и Лин (*Linn*) истичу да фискална децентрализација долази са већим степеном економског развоја и да је „степен економског развоја, када фискална децентрализација постаје атрактивна прилично висок.“¹¹⁷ Међутим, постоје и другачије интерпретације корелације између фискалне децентрализације и економског развоја. Тако се у финансијској литератури могу срести и становишта да фискална децентрализација има значајан потенцијал да одигра важну улогу у постизању економског развоја. Како истиче Оутс (*Oates*), она је „начин да се превазиђе лоше управљање и да се сиромашније нације одрже на курсу одрживог развоја”, односно она се види као „начин избегавања упадања у замку макроекономске нестабилности и недовољног економског раста.“¹¹⁸ У вези са претходно наведеним, надовезује се и становиште да је фискална децентрализација нужна за постизање задовољавајућег степена локалног економског развоја, као и то да је локална власт у најбољој позицији да доноси одлуке о локалним инфраструктурним инвестицијама, регулативи која би се примењивала на локални пословни сектор, као и о дажбинама које би биле прилагођене локалној економији.¹¹⁹ Према томе, наведена становишта полазе од тога да није нужно да тек са економским развитком долази до фискалне децентрализације, већ да је могуће да, управо, она буде његов покретач. Чини се да више аргумената иде у прилог становишту да се тек на вишем нивоу економског развоја може размишљати о већем степену фискалне децентрализације. Међутим, једном када се оствари, може довести до убрзаног економског развоја.

¹¹⁵ Вид. М. Bell, С. Adams, 6.

¹¹⁶ Вид. W. Oates (1993), 237.

¹¹⁷ Вид. Roy Bahl, Johannes Linn, *Urban Public Finance in Developing Countries*, Oxford University Press, Oxford 1992, 391.

¹¹⁸ Wallace Oates, „Fiscal Decentralization and Economic Development, *National Tax Journal* 2/1993, 207, 238.

¹¹⁹ Вид. Roy Bahl, „Opportunities and Risks of Fiscal Decentralization: A Developing Country Perspectives”, *Fiscal Decentralization and Land Policy* (eds. Gregory Ingram, Yu-Hung Hong), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2008, 21.

И на нивоу Европске уније је указано на неопходност спровођења фискалне децентрализације. Наиме, у Европској повељи о локалној самоуправи је наглашено да је фискална децентрализација важан механизам за обезбеђивање демократичности. Чл. 9 Повеље, који се односи на финансијска средства локалних власти, прописује да локалне власти имају право на одговарајуће властите изворе финансирања којима ће самостално располагати, у оквирима својих овлашћења. Прописано је и да финансијска средства којима располажу локалне власти треба да буду примерена њиховим одговорностима, односно надлежностима предвиђеним уставом и законом. Оно што је важно нагласити јесте да Повеља предвиђа да један део средстава локалних власти мора потицати од локалних пореза и накнада, чије стопе, у границама закона, имају право да одреде саме јединице локалне самоуправе. Предвиђено је и да приходи локалних власти треба да буду разноврсни, али и еластични, односно да држе корак са променама у обиму локалних јавних расхода, да се сиромашније јединице локалне самоуправе морају штитити путем установе финансијског изравнања, да трансфери централних власти не би требало да се користе за финансирање тачно одређених пројеката и да се локалне власти, под условима утврђеним законом, могу и задуживати.¹²⁰

Повеља је, дакле, пошла од тога да би се искључивим ослањањем на трансфере централне власти довела у питање њихова аутономија, тим пре што је коришћење средстава добијених путем трансфера веома често ограничено наменом. Не сме се заборавити ни чињеница да трансфери смањују подстицаје за одговорно и рационално трошење средстава од стране локалних власти. У Повељи је недвосмислено истакнуто да за остваривање фискалне децентрализације није нужно да основицу локалних пореза и накнада одређују саме локалне власти. Битно је да оне имају утицај на одређивање висине стопе. Начин на који је уређен порез на имовину довео је до тога да овај порез има изузетно значајну улогу у контексту фискалне децентрализације.

2.3.2. Локални порези у процесу фискалне децентрализације

За остваривање фискалне децентрализације изузетно је важно да локална власт има властите порезе. Управо због тога, у финансијској теорији велика пажња се поклања

¹²⁰ Вид. чл. 9 *European Charter of Local Self-Government*, Council of Europe, European Treaty Series, No. 122.

избору одговарајућих локалних пореза, односно критеријумима које би морали задовољити локални порези.

Сматра се да би локални порези морали да поседују следећа обележја:¹²¹

- Код локалних пореза је битно да постоји поклапање између подручја чији су резиденти обвезници овог пореза и подручја које ужива користи од јавне потрошње, која се финансира путем локалног пореза. Битно је да се средства прикупљена путем локалног пореза троше на начин да непосредне користи остварују искључиво обвезници локалног пореза, односно код локалних пореза морала би да постоји непосредна веза између оних који га плаћају и оних који уживају користи од локалне јавне потрошње;
- Локални порези треба да удовоље финансијским пореским начелима – начелу издашности и еластичности. Наиме, локални порези треба да обезбеде довољно средстава, како би се могле финансирати изворне надлежности јединица локалне самоуправе. Локални порези треба да, заједно са осталим локалним фискалитетима, обезбеде локална јавна добра и да, заједно са зајмовима и трансферима централне власти, допринесу реализацији правила да функције морају да прате одговарајућа средства. Уз то, локални порези би морали да се што брже прилагођавају променама у висини јавних расхода;
- Локални порези не би смели да буду сувише осетљиви на циклична кретања у привреди, односно за локалне порезе би се морали изабрати нефлексибилни порези, који обезбеђују стабилне и предвидиве изворе прихода за локалне власти;
- Основица локалног пореза би требало да буде мање-више равномерно распоређена између локалних власти;¹²²

¹²¹ Вид. William McCluskey, Francis Plimmer, *The Potential for the Property Tax in the 2004 Accession Countries of Central and Eastern Europe*, RICS Research Paper Series, Vol. 7, Number 17, The Royal Institution of Chartered Surveyors, London 2007, 12; R. Bird (1993), 214; Harry Kitchen, *Property Taxation: Issues in Implementation*, Paper prepared for the Consortium for Economic Policy Research and Advice, Ottawa 2003, 6; Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, *The Property Tax in Developing Countries: Current Practice and Prospects*, Working Paper WP07RB1, MA: Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2007, 8.

- Основица локалних пореза треба да буде немобилна, како би јединице локалне самоуправе могле слободно, без страха од њеног премештања, да одреде пореске стопе;
- Локални порези треба да буду видљиви, како би се обезбедио већи степен одговорности локалних власти;
- Порески обвезници морају локалне порезе доживљавати као разумно правичне порезе;
- Администрирање локалним порезима треба да буде једноставно и ефикасно, односно њихова имплементација не би смела проузроковати високе режијске трошкове;
- Локални порези не би смели да створе конкуренцију између централне и локалне власти, нити да изазову штетну пореску конкуренцију између самих локалних власти у националним границама.

Добар локални порез би морао да поседује највећи део наведених обележја. Као главни „кандидати” за локалне порезе у финансијској литератури се спомињу порез на доходак и порез на имовину,¹²³ односно порез на промет.¹²⁴ Проблеми изражене мобилности, неравномерне расподеле пореске основице између јурисдикција, као и непоштовање принципа способности плаћања, довели су до тога да у савременим пореским системима порез на промет није локални порез. Иако је мобилност фактора рада мања од мобилности капитала, ни порез на доходак у савременим пореским системима није конципиран као локални порез, преваходно, јер се циљеви који се постављају пред овај порез знатно ефикасније могу остварити на централном нивоу.¹²⁵

¹²² Иако је овај захтев тешко испунити, барем би требало избећи да они порези, чија је основица изразито неравномерно распоређена, буду конципирани као локални порези (нпр. порези на различите природне ресурсе). Вид. Д. Поповић (2013), 86.

¹²³ Вид. W. McCluskey, F. Plimmer (2007), 20.

¹²⁴ Вид. W. Oates (1999), 2.

¹²⁵ Вид. Д. Поповић (2013), 86.

2.3.3. Значај пореза на имовину у процесу фискалне децентрализације

Упоредноправна анализа указује на то да је порез на имовину у савременим пореским системима најважнији локални порез. Још је пре више од пола века Урсула Хикс (*Ursula Hicks*) истицала да је порез на имовину најприкладнији извор прихода за јединице локалне самоуправе, и то због: немобилности пореске основице, јасне надлежности, неспорне примене територијалног принципа, као и због чињенице да овај порез прати принцип способности плаћања.¹²⁶

Порез на имовину испуњава следеће захтеве, који се постављају пред локалне порезе:

- Порез на имовину плаћају лица чије се непокретности налазе на територији одређене локалне јурисдикције, а средства прикупљена од пореза на имовину се користе за обезбеђивање локалних јавних добара (нпр. за изградњу и одржавање улица, осветљења и сл.), од којих ће, донекле, користи имати и власници непокретности, у смислу повећања њихове вредности. Када би се вредност пружених локалних јавних услуга, финансираних путем пореза на имовину, у потпуности капитализовала у вредности имовине, овај порез би се могао третирати као неки вид цене за локално обезбеђене јавне услуге;
- Порез на имовину обезбеђује стабилне и трајне изворе прихода локалним властима, који су, уз то, и предвидиви, што омогућује буџетско планирање са високим степеном извесности. Релативно је нефлексибилан порез, односно тржишна вредност, која најчешће служи као основица, знатно спорије реагује, у поређењу са дохотком и добити, на кретања националног дохотка.¹²⁷ То је још израженије када је основица пореза на имовину површина. Сprovedена истраживања у САД-у су потврдила низак степен осетљивости пореза на имовину на циклична кретања у привреди, као и на раст цена непокретности у периоду од 2008. до 2010. године. То се, углавном, приписало правилима о вредновању, односно неспровођењу ревалоризације током дужег временског периода, као и правилима о ограничавању

¹²⁶ Вид. Dele Olowu, *Property Taxation and Democratic Decentralization in Developing Countries*, Paper for Seminar on „Taxation Perspectives: A Democratic Approach to Public Finance in Developing Countries”, Institute of Developing Studies, Sussex, October 28-29 2002, 14.

¹²⁷ Вид. Д. Поповић (1997), 287.

раста прихода, односно основице пореза на имовину.¹²⁸ Истраживања спроведена на тлу држава чланица Европске уније, такође, су показала да нагли скок цена непокретности, посебно у неким чланицама (Бугарској, Естонији и Словачкој) није био праћен и скоком прихода од пореза на имовину. Овакво стање се објаснило, као и у случају САД-а, углавном, правилима о вредновању.¹²⁹

- Основица пореза на имовину је релативно равномерно распоређена између локалних власти у оквирима националне јурисдикције. Уз то, основица је и немобилна, па је примена територијалног принципа опорезивања неспорна.
- Порез на имовину је видљив порез, јер се не наплаћује по одбитку, па су износа пореског дуга и те како свесни обвезници, који због тога постају изузетно осетљиви на било какво повећање нивоа пореског оптерећења.
- Правичност пореза на имовину ће зависити од неколико фактора. У начелу би се могло констатовати да ће порез на имовину бити доживљаван као правичан од стране обвезника, уколико је основица тржишна вредност, ако се њиме администрира на уједначен начин, затим уколико разлике у стопама између локалних власти у оквирима једне јурисдикције нису превелике и ако се пружене локалне јавне услуге донекле капитализују у вредности непокретности, односно када постоји корелација између плаћања на име пореза на имовину и примљених користи.
- Порез на имовину не ствара конкуренцију између централног и локалног нивоа власти, као ни конкуренцију између јединица локалне самоуправе, с обзиром на примену територијалног принципа. Имајући у виду да је централна власт у већини држава прописала највишу допуштену стопу, коју могу уводити јединице локалне самоуправе, спречен је и настанак штетне пореске конкуренције између јединица локалне самоуправе.
- Плаћање пореза на имовину је, због видљивости предмета опорезивања, тешко избећи. Локална власт релативно лако може стећи увид у власничка права на

¹²⁸ Вид. J. Norregaard, 21-22.

¹²⁹ Вид. *Taxation Trends in the European Union – Data for the Member States, Iceland and Norway* (2012), 51.

непокретностима, па, ако обвезници не измире благовремено своју доспелу пореску обавезу, спроводи се принудна наплата.¹³⁰ У вези са претходним, надовезује се још једно обележје, због којег је овај порез добар локални порез. Наиме, порези које је тешко избећи у мањој мери стварају економске дисторзије, односно мање утичу на приватне економске одлуке обвезника. Дисторзије изазване порезима мере се обимом у којем обвезници прилагођавају своје понашање повећању или смањењу пореског оптерећења. „Краткорочно, обвезници мало шта могу учинити да би избегли плаћање пореза, те, у поређењу са другим локалним порезима, порез на имовину најмање нарушава економске одлуке пореских обвезника.”¹³¹

- Поједини аутори истичу да је порез на имовину добар локални порез и зато што је предмет опорезивања, по правилу, „неуништив”. Самим тим, извесно је да јединице локалне самоуправе увек могу рачунати на приходе од пореза на имовину.¹³²

Порез на имовину не удовољава свега неколицини захтева који се постављају пред добре локалне порезе, и то у погледу издашности, еластичности и лакоће администрирања. Иако порез на имовину у већини савремених пореских система није издашан порез, поседује значајан фискални потенцијал који није искоришћен. Предузимањем одговарајућих мера (реалним вредновањем основице, борбом против евазије и сл.) издашност се, свакако, може повећати. Порез на имовину не удовољава ни захтеву да локални порези морају бити еластични, у аспекту који се односи на стопу. Наиме, како су у већини савремених пореских система јединице локалне самоуправе ограничене правилима о највишој допуштеној стопи коју могу уводити, у случају повећања обима јавних расхода, уколико је она достигла свој максимум, не може се даље повећавати. Администрирање порезом на имовину је релативно комплексно. Његова имплементација захтева одговарајуће људске и материјалне ресурсе, па, самим тим, проузрокује високе трошкове. Веома често је администрирање додатно отежано, јер се управо у земљама које имају ограничене административне капацитете порезу на имовину придају различити нефискални циљеви. Диференциране стопе, правила о вредновању и широк круг пореских олакшица додатно

¹³⁰ Претпоставља се да је пре започињања поступка принудне наплате пореском обвезнику послата опомена.

¹³¹ Viktor Trasberg, *From Land to Property Tax in Estonia*, Research Paper, University of Tartu, Tartu 2004, 108.

¹³² Вид. Aluko Bioye Tajudeen, „Building Local Governance Fiscal Autonomy through Property Taxation Financing Option”, *International Journal of Strategic Property Management* 9/2005, 208.

отежавају администрирање овом порезом. Међутим, иако су трошкови администрирања порезом на имовину знатно виши него код других локалних пореза, присутна су становишта „да је то мала цена коју треба платити да би локална власт била аутономна у вођењу пореске политике, као важне компоненте одговорне и ефикасне локалне власти.“¹³³

2.4. Улога пореза на имовину у реализацији нефискалних користи

Иако је порез на имовину значајан фискални инструмент на локалним нивоима власти, путем њега се обезбеђују и неке нефискалне користи. Оне се свде на: подстицање приватизације имовине у државној својини, повећање ефикасности њеног коришћења, подстицање развоја катастарa непокретности, појачавање степена одговорности локалних власти, као и аутономије и демократије на локалном нивоу.¹³⁴

Порез на имовину је имао посебно значајну улогу у земљама у транзицији. Наиме, овај порез је охрабрио даљу приватизацију „вишка” имовине у државној својини, јер се губитак власништва донекле компензовао редовним, стабилним приливом средстава.¹³⁵

Порез на имовину који је конципиран као *ad valorem* порез се заснива на концепту „највише и најбоље употребе”, што би требало да резултира коришћењем имовине у складу са захтевима тржишта, односно у складу са тржишним сигнаlima.¹³⁶ Захваљујући овом порезу, обвезници имају подстицај, или да максимално продуктивно користе своју имовину, како би надоместили губитак прихода услед плаћања пореза на имовину, или, пак, да је продају. На тај начин се спречавају и различите тржишне шпекулације. Ефикасна употреба имовине се може охрабривати и прописивањем диференцираног пореског режима за оне који је ефикасно, и оне који је неефикасно користе. Пример за то је прописивање виших стопа за необрађено земљиште. Међутим, у пракси порез на имовину не резултира увек „највишом и најбољом употребом” имовине. Томе доприносе ниске стопе пореза на имовину, контрадикторност других политика са политиком опорезивања

¹³³ Н. Kitchen, 7.

¹³⁴ Вид. Anne Paugam, *Ad Valorem Property Taxation and Transition Economies*, ECSIN, Infrastructure Unit Europe and Central Asia Region, World Bank, Working Paper No. 9, Washington D.C. 1999, 1, 12-13.

¹³⁵ *Ibid.*, 31-32.

¹³⁶ *Ibid.*, 8.

имовине, придавање порезу на имовину економских и социјалних циљева, итд.¹³⁷ Од свих наведених фактора, висина ефективног пореског оптерећења је кључна, премда се не може занемарити ни улога других фактора. Примера ради, сектору пољопривреде је могуће пружити подршку опорезивањем земљишта које је засновано на текућој употреби, или, пак, његовим изузимањем од опорезивања и сл., што све може водити његовој неефикасној употреби. Важно је нагласити да у финансијској литератури не постоји јединствено становиште у погледу утицаја пореза на имовину на ефикасност њеног коришћења. Иако преовлађује становиште да порез на имовину подстиче ефикасно коришћење имовине, могу се срести и супротна становишта.¹³⁸ Различита гледишта у погледу овог питања су последица различитог поимања инциденце пореза на имовину.¹³⁹

Увођење пореза на имовину може бити и подстицај да се приступи ажурирању података у катастрима непокретности, нарочито ако је реч о земљама у којима предмет опорезивања представљају само оне непокретности које су евидентирани у њима. Ажурни подаци у катастрима непокретности омогућују, не само упознавање јавности са правном ситуацијом у погледу непокретности, него и ефикасну борбу против евазије пореза на имовину.

Порезу на имовину се приписује и индиректан утицај на разјашњење евентуалних дилема у погледу власничких права.¹⁴⁰ Међутим, важно је нагласити да, чак, и аутори који порезу на имовину признају наведено дејство истичу да плаћање пореза на имовину, само по себи, није довољан доказ постојања власничких права.¹⁴¹ Пре би се порезу на пренос апсолутних права могло да припише такво дејство, али само под условом да је његова стопа ниска. Наиме, у том случају, обвезници ће, не само пријављивати трансакције по реалним, тј. тржишним ценама, него ће и све промене власништва евидентирати у катастрима непокретности.

Порез на имовину је, као што смо више пута истакли, видљив локални јавни приход што, свакако, повећава одговорност локалних власти приликом трошења средстава и њихову ефикасност. Истовремено, повећава и степен демократичности, пре свега, јер о појединим

¹³⁷ *Ibid.*, 33-34.

¹³⁸ Вид. Victor Trasberg, „Property and Land Taxation in the Baltic States”, *Journal of Property Tax Assessment and Administration* 2/2004, 32.

¹³⁹ Вид. доле, 116-119.

¹⁴⁰ Вид. А. Paugam, 30.

¹⁴¹ *Ibid.*

елементима овог пореза одлучују непосредно они субјекти који уживају користи од средстава прикупљених путем овог пореза.

Путем пореских олакшица порез на имовину може допринети и реализацији бројних економских, социјалних и других циљева.¹⁴²

Имплементација пореза на имовину може да произведе и одређене користи, које нису у директној вези са наменом трошења прихода прикупљених од овог пореза. Међутим, удео пореза на имовину у њиховом настанку је прилично скроман, тј. не сме се преценити.

3. Битни елементи пореза на имовину

3.1. Порески објекат

Посматрано са аспекта јавних финансија, порески објекат представља материјални основ за увођење пореза, тј. манифестацију економске снаге коју треба опорезовати. У контексту пореза на имовину, порески објекат је сама имовина, тј. непокретност, чијем прецизном одређивању се, стога, мора поклонити велика пажња. У непокретности се, свакако, сврставају: земљиште, зграде (пословне и стамбене), станови, куће за становање, куће за одмор и сл. Међутим, у пракси се могу јавити неке граничне ситуације, када као спорно може бити постојање предмета опорезивања пореза на имовину. То је, најчешће, случај са индустријском опремом и постројењима, као и различитим видовима грађевинских конструкција. Приликом разрешавања евентуалних дилема треба имати у виду да је за непокретности својствено да се не могу премештати с места на место, без оштећења њихове суштине. Проблем може настати и у ситуацијама када су различите категорије непокретности подвргнуте различитом пореском третману, па обвезници пореза на имовину могу вршити различите измене на предмету опорезивања, како би се квалификовали за повољнији порески третман.¹⁴³ Томе погодује и чињеница да

¹⁴² Вид. доле, 92-104.

¹⁴³ Илустрације ради, у Румунији су зграде подвргнуте повољнијем пореском третману у односу на конструкције, под којима се подразумевају све непокретности које се не могу категоризовати као зграде (електране, изворишта нафте и гаса, рудници, железнички, телекомуникациони и други инфраструктурни објекти, итд.), па обвезници могу вршити различите измене којима конструкција постаје зграда, како би умањили своју пореску обавезу. Вид. Riel Franzsen, *Case Study: Romania*, Paper presented at the Workshop

дефиниције појединих категорија непокретности у законодавству, најчешће, нису прецизне.¹⁴⁴

У највећем броју земаља предмет опорезивања пореза на имовину су и земљиште, и грађевински објекти.¹⁴⁵ Најчешће се истим пореским обликом спроводи опорезивање обе категорије непокретности (Аустрија, Бугарска, Италија, Летонија, Холандија, итд.).¹⁴⁶ Међутим, срећу се и решења да се опорезивање земљишта и грађевинских објеката спроводи путем посебних пореских облика (Јерменија, Данска, Литванија, итд.), односно да се прави разлика у погледу тога да ли је реч о непокретностима физичких или правних лица (Велика Британија, Француска).¹⁴⁷ Нису усамљена ни решења да се свака врста непокретности опорезује посебним порезом. Тако, примера ради, у Чешкој, иако се у законском тексту порез на имовину дели на два пореза: порез на земљиште и порез на грађевинске објекте, суштински, реч је о порезу који се састоји од четири компоненте: пореза на земљиште, пореза на зграде, пореза на станове и пореза на објекте који се користе за нерезиденцијалне сврхе.¹⁴⁸ Исто решење присутно је и у Словачкој.¹⁴⁹ У Румунији, поред пореза на земљиште и пореза на зграде, постоји и порез на конструкције чији су обвезници правна лица.¹⁵⁰ Врло ретко, порезу на имовину подвргнуто је само земљиште (Естонија, Аустралија), односно само грађевински објекти (Хрватска).¹⁵¹

Market Value-Based Taxation of Real Property: Lessons from International Experience, The Lincoln Institute of Land Policy in collaboration with the Center of Excellence in Finance, Ljubljana, Slovenia, March 17-21, 2014, 3-4.

¹⁴⁴ Вид. Richard Almy, *A Survey of Property Tax Systems in Europe*, Paper prepared for the Department of Taxes and Customs the Ministry of Finance Republic of Slovenia, March 2001, 69.

¹⁴⁵ У Норвешкој јединице локалне самоуправе имају могућност да самостално одлуче да ли ће увести порез на имовину и шта ће прописати као предмет опорезивања, односно да одлуче да ли ће увести порез на земљиште и/или порез на грађевинске објекте, односно порез на поједине врсте грађевинских објеката. Вид. Lars-Erik Borge, Ole Henning Nyhus, *Distributional Implications of Municipal Property Tax*, Department of Economics Norwegian University of Science and Technology, Preliminary draft, Trondheim 2012, 1.

¹⁴⁶ Вид. *European Tax Handbook*, 68, 140, 453, 488, 628.

¹⁴⁷ *Ibid.*, 54, 204, 262, 281, 520, 911, 926.

¹⁴⁸ Вид. Michal Radvan, *The Czech Republic Country Report on Annual Taxes on Land and Buildings*, Paper presented at the Workshop Market Value-Based Taxation of Real Property: Lessons from International Experience, The Lincoln Institute of Land Policy in collaboration with the Center of Excellence in Finance, Ljubljana, Slovenia, March 17-21, 2014, 1.

¹⁴⁹ Вид. Anna Romanova, *Real Property Tax in Slovak Republic*, Paper presented at the Workshop Market Value-Based Taxation of Real Property: Lessons from International Experience, The Lincoln Institute of Land Policy in collaboration with the Center of Excellence in Finance, Ljubljana, Slovenia, March 17-21, 2014, 1.

¹⁵⁰ Вид. R. Franzsen, 3-4.

¹⁵¹ Вид. Richard Bird, Enid Slack, „Land and Property Taxation in 25 countries: A Comparative Review”, *International Handbook of Land and Property Taxation* (eds. Richard Bird, Enid Slack), Edward Elgar, Cheltenham – Northampton 2004, 19-21; Вид. чл. 35-38 Закона о financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne)

Предмет опорезивања пореза на имовину могу бити и само регистроване непокретности. Примера ради, у Чешкој порез на имовину се плаћа само на земљиште које је регистровано у катастру непокретности, односно само на грађевинске објекте за које су издате одговарајуће дозволе.¹⁵²

У прилог опорезивања само земљишта постоји читав низ аргумената. Тако, истиче се да је опорезивање само земљишта (енг. *site value taxation*) изразито оправдано, пре свега, јер се тако „захвата” вредност земљишта којој је допринела, не само локална власт (саобраћајнице, комунална опремљеност и сл.), него и целокупно друштво (повећана економска активност у целини, раст становништва, итд.).¹⁵³ Овакво решење спречава „нагомилавање” и некоришћење земљишта, како би се остварила добит његовом продајом у неком доцнијем тренутку. Такође, охрабрује и изградњу нових грађевинских објеката и убрзава развој одређених подручја. Проузрокује и ниже административне трошкове, пре свега, јер је опорезивање грађевинских објеката искључено, али и због чињенице да се физичке карактеристике земљишта незнатно могу променити током времена, што у великој мери олакшава посао пореским администрацијама. Вођење ажурних и квалитетних евиденција само о земљишту је, осим тога, знатно лакше.

У финансијској литератури наилазимо на бројне присталице опорезивања само земљишта, који акценат стављају само на добре особине овог пореза. Тако, Викри (*Vickrey*) тврди да је порез на имовину комбинација једног од најгорих пореза, у делу у којем овај порез терети грађевинске објекте, и једног од најбољих пореза, у делу у којем овај порез терети земљиште.¹⁵⁴ Утемељење за такав став, превасходно, лежи у чињеници да је понуда земљишта савршено нееластична, па је порез на земљиште инструмент прикупљања прихода без дисторзивних ефеката. Наиме, његово увођење резултује минималним алокативним губицима, па представља мање економско оптерећење за обвезнике, у поређењу са неким другим порезима, који утичу на понуду опорезованих добара и услуга.

samouprave, *Narodne novine*, br. 117/93, 69/97, 33/00, 73/00, 127/00, 59/01, 107/01, 117/01, 150/02, 147/03, 132/06, 26/07, 73/08, 25/12.

¹⁵² Вид. М. Radvan, 1-2.

¹⁵³ Вид. William McCluskey, Michael Bell, Lay-Cheng Lim, „Rental Value versus Capital Value: Alternative Bases for the Property Tax”, *Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax* (eds. Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, Joan Youngman), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2010, 122.

¹⁵⁴ Вид. Jeffrey Cohen, Cletus Coughlin, „An Introduction to Two Rate Taxation of Land and Buildings”, *Federal Reserve of Bank of St. Louis Review* 3/2005, 359.

Уједно, не ствара ни вишак пореског терета. Како је истицао Харис (*Harriss*), опорезивање било ког добра, осим земљишта, значиће, аутоматски, мање тог добра.¹⁵⁵ Управо због своје ефикасности, још у делима физиократа, наилази се на становиште да порез на земљиште може да послужи као добра замена „конвенционалном” порезу на имовину.¹⁵⁶ Један од највећих заговорника овог пореза био је и Хенри Џорџ (*Henry George*), који је наглашавао његову ефикасност и позитиван утицај на продуктивност коришћења земљишта.¹⁵⁷

Наведена становишта су доцније била подвргнута преиспитивању, при чему ефикасност пореза на земљиште ниједном није доведена у питање, односно општеприхваћено је да се, с теоретске тачке гледишта, овом порезу не могу упутити замерке, али, истовремено, се дошло до закључка да приликом његове имплементације долази до одређених проблема, и то због: обима захтеваних информација које су нужне како би се порез наплатио, ефекта капитализације, итд.¹⁵⁸ Све то је навело Милса (*Mills*) да га квалификује као порез који је „теоретски изузетно привлачан, али скоро бескористан у пракси”.¹⁵⁹

Заговорници увођења само пореза на земљиште истичу да би овакав порез убрзао економски развој, иако неке спроведене студије оповргавају наведену тврдњу. Наиме, поједини аутори су економски развој у Питсбургу 70-их и 80-их година 20. века приписивали, управо, усвајању система опорезивања земљишта по стопама које су, чак, пет пута биле више него за грађевинске објекте. Међутим, резултати спроведене студије указали су на то да је економски развој овог града био више последица мањка комерцијалног простора, као и чињенице да је раст пореза на земљиште спречио раст осталих пореза. Дакле, дошло се до закључка да порез на земљиште није био кључни фактор приликом доношења одлуке о месту инвестирања, већ да је економском развоју допринело целокупно тржишно окружење.¹⁶⁰

Ограничавање пореза на имовину само на земљиште у транзиционим земљама је било мотивисано и настојањем да се власници земљишта, посебно реституисаног, натерају или

¹⁵⁵ *Ibid.*, 364.

¹⁵⁶ *Ibid.*

¹⁵⁷ Вид. Attiat Ott, „Land Taxation and Tax Reform in the Republic of Estonia”, *Assessment Journal* 1/1999, 48.

¹⁵⁸ О ставовима које је изнео Хенри Џорџ и проблемима које доводе у питање ефикасност пореза на земљиште Вид. *Ibid.*

¹⁵⁹ Peter Tomlinson, „Book Review of Land Value Taxation: Can It and will It Work Today?”, *Regional Science and Urban Economics* 5/2001, 635.

¹⁶⁰ Вид. Н. Kitchen, 5-6.

да га ефикасно користе, или да га продају, као и настојањем да се олакша порески терет власницима резиденцијалне имовине која, најчешће, није одражавала принцип способности плаћања. Наиме, велики број грађана поседовао је станове великих површина на добрим локацијама које су добијали од државе, или које су стицали по повољним условима, па, отуда, нису били реалан показатељ њихове економске снаге. Осим тога, порез на земљиште, у овим земљама, охрабрио је и даљу приватизацију земљишта у државној својини, а због уже постављене основице био је и политички прихватљивије решење.¹⁶¹ Руководећи се претходно наведеним разлозима, Естонија је 1993. године увела само порез на земљиште. Имајући у виду своје административне капацитете и потребу да се повећају приходи јединица локалне самоуправе, замисао је била да се уведе ефикасан порез код којег би наплата била стопроцентна, који би подстакао земљишну реформу, ефикасну употребу земљишта, развој катастра непокретности и тржишта некретнина.¹⁶²

У финансијској литератури порез на земљиште се раније називао „порез на непобољшану капиталну вредност” (енг. *unimproved capital value*), али је временом овај термин потиснут. Суштински, не ради се о истоветним појмовима, иако у теорији није доследно спроведено разликовање. Опорезивањем само земљишта жели се нагласити да се грађевински објекти искључују из опорезивања, док концепт „непобољшања” ствара одређене дилеме. Спорно је да ли термин „непобољшане капиталне вредности” подразумева вредност земљишта у свом изворном облику, односно вредност пре било какве људске акције, тј. пре било каквог „побољшања”. Почетком 20. века поједине земље (Аустралија, Нови Зеланд) су се определиле за овакав концепт, што је и било реално изводљиво, пошто су у њима, у том периоду, постојале огромне површине земљишта које није било „побољшавано”, односно у које није било инвестирано, у смислу исушивања, изравнања, ограђивања, комуналног опремања и сл.¹⁶³ Међутим, тешкоће које су се јављале приликом утврђивања вредности земљишта у „изворном” стању, као и неправичности које је рађало такво решење, утицале су на његово повлачење. Тако, примера ради, опредељење за опорезивање земљишта у

¹⁶¹ Вид. Frances Plimmer, William McCluskey, *Ad Valorem Property Taxation in the 2004 Accession States in Central and Eastern Europe*, RICS Research Paper Series, Vol. 7, Number 17, The Royal Institution of Chartered Surveyors, London 2007, 4.

¹⁶² Вид. Tambet Tiits, „Land Taxation in Estonia”, *Making the Property Tax Work: Experiences in Developing and Transitional Countries* (eds. Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, Joan Youngman), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2008, 398, 402-403.

¹⁶³ Вид. W. McCluskey, M. Bell, Lay-Cheng Lim, 122-123.

„изворном” стању, у случају мочварног земљишта које се налази у близини лука, а које је исушивањем постало функционално, тј. показатељ значајне економске снаге, резултирало је изразито ниским пореским оптерећењем, што је, свакако, било неправично. Управо је то, у земљама које су се определиле за овакав концепт опорезивања, и допринело измени дефиниције термина „вредност земљишта”. Приликом његовог дефинисања изостављена је одредница да се путем овог пореза опорезује вредност земљишта у изворном стању. Истовремено, дошло је и до одговарајућих промена на терминолошком плану.¹⁶⁴

Важно је нагласити да порез на земљиште није без недостатака. Тешкоће се јављају приликом његове имплементације, јер је тешко раздвојити вредност земљишта од вредности припадајућих грађевинских објеката. Постоје и аутори који оповргавају наведену тврдњу, као и они који истичу да степен тешкоћа зависи од тога да ли је реч о развијеној, индустријализованој земљи или земљи у развоју.¹⁶⁵ Други недостатак система у којем се опорезује само земљиште је тај што стопе морају бити постављене на вишем нивоу, с обзиром на то да је основица уже постављена. У том случају, треба рачунати и на већи отпор обвезника овог пореза, пошто је политички прихватљивије прописати ниже стопе на тржишну вредност и земљишта, и грађевинских објеката, него више стопе само за земљиште. Отпор ствара и чињеница да су видљиви, вредни грађевински објекти искључени из обухвата пореза на имовину, чиме се нарушава принцип способности плаћања. Осим тога, опорезивање само земљишта може довести до појачаног развоја и изградње, што може бити у супротности са политиком очувања и заштите животне средине, као и политиком заштите пољопривредне делатности. Постоје и гледишта да је постојањем само пореза на земљиште обвезницима онемогућено стицање сазнања из

¹⁶⁴ На пример, поједине аустралијске државе су почетком 20. века опорезивале тзв. непобољшану вредност земљишта, под којом се подразумевала вредност земљишта, без било каквих побољшања. Доцније, дошло је до измене дефиниција, па се под вредношћу земљишта подразумевала сума новца, која се разумно може очекивати од продаје хипотеком неоптерећене непокретности. У складу са наведеном изменом, уместо концепта „*unimproved value*” (непобољшана вредност), установљен је концепт „*site value*”, који знатно боље одражава промене извршене у претходно наведеној дефиницији. Вид. Riel Franzsen, William McCluskey, *The Feasibility of Site Value Taxation*, International Studies Program, Working Paper 06-45, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta, Georgia 2006, 18-19.

¹⁶⁵ Сматра се да су тешкоће израженије у развијеним, индустријализованим земљама, пошто су у земљама у развоју продаје самог земљишта у урбаним подручјима знатно учесталије. Вид. Bahl Roy, „Land Taxes versus Property Taxes in Developing and Transition Countries”, *Land Value Taxation* (ed. Dick Netzer), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 1998.

„званичног” извора о приближној тржишној вредности своје имовине.¹⁶⁶ Међутим, наведено гледиште се може довести у питање, јер у великом броју савремених пореских система у којима се спроводи опорезивање и земљишта, и грађевинских објеката, основица пореза на имовину значајно одступа од тржишне вредности, услед неспровођења ревалоризације пореске основице дуго низ година.

Опорезивање само грађевинских објеката се јавља изузетно ретко. Могуће је и да се опорезују само поједине категорије грађевинских објеката. Примера ради, регулисање пореза на имовину у Хрватској знатно одступа од приступа који постоји у осталим земљама чланицама Европске уније. Наиме, порез на имовину у Хрватској се своди на порез на куће за одмор који плаћају власници кућа, зграда, делова зграда или станова који се користе повремено или сезонски.¹⁶⁷ И у већини кантона у Федерацији БиХ опорезују се само станови и пословни простори који се издају под закуп, зграде или станови за одмор или рекреацију и гараже које се не користе за властите потребе. Оно што је својствено за кантоне у Федерацији БиХ јесте и то да су се законодавци определили да и порез на употребу појединих добара (аутомобила, мотоцикала, аутобуса и теретних моторних возила, пловних објеката, ваздухоплова, летилица) подведу под порез на имовину.¹⁶⁸

Имајући у виду природу овог пореза, предмет опорезивања би морале бити све непокретности. Највећи број земаља следи наведени приступ, па се непокретности опорезују путем једног или већег броја пореза, с тим да је различити порески третман различитих категорија непокретности уобичајена појава, у зависности од циљева за које се законодавац определио. Иако се, с теоретске тачке гледишта, постојање само пореза на земљиште показује као најидеалније решење, првенствено, зато што је понуда земљишта фиксирана, веома мали број земаља следи наведени приступ, и то због стављања акцента на фискалне и социјалне циљеве опорезивања.

¹⁶⁶ Вид. V. Trasberg (2004), 33.

¹⁶⁷ Вид. чл. 35-38 Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

¹⁶⁸ Вид. чл. 4 Zakona o porezu na imovinu i porezu na naslijeđe i poklon, *Službeni glasnik Unsko-sanskog kantona*, br. 1/04, 11/04; чл. 4 Zakona o porezu na imovinu, naslijeđe i poklon – ZPI (TK), *Službene novine Tuzlanskog kantona*, br. 14/2009; чл. 4 Zakona o porezima Hercegbosanske županije, *Narodne novine Hercegbosanske županije*, br. 10/09; чл. 4 Zakona o porezu na imovinu, naslijeđe i poklon, *Službene novine Bosansko-podrinjskog kantona Goražde*, br. 7/09, 7/12.

3.2. Порески обвезник

У улози обвезника пореза на имовину, односно лица која су одговорна за плаћање овог пореза јављају се и физичка, и правна лица, и то како резидентна, тако и нерезидентна. Како је код пореза на имовину примена територијалног принципа неспорна, држава извора стиче право да опорезује све непокретности које су лоциране на њеној територији.

У улози обвезника пореза на имовину може да се јави власник или корисник (нпр. титулар личне службености, купац, итд.). Када је неко од наведених лица обвезник, реч је о *in personam* опорезивању имовине. Међутим, могуће је и да се креатори пореске политике одреде за *in rem* опорезивање имовине, које значи да порез терети саму имовину, без обзира на то ко је поседује или користи.¹⁶⁹ *In rem* опорезивање имовине има својих предности, али и извесних недостатака. У предности се убраја то што се приликом опорезивања, по природи ствари, не узимају у обзир лична својства обвезника и то што његова имплементација не захтева идентификовање власника, односно других титулара. За спровођење оваквог начина опорезивања имовине битно је једино да се сва заинтересована лица обавесте о постављеном пореском захтеву. Недостатак *in rem* опорезивања имовине је одсуство личне одговорности у случају неизмирења пореског дуга, односно одсуство евентуалне прекршајне или кривичне одговорности.¹⁷⁰ Иако је оно на први поглед ефикасније, ефикасност се не постиже у свим аспектима опорезивања имовине. Тако, у „чистом” облику *in rem* опорезивања имовине, у случајевима неизмирења пореског дуга у законом предвиђеном року директно се иде на принудну наплату из саме непокретности, иако однос између износа неизмиреног пореског дуга и вредности имовине може бити изразито несразмеран. С друге стране, *in personam* опорезивање имовине компликује поступак утврђивања и наплате пореза у ситуацијама када постоји већи број обвезника, када се не зна ко је обвезник овог пореза, итд. Осим тога, веома често пратилац *in personam* опорезивања имовине је уважавање околности које се тичу самог обвезника. У суштини, ако су се креатори пореске политике одредили за *in personam* опорезивање имовине, мора се донети и одлука у погледу тога која лица и под којим условима ће се

¹⁶⁹ Вид. R. Almy, 67.

¹⁷⁰ Вид. Joan Youngman, „Tax on Land and Buildings”, *Tax Law Design and Drafting* (ed. Victor Thuronyi), IMF, Washington D. C. 1996, 14.

наћи у улози обвезника, односно мора се донети одлука да ли ће обвезник бити власник и/или корисник.

3.2.1. Власник као порески обвезник

С обзиром на то да се подаци о власништву над непокретностима воде у одговарајућим јавним евиденцијама, одређење за власника као обвезника пореза на имовину погодује локалним пореским властима, јер се на тај начин смањују административни напори, па, самим тим, и трошкови администрирања овим порезом. Олакшана је и наплата и контрола, као и прикупљање релевантних података, тим пре, јер је власништво по правилу трајнија категорија. Претходно наведено важи под претпоставком да су све непокретности евидентирани и да су подаци који се односе на њих ажурни. Избор власника као обвезника пореза на имовину је, уједно, и политички популарније решење, пошто је блиско поимању правичности од стране већине грађана. Проблеми могу настати у случају стриктног везивања појма власника за стање у катастрима непокретности, нарочито уколико подаци у њима нису ажурни.

У неким земљама, попут Бугарске, Хрватске и Мађарске, као и у појединим кантонима Федерације БиХ у улози обвезника се искључиво јављају власници.¹⁷¹ У Француској обвезници пореза на непокретности (фр. *Taxe Foncière*) су власници, без обзира на то да ли они непокретности заиста користе или их изнајмљују.¹⁷²

3.2.2. Корисник као порески обвезник

Одређење за корисника је најчешће у ситуацијама када је реч о имовини у државној својини, као и у ситуацијама када је власник имовине непознат или неодређен. На наведени начин обвезник је одређен у Републици Српској, Црној Гори, Данској, Естонији

¹⁷¹ Вид. *European Tax Handbook*, 140, 150, 379, 392; чл. 35, ст. 1 Закона о финансирању јединица локалне и подручне (regionalne) самоуправе; чл. 4, ст. 1 Закона о порезу на имовину, наслеђе и дар – ZPI (ŽP), *Narodne novine Županije Posavske*, бр. 9/08; чл. 4, ст. 1 Закона о порезима Херцеговачко-неретванског кантона – ZP (HNK), *Službene novine Hercegovачко-neretvanskog kantona*, бр. 2/09, 4/10.

¹⁷² Вид. French Property Taxes, <http://www.french-property.com/reference/taxation.htm>, 15. новембар 2013.

и бројним другим земљама.¹⁷³ Међутим, срећу се и решења да се корисник јавља као примарни порески обвезник, односно као лице које сноси порески терет без обзира на то ко је власник, односно без обзира на то да ли се он може одредити. Примера ради, то је случај у Француској у којој постоји порез на становање (фр. *Taxe d'Habitation*), који се плаћа на само коришћење имовине, односно на имовину која је подобна за коришћење, па се, самим тим, у улози обвезника јављају искључиво лица која користе резиденцијалне објекте на дан 1. јануара године за коју се порез утврђује.¹⁷⁴ У Великој Британији обвезник пореза који терети нерезиденцијалну имовину (енг. *National Non-Domestic Rates*) је искључиво корисник. Када је у питању порез који терети резиденцијалну имовину (енг. *Council Tax*), корисник се, примарно, налази у улози обвезника, сем уколико су власник и корисник исто лице, када ће се у тој улози наћи власник имовине.¹⁷⁵

Избором корисника као обвезника пореза на имовину трошкови јавних услуга постају видљивији, односно његовим избором долази до успостављања непосредније везе између плаћања пореза и уживања користи од обезбеђивања локалних јавних добара, па се на тај начин повећава и демократичност у поступању локалних власти.¹⁷⁶ Честе промене корисника не иду у прилог лакоћи администрација овим порезом.

Корисник као обвезник пореза на имовину је нарочито подесан када не постоје ажурни катастри непокретности, што је случај са транзиционим и мање развијеним земљама, па се у њима корисник и одређује као обвезник, када је власник непознат или неодређен.

Да би се корисник јавио у улози обвезника пореза на имовину, често се захтева и испуњеност додатних услова везаних за саме кориснике. Тако, у Словачкој закупац ће се јавити у улози обвезника пореза на имовину, али само под условом да закуп траје дуже од пет година и да је уписан у одговарајући регистар непокретности, као и под условом да је предмет закупа непокретност којом управља Земљишни фонд Словачке.¹⁷⁷ У Литванији ће закупци бити обвезници само ако физичка лица – закупадавци дају непокретност на

¹⁷³ Вид. чл. 5, ст. 3 Закона о порезу на непокретности – ЗПН (РС), *Службени гласник Републике Српске*, бр. 110/08, 118/09; чл. 4, ст. 1 Закона о порезу на непокретности – ЗПН (ЦГ), *Службени лист Републике Црне Горе*, бр. 65/01, 75/10; *European Tax Handbook*, 204, 215, 224, 232.

¹⁷⁴ Вид. *European Tax Handbook*, 281.

¹⁷⁵ Вид. Owen Connellan, *Land Value Taxation in Britain*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2004, 38, 43.

¹⁷⁶ Вид. R. Almy, 68.

¹⁷⁷ Вид. A. Romanova, 2.

коришћење на основу уговора о закупу правном лицу, и то на период дужи од месец дана или на неодређено време.¹⁷⁸

Избор обвезника пореза на имовину повезан је и са избором основице овог пореза, као и са доминантним обликом држања имовине. Наиме, власници би требало да буду обвезници ако је основица капитална вредност, а корисници када је основица рентална вредност и када се имовина најчешће даје у закуп.¹⁷⁹ На одређивање обвезника пореза на имовину, одређени утицај могу имати и односи политичке моћи.¹⁸⁰

Није ретко да већи број лица има одређена права у односу на имовину. Тада се јавља дилема у погледу тога која лица ће имати својство обвезника. Наиме, могуће је прописати да само једно лице буде обвезник, или, пак, да свако од њих то буде, али сразмерно свом уделу. Прва могућност олакшава администрирање, јер се ефикасније долази до средстава, а све финансијске односе након плаћања пореза решавају власници/корисници, самостално, или уз учешће суда или другог органа. Овакво решење се среће у Холандији. У њој се пореско решење насловљава на оног корисника резиденцијалне имовине, који је у највећем степену користи.¹⁸¹ Прихватањем *in rem* опорезивања имовине избегавају се проблеми у свим ситуацијама када у односу на исти предмет опорезивања постоји више обвезника. Друга могућност је, свакако, правичнија, пошто свако одговара за плаћање пореза у сразмери са својим уделом у имовини, па се она знатно чешће среће у савременим пореским системима.

Да поновимо, у улози обвезника пореза на имовину могу бити резидентна и нерезидентна физичка и правна лица. Међутим, поједине земље не допуштају да странци, независно од свог резидентства, стичу право својине на непокретностима, односно на појединим категоријама непокретности (нпр. на пољопривредном земљишту), па се, самим тим, они не могу јавити у улози обвезника овог пореза.¹⁸² До изигравања ове забране долази у случајевима куповине непокретности посредством правног лица основаног у држави извора. Срећу се и решења да је стицање права својине од стране страних физичких и

¹⁷⁸ Вид. *European Tax Handbook*, 520.

¹⁷⁹ Вид. W. McCluskey, M. Bell, Lay-Cheng Lim, 127.

¹⁸⁰ Примера ради, у Енглеској се избором обвезника пореза на имовину првобитно настојала заштитити аристократија, па је, у том циљу, било и прописано да су обвезници овог пореза корисници. Вид. R. Almy, 67.

¹⁸¹ *Ibid.*

¹⁸² *Ibid.*

правних лица условљено испуњеношћу додатних услова (нпр. захтева се постојање реципроцитета).¹⁸³

Упоредноправна анализа је показала да је, мање-више, опште правило да су власници обвезници пореза на имовину, а корисници у ситуацијама када су власници непознати, неодређени, или, пак, када имају неко право које надјачава „голо” право својине власника (нпр. плодуживање, право закупа и сл.). Реч је о лицима код којих се коришћење имовине, односно поседовање сва три овлашћења (држања, коришћења и располагања) од којих се састоји право својине или само неких од њих, јавља као манифестација економске снаге коју треба опорезовати.

3.3. Пореска основица

3.3.1. Проблематика одређивања пореске основице

За пореску основицу, која представља квантитативну конкретизацију пореског објекта, везује се једна од најизраженијих дилема у области опорезивања имовине – њено одређивање. На избор основице пореза на имовину утичу економски, социјални, финансијски, историјски и политички фактори.

Порез на имовину може, као што је напред наведено, да буде конципиран као *ad valorem* порез, у ком случају се основица изражава у новчаним јединицама, или као специфични порез, у ком случају се основица изражава у мерним јединицама. Опредељење за једну, односно другу опцију не значи да је проблематика одређивања основице окончана. Наиме, постављање пореза на имовину као *ad valorem* пореза значи да законодавац има могућност да изабере као основицу тржишну вредност, која се опет може одредити на различите начине, неку нормативну вредност или вредност стицања, док одређивање пореза на имовину као специфичног пореза значи за законодавца могућност избора или искључиво површине као основице, или узимање у обзир и неких других фактора којима се на одређени начин уважавају тржишне прилике. Могуће је и да основица пореза на имовину буде различита за различите категорије непокретности, па да, као нпр. у Чешкој и Словачкој, за земљиште основица буде вредност земљишта (нормативна), а за грађевинске

¹⁸³ Вид. доле, 147.

објекте површина.¹⁸⁴ Одређивање основице пореза на имовину је, по правилу, у надлежности централне власти. Изузетак у том погледу представља Мађарска, где је јединицама локалне самоуправе пружена могућност да самостално одлуче да ли ће основицу представљати тржишна вредност или површина.¹⁸⁵

Основица пореза на имовину може бити:¹⁸⁶

- Тржишна – која се јавља у два основна облика: као капитална вредност и као рентална вредност;
- Нетржишна – која се изражава у мерним јединицама, односно у површини, и то у „чистом” и модификованом облику.

3.3.2. Тржишна вредност као пореска основица

Да поновимо, порез на имовину чија је основица тржишна вредност у финансијској литератури се назива *ad valorem* порез на имовину, с тим да су присутна различита схватања у погледу његових основних облика.¹⁸⁷ Тако, могу се срести становишта да се *ad valorem* опорезивање имовине јавља у три основна облика: као систем годишње ренталне вредности, као систем капиталне вредности (и земљишта, и грађевинских објеката) и као систем опорезивања само земљишта.¹⁸⁸ Други аутори тврде да код *ad valorem* пореза на имовину основица може бити капитална вредност (само земљишта, или и земљишта и грађевинских објеката), рентална вредност и вредност стицања,¹⁸⁹ док поједини аутори износе став да код *ad valorem* пореза на имовину основица може бити само рентална и капитална вредност.¹⁹⁰

¹⁸⁴ Вид. М. Radvan, 1-2; А. Romanova 1-2.

¹⁸⁵ Вид. *European Tax Handbook*, 379.

¹⁸⁶ Вид. Frances Plimmer, William McCluskey, *The Basis and Administration of the Property Tax: What Can Be Learned from International Practice?*, FIG Congress 2010: Facing the Challenges – Building the Capacity, Sidney, 11-16 April 2010, 3.

¹⁸⁷ Вид. F. Plimmer, W. McCluskey (2007), 7-8; W. McCluskey, F. Plimmer, O. Connellan (1998), 50-51; Joan Youngman, Jane Malme, „Introduction”, *The Development of Property Taxation in Economies in Transition – Case Studies from Central and Eastern Europe* (eds. Joan Youngman, Jane Malme), The World Bank, Washington D.C. 2001, 7-8.

¹⁸⁸ Вид. W. McCluskey, F. Plimmer, O. Connellan (1998), 50.

¹⁸⁹ Вид. Joan Youngman, Jane Malme, „The Property Tax in a New Environment: Lessons from International Tax Reform Efforts”, *The Challenges of Tax Reform in Global Economy* (eds. James Alm, Jorge Martinez Vasques, Mark Rider), Springer, New York 2006, 11.

¹⁹⁰ Вид. F. Plimmer, W. McCluskey (2010), 3.

У савременим пореским системима тржишна вредност, као основица пореза на имовину, је знатно чешћи избор, у поређењу са површином. Тржишна вредност се, најчешће, дефинише као цена која се може постићи између купца и продавца у трансакцији која се одвија у складу са принципом „ван дохвата руке”.¹⁹¹ Овако постављена основица обезбеђује опорезивање у складу са економском снагом обвезника и ефикасно обесхрабрује различите шпекулације на тржишту некретнина.¹⁹² Управо су ове особине основни узроци њене непопуларности код обвезника. Наиме, тржишна вредност имовине, не само да је показатељ, па макар и латентног, богатства, него и обвезнике „тера”, или да ефикасно користе своју имовину, или, пак, да је продају.

Могуће је да основица пореза на имовину буде само део, односно одређени проценат утврђене тржишне вредности имовине. Тако, на пример, у Француској основицу пореза на непокретности представља само 80% тржишне вредности, односно 80% претпостављене ренталне вредности, а у Мађарској свега 50% тржишне вредности непокретности.¹⁹³ Поред експлицитног прописивања правила да само одређени проценат тржишне вредности представља основицу пореза на имовину, веома често у пракси, и то углавном због неспровођења ревалоризације током дужег временског периода, долази до тога да се *de facto* само један део тржишне вредности опорезује.¹⁹⁴ То је, примера ради, случај у Аустрији, где је последња ревалоризација извршена 1973. године.¹⁹⁵

3.3.2.1. Методи утврђивања тржишне вредности

Приликом утврђивања тржишне вредности имовине у употреби су три основна метода: метод упоредивих продајних цена, трошковни метод и приходни метод.¹⁹⁶ Коришћењем прва два метода долази се до капиталне вредности имовине, а применом трећег метода до ренталне вредности.

¹⁹¹ Вид. Н. Kitchen, 3.

¹⁹² Вид. Ј. Youngman, Ј. Malme (2006), 11.

¹⁹³ Вид. *European Tax Handbook*, 281; Almos Tassonyi, „Land-Based Taxes in Hungary”, *International Handbook of Land and Property Taxation* (eds. Richard Bird, Enid Slack), Edward Elgar, Cheltenham – Northampton 2004, 225.

¹⁹⁴ Вид. R. Almy, 74.

¹⁹⁵ Вид. *European Tax Handbook*, 79.

¹⁹⁶ Вид. Enid Slack, „The Alternative Approaches to Taxing Land and Real Property”, *Perspectives on Fiscal Federalism* (eds. Richard Bird, Francois Vaillancourt), World Bank, Washington D. C. 2006, 202; Н. Kitchen, 8-9.

3.3.2.1.1. Метод упоредивих продајних цена

За метод упоредивих продајних цена (енг. *comparable sales method*) својствено је да се тржишна вредност утврђује на основу цене по којој је имовина истих или сличних обележја недавно била продата. Овај метод је, посебно, погодан када постоји развијено тржиште некретнина. Његова најважнија предност је у томе што се његовом употребом добија износ који је најприближнији реалној тржишној вредности, посебно ако се користе износи на основу којих је утврђена основица пореза на имовину у динамици. Поред тога, најразумљивији је за обвезнике пореза на имовину. Међутим, недостатак метода упоредивих продајних цена је тај што његово успешно функционисање у великој мери зависи од постојања квалитетних података о тржишним трансакцијама, чије прикупљање није једноставан и лако остварив задатак. Наиме, највећи проблем је обезбеђивање веродостојности прикупљених података, јер се цене у уговорима, веома често, нереално приказују, како би се умањио порез на пренос апсолутних права. Након што се прикупе подаци, неопходно је формирати одговарајућу базу података и константно је ажурирати, што захтева ангажованост и људских и материјалних ресурса.

И у ситуацији када основицу пореза на имовину представља капитална вредност само земљишта, метод упоредивих продајних цена је применљив. Један од проблема који се јавља у таквој ситуацији односи се на стицање података о продајама неизграђеног грађевинског земљишта, с обзиром на то да су оне у градским подручјима ретке. У тим случајевима, како би се дошло до вредности земљишта, мора се прибећи проналаску података о цени земљишта сличних карактеристика које је, заједно са грађевинским објектом изграђеним на њему, било у промету, а од које се касније одбијају трошкови градње.¹⁹⁷ Међутим, наведено решење није задовољавајуће, јер у пракси трошкови градње нису еквивалентни тржишној вредности грађевинског објекта. Важно је нагласити да земље које имају дугу традицију у примени оваквог начина опорезивања, у случају тешкоћа у налажењу података о упоредивим продајама, прибегавају појединачном вредновању.¹⁹⁸

¹⁹⁷ Вид. F. Plimmer, W. McCluskey (2010), 4.

¹⁹⁸ Вид. R. Franzsen, W. McCluskey, 20.

3.3.2.1.2. Трошковни метод

За трошковни метод (енг. *depreciated cost method*) је карактеристично да се тржишна вредност имовине одређује тако што се полази од стварних или процењених трошкова градње, који се, потом, додају на вредност земљишта. Трошковни приступ се користи углавном када је реч о релативно новијим грађевинским објектима, када не постоје подаци о упоредивим продајним ценама, или када је реч о комерцијалној и индустријској имовини.¹⁹⁹ Недостатак трошковог метода се огледа у чињеници да тржишна вредност у пракси, најчешће, премашује износ, који се добија када се саберу вредност земљишта и трошкови изградње грађевинског објекта.

3.3.2.1.3. Приходни метод

Код приходног метода, односно метода капитализације прихода (енг. *capitalized income method*) до тржишне вредности се долази тако што се нето приход који имовина даје капитализује одговарајућом каматном стопом, односно на нето приход се примењује одговарајућа стопа капитализације.²⁰⁰ Назива се још и динамичком методом. Као и у банкарству, и овде важи правило да што је мањи ризик, камата (стопа капитализације, односно стопа прихода) ће бити нижа, па ће, самим тим, и вредност имовине бити већа, односно већи ризик значиће и вишу каматну стопу и мању вредност имовине.²⁰¹ Стопа капитализације зависи од стања на тржишту и мора бити изведена из недавно закључених упоредивих трансакција. Израчунава се на основу формуле F (стопа капитализације) = I (вредност инвестиције) / N (нето годишњи приход).²⁰² Уколико се имовина користи у складу са концептом највише и најбоље употребе, тржишна вредност која је добијена путем овог метода ће се поклапати са тржишном вредношћу, до које се дошло применом метода упоредивих продајних цена.

Приходни метод има своје оправдање ако се има у виду чињеница да се порез на имовину плаћа, или барем би требало да се плати, из прихода, па је оправдано да управо тај приход буде полазна основа приликом утврђивања основице овог пореза. Стога је овај метод

¹⁹⁹ Вид. Н. Kitchen, 9.

²⁰⁰ *Ibid.*

²⁰¹ Вид. Зоран Ђурић, *Методe проценe вредности некретнина*, Кварк, Краљево 2009, 134.

²⁰² *Ibid.*, 135.

нарочито погодан за утврђивање пореске основице имовине која ствара приходе, а која се не налази у промету. То би могао бити случај са имовином која служи за обављање пословне делатности, имовином која има културну, историјску вредност и сл. Тако, примера ради, у Великој Британији основица пореза којем је подвргнута нерезиденцијална имовина утврђује се на наведени начин, и то на основу текуће употребе, односно текућих прихода. Полазећи од прихода које остварују, вредност Стоунхенца је за потребе опорезивања процењена на £ 700.000, Бакингемске палате на £ 1.300.000, Вестминстерске палате на £ 14.700.000, итд.²⁰³

Како се приход од имовине може јавити и у облику ренте, у ком случају се тржишна вредност добија када се стварна или процењена текућа годишња закупнина, односно рента коју даје имовина, капитализује одговарајућом каматном стопом, овај метод утврђивања тржишне вредности се назива још и методом годишње ренталне вредности.²⁰⁴ Дакле, приликом утврђивања тржишне вредности коришћењем овог метода може се поћи од стварног или претпостављеног прихода, односно ренте. Ако се приликом утврђивања тржишне вредности пође од стварне ренте, важно је да се она слободно уговара, односно да није подвргнута било каквом виду контроле. То значи да ће тешкоће постојати у ситуацијама када је рента под контролом или се субвенционише, као и у случајевима када је реч о имовини која не ствара приход. Чак и када имовина ствара приход, ако се приликом утврђивања основице пореза на имовину пође од стварне ренте, постоји реална опасност да ће овакво решење обесхрабрити ефикасно коришћење имовине. С друге стране, ако се пође од претпостављене ренте, проблеми ће постојати у ситуацијама када је реч о комерцијалној или индустријској имовини.

Проблем са методом годишње ренталне вредности је и у томе што је утврђивање нето ренте често отежано, јер је дистрибуција трошкова између власника и закупаца различита за различите категорије имовине. Због тога је најбоље да се у самом законодавству пропише за које ставке се може умањити бруто рента.²⁰⁵ Осим тога, систем ренталне

²⁰³ Вид. William McCluskey, David Tretton, „Valuing and Taxing Iconic Properties – A Perspective from the United Kingdom”, *Land Lines* 2/2013, 2-7.

²⁰⁴ Вид. Д. Поповић (1997), 285.

²⁰⁵ Тако, примера ради, у Великој Британији је прописано правило да се приликом утврђивања нето ренте признају трошкови које купац уобичајено има за одржавање непокретности, односно који су потребни како би се непокретност одржала у стању у којем је била у моменту закупа. Вид. О. Connellan, 40.

вредности је за обвезнике неразумљивији у поређењу са системом капиталне вредности.²⁰⁶ Рентална вредност као основица пореза на имовину се показује као непримерена и у ситуацијама када постоје разлике у ризику, који са собом носи поседовање различитих непокретности, а за све њих се примењује иста стопа капитализације.²⁰⁷ Не сме се занемарити ни чињеница да врло често подаци о оствареној ренти нису веродостојни.

У пракси се, у циљу одређивања ренталне вредности, најчешће, користе приступи који се ослањају више на процене, а мање на емпиријске податке, јер подаци о ренти, најчешће, нису јавно доступни. Први приступ подразумева да се претпостављена рента приписује свим непокретностима на одређеном подручју, с тим да се уважавају разлике у погледу површине. Углавном се користи приликом утврђивања ренталне вредности резиденцијалних објеката. Најбољи резултати, очекивано, се постижу уколико не постоје велика одступања уговорених ренти од претпостављене ренте, која се приписује свим непокретностима на одређеном подручју. Други приступ се састоји у одређивању ренталне вредности непокретности уз помоћ капиталне вредности, и то на начин да се користе различите стопе капитализације, у циљу конвертовања једне у другу вредност. Углавном се користи када је реч о индустријској и комерцијалној имовини. Трећи, профитни, приступ подразумева да се од нето профита, који је утврђен у пословним књигама и евиденцијама, одваја део који се може приписати искључиво имовини која је предмет опорезивања пореза на имовину и који се, потом, капитализује одговарајућом каматном стопом.²⁰⁸ По природи ствари, трећи приступ је ограничен само на имовину која служи за обављање пословне делатности.

Рентална вредност као основица пореза на имовину се примењује, између осталих земаља, и у Француској, Великој Британији и њиховим бившим колонијама, као и у Португалији. У Француској, основицу пореза који се плаћа на коришћење и на поседовање непокретности представља претпостављена рента, односно закупнина која се може остварити на слободном тржишту.²⁰⁹ У Великој Британији основица пореза који се плаћа на нерезиденцијалну имовину је нето рентална вредност која се одређује сваких пет година,

²⁰⁶ E. Slack (2006), 204-205.

²⁰⁷ Вид. Д. Поповић (1997), 745.

²⁰⁸ Вид. Roy Bahl, *Property Tax Reform in Developing and Transition Countries*, The United States Agency for International Development (USAID), Washington D. C. 2009, 7.

²⁰⁹ Вид. *French Property Taxes*.

док је за резиденцијалну имовину то капитална вредност.²¹⁰ У Португалији је примена ренталне вредности као основице пореза на имовину ограничена на имовину у руралним заједницама и до ње се долази тако што се годишња претпостављена рента помножи са 20.²¹¹

У појединим азијским земљама, пре свега Индијског полуострва, основицу пореза на имовину представља један вид ренталне вредности, односно у њима се примењује тзв. метод јединичне вредности по површини (енг. *unit area value method*), који се може третирати као варијанта ренталног система опорезивања имовине, пошто основицу чини очекивани принос од имовине, чија висина зависи од локације и употребе имовине.²¹² Међутим, овакав начин опорезивања имовине има сличности са опорезивањем имовине које је засновано на површини, јер је полазна основа месечна рента по квадратном метру на одређеној локацији.

3.3.2.2. Избор метода утврђивања тржишне вредности

У ситуацији када је текућа употреба имовине уједно и најпрофитабилнија употреба, тржишна вредност добијена коришћењем метода упоредивих продајних цена и тржишна вредност добијена применом приходног метода ће се поклапати, односно тада ће постојати подударане између капиталне и ренталне вредности. Међутим, услед недовољне искоришћености имовине, несавршености тржишта и сл., углавном, долази до њиховог неподударања. Неподударане постоји и због тога што се приликом утврђивања основице пореза на имовину користи и бруто, а не само нето рента. Како би се ублажило одступање између ренталне и капиталне вредности, до које се долази коришћењем метода упоредивих продајних цена, у појединим земљама, попут Новог Зеланда, је прописано да годишња рентална вредност не сме бити мања од одређеног процента капиталне вредности.²¹³ До неподударања може доћи и због тога што потенцијални купци за имовину могу понудити

²¹⁰ Вид. O. Connellan, 39-40, 44-45.

²¹¹ Вид. *European Tax Handbook*, 689.

²¹² Вид. Binta Rokshana, Akther Shakil Mohammad, „A Comparative Analysis of Property Tax Assessment Methods”, *Journal of Property Tax Assessment and Administration* 3/2012, 35-44.

²¹³ Вид. W. McCluskey, M. Bell, Lim Lay-Chang, 124-125.

суму новца која није у вези са текућим приносом од имовине, због очекивања њене профитабилније употребе у будућности, или, пак, због неких неекономских мотива.²¹⁴

Приликом избора начина утврђивања тржишне вредности требало би имати у виду још неколицину фактора – доминантни облик држања имовине, традицију и лакоћу администрирања. Наиме, уколико се имовина углавном даје у закуп, приходни метод, односно рентални систем би, свакако, морао да има предност. Веома је важна и подршка пореских обвезника која, у спрези са традицијом, може допринети високом степену наплате пореза. Тако, у Енглеској увођење пореза на имовину, који је био заснован на хипотетичкој бруто ренталној вредности, која је имала мало додирних тачака са стварном рентом, наишло је на велико неразумевање и отпор обвезника. У погледу стабилности, односно утицаја цикличних кретања у привреди на висину прихода, систем ренталне вредности, посебно ако је заснован на претпостављеној ренти, показује одређене предности, док је, посматрано са аспекта неутралности и једноставности, систем капиталне вредности погоднији.²¹⁵

Иако је метод упоредивих продајних цена супериорнији у поређењу са преостала два метода утврђивања тржишне вредности, његова примена није могућа у сваком случају, посебно када је реч о „специјализованој” имовини. Најадекватније би, стога, било да се пође од става да све мора и може бити опорезовано, а да метод утврђивања тржишне вредности треба прилагодити околностима конкретног случаја, пре свега врсти имовине чије се вредновање спроводи. Тако, код резиденцијалне имовине метод упоредивих продајних цена би морао да има приоритет, осим ако није реч о земљама у којима се традиционално примењује метод годишње ренталне вредности, док код одређених категорија нерезиденцијалне имовине примена трошковног метода и метода капитализације прихода има далеко више смисла. Најбољи пример за то је одређивање вредности Стоунхенца, стадиона Вембли, Лондонског торња и сл. применом приходног метода. С друге стране, тржишна вредност, примера ради, неких инфраструктурних објеката најпрецизније би се могла одредити коришћењем трошковног метода.

²¹⁴ Вид. J. Youngman, J. Malme (2006), 11.

²¹⁵ Вид. W. McCluskey, M. Bell, Lim Lay-Chang, 127-135.

Приликом утврђивања тржишне вредности имовине, односно приликом избора метода њеног утврђивања најадекватније би, према томе, било опредељење за један флексибилан приступ, при чему би се морала обезбедити и униформност. То би се могло постићи прописивањем одговарајућих стандарда од стране централне власти.

3.3.2.3. Предности и недостаци тржишне вредности као пореске основице

Постоје бројни аргументи у корист избора тржишне вредности као основице пореза на имовину. Наиме, општеприхваћено је да, у циљу максимизирања правичности система опорезивања имовине, овај порез мора бити заснован на текућој тржишној вредности. Оваква основица је најбољи начин за постизање униформности приликом опорезивања имовине, што значи да је ефективна стопа за све обвезнике приближно једнака.²¹⁶ Осим тога, тржишна вредност као основица пореза на имовину далеко боље рефлектује примљене користи од локалних услуга, које се финансирају путем прихода од пореза на имовину. Тако су резиденцијални објекти који се налазе у близини паркова, значајних саобраћајница и сл. вреднији. Тржишна вредност као основица пореза на имовину одражава и погодности које произлазе из окружења, а које су резултат одговарајуће политике јавних расхода, док систем заснован на површини не узима у обзир све те факторе.²¹⁷ Такође, порез на имовину чија је основица тржишна вредност одликује и релативна издашност. Томе у прилог говори чињеница да се при врху листе земаља са највећим учешћем прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима налазе оне земље које су изабрале овакву основицу.

С друге стране, опорезивању имовине заснованом на тржишној вредности се замера да дестимулише обвезнике да увећавају вредност своје имовине путем различитих побољшања, односно улагања, пошто се тако увећава основица и, самим тим, и пореска обавеза.²¹⁸ Међутим, чини се да ће утицај тржишне вредности као основице пореза на имовину на обим улагања зависити, пре свега, од фактора психолошке природе, односно од тога да ли ће код обвезника превагу имати осећај „кажњавања” од стране државе у случају инвестирања у имовину, или, пак, осећаји сигурности, моћи и престижа који

²¹⁶ Вид. R. Almy, 71.

²¹⁷ Вид. E. Slack (2006), 206-207.

²¹⁸ Вид. H. Kitchen, 7.

настају услед поседовања имовине. С обзиром на то да је имовина манифестација богатства, мало је вероватно да обвезници, због пореза на имовину, неће вршити различита улагања и на тај начин увећавати своје богатство, тако да се наведени недостатак може довести у питање. Као недостатак тржишне вредности као основице пореза на имовину истиче се и то да је пораст вредности имовине, односно пораст основице, веома често резултат дејства тржишних прилика, а не повећања економске снаге обвезника. У том случају, порез на имовину није у складу са принципом способности плаћања.²¹⁹ То је, уједно, и главни аргумент против тржишне вредности као основице пореза на имовину. Важно је нагласити да овај аргумент има утемељење само са социјалног аспекта. Посматрано са економског аспекта, обвезници нису на губитку, јер остварују капитални добитак, истина нереализовани. Када дође до продаје, доћи ће и до реализације капиталног добитка.²²⁰ Наведени недостатак је био кључни разлог за предвиђање цене стицања као основице пореза на имовину у Калифорнији.²²¹

Као лоша страна пореза на имовину, чија је основица тржишна вредност, наводи се и његов утицај на ширење градова, односно стварање притиска на развој градских периферија, јер ће се на земљишним парцелама градити грађевински објекти са мањим степеном „побољшања” и са мањом површином. То ће, аутоматски, смањити густину насељености и стимулисати ширење урбаних подручја.²²² Међутим, чак и они аутори који порезу на имовину приписују наведено дејство, наглашавају да се оно јавља само изузетно.²²³

Важно је нагласити и то да успешна имплементација тржишне вредности као основице пореза на имовину захтева развијено и транспарентно тржиште некретнина, квалитетне катастре непокретности и формирање одговарајућих база података, као и њихово одржавање. Наиме, квалитетни подаци о ценама непокретности у промету, односно о

²¹⁹ *Ibid.*

²²⁰ Вид. *Standard on Property Tax Policy*, International Association of Assessing Officers, Kansas City, Missouri 2010, 12.

²²¹ *Ibid.*, 13.

²²² Међутим, ако се порез на имовину капитализује у цени непокретности (станова), повећање њихове цене значиће и потражњу за становима мањих површина, па ће се, аутоматски, на земљишним парцелама градити зграде у којима се налазе управо такви станови. То ће значити и повећање густине насељености и смањење притиска на развој градских периферија. Дакле, утицај пореза на имовину на ширење градова зависиће од тога који је ефекат однео превагу. Вид. Jan Brueckner, Hyun-A Kim, „Urban Sprawl and the Property Tax”, *International Tax and Public Finance* 1/2003, 5-7.

²²³ *Ibid.*, 7.

ренти или трошковима градње су неминовност. Најоптималније би било када би постојали наведени подаци за све типове непокретности на свим локацијама. Међутим, овај услов је тешко испунити, чак, и у земљама у којима постоји развијено тржиште некретнина и које имају дугу традицију опорезивања имовине. Самим тим, постаје јасно да увођење тржишне основе представља, нарочито, велики изазов за транзиционе земље и земље у развоју. Међутим, упркос неминовним тешкоћама, чини се да је њено увођење природан корак, односно логичан наставак трансформације ка тржишној економији. Високи иницијални трошкови увођења тржишне основе протеклом одређеног времена би, свакако, били компензовани повећаним приливом средстава од пореза на имовину чија је основица тржишна, под условом да се створи одговарајући правни оквир и да се овим порезом на одговарајући начин администрира.

Услед инфлаторних кретања и промена на тржишту некретнина, утврђена вредност, за потребе пореза на имовину, током времена одступа од стварне тржишне вредности, па се, у циљу обезбеђивања правичности и заштите пореских прихода, ревалоризација јавља као неминовност. Учесталост њеног спровођења се разликује од земље до земље и креће се у распону од 1-10 година.²²⁴ Најоптималније би било да не прође више од три године од последњег утврђивања вредности непокретности.

У Великој Британији је усвојено решење којим се настоји избећи потреба за честом ревалоризацијом и прецизним вредновањем. Реч је о томе да се резиденцијална имовина распоређује у једну од осам група заснованих на вредности (енг. *property tax banding*), па се на имовину која се налази у истој вредносној групи плаћа исти износ пореза. Самим тим, није неопходно егзактно утврђивање тржишне вредности резиденцијалне имовине, већ је довољно само да се одреди у коју групу ће се сврстати.²²⁵ Упориште за овакво поступање проналази се у чињеници да вредновање није егзактна наука. Овај систем, аутоматски, значи мању потребу за честим ревалоризацијама, што, посебно, долази до изражаја када постоји неколико вредносних група са ширим распонем, мада је такво решење, с друге стране, мање правично, у поређењу са већим бројем група са ужим распонем. Предности оваквог начина опорезивања имовине се огледају и у брзини, ниским

²²⁴ Вид. Д. Поповић (1997), 746.

²²⁵ Вид. William McCluskey, Frances Plimmer, Owen Connellan, „Property Tax Banding – A Solution for Developing Countries”, *Assessment Journal* 2/2002, 37-38.

административним трошковима, једноставности, мањем броју жалби, могућности коришћења експертизе из приватног сектора, високом степену разумљивости, као и у поверењу и подршци јавности. Недостаци се односе на одступање од принципа правичности. Наиме, у условима високог степена развоја информационих технологија софистицирани методи вредновања су неминовност, тим пре, што су таква и очекивања обвезника. Овакав начин опорезивања имовине може послужити као добро решење у земљама које желе начинити корак ка *ad valorem* порезу на имовину, а које немају адекватне људске и материјалне ресурсе за његову имплементацију, или, пак, у земљама у којима се имплементација суочава са бројним проблемима (недостатак средстава, квалификованог особља и сл.).²²⁶

3.3.3. Површина као пореска основица

Порез на имовину, као што смо напред истакли, може да буде конципиран и као специфични порез, када се основица исказује у површини непокретности, с тим да су се током историје јављали и случајеви да основица буде и број прозора, димњака, ширина објекта и сл. За систем опорезивања имовине заснован на површини (енг. *area based system*) својствено је да се на основицу, исказану у мерним јединицама – површини, примењује стопа која је утврђена у апсолутном износу, односно да се одређени новчани износ плаћа по квадратном метру земљишта, односно грађевинског објекта, с тим да се, у зависности од циљева за које се определио законодавац, могу прописати различити износи за земљиште и грађевинске објекте, односно за њихове поједине врсте. Штавише, могуће је да површина, као основица, буде ограничена искључиво на земљиште (Румунија),²²⁷ при чему нису усамљена ни решења да се овако конципирана основица односи само на неке категорије земљишта (нпр. основица за пољопривредно земљиште у Албанији је површина), или грађевинских објеката (нпр. основица за куће за одмор у Хрватској је површина).²²⁸

²²⁶ *Ibid.*, 38-39.

²²⁷ Вид. Bing Yuan, Katrina Connolly, Michael Bell, *A Compendium of a Countries with Area-Based Property Tax*, Working Paper WP09BY1, MA: Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2009, 91.

²²⁸ Вид. Katrina Connolly, Michael Bell, *Area Based Property Tax Systems: Current Practice and Equity Concerns*, Working Paper WP09KC1, MA: Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2009, 5-7.

Иако је могуће да површина буде једини фактор који је релевантан за утврђивање пореске обавезе, упоредноправна анализа указује на то да се, поред површине, најчешће води рачуна о локацији, али и о неким другим факторима, као што су квалитет градње, висина грађевинског објекта, његова старост, квалитет земљишта и сл. Тако, примера ради, у Албанији, осим површине, води се рачуна и о врсти грађевинског објекта, односно о томе да ли је реч о резиденцијалном или нерезиденцијалном објекту, као и о години изградње и локацији, а у Чешкој се, поред површине, узима у обзир и локација, спратност објекта и број становника у јединици локалне самоуправе.²²⁹ Иако се путем наведених фактора покушавају уважити тржишне прилике, тиме се доводи у питање најзначајније обележје система заснованог на површини – једноставност.

Наведени фактори се могу вредновати на два начина: диференцијацијом пореских стопа, што је знатно чешћа опција, или, пак, путем корективних коефицијената. Диференцијација пореских стопа подразумева предвиђање различитих стопа, у зависности од карактеристика непокретности које се, осим површине, узимају у обзир. Коришћење корективних коефицијената почива на истом принципу као и диференцијација пореских стопа, с том разликом да је приликом утврђивања пореске обавезе полазна основа вредност по квадратном метру, која се, потом, множи са корективним коефицијентима који рефлектују локацију, квалитет градње и неке друге релевантне карактеристике.²³⁰ Иако поједини аутори коришћење корективних коефицијената, заједно са површином, третирају као облик опорезивања који је заснован на површини, пре би се могло закључити да је у овом случају реч о начину утврђивања нормативне вредности.

Концепт површине као основице пореза на имовину је могуће реализовати на различите начине. Тако, могуће је да се изврши разврставање непокретности, према површини, на одређени број група и да се за сваку групу пропише различита висина стопе, уз уношење локације као корективног фактора.²³¹ Реч је о систему који је настао по узору на груписање непокретности засновано на вредности.

²²⁹ Вид. В. Yuan, К. Connolly, М. Bell, 4, 47.

²³⁰ Вид. К. Connolly, М. Bell, 9.

²³¹ Вид. Lay Chang-Ling, William McCluskey, „Area Based Banding for Property Tax Assessment in Transitional Countries: An Empirical Investigation”, *Journal of Real Estate Literature* 2/2008, 201-215.

Употреба површине као основице пореза на имовину је релативно честа у земљама у транзицији и земљама у развоју, где, услед одсуства „зрелог” тржишта некретнина, не постоји могућност имплементације тржишне основице, па је, отуда, избор површине знатно реалније и изводљивије решење. Међутим, срећу се изузеци од наведеног правила. Тако, примера ради, у Израелу, иако постоји активно и „здро” тржиште некретнина, основица пореза на имовину је површина, јер је превага дата једноставности имплементације.²³²

Опредељење за површину као основицу пореза на имовину, несумњиво, има својих предности, али и одређених недостатака. Избор површине као основице омогућује да и просечан порески обвезник може веома лако, без поседовања стручног образовања, разумети начин на који се утврђује његова пореска обавеза. Уједно је и за пореске власти једноставнија за администрирање, па су трошкови њене имплементације релативно ниски. Наиме, површина као основица захтева далеко мање неопходних информација за утврђивање пореске обавезе, а и не захтева висок ниво обучености пореске администрације, нити њихову опремљеност у техничком смислу. Управо због своје једноставности, ефикасно самоопорезивање је лакше оствариво, па и то доприноси нижим трошковима примене. За успешно функционисање пореза на имовину чија је основица површина неопходно је, једино, обезбедити максимални обухват предмета опорезивања и адекватно спровести категоризацију непокретности, уколико су прописане различите стопе за различите категорије непокретности. Приходи од пореза на имовину, чија је пореска основица површина, су стабилнији и могу се предвидети са високим степеном извесности, пошто основица не прати промене које се дешавају на тржишту некретнина. Због транспарентности приликом утврђивања пореске обавезе, разлози за изјављивање жалби од стране пореских обвезника на решења о утврђивању пореза скоро и да не постоје, а и мање су могућности за различите злоупотребе и дискреционо поступање пореских власти.

Порез на имовину чија је основица површина може се схватити и као увертира за увођење тржишне основице, пошто и овај систем захтева формирање одговарајућих база података о имовини и њеним титуларима на одређеном подручју, које касније могу представљати

²³² Вид. Boris Portnov, William McCluskey, William Dedis, „Property Taxation in Israel: A Non Ad Valorem Approach”, *Land Use Policy* 4/2001, 352.

солидну основу за *ad valorem* опорезивање имовине.²³³ Осим тога, порез на имовину чија је основица површина „ствара навику код пореских обвезника да плаћају порез.”²³⁴ Због свега наведеног, приближно, петина свих земаља света се определила за неки облик пореза на имовину, који као основицу има површину, барем у међураздобљу.²³⁵

Проблем са површином као основицом јесте шта, и у ком обиму, опорезовати. Спорно је, примера ради, опорезивање тераса, степеништа и сл., па је, отуда, неопходно прецизно дефинисати шта све улази у површину која се опорезује. Сем тога, извор је бројних неправичности, пошто не постоји директна веза између вредности непокретности и висине пореске обавезе, односно површина као основица пореза на имовину није у спрези са принципом хоризонталне и вертикалне правичности. Наиме, ако се правичност интерпретира кроз начело користи, површина као основица постаје неадекватна, јер је слабије изражена веза између локалних услуга и површине, у поређењу са везом која постоји између тржишне вредности и услуга које обезбеђује локална власт.²³⁶ Уколико се, пак, правичност схвата кроз начело способности плаћања, неадекватност површине као основице пореза на имовину постаје још израженија, јер она никако није њен верни показатељ (нпр. двоспратна кућа велике површине, али изван градског подручја нема исту вредност као двособни стан у строгом центру града). И реализација вертикалне правичности постаје отежана, пошто, по природи ствари, није могуће предвидети прогресивне стопе. Могуће је једино прописати да се непокретности до одређене површине изузимају од опорезивања. Међутим, како се таквим решењем могу изузети од пореза непокретности које су малих површина, али које се налазе на „добрим” локацијама, правичност је поново доведена у питање. Истраживања која су се односила на мерење хоризонталне и вертикалне (не) правичности то и потврђују.²³⁷ Наведена обележја умањују њену друштвену прихватљивост.

²³³ Вид. В. Yuan, К. Connolly, М. Bell, 2.

²³⁴ Michael Bell, John Bowman, „Extending Property Taxation into Previously Untaxed Areas: South African Townships and Tribal Areas”, *Making the Property Tax Work: Experiences in Developing and Transitional Countries* (eds. Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, Joan Youngman), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2008, 353.

²³⁵ Вид. В. Yuan, К. Connolly, М. Bell, 1.

²³⁶ Вид. L. C.Ling, W. McCluskey, 202-203; William McCluskey, Igor Bevc, „Fiscal Decentralization in the Republic of Slovenia: An Opportunity for the Property Tax”, *Property Management* 4/2007, 402.

²³⁷ Истраживање које је спроведено на основу података прикупљених у Литванији показује да систем заснован на површини не даје задовољавајуће резултате, ако се имају у виду општеприхваћени стандарди

За порез на имовину, чија је основица површина, својствена је, такође, и мања издашност. Постоје и мишљења да је опорезивање засновано на површини погодно све док се рачуна на то да су приходи од пореза на имовину занемарљиви, односно да је конципирање пореза на имовину као *ad valorem* пореза неминовност, ако се жели повећати издашност овог пореза.²³⁸ Опорезивање засновано на површини не охрабрује ни најпродуктивније коришћење непокретности мањих површина.²³⁹ Уз то, уколико се стопа не прилагођава инфлационим кретањима, износи који се прикупљају на име пореза на имовину, временом, могу постати потпуно обезвређени.

3.3.4. Нормативна вредност као пореска основица

Одсуство развијеног тржишта некретнина, као и квалитетних регистара непокретности довели су до тога да се у појединим земљама, уместо тржишне вредности, креатори пореске политике одреде да за основицу пореза на имовину изаберу неку нормативну вредност, односно вредност која се одређује на основу критеријума установљених у нормативним актима, како би се, на неки начин, имитирало тржиште. Иако се у појединим случајевима нормативно установљена вредност приближава тржишној, до поклапања не долази. Може се констатовати да је правило да је нормативна вредност знатно потцењенија у поређењу са тржишном вредношћу.

До нормативне вредности се може доћи на различите начине, односно у формулу се могу уносити различити фактори. Најчешће је просечна цена квадратног метра полазна основа за утврђивање нормативне вредности. Она се, потом, коригује путем одређених фактора, као што су локација, квалитет градње, ниво инфраструктурног развоја, доступност саобраћајница, старост објекта и сл.²⁴⁰ Од свих наведених фактора, локација, несумњиво, има највећи утицај на тржишну цену, па се, стога, она најчешће и уноси у формулу за

које је формулисала Међународна асоцијација проценитеља (енг. *International Association of Assessors Officers*). Хоризонтална правичност се мерила помоћу тзв. коефицијента дисперзије, који пружа податке о униформности, која захтева да ефективне стопе буду приближно једнаке, док се вертикална правичност, која може бити регресивна (имовина веће вредности се сразмерно мање оптерећује од имовине мање вредности) и прогресивна (имовина веће вредности се сразмерно више оптерећује од имовине мање вредности), мерила путем тзв. ценовног диференцијала. Вид. К. Connolly, М. Bell, 23-25, 33.

²³⁸ Вид. R. Almy, 71.

²³⁹ Непокретности велике површине се могу изнајмити као пословни простор и сл., па се путем пореза на имовину подстиче њихово ефикасно коришћење.

²⁴⁰ Вид. К. Connolly, М. Bell, 9.

утврђивање нормативне вредности. Локација се вреднује тако што се нормативним актом спроводи зонирање на основу удаљености од центра.

Нормативном вредношћу сматра се и вредност која је утврђена у катастру непокретности, и за земљиште, и за грађевинске објекте (Летонија), односно само за земљиште (Јерменија).²⁴¹ Могуће је, дакле, да се нормативна вредност, као основица пореза на имовину, ограничи само на одређену категорију непокретности. То је случај и у Португалији где је нормативна вредност ограничена само на грађевинске објекте који се налазе у урбаним срединама. До ње се долази на основу просечних трошкова градње, површине, типа и квалитета изградње, као и локације. Примена наведених критеријума доводи до тога да нормативна вредност представља 80-90% тржишне вредности.²⁴² У Румунији је, пак, нормативна вредност као основица резервисана за земљиште.²⁴³

У Црној Гори законом је прописано да је основица пореза на имовину обвезника који не воде пословне књиге тржишна вредност непокретности, која се одређује на основу следећих критеријума: намене, величине, локације, квалитета непокретности, као и других елемената који могу имати утицај на тржишну вредност непокретности.²⁴⁴ Међутим, подзаконским актом, који је донет ради ближе разраде законских норми, предвиђено је да се тржишна вредност непокретности одређује као производ величине непокретности и просечне тржишне цене непокретности по квадратном метру, по зонама и по врсти непокретности којима располаже Пореска управа или други државни орган. Према томе, просечна тржишна цена непокретности по квадратном метру, по зони и по врсти непокретности, је полазна основа приликом утврђивања основице која се, након што се помножи са величином непокретности, даље коригује путем коефицијента квалитета²⁴⁵ и старости (1% за сваку годину старости објекта), који доводе до тога да се основица не

²⁴¹ Вид. *European Tax Handbook*, 54, 488.

²⁴² *Ibid.*, 689-690.

²⁴³ Вид. R. Franzsen, 5.

²⁴⁴ Вид. чл. 6 ЗПН (ЦГ).

²⁴⁵ Коефицијент квалитета се утврђује тако што се број бодова за конкретну непокретност, утврђен према елементима за утврђивање квалитета објекта, дели са бројем бодова за најквалитетнији објекат. Број бодова за најквалитетнији објекат одређују саме општине, с тим да је подзаконским актом донетим од стране Владе утврђен распон коефицијента квалитета (од 0,5 до 2 за грађевинске објекте; од 0,5 до 3 за земљиште). Вид. чл. 13 Уредбе о ближим критеријумима и методологији за одређивање тржишне вриједности непокретности, *Службени лист Републике Црне Горе*, бр. 36/11.

поклапа са тржишном вредношћу.²⁴⁶ Увођење коефицијената је било нужно због одсуства квалитетних података о тржишним трансакцијама, па се путем њих, донекле, настоји имитирати тржиште. Како велики број јединица локалне самоуправе у Црној Гори уопште не располаже подацима о вредности непокретности из уговора о купопродаји који су закључени на њиховим територијама, прописано је да ће у њима полазну основу за утврђивање основице пореза на имовину представљати податак о просечној тржишној вредности непокретности на нивоу Црне Горе, који ће се, затим, кориговати путем тзв. општинског коефицијента непокретности (креће се у распону од 0,5 до 2), који одражава локалне прилике, као и путем коефицијента локације, квалитета и старости објекта.²⁴⁷

Срећу се и решења да се до нормативне вредности долази путем тзв. бодовног система (енг. *point system*), који подразумева да се сваком грађевинском објекту додељује одређени број бодова, у зависности од његових карактеристика, и да се, након тога, број додељених бодова множи са вредношћу бода по квадратном метру, чије је прописивање у надлежности јединица локалне самоуправе.²⁴⁸

Нормативна вредност се може разумети и као корак ка увођењу тржишне вредности, односно као привремено решење, док се не створе сви неопходни услови за имплементацију тржишне вредности. Међутим, неке земље су се, упркос постојању развијеног тржишта некретнина и одговарајућих база података о тржишним трансакцијама, определиле да за основицу узму нормативну вредност. Тако, у Чилеу основицу представља тзв. фискална вредност, а не тржишна вредност, и то, превасходно, због извесности, лакоће администрања и тежње да се избегну могући проблеми везани за недоступност података о упоредивим продајним ценама непокретности. Фискална вредност земљишта се одређује на основу квалитета земљишта, података о продајним ценама и локације, а грађевинских објеката на основу карактеристика, величине, трошкова градње и старости објекта.²⁴⁹ Као што се може приметити, нормативна вредност може

²⁴⁶ Ако не постоје подаци о просечној тржишној цени квадратног метра одговарајућих непокретности по зонама, онда се просечна тржишна цена квадратног метра у општини множи коефицијентом локације, којег одређују саме општине, и то у распону од 0,5 до 2. Вид. чл. 12 Уредбе о ближним критеријумима и методологији за одређивање тржишне вриједности непокретности.

²⁴⁷ Вид. чл. 11 Уредбе о ближним критеријумима и методологији за одређивање тржишне вриједности непокретности.

²⁴⁸ Вид. W. McCluskey, I. Bevc, 401.

²⁴⁹ Вид. J. Youngman (1996), 13.

бити, у већој или мањој мери, блиска тржишној вредности, у зависности од тога који фактори се имају у виду приликом њеног одређивања.

3.3.5. Цена стицања као пореска основица

Цена стицања, односно набавна цена непокретности (енг. *acquisition value*), такође, може да послужи као основица пореза на имовину. Такво решење се примењује у САД-у, у Калифорнији, приликом опорезивања резиденцијалне имовине, и то почев од 1978. године. Под ценом стицања подразумева се тржишна вредност непокретности у време њеног стицања, тј. продаје. Њено увођење (1978. године) је било последица сталног раста цена на тржишту некретнина, које није било праћено повећањем економске снаге пореских обвезника. Управо због тога је и прописано решење да се након стицања основица пореза на имовину „замрзава”, уз годишњи раст од 2%, у циљу уважавања инфлаторних кретања.²⁵⁰ Ако је непокретност стечена пре 1978. године, основицу пореза на имовину представљаће тржишна вредност из 1978. године, а ако је стечена након те године, онда ће њена набавна цена бити основица пореза на имовину.

Предност овакве основице је у томе што она обезбеђује предвидивост и стабилност прихода током времена. Уједно је и инструмент вођења социјалне политике, јер се „замрзавањем” основице, посебно, штите старији грађани. Она повећава стабилност локалних заједница, у смислу трајнијег везивања обвезника за место свог боравка, и подстиче власнике да инвестирају у своје непокретности.²⁵¹ Основни недостатак овако постављене основице пореза на имовину јесте нарушавање принципа хоризонталне правичности, јер је основица за две исте или сличне непокретности различита, у зависности од тога да ли и када су биле у промету. Осим тога, овакво решење доводи до смањеног обима промета непокретности, пошто у случају продаје основица постаје „нова” цена стицања, а не цена из 1978. године. Последица тога је и смањена мобилност становништва.²⁵²

Цена стицања као основица пореза на имовину утицала је на локалне власти у Калифорнији да се преоријентишу на друге облике опорезивања имовине (углавном на

²⁵⁰ Вид. F. Plimmer, W. McCluskey (2010), 6.

²⁵¹ *Ibid.*

²⁵² Вид. *Standard on Property Tax Policy*, 13.

комерцијалну имовину), као и на друге порезе.²⁵³ Она на неки начин награђује „старе” власнике непокретности, који низ година плаћају порез на имовину на „замрзнуту” основицу и који, уз то, у случају њене продаје, остварују и капитални добитак, док, с друге стране, на неки начин кажњава „нове” власнике, који плаћају порез на набавну цену непокретности. Наравно, дугим држањем непокретности и они ће, у случају пораста њене тржишне вредности, уживати погодности „замрзнуте” основице.

Основица пореза на имовину може бити одређена и паушално, и то на исти начин за све обвезнике. У том случају реч је о порезу који у истом износу плаћају сви власници имовине, без обзира на вредност и карактеристике имовине. Почетком 90-тих година 20. века овакав начин опорезивања имовине је био уведен у Великој Британији (енг. *poll tax*), али је због изразите непопуларности врло брзо укинут.²⁵⁴

Ако се по страни остави цена стицања, на једном полу се налази тржишна вредност као основица пореза на имовину, а на другом површина. Нормативна вредност, као основица пореза на имовину, налази се негде између њих, као неки вид компромисног решења. На основу свега изнетог, очито је да не постоји основица пореза на имовину која би савршено пристајала свим пореским јурисдикцијама. Међутим, имплементација сваке од њих захтева испуњеност одређених услова, и то: постојање јасне и свеобухватне регулативе, ажурних катастарa непокретности, као и политичке спремности да се поступак утврђивања и наплате пореза на имовину ефикасно спроведе.

Постоје и мишљења да приликом избора основице пореза на имовину политички кредибилитет, административна изводљивост и јавна прихваћеност треба да имају превагу у односу на економске аргументе.²⁵⁵ Наведено становиште се мора узети са резервом, јер не могу, дугорочно гледано, административне тешкоће и отпор обвезника бити препреке за реформе, захваљујући којима би се, барем донекле, искористио фискални потенцијал овог пореза. Која год основица да се изабере, битно је да се обезбеди уједначено вредновање на територији целе јурисдикције. Наиме, она мора да буде јединствено

²⁵³ Вид. F. Plimmer, W. McCluskey (2010), 6.

²⁵⁴ Вид. Joan Youngman, „The Property Tax in Development and in Transition”, *Making the Property Tax Work* (eds. Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, Joan Youngman), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2008, 21.

²⁵⁵ Вид. W. McCluskey, F. Plimmer, O. Connellan (1998), 51.

одређена, тим пре, што се на основу ње у неким земљама одређује висина трансфера централне власти. Постоје и становишта да је униформан разрез лакше постићи ако су функције вредновања централизоване.²⁵⁶ Међутим, не треба изгубити из вида ни то да је уједначеност обезбеђена и када вредновање врши локална власт, ако је централна власт одредила стандарде, односно критеријуме за вредновање.

Са становишта пореског обвезника, важно је да основица обезбеђује правичност, док су једноставност имплементације и издашност најважнији са аспекта пореске администрације. Имајући у виду наведене критеријуме, тржишна вредност као основица има предност, пошто аргументи који се наводе против овакве основице нису довољно убедљиви, посебно они који се односе на принцип способности плаћања и спречавање улагања у имовину. Један број аргумената који иду у прилог опорезивања имовине, преваходно социјални и фискални аргументи, формулисани су имајући у виду порез на имовину, чија је основица тржишна вредност. Али, проблем је у томе што „економско, финансијско и политичко окружење често није достигло такав степен развоја да би се увео порез на имовину чија би основица била тржишна вредност.”²⁵⁷ Успех имплементације тржишне вредности као основице пореза на имовину не зависи само од политичке воље, него и од тога да ли су законске одредбе праћене одговарајућим административним капацитетима, као и од спремности за улагањем значајних новчаних средстава. Због тога, површина као основица може послужити, и послужила је, као добро прелазно решење у оним земљама, које немају довољно средстава и административних способности за имплементацију тржишне вредности као основице пореза на имовину. Проблем је, међутим, у томе што је овакав начин опорезивања имовине „лако изводљив и друштвено прихватљив, па све док је тако мало ће бити подстицаја и политичке воље да се промени.”²⁵⁸ У том смислу, опорезивање засновано на површини може послужити као добро решење, само док се не испуне сви неопходни услови за увођење *ad valorem* пореза на имовину.

²⁵⁶ Вид. L. C. Ling, W. McCluskey 208.

²⁵⁷ *Ibid.*, 213.

²⁵⁸ W. McCluskey, F. Plimmer, O. Connellan (2002), 55-56.

3.4. Пореска стопа

Пореска стопа, која се може дефинисати као износ пореза у односу према пореској основици, је један од елемената пореза на имовину, приликом чијег конципирања креатори пореске политике бивају суочени са читавим низом дилема. Наиме, прво се мора донети одлука о томе коју врсту пореских стопа увести – пропорционалне или прогресивне стопе. Потом се мора одлучити да ли увести јединствену стопу или, пак, диференциране стопе, затим који ниво власти треба да има овлашћења у погледу прописивања њихове висине, да ли треба прописати њихову минималну и максималну висину, колики степен самосталности треба да се обезбеди локалној власти приликом њиховог прописивања и др.

Како основица пореза на имовину може бити изражена и у новчаним, и у мерним јединицама, стопа се, у зависности од тога, исказује у процентима или у апсолутном износу.²⁵⁹

3.4.1. Избор између прогресивних и пропорционалних пореских стопа

Упоредноправна анализа указује на то да су за порез на имовину својствене и пропорционалне и прогресивне стопе, с тим да се у савременим пореским системима знатно чешће јављају пропорционалне стопе. Несумњиво је да обе врсте стопа имају својих предности, али и одређених недостатака.²⁶⁰

Као најважнија предност прогресивних стопа наводи се то да су оне примереније захтеву да порез треба да се плаћа сразмерно економској снази. Међутим, у контексту пореза на имовину, наведена предност се може довести у питање, јер имовина велике вредности, која је у условима примене прогресивних стопа подвргнута вишим маргиналним стопама, може бити под хипотеком, или се, пак, њена вредност може, у мањој или већој мери, приписати деловању тржишних сила, па примена прогресивних стопа, самим тим, неће у потпуности допринети реализацији принципа способности плаћања.²⁶¹ Иако је увођење прогресивних стопа мотивисано, превасходно, потребом за уношењем већег степена правичности у

²⁵⁹ Правило је да локална власт није у прилици да бира како ће исказати стопу пореза на имовину. Изузетак у том погледу представља Мађарска. Вид. *European Tax Handbook*, 379, 392.

²⁶⁰ Вид. Д. Поповић (2013), 212-215.

²⁶¹ Вид. R. Almy, 74.

систем опорезивања имовине, постизање наведеног циља ће зависити и од тога да ли је основица на одговарајући начин подељена на транше и да ли је за сваку траншу прописана адекватна стопа. Како не постоје унапред формулисана мерила на основу којих би се одредило која је то вредност имовине која се треба опорезовати вишом, односно нижом стопом, прогресивне стопе код пореза на имовину, као, уосталом, и код других пореза, подразумевају извештан степен арбитрарности у опорезивању и различито поимање њихове (не)правичности код обвезника.

Прогресивне стопе код пореза на имовину могу довести до вештачких подела имовине, односно до преноса имовине на најближе сроднике, како би се избегла примена више маргиналне стопе и сл. Као и код осталих пореза, прогресивне стопе чине систем опорезивања имовине недовољно транспарентним и компликованим за просечног пореског обвезника.

Пропорционалне стопе не само да су једноставније за разумевање од стране пореских обвезника, него чине и порески систем лакшим за администрирање. Уједно, смањују и могућности за евазију. Постоје и становишта да пропорционалне стопе имају регресиван учинак, те да је, у циљу његовог анулирања, неопходно предузети одговарајуће мере којима би се обезбедио извештан степен прогресије.²⁶² Наиме, прогресивност је могуће обезбедити, не само путем стопа, него и изузимањем од опорезивања имовине мале вредности, подвргавањем грађевинских објеката нижим стопама, у поређењу са земљиштем, већим напорима приликом наплате пореза када је реч о имовини веће вредности, као и путем различитих одбитака од основице, чија би висина варирала у зависности од карактеристика непокретности, личних или породичних обележја пореског обвезника.²⁶³

Упоредноправна анализа указује на то да се највећи број земаља определио за пропорционалне стопе. Код пореза на имовину пропорционалне стопе су, дакле, правило, а прогресивне изузетак. Прогресивне стопе се, примера ради, срећу на Кипру, у Грчкој, Данској, Летонији, Словенији, Ирској. На Кипру, стопе пореза на имовину, који се плаћа на све непокретности једног пореског обвезника, које се налазе на територији Кипра, су

²⁶² Вид. А. Paugam, 18.

²⁶³ Вид. D. Olowu, 16.

прогресивне и крећу се у распону од 0,6% до 1,9%. Реч је о порезу чији приходи припадају централној власти. Поред тога, постоји и локални порез на непокретности, чија је стопа пропорционална и износи 0,15%. Прогресивним стопама на Кипру су подвргнута и физичка и правна лица.²⁶⁴ У Грчкој се стопа креће од 0,2% до 1%, с тим да је имовина, чија је нормативна вредност мања од EUR 200.000, изузета од опорезивања.²⁶⁵ У Данској стандардна стопа за објекте намењене за становање, чија је тржишна вредност испод EUR 408.000, износи 1%, а на тржишну вредност преко тог износа плаћа се порез по стопи од 3%.²⁶⁶ У Летонији се стопе крећу у распону од 0,1 % до 3%, у зависности од катастарске вредности. Тако, на катастарску вредност непокретности испод EUR 28.400, плаћа се порез по стопи од 0,1%, док је највиша маргинална стопа од 3% прописана за неискоришћено пољопривредно земљиште површине веће од 1 ha.²⁶⁷ У Ирској, почевши од јула 2013. године, накнада за резиденцијалне објекте замењена је порезом на имовину чије стопе су прогресивне, и то тако да за прву траншу (до EUR 1.000.000) она износи 0,18%, а преко тог износа плаћа се порез по стопи од 0,25%.²⁶⁸ У Словенији се стопа за стамбене објекте, који су вреднији од EUR 500.000, увећава за 0,25%.²⁶⁹

Начин на који су конципиране стопе у Великој Британији, када је реч о резиденцијалној имовини, је специфичан. Наиме, резиденцијална имовина је према тржишној вредности разврстана у неколико група. У групу Д се сврстава резиденцијална имовина чија је тржишна вредност између £ 68.001 и £ 88.000, а износ пореза који треба да се плати, односно стопа за остале групе је прописана у одређеном проценту у односу на износ пореза који је прописан за групу Д. Тако, на резиденцијалну имовину која је сврстана у групу А (имовина чија је вредност испод £ 40.000) плаћа се порез у износу од 66,6% пореза утврђеног за групу Д, а на имовину која је сврстана у групу Х (имовина чија је вредност

²⁶⁴ Вид. Varnavas Pashoulis, Thomas Dimopoulos, *Market Value-Based Taxation of Real Property – Cyprus Case*, Paper presented for the Workshop Market Value-Based Taxation of Real Property: Lessons from International Experience, The Lincoln Institute of Land Policy in collaboration with the Center of Excellence in Finance, Ljubljana, Slovenia, March 17-21, 2014, 3-4.

²⁶⁵ Вид. *Taxation Trends in the European Union – Data for the Member States, Iceland and Norway* (2013), 91; William McCluskey, *Country Case Studies: Greece and Cyprus*, Paper presented at the Workshop Market Value-Based Taxation of Real Property: Lessons from International Experience, The Lincoln Institute of Land Policy in collaboration with the Center of Excellence in Finance, Ljubljana, Slovenia, March 17-21, 2014, 1.

²⁶⁶ Вид. *Taxation Trends in the European Union – Data for the Member States, Iceland and Norway* (2013), 71.

²⁶⁷ Вид. Vedran Lovrinčević, „Porez na nekretnine u EU i implikacije za Hrvatsku”, *Ekonomski vijesnik* 2/2011, 421.

²⁶⁸ Вид. *Taxation Trends in the European Union – Data for the Member States, Iceland and Norway* (2013), 99.

²⁶⁹ Вид. Zakon o davku na nepremičnine.

изнад £ 320.000) плаћа се порез у износу од 200% пореза утврђеног за групу Д, итд.²⁷⁰ Иако на први поглед изгледа да је стопа прогресивна, ограничавањем износа пореза за највреднију имовину на двоструки износ пореза утврђен за групу Д постиже се регресивни учинак.

3.4.2. Избор између система јединствених и двојних (диференцираних) пореских стопа

Једна од дилема са којом се суочавају креатори пореске политике односи се и на број стопа пореза на имовину. Наиме, могуће је предвидети решење да стопа буде јединствена, али, исто тако, могуће је предвидети и већи број стопа, у зависности од категорије имовине. Проблематика се своди на доношење одлуке у погледу тога да ли резиденцијалну и пословну (индустријску и комерцијалну) имовину, односно земљиште и грађевинске објекте, треба подвргнути истоветним стопама пореза на имовину.

Несумњиво је да јединствена стопа пореза на имовину доприноси већој једноставности система опорезивања имовине, од које користи имају и обвезници пореза на имовину, и пореска администрација. Уз то, у поређењу са диференцираним стопама, јединствена стопа у већој мери удовољава начелу ефикасности, односно у мањој мери ствара дисторзије. Међутим, наведено решење не удовољава неким другим захтевима који се постављају пред порез на имовину. Ако се начело правичности интерпретира кроз теорију користи, о чему је напред било више говора, тј. да се порез на имовину може третирати као неки вид накнаде за локалне јавне услуге, онда би се морало усвојити решење да се различите категорије имовине подвргавају диференцираним стопама, пошто ће се једино на тај начин уважити, како користи од локалних јавних услуга, тако и трошкови настали њиховим пружањем. Уколико се начело правичности интерпретира кроз теорију способности плаћања, и даље се може наћи оправдање за увођење већег броја стопа, али само под условом да се пошло од претпоставке да је пословни сектор „богатији”, те да га, стога, треба подвргнути вишим стопама пореза на имовину. Имајући у виду претходно изнето, закључујемо да, посматрано са аспекта начела правичности, постоје аргументи за увођење диференцираних стопа.

²⁷⁰ Вид. J. Youngman (2008), 22; L. Chang-Ling, W. McCluskey, 206.

Ако се усвоји диференцирано опорезивање резиденцијалног и пословног сектора, треба донети одлуку у погледу тога који од наведених сектора треба подвргнути вишим, односно нижим стопама. Принцип правичности, схваћен кроз концепт способности плаћања, би, да поновимо, налагао подвргавање пословног сектора вишим стопама. Али, теорија користи полази од тога да би више стопе прописане за пословни сектор имале оправдање само уколико се већи обим, односно бољи квалитет локалних јавних услуга обезбеђује пословном сектору. С обзиром на то да се у улози гласача налазе физичка лица, мало је вероватно да ће до тога заиста и доћи, јер ће се они определити да резиденцијалном сектору обезбеде већи ниво и квалитет локалних јавних услуга. Користи које ужива резиденцијални сектор биће, најчешће, знатно веће од износа плаћеног пореза на имовину, па ће, самим тим, и принцип правичности бити нарушен. Резултати студије спроведене у Канади и САД-у указују на то да је обим јавних услуга које локална власт пружа пословном сектору мањи, у поређењу са резиденцијалним сектором, иако је пословни сектор подвргнут вишим ефективним стопама.²⁷¹ Према томе, начело правичности, уколико се схвата кроз теорију користи, би налагало ниже опорезивање пословног сектора.

Диференциране стопе пореза на имовину су оправдане са аспекта ефикасности, али само ако се пође од становишта да се она обезбеђује прописивањем виших стопа на оне компоненте пореске основе које су мање еластичне у погледу понуде.²⁷² Уколико се пође од ефикасности, онако како је тумаче Берд (*Bird*) и Слек (*Slack*), управо зато што је пословни сектор далеко мобилнији, односно с обзиром на то да је основица код пословне имовине еластичнија, ниже пореске стопе би се морале предвидети за пословну имовину, у поређењу са резиденцијалном. Наведено становиште постаје још убедљивије ако се има у виду феномен „пореског извоза” (енг. *tax exporting*), који настаје онда када терет пореза на комерцијалну и индустријску имовину сносе потрошачи и власници капитала, који нису резиденти јурисдикције која је увела порез. У случају тог феномена, стопе пореза на имовину би морале бити ниже, јер када би се прописале више стопе, обвезници би имали легитимно право да захтевају виши степен и квалитет локалних јавних услуга, иако су терет пренели на резиденте других локалних јурисдикција.²⁷³ Штавише, постоје и

²⁷¹ Вид. Н. Kitchen, 23-24.

²⁷² Вид. R. Bird, E. Slack (2004b), 41.

²⁷³ Вид. Enid Slack, *The Property Tax in Theory and Practice*, Working Paper No. 02, Institute on Municipal Finance and Governance (IMFG), Munk School of Global Affairs, University of Toronto, Toronto 2010, 3.

гlediшта да, посматрано са аспекта ефикасности, пословну имовину уопште не би требало опорезовати, пошто се она третира као инпут у процесу производње.²⁷⁴ Међутим, ако се ефикасност интерпретира на „стандардни” начин, јединствене стопе пореза на имовину су, као што је претходно и истакнуто, далеко боље решење.

На основу свега претходно изнетог, јасно је да је на терену стопа пореза на имовину немогуће усвојити решење, које би било задовољавајуће у погледу и једноставности, и правичности, и ефикасности. Упоредноправна анализа указује на разноликост решења у овој области, с тим да се ипак већина држава определила за диференциране стопе, када је у питању опорезивање резиденцијалног и пословног сектора. Јединствене стопе су више изузетак. Оне се срећу, примера ради, у Републици Српској и Аустрији.²⁷⁵ У већини држава резиденцијална имовина је подвргнута нижим стопама, јер су креатори пореске политике пошли од тога да су „грађани сиромашни, а да је пословни сектор богат.”²⁷⁶ Придржавање претходно наведеног је посебно изражено у мање развијеним, азијским и афричким земљама.²⁷⁷ Што се тиче европских земаља, резиденцијални сектор је подвргнут нижим стопама, нпр. у Чешкој, Пољској и Румунији.²⁷⁸ У Пољској је највиша допуштена стопа за објекте који се користе за обављање пословне делатности, чак, 29 пута већа од стопе која је прописана за резиденцијалне објекте.²⁷⁹ Срећу се и решења да се за пословни сектор прописују ниже стопе (Данска), као и случајеви да се приликом прописивања стопа пореза на имовину прави разлика између индустријске и комерцијалне имовине (Шведска).²⁸⁰

Различите стопе се могу предвидети за грађевинске објекте и за земљиште (енг. *graded system, two rate, split rate system*). Тако, могуће је земљиште подвргнути вишим стопама,

²⁷⁴ Вид. *European Economy – Possible Reforms for Real Estate Taxation: Criteria for Successful Policies*, 9.

²⁷⁵ Вид. чл. 8 ЗПН (РС); *European Tax Handbook*, 68, 79.

²⁷⁶ Вид. Jan Brzeski, *Political Challenges to (Fully) Using Property Tax Reforms Difficulties in Transition CE Countries*, Working Paper 06-38, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta, Georgia 2006, 8.

²⁷⁷ Вид. William Dillinger, *Urban Property Tax Reforms – Guidelines and Recommendations*, Working Paper Series 710, World Bank, Washington D. C. 1991, 8-9.

²⁷⁸ Вид. М. Radvan, 3, 5; *European Tax Handbook*, 666, 677; R. Franzsen, 4.

²⁷⁹ Вид. *European Tax Handbook*, 677.

²⁸⁰ *Ibid.*, 204, 215, 818.

како би се подстакла његова ефикаснија употреба.²⁸¹ Такво решење је, примера ради, прописано у Литванији, где се земљиште опорезује по стопи од 1,5%, а грађевински објекти по стопи од 1%.²⁸² У основи диференцираног опорезивања земљишта и грађевинских објеката могу бити и одређени социјални разлози, с обзиром на то да ће терет пореза на земљиште понети власници земљишта, па се, без обзира на врсту установљених стопа, може рећи да је овакав начин опорезивања прогресивнији, него што на први поглед изгледа.²⁸³ Међутим, срећу се и решења да се земљишту, на терену стопа, обезбеђује привилеговани порески третман. То је случај, примера ради, у Пољској, где је земљиште подвргнуто повољнијем третману.²⁸⁴ Такво решење је често мотивисано настојањем да се сектору пољопривреде, и на терену стопа пореза на имовину, обезбеди привилеговани третман. Слично томе, у Шпанији су прописане различите стопе за имовину у урбаним и руралним крајевима, и то тако да је стопа пореза на имовину у руралним крајевима нешто нижа.²⁸⁵ Често се стопе које терете земљиште и грађевинске објекте разликују не само у погледу висине, него и у погледу врсте и начина њеног исказивања. Тако, у Чешкој и Словачкој земљиште је, за разлику од грађевинских објеката, подвргнуто стопама које се исказују у проценту, док се у Румунији стопе исказују у апсолутном износу.²⁸⁶ У Чешкој се путем стопа уважава и продуктивност земљишта, па су ниже стопе прописане за мање продуктивније земљиште.²⁸⁷ Кипар је у овом погледу изузетак, па прописује исту стопу и за земљиште и за грађевинске објекте.²⁸⁸ Поједине земље, попут Македоније и Црне Горе, прописују до неколико пута више стопе од стандардних, ако се пољопривредно земљиште не обрађује.²⁸⁹

²⁸¹ У појединим земљама (афричким и азијским) неискоришћено земљиште је подвргнуто нижим стопама, односно изузето од опорезивања, што је одраз степена цивилизацијског развоја, односно става да не треба опорезовати имовину која не ствара приход. Вид. W. Dillinger, 9.

²⁸² Вид. *European Tax Handbook*, 520.

²⁸³ Вид. доле, 116.

²⁸⁴ Вид. *European Tax Handbook*, 666, 677.

²⁸⁵ *Ibid.*, 783, 797.

²⁸⁶ Вид. M. Radvan, 4; A. Romanova, 2-3; R. Franzsen, 3-4.

²⁸⁷ Вид. M. Radvan, 4.

²⁸⁸ Вид. V. Pashoulis, T. Dimopoulos, 3-4.

²⁸⁹ У вези са овим, било би интересантно споменути одлуку Уставног суда Хрватске, који је 2007. године укинуо порез на необрађено обрадиво пољопривредно земљиште, порез на неискоришћене предузетничке непокретности, као и порез на неизграђено грађевинско земљиште. Уставни суд је утврдио, такође, да наведени порези имају, према власницима посматраних непокретности, обележје казних пореза, „јер је њихова сврха да на неки начин присиле власнике на чињење које није ни уставно, ни законски, правно

Већем броју пореских стопа у зависности од категорије имовине, као и прогресивним пореским стопама се приговара да приходе од пореза на имовину чине мање предвидивим, мање транспарентним, да воде већем степену комплексности система, самим тим и већим трошковима, као и то да је такав начин конципирања пореских стопа подложнији корупцији.²⁹⁰

3.4.3. Висина пореских стопа

Што се тиче висине стопа пореза на имовину, једна од његових карактеристика јесу ниске и, по правилу, пропорционалне стопе. Имајући у виду да је реч о терцијарном опорезивању и да се не сме дозволити да се опорезивањем задире у саму имовинску супстанцу, стопе и не смеју бити превисоке. Дуго времена, ретко када су премашивале 1%.²⁹¹ Међутим, упоредноправна анализа указује на то да су у појединим земљама креатори пореске политике одступили од наведене правилности, па се срећу и решења да максимално допуштена стопа износи 1,5% (Летонија), 2,5% (Естонија), или, чак, 3% (Мађарска, Финска).²⁹² Израчунато је да стопи од 1% овог пореза одговара стопа од 20% пореза на доходак, што се не сме изгубити из вида приликом одређивања њихове висине.²⁹³

У финансијској литератури се могу наћи становишта да стопе пореза на имовину не смеју бити ни прениске, јер као такве могу дестимулисати локалне пореске власти да ефикасно спроводе наплату пореза, како редовну, тако и принудну.²⁹⁴ Међутим, уколико би се висина трансфера централне власти везала за напоре у наплати пореза на имовину, упркос ниским стопама, наведени проблем би се избегао.

Постоје и становишта да централна власт намерно одржава стопе пореза на имовину на ниском нивоу, пошто се приходи од овог пореза сливају у буџете локалних власти.²⁹⁵ Али, наведено становиште потпуно занемарује чињеницу да је за централну власт најбоља

утемељено." Вид. Marina Kesner-Škreb, „Prijedlog poreza na nekretnine – neka otvorena pitanja”, *Aktualni osvrti* 44/2012, 3.

²⁹⁰ Вид. *Rural Property Tax Systems in Central and Eastern Europe*, FAO Land Tenure Studies, Rome 2002, 28.

²⁹¹ Вид. R. Bird, E. Slack (2004b), 41.

²⁹² Вид. *European Tax Handbook*, 488, 224, 392, 239.

²⁹³ Вид. Марко Радичић, Божидар Раичевић, *Јавне финансије – теорија и пракса*, Дата Статус, Економски факултет у Суботици, Београд – Суботица 2008, 107.

²⁹⁴ Вид. Sally Powers, *Collection and Enforcement of the Property Tax*, International Studies Program, Working Paper 06-46, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta, Georgia 2006, 4.

²⁹⁵ Вид. W. Dillinger, 5.

опција да локална власт прикупи што више средстава од изворних прихода, с обзиром на то да ће у тим случајевима и ниво трансфера који им се даје бити нижи.

Важно је нагласити да високе законске стопе пореза на имовину не морају, аутоматски, да значе да су обвезници изложени реално високом пореском оптерећењу. Због постојања различитих олакшица, неспровођења ревалоризације дуги низ година и сл., ефективне стопе пореза на имовину су често знатно ниже од законских. Примера ради, у Летонији основица пореза на имовину је значајно потцењена катастарска вредност непокретности.²⁹⁶ Ефективне стопе показују колики је удео плаћеног пореза у тржишној вредности имовине, па имају посебан значај у контексту *ad valorem* опорезивања имовине. Захваљујући њима могуће је да се анализирају ефекти пореских олакшица, као и да се праве поређења између различитих јурисдикција.²⁹⁷

На крају, важно је нагласити да је веома тешко утврдити која је то најприкладнија висина стопа пореза на имовину. Наиме, како се најчешће прописују ограничења у погледу највише дозвољене стопе које јединице локалне самоуправе могу уводити, не може се рећи да је „прави” ниво пореског оптерећења онај који одражава преференције локалних резидената.

3.4.4. Одговорност за одређивање пореских стопа

Међународна пракса указује на то да код пореза на имовину постоје три основна приступа одређивања пореских стопа. Наиме, оне могу бити фиксирани у законодавству, одређене у зависности од локалних буџетских потреба или, пак, прописане у законодавству, али тако да се њихова висина прилагођава годишњој стопи инфлације.²⁹⁸ На основу претходно наведеног, закључујемо да је трећи приступ, у суштини, варијанта првог приступа.

Стопе пореза на имовину које су фиксирани у законодавству, у смислу да је прописан њихов максимално допуштени износ или, пак, њихов распон, су најједноставније за

²⁹⁶ Вид. *European Tax Handbook*, 488.

²⁹⁷ Вид. Sally Powers, *Property Tax Revenue Model Problem: Effective Tax Rate Problem: Set Tax rate to Revenue Need*, Paper presented at the Workshop Market Value-Based Taxation of Real Property: Lessons from International Experience in Ljubljana, Slovenia, The Lincoln Institute of Land Policy in collaboration with the Center of Excellence in Finance, Ljubljana, Slovenia, March 17-21, 2014, 8-9.

²⁹⁸ Вид. R. Almy, 16.

имплементацију, али нису флексибилне, зато што када се достигне највиша допуштена стопа, до повећања прихода једино може доћи ширењем основице пореза на имовину. Када су стопе фиксирание, услед инфлације и неспровођења ревалоризације основице током дужег временског периода, може доћи до обезвређивања прихода од пореза на имовину.²⁹⁹ Али, с друге стране, не сме се изгубити из вида ни то да су тако конципиране стопе пореза на имовину препрека могућим претензијама локалних власти да их неконтролисано увећавају.

Одређивање висине стопа пореза на имовину у зависности од локалних буџетских потреба захтева податке о укупним неопходним приходима, очекиваним приходима из других извора, као и податак о укупној основици пореза на имовину на територији дате јединице локалне самоуправе. До стопе пореза на имовину се долази тако што се прво одузму очекивани приходи из других извора од укупно неопходних прихода, а потом се добијена цифра подели са укупном основицом пореза на имовину на територији дате јединице локалне самоуправе.³⁰⁰ Наведени поступак се примењује само у случају одређења за јединствену стопу. Ако се уведу диференциране стопе, у зависности од предмета опорезивања, нужно је утврдити основицу посебно за сваки предмет опорезивања. Чак и када се стопе пореза на имовину одређују у зависности од буџетских потреба, како би се спречио неконтролисани раст стопа услед раста јавних расхода, у појединим земљама су прописана одређена ограничења. Тако, примера ради, у Холандији, стопе пореза на имовину у текућој пореској години не смеју бити више од 20%, у односу на пореске стопе из претходне пореске године, док, на пример, таква ограничења нису наметнута у Швајцарској.³⁰¹

Прилагођавању стопа пореза на имовину, које су фиксирание у законодавству, годишњој стопи инфлације, прибегава се, како би се избегло обезвређивање прихода током времена, нарочито када је основица пореза на имовину површина, тј. када је стопа исказана у апсолутном износу.

²⁹⁹ *Ibid.*

³⁰⁰ *Ibid.*

³⁰¹ *Ibid.*, 17.

Може се рећи да је у савременим пореским системима правило да стопе пореза на имовину, самостално или у оквирима постављених лимита, одређују јединице локалне самоуправе. У највећем броју земаља централна власт је прописала распон у оквиру којег јединице локалне самоуправе имају право да пропишу стопу (Италија, Македонија, Естонија), односно само највишу допуштену стопу (Пољска, Мађарска).³⁰² Дакле, правило је да учешће у одређивању висине стопа имају и централна, и локална власт.³⁰³ Локалне власти немају могућност да утичу на висину стопе једино у Великој Британији, и то само када је реч о порезу који терети нерезиденцијалну имовину (енг. *National Non-Domestic Rates*), док је код пореза на резиденцијалну имовину (енг. *Council Tax*) централна власт прописала максимални допуштени распон стопа предвиђених за поједине вредносне групе у односу на „контролну” групу (групу Д).³⁰⁴

Овлашћење локалних власти да имају учешће у одређивању висине стопа пореза на имовину је веома добар механизам за постизање већег степена демократичности, одговорности, транспарентности и ефикасности локалних власти, пре свега, јер се тако успоставља веза између приходне и расходне стране локалних буџета. Локалне власти на тај начин одлучују и о висини пореза, односно о висини прикупљених прихода, али и о њиховом трошењу. Још је шездесетих година 20. века Урсула Хикс (*Ursula Hicks*) указала на то да је услов за активно учешће локалних власти у економском и социјалном животу њихов приступ одговарајућим финансијским средствима. Такође, истакла је да је за одговорно поступање неопходно да локалне власти имају контролу над тим средствима, у смислу да саме могу одредити стопе за своје порезе, као и висину накнаде за своје услуге.³⁰⁵ Усамљена су решења да се стопа одређује од стране централне власти (Јапан, Чиле, Тунис).³⁰⁶ Начин на који ће ово питање бити регулисано зависи, пре свега, од тога колико је централна власт заиста заинтересована за остваривање фискалне децентрализације у пуном и правом смислу те речи.

³⁰² Вид. *European Tax Handbook*, 464, 562, 232, 666, 392.

³⁰³ У Норвешкој је централна власт прописала распон у оквиру којег јединице локалне самоуправе могу прописати стопу пореза на имовину, с тим да су ограничене правилом да стопа пореза на имовину не може бити већа од 0,2% у односу на стопу из претходне пореске године. Вид. L. E. Borge, O. Henning Nyhus, 2.

³⁰⁴ Вид. O. Connellan, 35, 43.

³⁰⁵ Вид. J. Youngman (1996), 26.

³⁰⁶ Вид. R. Bird, E. Slack (2004b), 33.

У највећем броју земаља централна власт прописује највише допуштене стопе које могу уводити јединице локалне самоуправе. Истина, на тај начин се ограничава аутономија локалних власти, односно моћ суштинског одлучивања локалних власти и њихов фискални потенцијал, али, у исто време, такво решење је неопходно како би се пореско оптерећење ставило под контролу и, на неки начин, уравнотежила овлашћења централне и локалних власти.³⁰⁷ Такође, прописивање највиших допуштених стопа код пореза на имовину је нужно како би се ограничила нелојална пореска конкуренција између јединица локалне самоуправе, која би могла да доведе у питање остваривање циљева политике регионалног развоја, као и да створи конфликте са циљевима макроекономске политике због неконтролисаног раста јавног сектора.³⁰⁸

Могу се, ипак, пронаћи и аргументи против постављања ограничења у погледу висине стопа пореза на имовину. Један од њих је да висина стопа треба да одражава преференције резидената у погледу нивоа и квалитета локалних јавних услуга, па је, самим тим, постављање ограничења у погледу њихове висине препрека за обезбеђивање локалних јавних добара у складу са потребама и интересима локалних резидената. Сем тога, истиче се и да је страх од пореске конкуренције најбољи начин за држање стопа пореза на имовину под контролом, у смислу спречавања њиховог неконтролисаног раста.³⁰⁹ У Словачкој стопе одређене у закону се примењују само у ситуацијама када јединице локалне самоуправе саме не пропишу својим одлукама висину стопа. Дакле, приликом њиховог одређивања јединице локалне самоуправе имају прилично висок степен самосталности и, уз то, имају овлашћење да прописују различиту висину стопа за различите категорије имовине. Једино ограничење се огледа у прописивању распона између највиших и најнижих стопа за поједине категорије имовине, од стране централне власти, чиме се обезбеђује да разлике у погледу њиховог пореског оптерећења не буду превелике.³¹⁰ Имајући у виду потребу за спречавањем пореске конкуренције и негативних последица које проистичу из ње, као и улогу коју има централна власт у обезбеђивању

³⁰⁷ Вид. *Improvement of Local Property Tax Administration in South East Europe*, Network of Association of Local Authorities in South East Europe, Skopje 2009, 14.

³⁰⁸ Вид. Д. Поповић (2013), 392.

³⁰⁹ Вид. Н. Kitchen, 32-33.

³¹⁰ Вид. А. Romanova, 3.

услова за успешну имплементацију пореза на имовину, мишљења смо да се њој мора дозволити да пропише највишу допуштену висину стопа пореза на имовину.

Дилеме постоје и у погледу потребе за одређивањем минималних стопа пореза на имовину од стране централне власти. На први поглед изгледа да за таквим решењем нема потребе, јер је у интересу јединица локалне самоуправе да овај порез буде што издашнији. Међутим, заштита од штетне пореске конкуренције и могућност намерног прописивања ниских стопа, због ослањања на трансфере централне власти, изискују потребу и за утврђивањем минималне стопе пореза на имовину.

Могуће је да у одређивању висине стопа пореза на имовину у датој локалној јурисдикцији учествују и централна, и локална власт. У зависности од тога да ли стопе пореза на имовину одређује један ниво власти или, пак, стопе одређује више нивоа власти, и то сваки у оквирима постављених лимита, разликују се појединачне и сложене пореске стопе.³¹¹ Тако, примера ради, у Немачкој, на савезном нивоу је прописана стопа од 0,35%, која се множи коефицијентима које одређују јединице локалне самоуправе, чији је распон од 280% до 810%.³¹² У Луксембургу се, такође, базична стопа утврђена од стране централне власти увећава коефицијентима, чији је распон од 120 % до 900%.³¹³ За стопе у Чешкој својствено је то да се стопе које су одређене у закону могу увећати, односно умањити за кофицијенте које утврђују јединице локалне власти, у зависности од броја становника.³¹⁴

Имајући у виду напред изнето, јасно је да је на терену стопа пореза на имовину немогуће прописати решење које би било задовољавајуће у сваком погледу. У погледу дилеме између пропорционалних и прогресивних стопа, избор треба да буде у корист пропорционалних стопа, тим пре што се прогресивност може обезбедити на друге начине, преваходно, изузимањем од опорезивања имовине мале вредности. Ако се већ изабере прогресивне стопе, скала пореске прогресије би морала да буде што једноставнија. Што се тиче дилеме око избора јединствене или диференциране стопе, немогуће је установити решење које би у исто време удовољило и захтеву за једноставношћу система опорезивања, и захтевима правичности и ефикасности. Јединствене стопе, ипак, показују

³¹¹ Вид. R. Almy, 16.

³¹² Вид. *European Tax Handbook* 2010, 304.

³¹³ *Ibid.*, 554.

³¹⁴ Вид. M. Radvan, 3.

одређене предности. У случају одређења за диференциране стопе неопходно је да разлике између њих не буду превелике, како би се створило што мање дисторзија.

3.5. Пореске олакшице

Систем опорезивања имовине карактерише постојање бројних пореских олакшица. Пореске олакшице представљају уступак који држава чини у погледу пореског обвезника, пореске основице, пореских стопа или износа пореских прихода, а све у поређењу са општим режимом ова четири елемента.³¹⁵ Мотиви прописивања пореских олакшица су разноврсни. Када се посматра само порез на имовину, оне се прописују како би се спровело диференцирање обвезника овог пореза у зависности од њихове економске снаге и личних прилика, како би се подстакле неке друштвено и економски пожељне активности, постигао већи степен административне ефикасности, или испуниле обавезе предвиђене на основу међународних уговора, итд.

У начелу, сва имовина је опорезива, изузев ако за њу није предвиђен неки вид пореских олакшица. Пореске олакшице се могу одобравати на темељу власништва (нпр. пореско ослобођење за имовину у државној својини), употребе (нпр. пореско ослобођење за резиденцијалну имовину), карактеристика имаоца права, која су предмет опорезивања (нпр. одлагање плаћања пореза на имовину пензионерима),³¹⁶ или, пак, саме имовине (нпр. пореско ослобођење за имовину мале вредности). Оне су пример утицаја економских, социјалних, политичких, административних и других фактора приликом креирања система опорезивања имовине. Реч је о факторима који оправдавају одступање од принципа општости, као једног од основних начела опорезивања.

Пореске олакшице код пореза на имовину, као и пореске олакшице уопште, се могу класификовати на различите начине. Тако, посматрано са аспекта дужине трајања, пореске олакшице у систему пореза на имовину могу бити трајне и привремене. Већина их је трајног карактера, што значи да њихова примена није везана за одређени рок, с тим да се срећу и привремене пореске олакшице, односно оне пореске олакшице чија је примена

³¹⁵ Вид. Д. Поповић (2013), 216-217.

³¹⁶ У суштини, пружање могућности пензионерима да одложе плаћања пореза на имовину није „класична” пореска олакшица, већ својеврсна пореска погодност која се пружа свим пореским обвезницима, па и пензионерима, по испуњењу законом предвиђених услова.

временски орочена. Тако, примера ради, у Чешкој је прописано пореско ослобођење за земљиште и грађевинске објекте који су били под ударом природних катастрофа, до њиховог елиминисања, максимално у трајању до 5 година.³¹⁷

Имајући у виду степен распрострањености, срећу се пореске олакшице које су универзално распрострањене (нпр. пореско ослобођење за имовину дипломатско-конзуларних представништава, пореско ослобођење за добра у општој употреби, као и за имовину која се користи за образовне, културне, здравствене и друге општекорисне сврхе, итд.), и оне које су својствене за одређене земље, односно групу земаља, у зависности од циљева за које су се определили креатори пореске политике (нпр. пореске олакшице за пословну имовину, пољопривредно земљиште, објекте који служе за обављање пољопривредне делатности, итд.).

У зависности од утицаја на висину пореских прихода, разликују се пореске олакшице које доводе до потпуног (нпр. пореско ослобођење за имовину у државној својини) и делимичног неплаћања пореза (нпр. снижена пореска стопа за пољопривредно земљиште).

У зависности од тога да ли основ свог постојања налазе директно у правним прописима, међу одредбама посвећеним пореским олакшицама, разликују се формалне и фактичке (*de facto*) пореске олакшице. Формалне пореске олакшице основ свог постојања изричито налазе у различитим правним прописима, углавном у законима, у којима су јасно и недвосмислено, прописани услови под којима се стиче право на њих, док је код тзв. *de facto* пореских олакшица реч о томе да иако, по слову закона, не постоје пореске олакшице, због систематског потцењивања вредности имовине, због неефикасне наплате пореза у односу на одређене категорије имовине, или, пак, због неких других разлога, оне фактички егзистирају. До систематског потцењивања може доћи због неадекватних правила о утврђивању вредности имовине или неспровођења ревалоризације пореске основице током дужег временског периода. О *de facto* пореским олакшицама у систему пореза на имовину се може говорити и у ситуацијама када се одређене категорије имовине не опорезују због административне неизводљивости. Типичан пример за то јесте одустајање од опорезивања покретних ствари.³¹⁸ *De facto* пореске олакшице обухватају и

³¹⁷ Вид. М. Radvan, 7.

³¹⁸ Вид. *Standard on Property Tax Policy*, 18.

случајеве када се, као последица увођења новог режима опорезивања имовине који ће довести до наглог повећања пореског терета, предвиди његова постепена имплементација у прелазном раздобљу, односно када се прописују посебна правила у погледу односа пореског дуга у текућој и претходној пореској години.³¹⁹ У *de facto* пореске олакшице спадају и тзв. индиректне пореске олакшице, које се састоје у могућности да се плаћени порез на имовину одбије од основице пореза на доходак, односно пореза на добит корпорација. Могућност одбитка плаћеног пореза на имовину од основице пореза на добит корпорација је правило. Грчка и Кипар више представљају изузетак у том погледу.³²⁰

Имајући у виду ниво власти који их уводи, разликују се пореске олакшице које уводи централна и пореске олакшице које уводи локална власт. Увођење пореских олакшица од стране централне власти је правило. Улога локалне власти у прописивању пореских олакшица се може састојати у томе да оне имају могућност да изаберу да ли ће увести неке олакшице које су таксативно наведене од стране централне власти. Дакле, могуће је да пореске олакшице буду обавезног и факултативног карактера. Илустрације ради, у Словачкој постоје пореске олакшице прописане законом (за имовину у јавној својини, у својини дипломатско-конзуларних представништава, у својини црква које се користе за верске обреде и сл.), али и оне које, на основу законског овлашћења, могу уводити јединице локалне самоуправе. Тако, оне могу прописивати пореске олакшице које доводе до потпуног (за мочварна земљишта, јавне паркове, спортске терене и сл.) или делимичног неплаћања пореза (објекте који се користе од стране музеја, школа, библиотека, објекте који се не могу користити због реконструкције и сл.).³²¹ Међутим, срећу се и решења да локална власт приликом њиховог увођења није везана било каквим ограничењима централне власти (нпр. у Литванији и Мађарској, поред пореских олакшица прописаних од стране централне власти, јединице локалне самоуправе имају овлашћење да у оквирима својих јурисдикција пропишу и додатне пореске олакшице).³²²

Прописивањем пореских олакшица од стране централне власти жели се обезбедити јединствено вођење политике пореских олакшица на територији целе државе, како би се

³¹⁹ Примера ради, у Литванији је било прописано да порески дуг у 2010. години не може бити већи од 125% пореског дуга из 2009. године. Вид. *European Tax Handbook 2010*, 488.

³²⁰ *Ibid.*, 170, 342.

³²¹ Вид. А. Romanova, 3.

³²² Вид. В. Yuan, К. Connolly, М. Bell, 79, 123.

спречила конкуренција између јединица локалне самоуправе. Међутим, ако се пође од тога да је у већини земаља усвојено решење да је прописивање стопа пореза на имовину, самостално или у оквиру постављених лимита, у надлежности јединица локалне самоуправе, не види се разлог зашто оне не би биле у прилици да утичу и на висину ефективне пореске стопе, прописивањем пореских олакшица које не резултирају потпуним неплаћањем пореза. Дакле, то би значило да је оправдано да прописивање пореских ослобођења буде у надлежности централне власти, а пореских кредита³²³ и других видова пореских олакшица, које доводе до делимичног неплаћања пореза, у надлежности локалних власти.

Са становишта начина на који се пружају, разликују се пореске олакшице у односу на пореског обвезника, пореску основицу, пореску стопу и висину обрачунатог пореза. Пореске олакшице у односу на пореског обвезника, односно субјектне пореске олакшице, се деле на личне и институционалне. Институционалне пореске олакшице, које се одобравају за имовину у државној својини и имовину различитих институција које обављају општекорисне (хуманитарне, културне, образовне и сл.) делатности, су и бројније и универзалније.³²⁴ Личне пореске олакшице се одобравају с обзиром на личне и породичне прилике обвезника пореза на имовину, као што су његова старост, број издржаваних чланова породице, здравствено стање и сл. Путем њих се врши „субјективизација” једног, иначе, објектног пореза. Личне пореске олакшице се, најчешће, признају само у односу на објекте у којима обвезник станује. Тако, примера ради, у Словачкој јединице локалне самоуправе, на основу законског овлашћења, могу прописати делимично пореско ослобођење за објекте у којима станују и чији су власници инвалиди, лица старија од 62 године или лица која се налазе у стању материјалне потребе.³²⁵ У Бугарској се инвалидима прве и друге категорије признаје право на порески кредит у висини од, чак, 75% утврђеног пореза на имовину.³²⁶ Уважавање наведених околности се, посматрано са аспекта способности плаћања, може оспорити, јер старост обвезника, број чланова домаћинства и сл. не дају недвосмислен сигнал да је она доведена у питање. У личне пореске олакшице спадају и оне олакшице, које се састоје у могућности одлагања

³²³ Вид. доле, 217.

³²⁴ Вид. R. Almy, 78.

³²⁵ Вид. A. Romanova, 3.

³²⁶ Вид. B. Yuan, K. Connolly, M. Bell, 25.

плаћања пореза на имовину када су у питању одређене категорије обвезника. У Данској ту могућност имају лица старија од 65 година.³²⁷ Одлагање је праћено обавезом обезбеђења пореске обавезе, односно установљавањем заложног права на непокретности, односно хипотеком за случај преноса непокретности (њене продаје или смрти обвезника). Наведена олакшица изискује додатне административне трошкове везане за настанак хипотеке, њену наплату и сл. Главни проблем је што на тај начин, кроз одлагање плаћања пореза, држава у извесном смислу „кредитира” пореског обвезника. То је посебан проблем у условима инфлације, када се обезвређује износ пореског дуга, осим ако се не ревалоризује. Не постоје ни убедљиви разлози да приликом плаћања пореза на имовину постоји одступање од општег режима одлагања плаћања пореског дуга.

Пореске олакшице у погледу основице се манифестују у облику изузимања и одбитака. Наиме, код пореза на имовину одређени објекти се *per definitionem* искључују из опорезивања (нпр. пољопривредно земљиште, шумско земљиште, итд.). Ни одбици нису реткост, посебно када је реч о резиденцијалној имовини, тако да се срећу решења да одређени проценат тржишне вредности непокретности не улази у основицу.³²⁸ Пореске олакшице у погледу стопе се манифестују кроз примену снижене (преференцијалне) стопе (нпр. снижена стопа се може предвидети за резиденцијални или, пак, пословни сектор).³²⁹ Пореске олакшице у погледу висине пореског дуга, односно порески кредити се, приликом опорезивања имовине примењују, најчешће, када се желе уважити лична и породична својства обвезника, па се, примера ради, за обвезника пореза на имовину и сваког издржаваног члана породице признаје порески кредит одређене висине за објекте (куће, станове) у којима станују.³³⁰

3.5.1. Пореске олакшице за обвезнике са ниским нивоом дохотка

Приликом опорезивања имовине може се водити рачуна и о висини дохотка који остварује обвезник пореза на имовину. То се може постићи прописивањем правила да само они обвезници чији је доходак испод одређеног износа стичу право на пореску олакшицу. У

³²⁷ Вид. R. Almy, 87.

³²⁸ Вид. горе, 55.

³²⁹ Вид. горе, 79-80.

³³⁰ Вид. доле, 98.

Француској, на пример, порез на коришћење непокретности које представљају главно место становања не плаћају лица старија од 60 година, као и удовци/удовице, без обзира на године, уколико у посматраној пореској години нису остварили доходак изнад одређеног износа (у 2013. години EUR 10.663 по особи, плус EUR 2.839 за издржавано лице). Такође, прописано је и право на порески кредит у ситуацијама када нето доходак домаћинства не прелази утврђени износ (у 2013. години EUR 25.005 за пореског обвезника, који се увећава за сваког додатног члана домаћинства, и то по EUR 5.842, односно EUR 4.598, што зависи од састава домаћинства, као и од броја деце).³³¹

Приликом опорезивања имовине могуће је уважити висину дохотка и тако што ће се прописати горња граница у погледу дела дохотка који се троши на плаћање пореза на имовину (енг. *circuit breakers*).³³² Ако порески дуг превазилази одређени проценат укупно оствареног дохотка долази, или до отписа пореског дуга, или до његовог сразмерног умањења.³³³ Наведена пореска олакшица је својствена за САД. Могуће је да она има општи карактер, односно да се пружа свим обвезницима, уколико испуњавају услов у погледу висине пореског дуга на име пореза на имовину и укупно оствареног дохотка. Тако, примера ради, ова олакшица се у Западној Вирџинији пружа свим обвезницима, без обзира на њихову старост и висину дохотка, и то тако да порез на имовину не може бити већи од 4% оствареног дохотка, а максимално USD 1000. Срећу се и решења да висина допуштеног удела пореза на имовину у оствареном дохотку, како би се стекло право на пореску олакшицу, зависи од висине дохотка.³³⁴ Могуће је и да примена наведене олакшице зависи од испуњености додатних услова везаних за старост обвезника, њихову радну способност, породичне прилике и сл.³³⁵ Тако, у Вајомингу и Тенесију само пензионери и инвалиди могу остварити право на ову пореску олакшицу.³³⁶ У европским државама она није уобичајена. Једино је у Француској прописано да збир плаћеног пореза на доходак, доприноса за обавезно социјално осигурање, пореза на имовину и пореза на нето имовину

³³¹ Вид. *French Property Taxes*.

³³² У дословном преводу термин *circuit breakers* значи осигурач. Наиме, ова пореска олакшица осигурава да плаћени порез на имовину не представља прекомерно оптерећење у односу на остварени доходак.

³³³ Вид. R. Almy, 85.

³³⁴ Вид. John Bowman, „Residential Property Tax Relief Measures”, *Erosion of the Property Tax Base – Trends, Causes and Consequences* (eds. Nancy Augustine et al.), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2009, 76, 79.

³³⁵ Вид. *European Economy – Possible Reforms for Real Estate Taxation: Criteria for Successful Policies*, 23.

³³⁶ Вид. J. Bowman, 77-78.

не може бити већи од 50% дохотка оствареног у претходној години. У противном, на захтев обвезника врши се рефундација.³³⁷

Пореске олакшице за обвезнике са ниским нивоом дохотка показују како је могуће успоставити непосредну везу између опорезивања дохотка и опорезивања имовине. Међутим, њихова примена захтева поседовање података и о висини дохотка, и о личним и породичним обележјима обвезника, што изискује високе административне трошкове. Код њих се не поштује начело сразмерности између циља и средстава за његову реализацију, па упркос чињеници да обезбеђују правичност, њихову примену себи могу „приуштитиједино стабилни и уходани порески системи у којима је пореска администрација обучена и опремљена и у којима се примењује неки вид глобалног опорезивања дохотка.

3.5.2. Пореске олакшице за пољопривредно земљиште

Путем пореских олакшица се може утицати и на начин коришћења земљишта. Углавном се путем њих обезбеђује привилеговани третман пољопривредном земљишту, што је условљено, преваходно, политичким, економским, еколошким, а потом и социјалним разлозима. Порез на имовину игра значајну улогу у руралним локалним заједницама где мало шта, осим пољопривредног земљишта, може бити опорезовано, па његово подвргавање преференцијалном третману може изазвати озбиљне буџетске проблеме.³³⁸

Пореске олакшице за пољопривредно земљиште се могу пружити на различите начине, па и путем посебних правила о вредновању. Срећу се решења да основицу пореза на имовину за пољопривредно земљиште представља нормативна вредност која одступа од тржишне вредности, а до које се, најчешће, долази на основу претпостављеног прихода од пољопривредног земљишта (Летонија, Јерменија).³³⁹ Могуће је и да се, у циљу обезбеђивања привилегованог третмана, за пољопривредно земљиште предвиди површина као основица.³⁴⁰ У том смислу, могу се срести и становишта да је то најбоља, тачније најједноставнија, опција за креаторе пореске политике, чак и у случајевима када би се,

³³⁷ Вид. *European Tax Handbook*, 280.

³³⁸ Вид. R. Bird, E. Slack (2004a), 11.

³³⁹ Вид. *European Tax Handbook*, 54, 488.

³⁴⁰ Вид. горе, 65.

поред површине, узели у обзир и неки други фактори као што су: опремљеност земљишта, постојање система за наводњавање, квалитет земљишта, и сл.³⁴¹ Нису усамљена ни решења да се пољопривредно земљиште у потпуности изузима од опорезивања. То је случај у Македонији и Бугарској, док је у Републици Српској прописано пореско ослобођење за обрађено пољопривредно земљиште, које служи искључиво за властиту пољопривредну производњу.³⁴² У Чешкој је јединицама локалне самоуправе пружена могућност да саме одлуче да ли ће прописати пореско ослобођење за пољопривредно земљиште или не.³⁴³ Од опорезивања се могу изузети и само поједине категорије пољопривредног земљишта. Примера ради, у Албанији се воћњаци и виногради изузимају од плаћања пореза на имовину, и то у трајању од 5 година од дана њиховог засађивања.³⁴⁴ У Чешкој се примењује пореско ослобођење у трајању од 5 година, уколико се пољопривредно земљиште поново приведе намени, итд.³⁴⁵

Веома једноставан начин за обезбеђивање привилегованог третмана пољопривредном земљишту јесте и прописивање снижених стопа.³⁴⁶ У циљу обезбеђивања преференцијалног третмана пољопривредном земљишту могуће је и да се приступи опорезивању које је засновано на текућој употреби, а не на концепту тржишне вредности, односно концепту највише и најбоље употребе.³⁴⁷

Један од разлога због којег се пољопривредном земљишту обезбеђује привилеговани третман јесте и спречавање његове конверзије у грађевинско земљиште.³⁴⁸ Наиме, због процеса урбанизације, грађевинско земљиште постаје све траженије и његова цена све виша. У циљу спречавања конверзије пољопривредног у грађевинско земљиште могу се пружити и следеће врсте пореских олакшица: одлагање плаћања пореског дуга,

³⁴¹ Вид. Richard Bird, Enid Slack, „Property Tax and Rural Local Finance”, *Making the Property Tax Work – Experiences in Developing and Transition Countries* (eds. Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, Joan Youngman), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2008, 113.

³⁴² Вид. *European Tax Handbook*, 140; чл. 8, тач. 12 Закон за даноците на имот, *Службен Весник на Република Македонија*, бр. 61/04, 92/07, 102/08, 35/11, 53/11 и 84/12; чл. 9, ст. 1 ЗПН (РС).

³⁴³ Вид. М. Radvan, 7.

³⁴⁴ Вид. В. Yuan, К. Connolly, М. Bell, 6.

³⁴⁵ Вид. М. Radvan, 7.

³⁴⁶ Вид. горе, 81.

³⁴⁷ Вид. Richard Bird, Enid Slack, *The Role of the Property Tax in Financing Rural Local Governments*, International Studies Program, Working Paper 06-40, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta, Georgia 2006, 12.

³⁴⁸ *Ibid.*

добровољни рестриктивни програми и обавезно зонирање.³⁴⁹ Наведене олакшице се примењују у појединим америчким државама. И за одлагање плаћања пореског дуга, и за добровољне рестриктивне програме својствен је привилеговани режим опорезивања заснован на текућој, а не највишој и најбољој употреби, с тим да у случају одлагања промена намене земљишта ствара обавезу да се врати, у целости или делимично, искоришћена пореска погодност, док се код добровољног рестриктивног програма, на основу споразума са пореским обвезником, ограничава коришћење земљишта, у погледу његове намене, за одређени временски период. Обавезно зонирање, у зависности од тога да ли је реч о урбаним или руралним заједницама, подразумева да се преференцијални режим може применити само у одређеним зонама, које се одређују на основу процењене потребе за заштитом пољопривредног земљишта. Ефикасност наведених мера није доказана.³⁵⁰ Реч је очито о веома комплексним мерама, чија примена не доводи само до губитка пореских прихода, већ захтева и велики број релевантних података, као и сарадњу пореске администрације са обвезницима и бројним државним органима.

Како би се спречила конверзија пољопривредног земљишта у грађевинско земљиште, могуће је, такође, и применити снижене стопе пореза на имовину. Међутим, спроведена истраживања у Канади указују на то да ни она није била довољна да спречи конверзију пољопривредног у грађевинско земљиште, те да се ради остваривања наведеног циља морају применити и неке друге мере.³⁵¹ Проблем може настати и због тога што, услед настојања да се спречи конверзија пољопривредног у грађевинско земљиште, долази до дефицита грађевинског земљишта и раста његове цене, па привилеговани третман пољопривредног земљишта може бити подстицај за различите шпекулације, посебно када је реч о земљишту које се налази на периферијама градова.³⁵² Стога, овај вид пореских олакшица треба пажљиво користити, како оне не би биле препрека развоју, односно ширењу градова.

Привилегованим режимом опорезивања пољопривредног земљишта титулари права на њему неоправдано не учествују у сношењу терета јавне потрошње, а локалне власти остају

³⁴⁹ Вид. Richard W. Dunford, „Survey of Property Tax Relief Programs for the Retention of Agricultural and Open Space Land”, *Gonzaga Law Review* 5/1979, 679.

³⁵⁰ *Ibid.*, 679-689.

³⁵¹ Вид. А. Paugam, 39.

³⁵² Вид. J. Bowman, 75.

без дела својих пореских прихода. Овакво решење је углавном политички и економски мотивисано. Наиме, оно је последица схватања да је пољопривреда важнија за националну привреду, у поређењу са другим гранама, али не може се занемарити ни чињеница да се њеним коришћењем добија подршка значајног дела бирачког тела.³⁵³ Управо су наведени мотиви и утицали на увођење наведене пореске олакшице у бившим социјалистичким државама. Када би у националној економији доминирали ситни поседи, чији су власници индивидуални пољопривредни произвођачи, привилеговани третман би се могао објаснити и социјално-политичким разлозима.

Због свега наведеног, преиспитивање постојећег режима пореских олакшица које се односе на пољопривредно земљиште се намеће као неминовност. Наиме, није извесно да њихово прописивање производи жељене нефискалне ефекте, који би донекле компензовали губитак прихода због привилегованог третмана. Осим тога, у финансијској литератури се могу срести и становишта да је на терену пореза на имовину нужно преиспитати пореске олакшице прописане за пољопривредно земљиште, пошто сектор пољопривреде у већини земаља већ ужива привилеговани третман на терену пореза на доходак (пореско ослобођење за приходе од пољопривреде и шумарства), као и зато што такав третман нужно значи повећано пореско оптерећење осталих сектора привреде.³⁵⁴

3.5.3. Пореске олакшице за власнике – кориснике резиденцијалне имовине

Повољнији порески третман се често обезбеђује и резиденцијалној имовини, и то, углавном, тако што се она подвргава нижој стопи, у поређењу са индустријском и комерцијалном имовином, што се оправдава принципом способности плаћања.³⁵⁵ Привилеговани третман се може обезбедити и прописивањем права на порески кредит, одлагањем плаћања пореза, путем одбитака од основице пореза на имовину, потпуним изузимањем од опорезивања резиденцијалних објеката и сл.

Уобичајено је да се повољнији порески режим обезбеђује само резиденцијалној имовини која представља главно место становања, односно у којој обвезници имају пребивалиште. Тако је у Бугарској прописан порески кредит у висини од 50% када је реч о

³⁵³ Вид. *Rural Property Tax Systems in Central and Eastern Europe*, 12.

³⁵⁴ Вид. R. Bahl, S. Wallace, 181.

³⁵⁵ Вид. горе, 79.

резиденцијалној имовини која се користи као главно место становања, у Црној Гори у висини од 20% за обвезника и 10% за сваког члана његовог породичног домаћинства, а највише до 50% утврђеног пореза, итд.³⁵⁶ Пореска олакшица за имовину која представља главно место становања, односно пребивалиште обвезника може се признати и путем умањења основице. У Републици Српској, илустрације ради, пореска основица, тј. процењена вредност непокретности се умањује за вредност од 50 m² за обвезника и за 10 m² за сваког члана његовог домаћинства.³⁵⁷ Ретке су земље (нпр. Норвешка) у којима се одбитак, о чијем увођењу и висини самостално одлучују јединице локалне самоуправе, признаје за све резиденцијалне објекте, независно од тога да ли се у њима станује.³⁵⁸ У Италији и Португалији резиденцијална имовина је у потпуности изузета од опорезивања, ако представља главно место становања.³⁵⁹ У појединим државама у САД-у срећу се и решења да се привилеговани порески третман обезбеђује само породичним кућама, али не и становима.³⁶⁰

Пореске олакшице за резиденцијалну имовину се прописују и како би се подстакло власништво над непокретностима. Осим на терену пореза на имовину, наведени циљ је могуће остварити и путем пореза на доходак, и то прописивањем правила да исплаћене камате на хипотекарне зајмове имају карактер одбитне ставке приликом утврђивања основице пореза на доходак. Не постоје непосредни докази да је наведено решење утицало на повећање обима власништва над резиденцијалном имовином.³⁶¹

Пореске олакшице за резиденцијалну имовину производе позитивне последице по функционисање целокупног друштва, у смислу да подстичу штедњу, везивање за локалну заједницу, интересовање за функционисање локалних заједница и сл. Међутим, оне су, преваходно, политички веома привлачно решење, којим се, донекле, настоји умањити непопуларност пореза на имовину код физичких лица, која се налазе у улози гласача.

Не би се могло рећи да привилеговани порески третман који се обезбеђује резиденцијалној имовини доприноси реализацији социјалних циљева. Штавише, такав третман појачава

³⁵⁶ Вид. В. Yuan, К. Connolly, М. Bell, 25; чл. 11 ЗПН (ЦГ).

³⁵⁷ Вид. чл. 10, ст. 1 ЗПН (РС).

³⁵⁸ Вид. L. E. Borge, O. Henning Nyhus, 1.

³⁵⁹ Вид. *European Tax Handbook 2010*, 690.

³⁶⁰ Вид. R. Bird, E. Slack (2004b), 38.

³⁶¹ Вид. *European Economy – Possible Reforms for Real Estate Taxation: Criteria for Successful Policies*, 16-17.

регресивност пореза на имовину, односно захваљујући њему посебно долази до изражаја недостатак који је својствен за све пореске олакшице, а то је да „пружају „наглавачки окренуту” подршку, што значи да користи од ње расту како се увећава обвезников доходак.”³⁶² Изазива и дисторзивне ефекте, јер подстиче улагање средстава у резиденцијалну имовину. Привилеговани третман који се обезбеђује резиденцијалној имовини је, уједно, и препрека за њено коришћење у складу са концептом највише и најбоље употребе.³⁶³ На основу свега изнетог, мишљења смо да би се, у случају опредељења законодавца да пружи пореске олакшице резиденцијалној имовини, то морало учинити на начин да оне буду доступне само за оне објекте у којима порески обвезник станује. Уз то, како би се умањила њихова регресивност, најбоље би било да се јављају у облику пореског кредита и да се пропише његова максимално допуштена висина у апсолутном износу.³⁶⁴

3.5.4. Пореске олакшице за нове грађевинске објекте

Пореске олакшице се могу прописати и за новоизграђене грађевинске објекте. Оне се могу манифестовати кроз изузимања, пореске кредите или снижене пореске стопе за наведену категорију грађевинских објеката. Имајући у виду дужину трајања, реч је о привременим пореским олакшицама. Циљ њиховог увођења је повећање обима градње којем, нарочито, могу тежити, транзиционе земље, како би се надоместио дефицит резиденцијалних и пословних објеката, посебно у већим градовима, као и да би се дала подршка сектору грађевинарства. Пореске олакшице за нове грађевинске објекте су углавном праћене применом виших пореских стопа на неизграђено грађевинско земљиште.³⁶⁵

Њихова дуготрајна примена би могла да доведе до прекомерне градње. Уз то, ова врста пореских олакшица изазива нежељене социјалне учинке, јер је вероватније да ће појединци са мањим дохотком поседовати старије грађевинске објекте, због чега се постепено и укидају.³⁶⁶ Прописивањем пореских олакшица за нове грађевинске објекте, не само да се локалне власти лишавају дела средстава, него се нарушава и начело хоризонталне

³⁶² Д. Поповић (2013), 218.

³⁶³ Вид. А. Paugam, 41.

³⁶⁴ Вид. доле, 215-218.

³⁶⁵ *Ibid.*, 38.

³⁶⁶ *Ibid.*, 20, 38.

правичности. Отуда, не постоје оправдани разлози за њихово постојање. Ако се инсистира на подршци сектору грађевинарства на терену пореза на имовину и повећању обима градње, примену пореских олакшица за нове грађевинске објекте би требало ограничити на релативно кратак временски период.

У Чешкој је све до 2010. године постајало пореско ослобођење за новоизграђене резиденцијалне објекте у којима станују власници или са њима повезана лица, и то у трајању од, чак, 15 година од дана издавања употребне дозволе.³⁶⁷ У Мађарској је, све до укидања пореза на куће 1991. године, постојало пореско ослобођење за новоизграђене куће, и то у трајању од 30 година.³⁶⁸ У Шведској је и даље за новоизграђене објекте, за првих пет година, прописано пореско ослобођење, а за наредних пет година је прописан порески кредит у висини од 50%.³⁶⁹ У Летонији је у случају реновирања или изградње објеката прописано пореско ослобођење у трајању од годину дана, и то од дана када је такав објекат стављен у употребу.³⁷⁰

3.5.5. Пореске олакшице за имовину мале вредности

У основи прописивања наведене врсте пореских олакшица леже, превасходно, социјално-политички разлози, односно потреба за заштитом пореских обвезника чија имовина није значајан показатељ економске снаге. Она се манифестује тако што се имовина до одређене вредности уопште не опорезује. Коришћењем наведене врсте пореских олакшица систем опорезивања имовине постаје прогресиван, чак и када стопе нису такве, јер су обвезници, код којих имовина није значајан показатељ економске снаге, подвргнути нултој стопи, а обвезници, код којих је имовина значајан показатељ пореске снаге, вишој стопи.

Наведена врста пореских олакшица се јавља у облику изузимања (енг. *exemptions*),³⁷¹ јер се одређени порески објекти (имовина мале вредности), *per definitionem* искључују из обухвата опорезивања.³⁷² Неопорезивање имовине мале вредности није лишено приговора. Истиче се да такво решење смањује демократичност, пошто се у улози гласача, односно

³⁶⁷ Вид. М. Radvan, 7.

³⁶⁸ Вид. А. Tassonyi, 225-226.

³⁶⁹ Вид. *European Tax Handbook*, 805-806.

³⁷⁰ *Ibid.*, 488.

³⁷¹ Вид. А. Paugam, 19; *Rural Property Tax Systems in Central and Eastern Europe*, 30.

³⁷² Вид. Д. Поповић (2013), 219.

оних субјеката који одлучују о основним елементима овог пореза јављају и лица која имају право на овај вид пореске олакшице.³⁷³ Наведени аргумент, у условима посредне демократије, тешко може опстати, пошто о елементима пореза на имовину, па и пореским олакшицама, не одлучују директно порески обвезници, него изабрани представници, који репрезентују и интересе оних обвезника који не уживају овај вид пореских олакшица. Неопорезивање имовине мале вредности може водити и вештачким поделама имовине тј. преносу имовине на најближе сроднике, ако је прихваћено *in personam* опорезивање имовине (нпр. поклањањем једног спрата породичне куће). Као проблематично може бити и утврђивање вредности имовине која се не опорезује, односно која није значајан показатељ економске снаге обвезника. Спорно је и то да ли треба да се пропише да је изузимању од опорезивања подвргнута само она имовина чија је вредност испод законом утврђеног лимита, или, пак, неопорезиви износ признати за сву имовину. Опредељење за прву опцију значи могућност довођења у неједнак положај обвезника пореза на имовину врло сличне економске снаге, посебно, када је реч о обвезницима чија вредност имовине незнатно прелази неопорезиви праг, који бивају дискриминисани, док определење за другу опцију значи да наведена пореска олакшица постаје олакшица која више не штити само обвезнике код којих имовина није значајан показатељ економске снаге, него делује у корист свих. Тако је, на пример, на Кипру прописана прогресија по траншама, а за прву траншу, која обухвата имовину чија је вредност до EUR 12.500, је прописана нулта стопа.³⁷⁴

С друге стране, разлози административне ефикасности говоре у прилог постојања пореског ослобођења за имовину мале вредности. Наиме, како је пореска основица – вредност имовине мала, „испуштени” приходи су релативно ниски, па се на тај начин избегава несразмерност између висине административних трошкова и прикупљених прихода на име пореза на имовину.

На основу свега изнетог, очито је да у основи прописивања пореског ослобођења за имовину мале вредности леже оправдани разлози. Но, као и код сваке пореске олакшице, ни овде се не може у потпуности елиминисати њихов дисторзивни ефекат (нпр. уколико је праг неопорезиве вредности имовине висок, наведена пореска олакшица може бити

³⁷³ Вид. *Rural Property Tax Systems in Central and Eastern Europe*, 30.

³⁷⁴ Вид. V. Pashoulis, T. Dimopoulos, 2.

препрека за улагање у имовину и, уједно, водити вештачким поделама имовине). За њену успешну имплементацију, отуда, је кључно да се неопорезиви праг постави на одговарајућем нивоу, тако да се њоме заиста штити само имовина мале вредности.

3.5.6. Пореске олакшице за имовину у државној својини

Фискални разлози и административна једноставност оправдавају постојање пореског ослобођења за имовину у државној својини, јер би њено опорезивање значило само преусмеравање државног новца, односно узимање новца од једног јавноправног тела и његово давање другом, те и непотребно административно оптерећење.

Међутим, постоје и аргументи у прилог њеног опорезивања. Тако, истиче се да је њено опорезивање добар начин за расподелу одговорности између различитих нивоа власти, посебно у ситуацији када централна власт, односно виши ниво власти, поседује имовину на територији дате јединице локалне самоуправе, односно када користи јавна добра, па се не види разлог за њихово несуделовање у трошковима локалних услуга путем пореза на имовину.³⁷⁵ Осим тога, истиче се да јавни сектор не користи имовину рационално, те да би, стога, плаћање пореза на имовину био добар механизам за подстицање бољег управљања имовином и већег степена одговорности у погледу коришћења имовине.³⁷⁶ У вези са тим, постоје и мишљења да би пореске олакшице требало предвидети искључиво за имовину коју поседује локална власт на чијој територији се налази, и то само уколико се она користи за обављање послова који су у надлежности дате јединице локалне самоуправе.³⁷⁷ Чини се да би претходно наведени аргументи могли опстати једино уколико би локалне власти биле потпуно финансијски самосталне, односно ако им се путем трансфера централне власти не би обезбеђивао недостајући део средстава. У условима испреплетености централног и локалног буџета наведени аргументи су тешко одрживи.

3.5.7. Пореске олакшице за пословну имовину

Порезу на имовину је подвргнут и нерезиденцијални, тј. пословни сектор, тако да нису усамљена ни решења да се, у циљу подстицања економских активности, пропишу пореске

³⁷⁵ Вид. *Rural Property Tax Systems in Central and Eastern Europe*, 29.

³⁷⁶ *Ibid.*, 29-30.

³⁷⁷ Вид. А. Paugam, 22.

олакшице и за овај сектор. Привилеговани третман пословној имовини³⁷⁸ је могуће обезбедити на различите начине. Најједноставнији начин је примена снижених стопа. Могуће је и коришћење пореских кредита, као и пореских ослобођења. Примера ради, у појединим кантонима у Федерацији БиХ прописано је пореско ослобођење за имовину која служи за обављање основне делатности.³⁷⁹ Порески кредити у области пореза на имовину, који су посебно својствени за САД, имају следећа обележја: одобравају се само у односу на имовину која служи за обављање тачно одређених делатности, њихова примена је временски орочена, у основи њиховог прописивања лежи тачно одређени циљ и не користе се заједно са другим подстицајима.³⁸⁰ Олакшице пословном сектору се могу пружити и тако што ће се средства прикупљена од пореза на имовину из овог сектора трошити наменски, односно тако што ће се она „вратити” у пословни сектор путем различитих инфраструктурних улагања (енг. *tax increment financing*).³⁸¹ Олакшице које се, у смислу опорезивања имовине, обезбеђују пословном сектору могу бити и део пакета пореских мера, које се примењују на привредне субјекте који обављају делатност у слободним зонама.³⁸²

Спроведена истраживања су указала на то да преференцијални третман пословног сектора на терену пореза на имовину има мало утицаја на одлуку о месту обављања делатности, пошто издаци по основу плаћања пореза на имовину представљају мали део укупних пословних расхода. Пореске олакшице у области пореза на имовину могу имати утицај на доношење одлуке о месту обављања делатности једино ако постоје разлике у погледу ефективног пореског оптерећења унутар одређеног региона, односно само ако пореске олакшице обезбеђују поједине локалне јурисдикције у одређеном региону.³⁸³ Такође, спровођењем *cost-benefit* анализе дошло се до закључка да оне могу створити нето корист

³⁷⁸ Термин „пословна имовина” обухвата имовину која служи за обављање пословне делатности, тј. индустријску и комерцијалну имовину.

³⁷⁹ Вид. чл. 6 Закона о порезу на имовину и порезу на наслеђе и поклон, *Službene novine Zeničko-dobojskog kantona*, br. 9/09; чл. 6 ZPI (TK); чл. 6 ZPI (ŽP); чл. 6 ZP (HNK).

³⁸⁰ Вид. Robert Wassmer, „Tax Abatement as Means of Promoting Economic Activity”, *Erosion of the Property Tax Base – Trends, Causes and Consequences* (eds. Nancy Augustine *et al.*), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2009, 222.

³⁸¹ Вид. Daphne Kenyon, Adam Langley, Bethany Paquin, *Rethinking Property Tax Incentives for Business*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2012, 34-35.

³⁸² *Ibid.*, 38.

³⁸³ *Ibid.*, 27.

само уколико се обезбеђују у неразвијеним областима у којима влада незапосленост, ако се добра и услуге извозе из те области и ако доводе до отварања нових радних места.³⁸⁴

3.5.8. Оцена пореских олакшица код пореза на имовину

Пореским олакшицама које се прописују приликом опорезивања имовине се може упутити читав низ критика. Како доводе до сужавања основице пореза на имовину, могуће је да се губитак прихода по том основу покуша надоместити повећањем пореског оптерећења имовине, која не ужива неки вид пореских олакшица. Производе негативне последице и на економском и на социјалном плану. Наиме, оне нарушавају начело неутралности, тј. стварају дисторзије у погледу економских одлука и, уједно, могу охрабрити неефикасно коришћење имовине, превасходно, земљишта.³⁸⁵ Пореске олакшице за сектор пољопривреде су најбољи пример за то.

Упркос интенцији законодавца да се њиховим увођењем повећа правичност система опорезивања имовине, оне, често, имају супротан ефекат, јер у појединим случајевима појачавају регресивност система опорезивања имовине. Пореске олакшице за резиденцијалну имовину и новоизграђене објекте су потврда томе. Осим тога, прописивање пореских олакшица у систему пореза на имовину, што иначе начелно важи за пореске олакшице, није засновано на чврстим критеријумима, па се путем њих могу фаворизовати одређене категорије обвезника или делатности.

Доводе и до неравномерног прилива прихода у јединицама локалне самоуправе, пошто је имовина, која је подвргнута пореским олакшицама, неравномерно распоређена, па у јединицама локалне самоуправе, у којима је висока концентрација имовине која је подвргнута пореским олакшицама, може доћи и до раста стопа или ширења основице других локалних дажбина.³⁸⁶ Њихово постојање поскупљује трошкове администрирања овим порезом, па је, посматрано и са тог аспекта, неопходно да их буде што мање. Оне чине систем опорезивања имовине знатно комплекснијим, посебно када је реч о пореским олакшицама чија је примена у вези са висином дохотка обвезника и његовим личним и

³⁸⁴ *Ibid.*, 51.

³⁸⁵ Вид. John Mullen, „Property Tax Exemptions and Local Fiscal Stress”, *National Tax Journal* 4/1990, 467.

³⁸⁶ *Ibid.*

породичним приликама. Дакле, из разлога једноставности потребно је да их буде што мање, пошто је таквим системом опорезивања имовине лакше управљати.

Спроведена истраживања су доказала да врло често њихова употреба не производи жељене ефекте, што показује да у основи њиховог прописивања леже и политички разлози. Наиме, оне су политички врло популарно решење, посебно када је реч о пореским олакшицама за резиденцијални сектор и сектор пољопривреде.

Како би се утврдила оправданост њиховог егзистирања, пореске олакшице је неопходно подвргнути периодичној ревизији, која подразумева спровођење *cost-benefit* анализе. Пре тога би се морао стећи увид у податке о имовини која је подвргнута неком виду пореских олакшица, како би се спровело вредновање и стекло сазнање о барем приближном износу „испуштених” пореских прихода. Наведена препорука се скоро нигде не реализује.³⁸⁷ Како би се смањио простор за пореску евазију, пореске власти једино не одустају од захтева за подношењем пореске пријаве за имовину која је подвргнута пореским олакшицама.³⁸⁸

У циљу оцене оправданости њиховог постојања у систему пореза на имовину, потребно је утврдити да ли користи од пореских олакшица премашују износ потенцијалних пореских прихода. Основно правило којег би се креатори пореске политике морали придржавати јесте да се олакшице код пореза на имовину не би смеле одобравати, осим уколико ће суштински допринети остваривању циља ради којег су и установљене и ако ће се њиховим предвиђањем поштовати правило да се имовина и обвезници истих или сличних обележја третирају на исти или сличан начин.³⁸⁹ У финансијској литератури могу се срести и становишта да пореске олакшице којима је поверено остваривање више циљева треба избећи максимално, јер пракса показује да се у тим случајевима ретко када остваре задати циљеви.³⁹⁰

С обзиром на наведене недостатке олакшица у систему пореза на имовину, много боља опција је да се путем неких других пореза, који у већој мери прате висину дохотка пореског обвезника остваре постављени нефискални циљеви и да се круг пореских

³⁸⁷ Вид. R. Bird, E. Slack (2004b), 35.

³⁸⁸ Изузетак у том погледу представља Чешка Република, у којој се за непокретности у државној својини и својини дипломатско-конзуларних представништава не мора подносити пореска пријава. Вид. M. Radvan, 7.

³⁸⁹ Вид. R. Almy, 17.

³⁹⁰ *Ibid.*

олакшица сведе само на оне које су оправдале своје постојање. Ту се, пре свега, мисли на пореске олакшице за имовину у државној својини, односно имовину корисника буџетских средстава, која се не користи ради остваривања прихода, пореске олакшице за добра у општој употреби, за имовину дипломатско-конзуларних представништава, као и, евентуално, за имовину мале вредности. Очито је да фаворизовање сектора пољопривреде на терену пореза на имовину не даје жељене резултате, посебно када је реч о крупним поседима. Пореске олакшице, посебно пореска ослобођења, за резиденцијалну имовину имају регресиван учинак, као и пореске олакшице за новоизграђене објекте. Док се од привилегованог пореског третмана новоизграђених објеката полако одустаје, то није случај са олакшицама које се обезбеђују за резиденцијалну имовину. Очекује се да ће тако бити и у будућности због њихове изразите политичке популарности. Дакле, ревизија, односно елиминисање појединих пореских олакшица из система пореза на имовину мора *pro futuro* бити императив, јер је реч о најмање дисторзивном порезу, порезу чији фискални потенцијал мора максимално да се искористи.

4. Дилеме приликом опорезивања имовине

4.1. САМА модел

Тржишна вредност, као основица пореза на имовину, се може одредити на различите начине, односно коришћењем различитих метода. При томе, треба имати у виду да је тржиште подложно константним променама, па тржишна вредност непокретности није нешто што је строго дефинисано и непроменљиво. Цене се у датом тренутку формирају у зависности од односа понуде и потражње, па „управо из тог разлога не може бити речи о неком прецизном математичком прорачуну тржишне вредности непокретности, већ напротив, о процени вредности.”³⁹¹ Стога, вредновање није наука, већ је више вештина.

Процена тржишне вредности непокретности може бити појединачна и масовна.³⁹² Масовно вредновање непокретности се, мање-више, заснива на истим начелима (начелу

³⁹¹ Марко Марић, „Примена регресионе анализе у масовној процени вредности непокретности”, *Геодетска служба* 109-110/2007, 5.

³⁹² *Ibid.*

предвиђања, промене, понуде и потражње, супституције, итд.),³⁹³ као и појединачно вредновање. Разлике постоје у погледу обима у којем се спроводи вредновање, односно у погледу броја непокретности које се вреднују, коришћењу информационих технологија, као и одговарајућих техника провере тачности вредновања.

Масовно вредновање се уобичајено дефинише као систематско вредновање групе непокретности, које се заснива на коришћењу стандардизованих процедура и статистичких испитивања.³⁹⁴ Његова суштина је у томе да се, на основу података о непокретностима које су биле у промету, изврши вредновање већег броја непокретности. Реч је о релативно новијем феномену, који је почео да се развија као последица успона информационих технологија и статистичких техника, као и потребе да се развије брз, тачан и правичан начин вредновања непокретности. Масовно вредновање, ради утврђивања основице пореза на имовину, постало је посебно популарно 90-тих година 20. века, и то посебно у транзиционим економијама, у којима је након интензивирања процеса приватизације појединачно вредновање великог броја непокретности постало проблематично. Литванија, Естонија, Русија, Холандија, Словенија и Шведска су само неке од земаља које су прибегле масовном вредновању непокретности за потребе утврђивања основице пореза на имовину.³⁹⁵

Захваљујући информационим технологијама, масовно вредновање непокретности је постало компјутерски засновано (енг. *Computer Assisted Mass Appraisal*). Компјутерски заснован модел масовног вредновања непокретности, односно основице пореза на имовину, тзв. САМА модел, функционише, било као део система администрирања земљиштем, било као део фискалног система, с тим да се у пракси чешће јавља прва варијанта.³⁹⁶ Наведено решење је разумљиво, с обзиром на то да се у катастрима непокретности већ налазе подаци о бројним карактеристикама непокретности, који су неопходни за његово успешно функционисање. Наравно, нужно је и ослањање на податке којима располажу пореске власти, пре свега на податке о ценама постигнутим приликом продаје непокретности.

³⁹³ Вид. З. Ђурић. 20-22.

³⁹⁴ *Standard on Mass Appraisal of Real Property*, 5.

³⁹⁵ Вид. *Land (Real Estate) Mass Valuation Systems for Taxation Purposes in Europe*, Federal Land Cadastre Service of Russia, Moscow 2001, 7, 11.

³⁹⁶ *Ibid.*, 7.

Основне компоненте САМА модела вредновања непокретности су прикупљање и управљање подацима, вредновање, статистичка контрола и администрирање порезом на имовину.³⁹⁷ Срећу се и становишта да се САМА модел састоји од следећих компоненти: прикупљања и проверавања тржишних података, њихове спецификације (идентификовања фактора који утичу на тржишну вредност), калибрације (мерења њиховог значаја) и верификације.³⁹⁸ Оба становишта, заправо, указују на то да су основне фазе САМА модела вредновања непокретности: прикупљање података, идентификовање карактеристика непокретности које имају статистички значајан утицај на њихову тржишну вредност, процењивање њиховог значаја, примена добијених резултата приликом утврђивања основице пореза на имовину у статистици и њихова верификација.

Функционисање САМА модела захтева екстензивну базу података. Пре него што почну да се прикупљају релевантни подаци мора се спровести категоризација непокретности (нпр. резиденцијални објекти – станове, куће за становање, нерезиденцијални, помоћни објекти и сл). Подаци који се морају прикупити су по својој природи различити. Најзахтевнији задатак, свакако, јесте прикупљање података о тржишној вредности непокретности. Да поновимо, три традиционална метода утврђивања тржишне вредности непокретности могу послужити као извор релевантних информација, и то: трошковни метод, метод капитализације прихода (приходни метод) и метод упоредивих продајних цена. Четврти метод који се изузетно ретко користи је самовредновање.³⁹⁹

За потребе утврђивања основице пореза на имовину у статистици најчешће се користи метод упоредивих продајних цена, с тим да се најчешће користе цене које су послужиле као основица пореза на имовину у динамици. То није једини начин доласка до података о упоредивим продајним ценама. Примера ради, у Републици Српској извор података о тржишној вредности непокретности су подаци пореске администрације, али и подаци прибављени од правних лица која се баве изградњом или продајом непокретности на

³⁹⁷ Вид. Tassos Labropoulos, Dimopoulou Efi, Panagiotis Zentelis, „The Necessity of Developing a CAMA System for the Real Estate Market in Greece“, *Proceedings of the UN - ECE - WPLA & FIG Com 3-7, joint workshop: Spatial Information Management for Sustainable Real Estate Market. Best Practice Guidelines on Nation-wide Land Administration*, 28-31 May 2003, Athens 2003, 5.

³⁹⁸ Вид. Audrius Aleksnavičius, Vivita Baumanė, „Possible Impact of Changes in Real Property Taxation“, *Proceedings of the International Scientific Conference: Rural development*, Vilnius 2011, 380-381.

³⁹⁹ Вид. Sergio Pena *et al.*, „Planning Support Systems: A Computer-Assisted Mass Appraisal (CAMA) System for Ciudad Juarez, Mexico“, *Journal of Property Tax Assessment and Administration* 4/2012, 26-27.

тржишту.⁴⁰⁰ Иако је метод упоредивих продајних цена најраспрострањенији, зато што је његовом применом утврђена тржишна вредност најприближнија реалној тржишној вредности, квалитет спроведеног компјутерски заснованог масовног вредновања непокретности зависиће од броја доступних упоредивих трансакција, као и од њихове веродостојности. Веродостојност прикупљених података је од изузетне важности, па је веома битно да су подаци добијени из трансакција које су се одвијале у складу са принципом „ван дохвата руке”, односно да није реч о подацима до којих се дошло у трансакцијама које карактеришу посебни услови.⁴⁰¹ На веродостојност података утиче и начин на који је уређен порез који се плаћа приликом трансфера имовине. Наиме, највећа сагласност између пријављених података о уговореној и стварно постигнутој цени оствариће се ако је прописана релативно ниска стопа овог пореза.

Постоје и становишта да метод доласка до неопходних података за функционисање САМА модела треба да се прилагоди врсти непокретности чије се масовно вредновање спроводи. Тако, приходни метод више одговара нерезиденцијалној, а трошковни метод тзв. специјализованој имовини (нпр. путева, пруга и сл.).⁴⁰² Такав приступ је имплементиран у Републици Српској, па је за резиденцијалну имовину прописан метод упоредивих продајних цена, а за индустријску и комерцијалну имовину, као и имовину специјалних намена трошковни метод.⁴⁰³

Функционисање САМА модела захтева и прикупљање података о карактеристикама непокретности, и то података о карактеристикама непокретности које су биле у промету, као и о карактеристикама непокретности чија се процена тржишне вредности врши. У том смислу, прикупљају се подаци о локацији, спратности, старости, квалитету градње, комуналној опремљености итд. Најважније је да се прикупе подаци о оним обележјима која имају утицај на тржишну вредност непокретности. Међу њима, локација је свакако доминантан фактор. Наведени подаци се могу прикупити од самих обвезника, вршењем теренске контроле, али и из катастарa непокретности. Након тога, следи фаза њихове компјутеризације, тј. уношења у одговарајуће базе података. Важно је нагласити да је

⁴⁰⁰ Вид. чл. 7, ст. 2 Правилника о процјени вриједности непокретности, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 37/09, 22/12.

⁴⁰¹ Вид. J. Norregaard, 33.

⁴⁰² Вид. *Standard on Mass Appraisal of Real Property*, 11.

⁴⁰³ Вид. чл. 9-10 Правилника о процјени вриједности непокретности.

коришћење географско-информационих система и различитих сателитских технологија, у великој мери, смањило количину неопходних података за ефикасно функционисање овог система.⁴⁰⁴

Прикупљање релевантних података и њихово ажурирање су, обично, најскупљи аспекти функционисања САМА модела вредновања непокретности. Ажурирање података је нужно, јер се тржишна вредност непрекидно мења, па је неопходно и да основица пореза на имовину прати те промене. Међутим, на промену вредности непокретности током времена утицај имају и кретање цена на мало, и амортизација објекта.⁴⁰⁵ Због тога, све наведене околности мора уважити и САМА модел вредновања непокретности, укључивши и промене карактеристика самих непокретности. Вредност која је утврђена применом овог модела актуелна је, према томе, само одређени временски период. Идеално би било да се сваке године врши ревалоризација, због промена на тржишту. Међутим, како би се оствариле уштеде у погледу материјалних и људских ресурса, нису ретка решења да је период приступања поновном вредновању знатно дужи од једне године. У Литванији вредност непокретности утврђена применом САМА модела примењује се у наредних пет година.⁴⁰⁶ У Словенији тај рок износи четири године, с тим да се на годишњем нивоу спроводи индексација, односно вредности утврђене применом овог модела се коригују са индексом раста потрошачких цена.⁴⁰⁷

Прикупљени подаци су само инпуту у процесу утврђивања основице пореза на имовину. Након што су се прикупили и унели у одговарајуће базе података, следи фаза вредновања. Наиме, основни циљ масовне процене вредности непокретности је да одреди „који тржишни фактори и у којој мери утичу на тржишну вредност непокретности, другим речима, да креира математички модел који на задовољавајући начин може да објасни тржиште.”⁴⁰⁸ То се најчешће постиже употребом вишеструке регресионе анализе. Реч је о

⁴⁰⁴ Вид. J. Norregaard, 33.

⁴⁰⁵ Вид. Борис Беговић, „Порези на имовину у Србији: постојеће стање и предлог реформе“, *Финансије* 1-6/2005, 47.

⁴⁰⁶ Вид. John L. Mikesell, C. Kurt Zorn, „Data Challenges in Implementing a Market Value Property Tax: Market and Market-Informed Valuation in Russia, Ukraine and the Baltic States”, *Making the Property Tax Work: Experiences in Developing and Transitional Countries* (eds. Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, Joan Youngman), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2008, 193, 196.

⁴⁰⁷ Вид. Anna Barńska, „Real Estate Mass-Appraisal in Selected Countries – Functioning Systems and Proposed Solutions”, *Real Estate Management and Valuation* 3/2013, 38-39.

⁴⁰⁸ М. Мирић, 6.

својеврсној статистичкој техници која се користи онда када је једна варијабила, зависна варијабила, под утицајем других, независних, варијабила. Она је посебно погодна када треба управљати великим бројем података, јер омогућава да се уочи важност различитих фактора и њихов утицај на зависну варијабилу. У контексту масовне процене вредности непокретности, зависна варијабила је тржишна цена, а независне варијабиле су, у ствари, фактори који утичу на вредност непокретности, попут локације, структуре и квадратуре, спратности, постојања и врсте грејања, постојања лифта, квалитета градње, изгледа зграде, старости објекта, његовог правног статуса, оријентације и опремљености објекта, укључујући и комуналну опремљеност, висине плафона и сл.⁴⁰⁹ Реч „вишеструка” у називу ове статистичке технике односи се на број независно променљивих, којих, дакле, мора бити већи број. Оно што је кључно за функционисање САМА модела јесте да се све карактеристике непокретности морају превести у нумеричке вредности. Примера ради, укњиженост, односно неукњиженост се вреднује са 1, односно 0. Суштина је да се, на основу карактеристика и цене непокретности у промету, све карактеристике које имају значајан утицај на цену вреднују путем коефицијената, који ће се потом применити приликом утврђивања основице пореза на имовину у статистици, односно биће саставни део формуле (обрасца) за утврђивање тржишне вредности конкретних непокретности.

Неке карактеристике непокретности неће имати статистички значајан утицај на цену. Приликом утврђивања које то независне варијабиле имају статистички значајан утицај на цену користи се тзв. узрочна анализа, као један од облика примене регресионе анализе у поступку масовног вредновања непокретности.⁴¹⁰ Други вид примене регресионе анализе је предикција која има за циљ да објасни зависну променљиву анализирајући независно променљиве које могу имати утицаја на њу.⁴¹¹ Поред локације, односно удаљености од центра високе вредности,⁴¹² као основне варијабиле којом се објашњава вредност непокретности, за утврђивање процењене тржишне вредности непокретности користе се и следеће независне променљиве: корисна површина, зоне утврђене од стране пореске

⁴⁰⁹ Вид. З. Ђурић, 104-134.

⁴¹⁰ Вид. М. Мирић, 6.

⁴¹¹ *Ibid.*, 6-7.

⁴¹² Центар високе вредности је тачка у реалном простору око које не постоји тачка коју карактерише виша вредност некретности по јединици корисне површине објекта. Вид. Борис Беговић *et al.*, *Реформа пореског система (2)*, Центар за либерално-демократске студије, Београд 2004, 12 фн. 1.

власти, година реконструкције и намена објекта.⁴¹³ Примена вишеструке регресије на примеру града Новог Сада показала је, на пример, да следеће карактеристике имају утицај на цену: површина, локација, постојање лифта, као и то да ли се стан налази у поткровљу, односно приземљу.⁴¹⁴

Истраживања су показала да су процењене вредности непокретности код пореза на имовину у динамици блиске стварним тржишним вредностима и да је основица пореза на имовину у динамици најбоља апроксимација стварне тржишне вредности.⁴¹⁵ То се мора искористити приликом утврђивања основице пореза на имовину у статистици, а САМА модел је најадекватнији инструмент за то.

Вредновање добијено путем САМА модела се може подвргнути контроли путем статистичких анализа, односно стандардних статистичких метода.⁴¹⁶ Као мера квалитета масовног вредновања може се користити и било који вид правичности, као и поређење вредности добијених путем масовног вредновања са вредношћу која се добије путем појединачног вредновања.⁴¹⁷ Обвезници пореза на имовину којима је основица утврђена применом САМА модела у појединим земљама имају могућност да преко интернета, остваре увид у податке на основу којих је извршено масовно вредновање, и да на тако извршено вредновање изјаве жалбу.⁴¹⁸ Та могућност је пружена пореским обвезницима у Литванији, уколико сматрају да коришћени подаци нису били одговарајући. У жалбеном поступку могуће је приступити и појединачном вредновању непокретности, ако вредност утврђена поступком масовног вредновања одступа више од 20% у односу на вредност одређену путем појединачног вредновања.⁴¹⁹

Примена САМА модела обезбеђује униформност, објективност, транспарентност и недискриминацију. Уједно, минимизује простор за дискреционо поступање пореских службеника и тако повећава степен прихватљивости система опорезивања имовине од стране обвезника. Коришћењем САМА модела долазе до изражаја и предности економије

⁴¹³ *Ibid.*, 12.

⁴¹⁴ Вид. М. Марић, 9.

⁴¹⁵ Вид. Б. Беговић (2005), 47.

⁴¹⁶ М. Марић, 8-10.

⁴¹⁷ Вид. Aivar Tomson, „Mass Valuation Theory and Practice in Transitional Countries – Estonian, Latvian and Lithuanian Cases”, *Journal of Property Tax Assessment and Administration* 1/2005, 44.

⁴¹⁸ Вид. J. L. Mikesell, C. K. Zorn, 197.

⁴¹⁹ Вид. А. Barńska, 39-40.

обима, односно овај модел смањује просечне трошкове вредновања непокретности, пошто се укупни трошкови вредновања распоређују на велики број непокретности. Уз то, када се једном установи, трошкови функционисања су релативно ниски. Постоје и мишљења да је САМА модел вредновања непокретности „савршен начин да се имитира тржиште”, као и да његова употреба у земљама у транзицији може убрзати развој тржишта некретнина.⁴²⁰ Осим тога, подаци добијени коришћењем овог модела могли би да се користе не само у сврху утврђивања основице пореза на имовину, него и за неке друге сврхе (нпр. приликом спровођења експропријације, комасације, узимања хипотекарних кредита и сл.).

Међутим, никако не треба изгубити из вида чињеницу да његова примена захтева велики број података, високе иницијалне трошкове, висок ниво обучености пореске администрације и техничке опремљености, као и то да успешно вредновање зависи од тога колико су прикупљени подаци о ценама непокретности веродостојни. У највећем броју земаља које су се определиле за овакав начин вредновања пореске основице централна власт је финансирала његову имплементацију, док је у свега неколицини случајева, захваљујући средствима и централне, и локалне власти дошло до његове имплементације.⁴²¹

За функционисање САМА модела вредновања непокретности квалитетни подаци су кључни, као и њихово константно ажурирање. Могло би се рећи да овај систем „вапи” за подацима. Уколико су наведени услови испуњени, у кратком року се може имплементирати. Како је метод упоредивих продајних цена најадекватнији начин долажења до података о тржишној вредности, успешно вредновање непокретности путем САМА модела зависиће, како смо напред већ истакли, и од начина на који је уређен порез који се плаћа приликом трансфера имовине између субјеката. С обзиром на то да овај порез није локални порез (за разлику од пореза на имовину), успостављање сарадње, тј. размена информација између локалне и централне пореске администрације се намеће као императив. Међутим, чак и ако је размена информација несметана, уколико основица

⁴²⁰ Вид. Joe Eckert, *Computer Assisted Mass Appraisal Options for Transition and Developing Countries*, International Studies Program, Working Paper 06-43, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta, Georgia 2006, 13.

⁴²¹ Вид. *Land (Real Estate) Mass Valuation Systems for Taxation Purposes in Europe*, 8.

пореза на имовину у динамици одступа од реалне тржишне вредности, примена САМА модела неће дати задовољавајуће резултате.

Искуство Словеније у имплементацији оваквог начина вредновања непокретности показује колико то може бити мукотрпан процес. Иако је потреба за имплементацијом препозната још 1996. године, од тога се одустало јер се сматрало да је тржиште непокретности у том тренутку било недовољно развијено, тако да се тек 2000. године започело са припремама за примену САМА модела, уз свесрдну подршку Светске банке. Због неажурности података у јавним евиденцијама о непокретностима, прикупљање података о њиховим карактеристикама представљало је велики изазов. Стога је донета одлука да се прво приступи вршењу теренске контроле. Поступак прикупљања релевантних података је трајао око годину дана. Исто толико трајала је и њихова обрада. Трошкови прикупљања и обраде података износили су, чак, EUR 11.000.000. Захваљујући тако стеченим подацима и подацима који су се већ налазили у регистрима земљишта и регистрима грађевинских објеката, формиран је јединствени регистар непокретности. Паралелно је текао рад на формирању базе података о ценама непокретности које су биле у промету и изради модела масовног вредновања непокретности. Подаци добијени на овај начин почели су да се примењују тек од 2012. године.⁴²²

Што се тиче евентуалног успостављања САМА модела вредновања непокретности у Републици Србији, предвиђање обавезе за пореске органе надлежне за утврђивање и наплату пореза на наслеђе и поклон и пореза на пренос апсолутних права да воде евиденције у електронском облику о уговореној, односно тржишној вредности имовине која је предмет опорезивања, представља важан корак у том правцу. Уз то, Пореска управа – Централа има законску обавезу да обезбеди електронску базу обједињених података за целу територију Републике Србије. То значи да би успостављање САМА модела могло да се изврши за целу територију, тј. „да се успостави јединствени модел за све некретнине на подручју Србије при чему би припадност једној локалној заједници било само једно од обележја сваке појединачне некретнине које би се унело у модел.”⁴²³ Поред тога, Закон о

⁴²² Вид. Martin Smodiš, Dušan Mitrović, *Development and Implementation of Real Estate Mass Valuation System in Slovenia*, Paper presented at the FIG Working Week Knowing to Manage Territory, Protect the Environment, Evaluate Cultural Heritage, Rome, 6-10 May 2012, 1-11.

⁴²³ Борис Беговић *et al.*, *Реформа пореског система*, Центар за либерално-демократске студије, Београд 2003, 136.

државном премеру и катастру – ЗДПК прописује и да је у надлежности Републичког геодетског завода (даље: РГЗ) процена и вођење вредности непокретности, коришћењем метода масовне процене, као и вођење евиденције о тржишној цени непокретности, која садржи податке из купопродајних уговора и уговора о закупу непокретности.⁴²⁴ Дакле, вођење истих евиденција је у надлежности два органа, што подразумева дуплирање административних напора и трошкова, премда се не могу занемарити ни користи које настају „унакрсном” провером података.

Како би се испунила законска обавеза, у оквиру РГЗ-а, креиран је и Регистар промета непокретности, формирана је и посебна организациона јединица за масовну процену, такође, у оквиру РГЗ-а, са задатком да организује послове неопходне за масовно вредновање, организују се одговарајући семинари, сачињен је и Нацрт правилника о процени вредности непокретности, итд.⁴²⁵ На основу претходно изнетог, јасно је да се предузимају одређени кораци како би се имплементирао САМА модел вредновања непокретности у Србији, као и то да централна власт има кључну улогу у обезбеђивању материјалних и људских ресурса, али и даље је неизвесно колико ће времена да протекне до његове имплементације и употребе добијених података за сврху утврђивања основице пореза на имовину.

4.2. Ефекти пореза на имовину

У начелу, за порез на имовину својствен је ефекат опорезивања који се назива амортизација, односно капитализација пореза. До њега долази када се уведе порез на неки немобилан фактор, и то услед немогућности његовог преваљивања. Наиме, увођење пореза не само да умањује приход од производног фактора, него и његову цену, па ће терет пореза сносити продавац, а купац ће га, кроз нижу цену, избећи. Купац ће, упоређујући куповину непокретности или улагање средстава у неку другу инвестицију, идентичну у сваком другом погледу, осим у погледу подвргнутости порезу на имовину, просудити да му је куповина непокретности мање исплатива. Дакле, терет пореза биће понет од стране

⁴²⁴ Вид. чл. 10, 147 Закона о државном премеру и катастру – ЗДПК, *Службени гласник РС*, бр. 72/09, 18/10, 65/13.

⁴²⁵ Вид. Бранко Божић, Рајица Михајловић, *Унапређење управљања земљиштем на нивоу јединица локалне самоуправе*, Грађевински факултет Универзитета у Београду, Београд 2014, 34.

власника, смањујући цену коју ће добити продајом непокретности у будућности. У питању је ефекат опорезивања који се назива амортизација. Обрнути процес – капитализација делује у корист продавца, јер се плаћени порез капитализује у вредности непокретности, повећавајући њену цену.⁴²⁶

Упркос начелном ставу да је порез на имовину непреваљив,⁴²⁷ у финансијској литератури се могу срести и другачија становишта.⁴²⁸ Сва гледишта о ефектима пореза на имовину се могу систематизовати у три основне групе: традиционално гледиште, ново гледиште и тзв. теорија користи.⁴²⁹ Оно што је заједничко за традиционално и ново гледиште је раздвајање пореза на имовину на две компоненте: порез на земљиште и порез на капитал (грађевинске објекте).⁴³⁰ Пошто је понуда земљишта ограничена, порез на земљиште се не може превалити, па ће терет пореза коначно понети власници земљишта. Наиме, ако је рента, пре него што је спроведено опорезивање, одређена на најпрофитабилнији начин, не постоји могућност да се порез надокнади путем њеног повећања. За разлику од земљишта, понуда грађевинских објеката се може повећавати и смањивати, те ће се увођење пореза одразити и на ниво понуде, и на ниво цена, па ће, самим тим, бити неизвесно ко ће коначно понети порески терет.⁴³¹

Традиционално гледиште, развијено од стране Сајмона (*Simon*) и Нецера (*Netzer*) полази од претпоставке да је понуда земљишта савршено нееластична, а да је понуда капитала савршено еластична.⁴³² Када је реч о порезу на капитал, њихови власници неће понети терет пореза, пошто ће га пренети на закупце, потрошаче или радну снагу, па је, отуда, ова компонента пореза на имовину регресивна. Осим тога, заговорници овог гледишта истичу да је регресивност неспорна и зато што сиромашнији троше већи део свог дохотка на плаћање пореза на имовину и зато што је капитал, у основи, мобилан. Наиме, као реакција

⁴²⁶ Вид. Д. Поповић (1997), 328-329.

⁴²⁷ *Ibid.*, 336.

⁴²⁸ Вид. Robert Wassmer, „Property Taxation, Property Base and Property Value: An Empirical Test of the New View”, *National Tax Journal* 2/1993, 135-159; George Zodrow, „Reflection on the New View and the Benefit View of the Property Tax”, *Property Taxation and Local Government Finance* (ed. Wallace Oates), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2001, 79-105; David Cameron, „Property Taxes”, *Encyclopedia of Law and Economics* (eds. Boudewijn Bouckaert, Gerrit De Gees), University of Ghent, Ghent 2000, 98-103.

⁴²⁹ *Ibid.*

⁴³⁰ Вид. Joan Youngman, „Introduction to Legal Issues in Property Valuation and Taxation”, *Assessment Journal* March/April 1994, 75.

⁴³¹ *Ibid.*

⁴³² Вид. D. Cameron, 98.

на увођење пореза, власници капитала га могу изместити у порески повољније јурисдикције. Према Нецеру, порез на земљиште ће бити понет од стране власника, па ће, самим тим, крајњи ефекат бити да је порез на имовину, који укључује обе компоненте, пропорционалан.⁴³³

Ново гледиште, представљено од стране Мисzkовског (*Mieszkowski*), а касније популарисано од стране Арона (*Aaron*), истиче да се капитални удео пореза на имовину састоји од две компоненте: базичне, односно просечне пореске стопе која се примењује на све облике капитала и тзв. локалног диференцијала који се разликује од јурисдикције до јурисдикције.⁴³⁴ Просечна стопа је наметнута на фиксирану понуду капитала, и такав капитал не може избећи порез, па ће бити понет од стране власника. Разлике у погледу тзв. локалног диференцијала подстичу кретања капитала између локалних јурисдикција, све док се стопа приноса од капитала не изједначи. Према овом гледишту, порез на имовину је прогресиван, јер капитал (имовину) поседују појединци са вишим дохотком,⁴³⁵ а због постојања тзв. локалних диференцијала је дисторзиван порез.⁴³⁶ Ново гледиште почива на два претпоставка. Прва претпоставка јесте да је понуда фактора производње фиксирана у националним границама. Она се тешко може одржати, с обзиром на то да савремене економије карактерише изражена мобилност капитала. Друга претпоставка јесте да је капитал савршено мобилан. И ова претпоставка се може довести у питање, јер капитал није савршено мобилан, ни географски, ни међу секторима, што посебно долази до изражаја, у мање развијеним земљама.⁴³⁷

Треће гледиште је тзв. теорија користи, за коју је својствено третирање пореза на имовину као неког вида накнаде за примљене локалне услуге, па се питање ефеката пореза на имовину и не поставља. Обвезници ће, у складу са овом теоријом, тражити ону јурисдикцију која, у највећој могућој мери, удовољава њиховим захтевима за локалним јавним добрима.⁴³⁸ Ово гледиште развио је Хамилтон (*Hamilton*), истичући да се оно

⁴³³ Вид. D. Cameron, 98; R. Wassmer (1993), 135.

⁴³⁴ Вид. Edvard Sennoga, David Sjoquist, Sally Wallace, *Incidence and Economic Impacts of Property Taxes in Developing and Transitional Countries*, International Studies Program, Working Paper 06-39, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta, Georgia, 2006, 4.

⁴³⁵ *Ibid.*

⁴³⁶ Вид. G. Zodrow, 79.

⁴³⁷ Вид. David Cameron, 100-101.

⁴³⁸ Вид. E. Sennoga, D. Sjoquist, S. Wallace, 4-5.

заснива на претпоставци савршене мобилности пореских обвезника, постојању конкуренције између јединица локалне самоуправе и спроведеном фискалном зонирању у њиховим оквирима.⁴³⁹ Ово гледиште, дакле, следи Тибуов модел.⁴⁴⁰ Ако се порез на имовину схвати као цена за примљене локалне услуге, порез на имовину неће имати утицај на штедњу, инвестиције, понуду радне снаге, итд., па ће, самим тим, бити недисторзиван. Истовремено, конципирање пореза на имовину као цене за примљене локалне јавне услуге подстиче ефикасно локално одлучивање, пошто ће порески обвезници приликом избора подржати оне мере чије користи превазилазе плаћени износ на име пореза.⁴⁴¹

Спроведене емпиријске студије нису успеле да у потпуности докажу валидност наведених гледишта. Резултати неких од њих су указали на то да се порез на имовину делимично капитализује у вредности имовине, чиме се, на неки начин, потврђује теорија користи, али и ново гледиште које, такође, имплицира неки вид капитализације.⁴⁴² Ново гледиште донекле је своју потврду добило и у студијама које су доказале да је порез на имовину, барем делимично, дисторзивни порез на капитал. Ако се имају у виду резултати претходно наведених студија, као и чињеница да се порез на имовину само делимично капитализује у вредности имовине, најбоље га је третирати као неки вид комбинације накнаде и дисторзивног пореза на капитал.⁴⁴³

4.3. Неразвијеност тржишта некретнина и остале дилеме

У појединим земљама настојања да се порез на имовину конципира као инструмент јавних прихода, који би обезбедио значајна средства за локалне власти, наилазе на одређене тешкоће, које могу створити извесне дилеме у погледу начина имплементације овог пореза.

У Извештају Светске банке који је био посвећен локалним финансијама је констатовано да „услови у транзиционим земљама и земљама у развоју доводе до тога да је порезом на

⁴³⁹ Вид. D. Cameron, 102-103.

⁴⁴⁰ Тзв. Тибуов модел почива на идеји да мобилност становништва ствара конкуренцију између локалних заједница и тако доводи до ефикасног обезбеђивања локалних јавних добара. Вид. Џозеф Стиглиц, *Економија јавног сектора*, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд 2008, 750-751.

⁴⁴¹ Вид. E. Slack (2006), 198.

⁴⁴² Вид. D. Cameron, 105.

⁴⁴³ *Ibid.*, 103-104.

имовину тешко администрирати, јер су основни тржишни подаци на основу којих се овај порез утврђује недоступни или непоуздани.⁴⁴⁴ Ту се, првенствено, мисли на податке о трансакцијама на тржишту некретнина, које није довољно развијено, па су расположиви подаци недовољни или нерепрезентативни. И монопол државне својине на градском грађевинском земљишту допринео је неразвијености тржишта некретнина. Упркос свему томе, наведене тешкоће не би смеле да стварају било какве дилеме у погледу даљег реформисања пореза на имовину, односно оне не би смеле да буду препрека реализацији крајњег циља – увођење пореза на имовину, чија би основица била тржишна вредност. Напротив, оне би морале да буду „сигнал” за имплементацију прелазног решења, односно сигнал за избор нормативне вредности као основице пореза на имовину. Управо је одсуство података о тржишним трансакцијама утицало на увођење само пореза на земљиште у порески систем Естоније 1993. године. Како би се олакшао посао пореској администрацији, у одсуству адекватних података, окружни катастри непокретности су спроводили вредновање на основу локације, квалитета земљишта и његове продуктивности.⁴⁴⁵ Слична ситуација је била и у Литванији, где је основица била нормативна вредност, која је значајно одступала од тржишне вредности (била је до пет пута мања).⁴⁴⁶ Како је број трансакција растао, прешло се са нормативне на тржишну вредност као основицу пореза на земљиште. Услед одсуства података о тржишним трансакцијама, сличан поступак трансформације пореза на имовину одвијао се и у Русији и Украјини.⁴⁴⁷

Катастри непокретности, такође, могу да створе дилеме у погледу начина имплементације пореза на имовину. Наиме, спорно је да ли предмет опорезивања пореза на имовину треба да буду само оне непокретности која су уписане у наведене регистре, односно катастре. Ажурни катастри непокретности представљају одличну основу за опорезивање, пошто обезбеђују податке о локационим и другим карактеристикама непокретности, као и о њиховом титуларима, па је, самим тим, пореским властима лакше да установе пореску обавезу и спроведу наплату пореза. Али, прикупљање података о непокретностима, као и њихово ажурирање није једноставан задатак, јер захтева, не само политичку вољу, него и

⁴⁴⁴ *Lithuania: Issues in Municipal Finance*, World Bank, Washington D. C. 2002, 18.

⁴⁴⁵ Вид. J. L. Mikesell, C. K. Zorn, 188-189.

⁴⁴⁶ Вид. A. Aleknavičius, V. Baumanė, 378-379.

⁴⁴⁷ Вид. J. L. Mikesell, C. K. Zorn, 190-202.

одговарајућа материјална средства. У многим бившим социјалистичким државама катастри непокретности нису одржавани током дужег временског периода, тако да је у њима администрање овим порезом у великој мери отежано.⁴⁴⁸ Проблем представља и то што су у њима подаци релевантни за опорезивање имовине „раштркани”, односно воде се код различитих субјеката.⁴⁴⁹ Примера ради, у Мађарској се подаци релевантни за опорезивање воде, како на централном нивоу, у оквирима министарства пољопривреде, тако и на локалном нивоу, код локалних пореских администрација које располажу подацима о тржишним трансакцијама и код органа надлежних за издавање грађевинских дозвола.⁴⁵⁰ Иако у неким земљама предмет опорезивања представљају само непокретности евидентирани у катастрима, такво решење не иде у прилог реализацији принципа способности плаћања, те би поред катастра непокретности извор релевантних података за утврђивање пореске обавезе морали да буду и сами обвезници, као и теренске пореске контроле и савремене информационе технологије. Имајући у виду разноврсност могућих извора података, настанак пореске обавезе не би смео да се везује за упис непокретности у катастре, о чему ће касније бити више речи.

Дилему приликом опорезивања имовине ствара и избор нивоа власти који ће административати порезом на имовину. Како је то сликовито исказао Дилинџер (*Dillinger*), код овог питања постоји „сукоб између равнодушности и неспособности”.⁴⁵¹ Иако је правило да је порез на имовину локални приход, администрање овим порезом може бити поверено и вишем нивоу власти, пошто локалне власти често немају одговарајуће капацитете, односно опрему и квалификовано особље, како би њиме успешно администрирале. Администрање порезом на имовину од стране централне власти омогућује и да се искористе предности економије обима, односно да се смање просечни трошкова администрања, због тога што се укупни трошкови администрања распоређују на изузетно велики број непокретности.⁴⁵² С друге стране, постоје и мишљења

⁴⁴⁸ Вид. R. Almy, 90-92.

⁴⁴⁹ Вид. A. Paugam, 21.

⁴⁵⁰ Вид. R. Bird, E. Slack (2004b), 42.

⁴⁵¹ John Mikesell, *International Experiences with Administration of Local Taxes: A Review of Practices and Issues*, World Bank, Washington D. C. 2003, 11.

⁴⁵² Наведена предност се може довести у питање, јер постоји мало емпиријских доказа који иду у прилог оваквом становишту. Нека истраживања показују да су, чак, и јединице локалне самоуправе, у контексту администрања порезом на имовину, довољно велике, да би се оствариле предности економије обима. Вид. Jorge Martinez-Vazquez, Luc Noiset, Mark Rider, „Should Developing Countries Follow the Conventional View?”,

да је централизација администрирања порезом на имовину проблематична због тога што централна власт није довољно заинтересована за његову ефикасну наплату.⁴⁵³ Наведено становиште занемарује чињеницу да се локалне власти финансирају и путем трансфера, па би се у случају таквог поступања централне власти, висина трансфера морала повећати.

Како администрирање порезом на имовину обухвата три фазе: идентификацију предмета опорезивања, утврђивање пореза и његову наплату, могуће је да њихово спровођење буде подељено између централне и локалних власти.⁴⁵⁴ На тај начин се комбинују предности администрирања порезом на имовину на локалном нивоу, које се састоје у њиховој већој заинтересованости за наплату и бољем познавању локалних прилика, са предностима администрирања на централном нивоу, које се састоје у бољој опремљености и квалификованијем особљу. Овакво решење присутно је, између осталих земаља, и у Великој Британији, Данској, Немачкој и Аустрији.⁴⁵⁵ Ни администрирање порезом на имовину на централном нивоу није ретко (нпр. у Естонији, Летонији, Шведској и Албанији), док се на локалном нивоу врши у Мађарској, Словачкој, Румунији, Холандији и бројним другим земљама.⁴⁵⁶

Успешност у реализацији прве фазе администрирања порезом на имовину, тј. идентификација пореског објекта, зависи од постојања квалитетних катастарских непокретности, али и од степена остваривања сарадње са различитим органима који, по природи свог посла, располажу подацима релевантним за опорезивање. Ако централна власт уложи одговарајућа средства за формирање и ажурирање података у катастрима непокретности и наметне обавезу сарадње органима свих нивоа власти са локалним пореским администрацијама, не постоје убедљиви разлози да се идентификовање предмета опорезивања не повери локалној власти. Што се тиче друге фазе администрирања порезом на имовину – утврђивања пореза, присутна су становишта да је, посматрано са аспекта обезбеђивања униформности и равномерне расподеле трошкова међу пореским

Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax (eds. Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, Joan Youngman), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2010, 304-305.

⁴⁵³ *Ibid.*, 305.

⁴⁵⁴ Вид. R. Bird, E. Slack (2004b), 41.

⁴⁵⁵ Вид. J. Mikesell, 26.

⁴⁵⁶ *Ibid.*

обвезницима, боље да тај задатак обавља виши ниво власти.⁴⁵⁷ Међутим, уколико централна власт пропише основне елементе пореза на имовину (изузев пореске стопе), униформност ће, такође, бити обезбеђена и ако утврђивање пореза на имовину врши локална власт. Што се тиче треће фазе администрирања порезом на имовину – наплате, она је у највећем броју земаља у надлежности локалних власти, с тим да је најнеефикаснија у транзиционим земљама и земљама у развоју.⁴⁵⁸ Наведено решење је оправдано, с обзиром на то да су локалне власти и најзаинтересованије за ефикасно спровођење његове наплате.

Финансирање локалних власти и путем трансфера централне власти може довести у питање становиште да су локалне власти знатно заинтересованије да поступак утврђивања и наплате пореза на имовину буде што ефикасније спроведен, и то због феномена моралног хазарда.⁴⁵⁹ Да би се то избегло, у формулу за израчунавање висине трансфера који се додељују локалним властима би требало унети и њихове напоре у наплати пореза на имовину, јер се у противном може десити да локалне власти пребаце сву одговорност на централну власт, „односно да се навикну на то да централна власт постане одговорна и за прикупљање локалних пореза и да тако избегну било какву политичку одговорност коју са собом носе озбиљни напори у њиховом прикупљању.”⁴⁶⁰

Примери, превасходно, Балтичких земаља показују да, чак, и одсуство података о тржишним трансакцијама не мора нужно да значи усвајање површине као основице пореза на имовину. У њима је крајњи циљ била имплементација тржишне основице, па је у том правцу, као прелазно решење, и прихваћена нормативна вредност као основица пореза на имовину. На тај начин се олакшао прелаз ка тржишној основици, која је имплементирана након што се повећао обим трансакција на тржишту некретнина. Њихово искуство у том погледу је драгоцено. Како не би био нарушен принцип способности плаћања, предмет опорезивања порезом на имовину се не би смео ограничити само на непокретности које су регистроване у катастрима непокретности. Што се тиче администрирања порезом на имовину, у светлу чињенице да је порез на имовину најчешће локални порез, његово администрирање би се морало поверити локалним властима, тим пре, што и

⁴⁵⁷ Вид. R. Bird, E. Slack (2004b), 42-43.

⁴⁵⁸ *Ibid.*, 46-47.

⁴⁵⁹ Вид. Phillip Bryson, Gary Cornia, „Moral Hazard in Property Tax Administration: A Comparative Analysis of the Czech and Slovak Republics”, *Comparative Economic Studies* 1/2003, 52-56.

⁴⁶⁰ P. Bryson, 26.

администрирање на централном нивоу показује извесне слабости, о чему је напред било говора. Битно је једино да централна власт створи одговарајући нормативни оквир и материјалну подлогу за успешно администрирање порезом на имовину од стране локалних власти, као и да трансфере веже за њихове напоре у његовој наплати.

5. Евазија пореза на имовину

Избегавање плаћања пореза, односно пореска евазија, је неизбежан пратилац пореза. Она проистиче из саме природе пореза, односно чињенице да је порез *per definitionem* инструмент јавних прихода којим држава принудно узима новчана средства од пореских обвезника, односно инструмент којим се умањује њихова економска снага. Дакле, у основи пореске евазије лежи отпор плаћању пореза, који је генерално већи код непосредних пореза и значајно изражен код пореза на имовину.⁴⁶¹

5.1. Облици евазије пореза на имовину

Важно је нагласити да сваки облик пореске евазије не представља незаконито понашање, односно поступци пореских обвезника усмерени на минимизацију пореског оптерећења се могу кретати у оквирима закона, али и ван њега. У том смислу, пореска евазија може бити законита и незаконита.

5.1.1. Законита евазија пореза на имовину

Законита пореска евазија се јавља у два облика. Први облик представља легитимно избегавање пореске обавезе, за које је својствено опредељење пореских обвезника за неопорезоване, односно блаже опорезоване опције, што је њихово легитимно право. Порески обвезник се може уздржати од обављања опорезоване делатности, прилагодити своје пословање како би стекао право на пореску олакшицу и сл. Други облик представља

⁴⁶¹ Вид. горе, 27-28.

нелегитимно (неприхватљиво) минимизовање пореске обавезе, када се закон директно не крши, али је онемогућено остваривање циљева ради којих је закон донет.⁴⁶²

Код пореза на имовину обвезници имају бројне могућности за вршење законите пореске евазије. Легитимна законита пореска евазија се може јавити у виду супституције, и то на начин да се обвезници пореза на имовину определе за блаже опорезоване опције. Илустрације ради, у појединим земљама порез на имовину се плаћа на подрумске и таванске просторије само ако је њихова висина барем два метра,⁴⁶³ па се порески обвезници сасвим легитимно могу определити за изградњу породичних кућа чије подрумске и таванске просторије неће достигати висину од 2 метра. С тим у вези је и облик легитимне законите пореске евазије, који се састоји у коришћењу различитих видова пореских олакшица. Примера ради, у случају предвиђања пореских олакшица за новоизграђене грађевинске објекте, порески обвезници се сасвим легитимно могу определити за њихово поседовање, уместо да власништво стекну над грађевинским објектима у „старијој градњи”. Уколико су од опорезивања изузети резиденцијални објекти до одређене површине, порески обвезници се могу определити да њихово место становања испуњава постављени лимит у погледу неопорезиве површине, итд.

Већ смо напред истицали да законом прописане пореске олакшице за било који порез, укључивши и порез на имовину, имају за циљ остваривање неког нефискалног циља. Међутим, „механизам пореског ослобођења може бити у функцији нелегитимног законитог умањења пореза. Ако порески обвезник оствари пореску уштеду не из пословних разлога, тада се неће остварити намера законодавца.”⁴⁶⁴ Дакле, привилеговани порески третман појединих категорија имовине истовремено пружа могућност и за вршење нелегитимне пореске евазије. Постојање заједничких елемената отежава повлачање јасне линије разграничења између легитимне и нелегитимне законите пореске евазије. Илустрације ради, уколико је имовина која је намењена обављању пословне делатности подвргнута повољнијем пореском третману у поређењу са резиденцијалном имовином, физичка лица се могу определити да, у циљу минимизирања своје пореске обавезе, оснују

⁴⁶² Вид. Д. Поповић (1997), 453.

⁴⁶³ Вид. В. Yuan, К. Connolly, М. Bell, 171-172.

⁴⁶⁴ Горан Милошевић, *Теорија и пракса финансијског права*, Криминалистичко-полицијска академија, Београд 2011, 312.

неки облик друштва капитала и да на њега пренесу своју имовину, или да, уколико је имовина до одређене вредности ослобођена плаћања пореза на имовину, приступе њеној вештачкој подели. Наведеним поступцима обвезници пореза на имовину директно не крше законске норме, али изигравају њихов смисао.

5.1.2. Незаконита евазија пореза на имовину

Незаконита пореска евазија обухвата поступке пореских обвезника усмерене на избегавање плаћања пореза којима се крши закон. Ти поступци се свде на потпуно или делимично неплаћање пореза, као и на пропуштање да се изврше обавезе из пореског управног односа које су наметнуте, како би главна пореска обавеза била испуњена.⁴⁶⁵

Као и код других пореза, тако и код пореза на имовину, имајући у виду размере избегавања, незаконита пореска евазија може бити потпуна или делимична. До ње могу довести не само радње чињења (нпр. порески обвезник може поднети пореску пријаву, али са нетачним или непотпуним подацима), већ и радње нечињења (нпр. непријављивање имовине, односно неподношење пореске пријаве или неевидентирање имовине у пословним књигама). Подаци које обвезник пореза на имовину нетачно приказује у пореској пријави могу бити различите природе. У суштини, реч је о подацима који имају утицај на утврђивање висине пореске обавезе, односно на остваривање права на пореску олакшицу, као што су подаци о броју чланова домаћинства, корисној површини, коришћењу имовине и сл. Када се порез на имовину утврђује самоопорезивањем активности пореских органа морају, посебно, бити усмерене на контролу обрачуна пореза на имовину.

5.2. Мере против евазије пореза на имовину

С обзиром на то да, како нелегитимна законита пореска евазија, тако и незаконита пореска евазија производе читав низ негативних последица по буџетске приходе и по принцип правичности, неопходно је предузети одговарајуће мере у борби против ова два феномена.

⁴⁶⁵ Вид. Д. Поповић (1997), 452.

Борби против нелегитимне законите пореске евазије могуће је приступити на неколико начина, и то: тумачењем према економској суштини, усвајањем општег анти-абузивног законодавства, које ће се примењивати у случајевима када порески обвезници обликују трансакције у посебне правне форме, искључиво, како би остварили погодности које закон није имао у виду, као и усвајањем специфичних анти-абузивних мера које су усмерене на ускраћивање пореских погодности под одређеним околностима.⁴⁶⁶ Претходно наведеном примеру нелегитимне пореске евазије, када физичка лица оснивају неки облик друштва капитала и на њих преносе своју имовину, како би она била подвргнута повољнијем пореском третману, пореске власти се могу супротставити тумачењем према економској суштини или применом општег анти-абузивног законодавства, односно правилом о забрани злоупотребе правне (пореске) норме. То је могуће само под условом да се докаже да правно лице није основано у сврху обављања пословне делатности (нпр. да простор за обављање пословне делатности није одговарајући, да осим оснивача нема других запослених итд.). Усвајање специфичних анти-абузивних мера у овом случају није могуће јер, по правилу, норме привредног права допуштају и новчане, и неновчане улоге.

Против незаконите пореске евазије могуће је предузети читав низ мера. Све оне се могу класификовати на основу различитих критеријума. Ако се као *criterium divisionis* узме тренутак њиховог предузимања, разликују се превентивне и репресивне мере. Превентивне мере се предузимају пре него што је дошло до незаконите евазије. Њиховим спровођењем се стварају услови који не погодују њеном настанку. У превентивне мере могле би се сврстати: снабдевање надлежних органа одговарајућом опремом, обезбеђивање сарадње између различитих државних органа, наметање различитих обавеза пореским обвезницима, подизање пореске културе и пореског морала и др. Репресивне мере су усмерене на кажњавање, па се свде на прописивање пореских прекршаја и пореских кривичних дела за повреде пореских норми.⁴⁶⁷

Ако се као *criterium divisionis* узме њихова природа, мере против незаконите пореске евазије могле би се поделити на институционалне, правне и социо-економске.⁴⁶⁸

⁴⁶⁶ Вид. Д. Поповић (2013), 48-54.

⁴⁶⁷ Вид. Д. Поповић (1997), 464-467.

⁴⁶⁸ Вид. Jure Šimović, Tereza Rogić Lugarić, Sonja Cindori, „Utaja poreza u Republici Hrvatskoj i mjere za njeno sprječavanje“, *Hrvatski ljetopis za kazнено право i praksu* 2/2007, 602.

Институционалне мере су усмерене на изградњу односа поверења између пореске администрације и пореских обвезника, како би обе стране поступале у доброј вери, као и на обезбеђивање већег степена ефикасности пореске администрације, што захтева висок степен њене информатичке опремљености и стручну оспособљеност њених службеника. Правне мере су усмерене на постизање стабилности пореског система, као и прописивање пореских прекршаја и пореских кривичних дела, а социо-економске мере подразумевају подизање пореског морала и изградњу правичног пореског система.⁴⁶⁹

Када је реч о порезу на имовину, борба против незаконите пореске евазије захтева ефикасну, опремљену и обучену локалну пореску администрацију. Само таква може, самостално или у сарадњи са другим субјектима, обезбедити максималну покривеност предмета опорезивања. Ослањање на податке садржане у катастрима непокретности је неминовно. Уколико су подаци садржани у њима ажурни, локалне пореске власти врло ефикасно и једноставно могу да спроведу утврђивање пореза и у односу на ону имовину за коју није поднета пореска пријава. С обзиром на то да подаци у катастрима непокретности веома често не одражавају стварно стање ствари, сарадња са другим органима је неопходна, и то са органима надлежним за издавање грађевинских дозвола, органима надлежним за регистровање привредних субјеката и др. Како би степен обухваћености предмета опорезивања био што већи, неопходна је и сарадња са предузећима која се баве обављањем комуналних делатности, односно јавним предузећима (тако што се врши поређење са подацима којима располаже, примера ради, Електродистрибуција). Поједине земље, попут Грчке, максимално су искористиле податке којима располажу наведена предузећа. У том смислу, наметање обавезе плаћања пореза на имовину посредством рачуна за струју Уставни суд Грчке није прогласио неуставним, али је неуставним прогласио искључење струје због неплаћања пореза на имовину. Том приликом је утврђено да је у случају неплаћања пореза на имовину дозвољено наметнути друге врсте санкција, али не и обуставити испоруку електричне енергије.⁴⁷⁰

⁴⁶⁹ *Ibid.*, 602-606.

⁴⁷⁰ Вид. Greek Court Rules Putting Property Tax in People's Electricity Bills Is Fine, <http://www.businessinsider.com/greek-court-rules-putting-property-tax-in-peoples-electricity-bills-is-fine-2012-3>, 2. мај 2014.

У борби против незаконите пореске евазије од помоћи може бити и примена географско-информационог система (ГИС), који омогућава стварање интерактивних дигиталних мапа, захваљујући којима је могуће за „класичну” мапу везати објекте и њихове атрибутне податке.⁴⁷¹ ГИС није ништа друго до компјутерски систем за прикупљање, чување, анализу и приказ, превасходно, просторних података, под којима се подразумевају подаци који се односе на локацију и облик објеката. Међутим, ГИС садржи и тзв. непросторне, односно атрибутне податке који ближе одређују просторне податке. Они се могу односити на квалитет земљишта, власништво непокретности и сл. Због своје природе, чувају се у одговарајућим табелама или базама података, које се могу повезати са ГИС-ом.⁴⁷² Основни извори просторних података су: класично мерење на терену или GPS (енг. *global positioning system*), преузимање планова или карата у векторском формату, дигитализација карата и планова, обрада аерофотограметријских или сателитских снимака и др.⁴⁷³ Већ из самог одређења ГИС-а и набрајања неких његових функција може се уочити његов значај приликом опорезивања имовине.

Ефикасност пореске администрације, која се манифестује кроз постојање ажурних евиденција о наплаћеним пореским износима, је такође битна ставка у борби против незаконите пореске евазије, као и спремност пореске администрације да, у случају неплаћања пореза на имовину, ефикасно спроведе поступак принудне наплате.

Као и код других пореза, у борби против пореске евазије нужно је да обвезници знају да ће у случају испуњења услова за настанак пореског прекршаја или пореског кривичног дела бити откривени и санкционисани.

И спровођење социо-економских мера је неопходно. У контексту опорезивања имовине, то би значило спровођење одговарајућих кампања, чији би циљ био информисање обвезника о обавези подношења пореске пријаве, као и упознавање са основним обележјима пореза на имовину, пре свега са чињеницом да је у питању локални порез, чија средства се користе за унапређење локалне заједнице. Да би се смањила пореска евазија, битно је да

⁴⁷¹ Вид. *ГИС Приручник за локалне самоуправе у Србији*, Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit, Канцеларија за управљање земљиштем, Стална конференција градова и општина, Републички геодетски завод, Београд 2008, 14.

⁴⁷² *Ibid.*, 14-15, 24.

⁴⁷³ *Ibid.*, 29.

обвезници поступак утврђивања пореске обавезе доживљавају као правичан, транспарентан и јасан.

6. Опорезивање имовине са становишта међународног пореског права

Разматрање пореског третмана имовине са становишта међународног пореског права заслужује посебну пажњу, јер услед сукоба пореских јурисдикција и имовина може бити подвргнута двоструком правном опорезивању. Државе су, стога, као и приликом опорезивања дохотка, заинтересоване за усвајање одговарајућих мера, како би се спречило, односно елиминисало двоструко опорезивање имовине, пре свега, због негативних последица на економском плану и нарушавања принципа правичности. Поред унилатералних мера, које се доносе у облику закона, далеко ефикаснији инструмент за елиминацију међународног двоструког опорезивања су међународне мере, пре свега, уговори о избегавању двоструког опорезивања. Како се њихов број увећавао, јавила се потреба за израдом типизираних решења која би се уграђивала у уговоре. У том смислу, израђене су одговарајуће Модел-конвенције у оквирима ОЕЦД-а и УН.⁴⁷⁴

Модел-конвенција ОЕЦД-а о порезима на доходак и имовину (енг. *Model Tax Convention on Income and Capital*) у чл. 2, који се односи на порезе на које се уговор примењује, прописује да ће се Конвенција примењивати на порезе на доходак и имовину које заводи држава уговорница, њене политичке јединице или јединице локалне самоуправе, независно од начина наплате. Порези на имовину обухватају порезе на укупну имовину, порезе на поједине делове имовине и порезе на прираст имовине. Чињеница да је порез на имовину, најчешће, локални порез не доводи до искључивања овог пореза из поља примене уговора.

⁴⁷⁴ Под окриљем ОЕЦД-а је, још 1963. године, израђен Нацрт-конвенције о двоструком опорезивању дохотка и имовине. Међутим, због недостатака Нацрт-конвенције, Комитет за фискалне послове ОЕЦД-а је 1977. године припремио Модел-конвенцију о двоструком опорезивању дохотка и имовине која је, потом, мењана и допуњавана у више наврата. Последње измене и допуне су из 2010. године, с тим да је још 1992. године дошло до промене њеног назива. Наиме, како би се нагласило да се њоме, осим избегавања двоструког опорезивања, остварују и други циљеви (нпр. недискриминација и др.), Модел-конвенција је названа – Модел-конвенција о порезима на доходак и имовину. Решења из Модел-конвенције ОЕЦД-а су у већој мери задовољавала интересе развијених земаља, па је у циљу обезбеђивања већег степена заштитите интереса земаља у развоју, под окриљем УН, 1980. године израђена Модел-конвенција о двоструком опорезивању између развијених земаља и земаља у развоју, која је, такође, ревидирана у више наврата. Последње измене и допуне извршене су 2011. године.

Из чл. 2 јасно проистиче да се уговори не односе на порезе на имовину у динамици, већ само на порезе на имовину у статисти. Листа пореза наведена у чл. 2 је само декларативног карактера, будући да се уговори примењују на исте или суштински сличне порезе који се уводе поред, или уместо оних експлицитно наведених у чл. 2. Управо због тога је и предвиђена обавеза за државе уговорнице да обавештавају једна другу о свакој значајној промени националног пореског законодавства.⁴⁷⁵ Истоветно решење је садржано и у Модел-конвенцији УН.⁴⁷⁶

Чл. 22 обе Модел-конвенције садржи колизионе норме које се односе на опорезивање имовине. Упркос томе што би само нето имовина морала бити подвргнута опорезивању, у споменутом члану обе Модел-конвенције нису садржане одредбе о одбитку дугова приликом утврђивања пореске основице, с обзиром на то да су велике разлике између националних законодавстава биле препрека за установљавање јединственог решења. Евентуални проблеми у вези са одбитком дугова, у смислу неједнаког третмана резидената и нерезидената, могу се разрешити применом чл. 24 који се односи на једнак третман, односно забрану дискриминације.⁴⁷⁷

Република Србија је закључила, односно њу тренутно обавезује укупно 54 уговора о избегавању двоструког опорезивања.⁴⁷⁸ Последњих година интензиван је рад на закључивању нових уговора, пре свега са земљама које су њени најзначајнији економски партнери. Већина закључених уговора за свој предмет има порезе на доходак и имовину. Једино се уговори закључени са Црном Гором, Египтом, Естонијом, Француском, Ирском, Катаром, Либијом, Малезијом, Малтом, Пакистаном, Великом Британијом, Уједињеним Арапским Емиратима и Вијетнамом примењују само на порезе на доходак. До 2010. године свега четири таква уговора су била на снази (са Египтом, Француском, Малезијом и Великом Британијом). Очито да у „новијим” уговорима које је закључила Република Србија постоји одређена тенденција да се предмет уговора ограничи само на порезе на

⁴⁷⁵ Вид. чл 2 *Model Tax Convention on Income and on Capital*, OECD, Paris 2010.

⁴⁷⁶ Вид. чл. 2 *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, United Nations, New York 2011.

⁴⁷⁷ Вид. Commentary of Article 22 of *Model Tax Convention on Income and on Capital*; Commentary of Article 22 of *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*.

⁴⁷⁸ Податак се односи на стање на дан 15. јуна 2014. године. Републику Србију, као правног следбеника, обавезују и уговори које је закључила Социјалистичка Федеративна Република Југославија, Савезна Република Југославија и Државна заједница Србија и Црна Гора.

доходак.⁴⁷⁹ То се може приписати чињеници да поједине државе у свом пореском систему не садрже порез на имовину. Међутим, упркос томе, препоручује се да предмет уговора буду и порези на имовину, с обзиром на то да је могућа њихова доцнија имплементација у пореске системе.⁴⁸⁰ Имајући то у виду, изненађује чињеница да је Република Србија од 2010. године закључила чак девет уговора чији су предмет само порези на доходак. Очито је да су уговорне стране сматрале да је приликом опорезивања непокретности примена територијалног принципа неспорна, па да, самим тим, не постоји потреба за колизионим нормом, а да се порези на имовину који за свој објекат имају одређена права на покретним стварима у савременим пореским системима јављају изузетно ретко, па неће постојати опасност од међународног двоструког опорезивања.

Приликом разматрања пореског третмана имовине са становишта међународног пореског права важно је нагласити да се у појединим пореским уговорима који обавезују Србију (са Албанијом, Бугарском, Чешком, Ираном, Белорусијом, Босном и Херцеговином, Данском, Хрватском, Мађарском, Македонијом, Молдавијом, Пољском, Словачком, Словенијом, Швајцарском, Турском, ДНР Корејом, Грчком, Индијом, Кином, Кувајтом, Летонијом, Литванијом, Русијом, Шпанијом и Украјином), уместо термина „покретне/непокретне ствари”, користи термин „покретна/непокретна имовина”, што није исправно.⁴⁸¹ Наиме, упркос различитим приступима дефинисању имовине, у теорији грађанског права је присутан висок степен сагласности да имовина не може бити „покретна”, односно „непокретна”, већ да то могу бити само ствари на којима постоје имовинска права.⁴⁸²

6.1. Опорезивање непокретности

Чл. 22, ст. 1 обе Модел-конвенције прописује да се имовина која се састоји од непокретности коју поседује резидент једне државе уговорнице, а која се налази у другој држави уговорници, може опорезивати у тој другој држави. Пошто колизиона норма нема

⁴⁷⁹ Под термином „новији“ уговори подразумевају се уговори који су почели да се примењују почевши од 2010. године.

⁴⁸⁰ Вид. Дејан Дабетих, *Република Србија и избегавање двоструког опорезивања – Приручник за примену међународних уговора о избегавању двоструког опорезивања*, Савез рачуновођа и ревизора Србије и Рачуноводство д.о.о., Београд 2008, 74.

⁴⁸¹ Набројани су само уговори који за свој предмет имају порезе на доходак и имовину. Ако се узму у обзир и уговори који за свој предмет имају само порезе на доходак, коришћење термина „покретна/непокретна имовина“ среће се и у уговорима са Египтом, Естонијом и Ирском.

⁴⁸² Вид. *Енциклопедија имовинског права и права удруженог рада*, 615-616; М. Vedriš, 67.

апсолутну важност, држава резидентства биће у обавези да примени једну од метода за спречавање, односно елиминацију двоструког опорезивања (метода изузимања и метода кредита).⁴⁸³

Израз „непокретност” има значење према закону државе уговорнице у којој се односна непокретност налази. Како би се избегли проблеми због евентуалних неусклађености националних законодавстава, у чл. 6 обе Модел-конвенције је прецизирано да овај израз, у сваком случају, обухвата припатке непокретности, односно имовину која припада непокретности, сточни фонд и опрему која се користи у пољопривреди и шумарству, права на која се примењују одредбе општег закона о земљишној својини, плодоуживање непокретности и права на променљива или стална плаћања као накнаде за искоришћавање или за право на искоришћавање минералних налазишта, извора и других природних богатстава. Поморски и речни бродови и ваздухоплови се не сматрају непокретностима.⁴⁸⁴

Што се тиче уговора о избегавању двоструког опорезивања који обавезују Србију, колизиона норма посвећена опорезивању непокретности коју резидент државе уговорнице поседује у другој држави уговорници је истоветна норми формулисаој у обе Модел-конвенције. Када је реч о прецизирању самог појма непокретности, оно није извршено у свим уговорима који обавезују Србију (са Белгијом, Белорусијом, Финском, Холандијом, Италијом, Кипром, Немачком, Норвешком, Шри Ланком, Шведском и Великом Британијом).⁴⁸⁵ Могли бисмо да закључимо, дакле, да је, у „новијим” уговорима које је закључила Србија прецизирано значење термина „непокретност”.

Као што је претходно указано, у обе Модел-конвенције је назначено да се поморски и речни бродови и ваздухоплови не сматрају непокретностима. У већини уговора који обавезују Србију (са Аустријом, Белгијом, Естонијом, Финском, Грчком, Холандијом,

⁴⁸³ Код методе изузимања, која се јавља у два облика (метода пуног изузимања и метода изузимања са прогресијом), држава резидентства изузима из опорезивања непокретности које се налазе у држави извора. Код методе кредита, која се, такође, јавља у два облика (метода пуног кредита и метода обичног кредита), држава резидентства од пореза утврђеног на светску имовину свога резидента, одбија порез који је плаћен у држави извора на непокретности лоциране на њеној територији. Вид. Дејан Поповић, Светислав Костић, *Уговори Србије о избегавању двоструког опорезивања-правни оквир и тумачење*, Секос in, Београд 2009, 256-269.

⁴⁸⁴ Вид. чл 6 *Model Tax Convention on Income and on Capital*.

⁴⁸⁵ Предмет уговора о избегавању двоструког опорезивања закљученог између Србије и Велике Британије су, истина, само порези на доходак, али би прецизирање термина „непокретност“, свакако, имало значај у контексту чл. 6, који је посвећен опорезивању дохотка од непокретности.

Индијом, Ирском, Катаром, Кипром, Летонијом, Либијом, Литванијом, Малезијом, Малтом, Немачком, Русијом, Словачком, Шведском, Великом Британијом и Тунисом), садржана је истоветна формулација, тј. да се поморски и речни бродови и ваздухоплови не сматрају непокретностима, с тим да у неким уговорима (са Грузијом, Италијом, Шри Ланком, Уједињеним Арапским Емиратима, Канадом и Вијетнамом) само стоји да се бродови и ваздухоплови не сматрају непокретностима, без прецизирања о којој врсти бродова је реч, односно у неким од њих је назначено (са Азербејџаном, ДНР Корејом, Египтом, Кином, Кувајтом, Шпанијом, Норвешком, Пакистаном, Данском и Молдавијом) да се само поморски бродови и ваздухоплови не сматрају непокретностима.⁴⁸⁶ У појединим уговорима је прецизирано да се ни друмска возила не сматрају непокретностима (са Босном и Херцеговином, Црном Гором, Хрватском, Мађарском, Македонијом, Пољском, Словенијом, Турском, Украјином, Данском и Молдавијом), а у појединим (са Албанијом, Белорусијом, Бугарском, Чешком и Румунијом) да се ни друмска ни железничка возила не сматрају непокретностима.⁴⁸⁷

6.2. Опорезивање покретних ствари које чине део пословне имовине сталне пословне јединице

Чл. 22, ст. 2 Модел-конвенције ОЕЦД-а прописује да се имовина која се састоји од покретних ствари, а које представљају део пословне имовине сталне пословне јединице коју резидент државе уговорнице има у другој држави уговорници, може опорезовати у тој другој држави. Дакле, у важећој верзији Модел-конвенције из обухвата овог члана је искључено опорезивање покретних ствари које припадају сталној бази, која резиденту државе уговорнице служи за обављање самосталних личних делатности у другој држави уговорници. То је и очекивано, с обзиром на то да је у њој избрисан и чл. 14, који је био посвећен опорезивању самосталних личних делатности.⁴⁸⁸ У Модел-конвенцији УН задржан је чл. 14. Како колизиона норма нема апсолутну важност, држава резидентства биће у обавези да примени једну од метода за спречавање, односно елиминацију

⁴⁸⁶ У уговору са Француском, уместо термина „бродови“, користи се термин „пловни објекти“, односно у њему је наглашено да се пловни објекти и ваздухоплови не сматрају непокретностима.

⁴⁸⁷ Поред тога, уговор са Ираном прецизира да се поморски бродови, ваздухоплови и друмска и шинска возила не сматрају непокретностима, а уговор са Швајцарском да се поморски бродови, ваздухоплови и друмска возила не сматрају непокретностима.

⁴⁸⁸ Опорезивање самосталних личних делатности се подводи под чл. 5 и 7 Модел-конвенције ОЕЦД-а.

двоструког опорезивања. Сви уговори које је закључила Србија садрже чл. 14, укључивши и „новије”уговоре, па се под ст. 2 члана који је посвећен опорезивању покретних ствари које чине део пословне имовине сталне пословне јединице подводе и покретне ствари које припадају сталној бази, која резиденту државе уговорнице служи за обављање самосталних личних делатности у другој држави уговорници.

У пореском систему Србије порески објекат пореза на имовину не обухвата одређена права на покретним стварима, које представљају део пословне имовине сталне пословне јединице, односно сталне базе, па у свим случајевима када право њиховог опорезивања припада Србији, она га неће искористити. То значи да би ст. 2 одговарајућег члана пореског уговора имао значај само у контексту његове примене са државом која их опорезује, било порезом на имовину, било порезом на нето имовину.

6.3. Опорезивање бродова и ваздухоплова

У чл. 22, ст. 3 обе Модел-конвенције је прописано да се имовина која се састоји од поморских бродова и ваздухоплова који се користе у међународном саобраћају и речних бродова који се користе у саобраћају на унутрашњим пловним путевима, као и покретних ствари које служе за коришћење тих бродова и ваздухоплова, опорезује само у држави уговорници у којој се налази седиште стварне управе предузећа. Ово правило кореспондира са колизионим нормама које су садржане у чл. 8 и чл. 13 обе Модел-конвенције. Како колизиона норма у овом случају има апсолутну важност, изостаје потреба за применом метода за спречавање, односно елиминацију двоструког опорезивања. Ст. 3 ће се примењивати када предузеће-власник бродова и ваздухоплова користи та средства или их, пак, издаје у чартер потпуно опремљене. У случају да их предузеће изнајмљује као такве, а не потпуно опремљене, примениће се ст. 2 или ст. 4, чл. 22.⁴⁸⁹

Што се тиче уговора о избегавању двоструког опорезивања које је закључила Србија, у већини њих колизиона норма даје ексклузивно право опорезивања држави у којој се налази седиште стварне управе предузећа. У мањем броју уговора (са Азербејџаном, Бугарском, Ираном, Литванијом, Летонијом, Молдавијом, Русијом, Турском и Канадом) је прописано

⁴⁸⁹ Вид. Д. Поповић, С. Костић, 244-245.

да се имовина која се састоји од бродова и ваздухоплова које предузеће државе уговорнице користи у међународном саобраћају, односно саобраћају на унутрашњим пловним путевима, и покретних ствари које служе за коришћење тих бродова и ваздухоплова, опорезује само у држави чији је резидент лице које управља предузећем, док у уговору са Индијом стоји да право опорезивања припада држави уговорници чији је резидент предузеће које поседује ту имовину.⁴⁹⁰ Како уговор са Индијом не дефинише појам „резидентног предузећа”, систематским тумачењем долази се до закључка да се има у виду предузеће којим управља резидент државе уговорнице.⁴⁹¹ У пореском систему Србије не постоји порез на имовину који за свој порески објекат има одређена права на бродовима и ваздухопловима, односно на покретним стварима које служе за коришћење тих бродова и ваздухоплова, па у свим случајевима када право њиховог опорезивања припада Србији, она га неће искористити. Ако то право припада другој држави уговорници, она ће га искористити, ако у свом пореском систему има посебан порез на бродове и ваздухоплове, односно порез на покретне ствари који служе за коришћење тих бродова и ваздухоплова или, пак, ако су правна лица подвргнута порезу на нето имовину.⁴⁹²

6.4. Опорезивање остале имовине

Чл. 22, ст. 4 обе Модел-конвенције садржи колизиону норму, која се односи на опорезивање осталих елемената имовине резидента државе уговорнице. Њоме се право опорезивања ексклузивно додељује држави резидентства. Ако услед различитих правила прописаних у националним законодавствима, покретне ствари на којима је конституисано

⁴⁹⁰ У појединим уговорима који обавезују Србију (са Азербејџаном, Белгијом, Данском, ДНР Корејом, Финском, Грузијом, Грчком, Индијом, Ираном, Италијом, Кином, Кипром, Кувајтом, Летонијом, Литванијом, Молдавијом, Немачком, Норвешком, Словенијом, Шри Ланком, Швајцарском, Шведском, Шпанијом и Турском), бродови који служе за саобраћај унутрашњим пловним путевима нису обухваћени ст. 3 одговарајућег члана пореских уговора. При томе је важно нагласити да уговор са Бугарском користи формулацију „бродови које предузеће државе уговорнице користи у међународном саобраћају”, док формулацију „речни бродови који се користе у међународном саобраћају” садрже уговори са Чешком, Словачком, Украјином, Русијом и Мађарском, а уговор са Румунијом формулацију „речни бродови који се користе у међународном саобраћају на унутрашњим пловним путевима”. Што се тиче подвођења друмских и шинских возила под ст. 3, у уговорима који обавезују Србији пракса је разнолика. Вид. горе, 133.

⁴⁹¹ Вид. Д. Поповић, С. Костић, 101.

⁴⁹² Наведено важи под претпоставком да је у националном законодавству прописано да су права на бродовима и ваздухопловима, односно права на покретним стварима које служе за њихово коришћење, предмет опорезивања пореза на нето имовину.

право плодуживања буду двоструко опорезоване, прибегава се поступку заједничког договарања, у циљу елиминисања овог феномена.⁴⁹³

Уговори које је закључила Србија следе решење које је формулисано у обе Модел-конвенције, па прописују да ће се сва остала имовина резидента државе уговорнице опорезовати само у тој држави.

Имајући у виду претходне ставове чл. 22, о којима је напред било говора, јасно је да се под „осталом” имовином подразумевају покретне ствари физичких лица и покретне ствари правних лица. Практични значај ове колизионе норме, у контексту примене пореских уговора које је закључила Србија, није велики. Наиме, у Србији су порезу на имовину подвргнута само одређена права на непокретностима, њихова државина и коришћење под законом прописаним условима, па би ст. 4 одговарајућег члана пореског уговора имао значај само у контексту његове примене са државом која у свом пореском систему има посебан порез на покретне ствари, односно порез на нето имовину.

Анализа колизионих норми посвећених опорезивању појединих елемената имовине указује на то да је право на њихово опорезивање дато оној држави која има право на опорезивање прихода који остварује дати елемент имовине. То је у складу са поимањем пореза на имовину као допуне опорезивању прихода од имовине.⁴⁹⁴

⁴⁹³ Вид. Commentary of Article 22 of *Model Tax Convention on Income and on Capital*; Commentary of Article 22 of *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*.

⁴⁹⁴ *Ibid.*

ДЕО ДРУГИ

ОПОРЕЗИВАЊЕ ИМОВИНЕ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

1. Предмет опорезивања

Српски законодавац је приликом одређивања предмета опорезивања пошао од тога да је, под законом прописаним условима, поседовање одређених права на непокретностима, њихово коришћење и државина, довољно оправдан разлог за увођење пореза, односно да је реч о манифестацијама економске снаге које се морају опорезовати, па су, сходно томе, наведене чињенице и послужиле као основ за увођење пореза на имовину.

Будући да је код пореза на имовину примена територијалног принципа неспорна, овај порез ће се плаћати само на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

- 1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари,⁴⁹⁵

Предмет опорезивања пореза на имовину је право својине на непокретностима. Право својине је најшире, у границама закона, право држања, коришћења и располагања једном ствари, које се може истицати према свим трећим лицима.⁴⁹⁶ Право својине на земљишту, без обзира на његову врсту (пољопривредно, шумско, грађевинско, итд.), представљаће предмет опорезивања само уколико површина земљишта прелази 10 ари.

Изменама и допунама Закона о порезима на имовину – ЗПИ из 2013. године избрисана је одредба која је прописивала да се порез на имовину на права на земљишту плаћа на разлику између његове површине и површине од 10 ари. Према важећем решењу, у случају преласка лимита од 10 ари, порез на имовину се плаћа на укупну површину земљишта. Примера ради, право својине на земљишту површине 9,9 ари не представља предмет опорезивања, док ће право својине на земљишту површине већ од 10,1 ари, представљати предмет опорезивања, и то на начин да ће се порез на имовину плаћати на целокупну

⁴⁹⁵ Чл. 2, ст. 1, тач. 1) Закона о порезима на имовину – ЗПИ, *Службени гласник РС*, бр. 26/01, *Службени лист СРЈ*, бр. 42/02 – одлука СУС и *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 80/2002 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – одлука УС, 47/13 и 68/14 – др. закон.

⁴⁹⁶ Вид. О. Станковић, М. Орлић, 56.

површину. Наведено решење не иде у прилог реализацији принципа хоризонталне правичности, пре свега, јер се два обвезника веома сличне економске снаге третирају, с пореске тачке гледишта, на потпуно различит начин. Неправичност наведеног решења посебно долази до изражаја када је реч о грађевинском земљишту површине испод 10 ари које се налази на најатрактивнијим локацијама унутар урбаних подручја, и које је због тога веома вредно, или, пак, земљишту које се налази поред најважнијих путних праваца, а није подвргнуто порезу на имовину због неиспуњености услова у погледу минималне површине која је опорезива.⁴⁹⁷

Важно је нагласити да се, приликом утврђивања постојања предмета опорезивања, односно утврђивања да ли површина земљишта премашује 10 ари, посматра искључиво површина земљишта које представља једну физичку целину. Сходно томе, порез на имовину се неће плаћати када је укупна површина свог земљишта једног имаоца права својине, али које се налази на различитим локацијама, унутар територије исте јединице локалне самоуправе већа од 10 ари. Међутим, у стручном мишљењу које је дало Министарство финансија Републике Србије истакнуто је да „ако је порески обвезник власник земљишта које чине две катастарске парцеле од којих је једна површине 7 ари, а друга површине 5 ари, при чему се те катастарске парцеле међусобно граниче, у том случају предметне парцеле представљају физичку целину површине 12 ари која је предмет опорезивања порезом на имовину.”⁴⁹⁸ Такав став је заузет како би се спречила вештачка подела земљишта на већи број катастарских парцела, у циљу избегавања плаћања пореза на имовину. Но, и ово решење се може изиграти, ако се изврши парцелизација земљишта које је површине веће од 10 ари, које представља једну физичку целину, а потом и преношење једне од парцела неком од сродника у првом наследном реду, чиме се, уједно, избегава и плаћање пореза на поклон. Захтевање да се две катастарске парцеле истог обвезника не граниче, приликом утврђивања да ли је пређен праг од 10 ари, је могући извор неправичности, односно довођења у неједнак положај обвезника који су исте економске снаге.

⁴⁹⁷ Вид. Тони Левитас, Душан Васиљевић, Александар Бућић, „Порез на имовину: анализа стања и перспективе реформи“, *Пореска политика у Србији – поглед унапред*, USAID Сега пројекат, Београд 2010, 103.

⁴⁹⁸ *Мишљење Министарства финансија РС*, бр. 011-00-00230/2014-04 од 28.02.2014. године.

Задржавање решења да предмет опорезивања представља само право својине на земљишту површине преко 10 ари израз је настојања да се порезом на имовину остваре социјално-политички циљеви. Али, упркос таквој намери, наведеним решењем се, како је претходно и истакнуто, на неколико начина нарушава начело правичности. Осим тога, политика неопорезивања земљишта чија је површина до 10 ари доприноси и настанку различитих спекулација са земљиштем. Наиме, „у већини развијених земаља, земљиште се опорезује и због тога да би се његови власници дестимулисали да, док чекају цену која им одговара, земљиште држе неизграђеним, односно изграђеним испод планом предвиђеног степена. Одсуство такве политике у Србији доприноси томе да вредност земљишта има неоправдано велико учешће у цени изграђених објеката.”⁴⁹⁹ Због свега наведеног, неопорезиви праг од 10 ари земљишта би требало укинути, тим пре што је и укинута накнада за коришћење грађевинског земљишта. Наиме, док је она постојала, неопорезивање грађевинског земљишта површине испод 10 ари се могло правдати и потребом спречавања његовог двоструког опорезивања.⁵⁰⁰

- 2) право закупа стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време;⁵⁰¹

Предмет опорезивања пореза на имовину није право закупа, у смислу закона који регулише облигационе односе, већ само право закупа стана или стамбене зграде, у складу са законом којим је уређено становање, социјално становање, односно избеглице, и то оно које је конституисано искључиво у корист физичких лица, за период дужи од једне године или на неодређено време.

Право закупа у смислу закона који регулише становање⁵⁰² проистиче из станарског права. Наиме, специфичности друштвено-економског уређења у периоду после Другог светског рата условиле су појаву станарског права на становима у друштвеној својини и у својини

⁴⁹⁹ Т. Левитас, Д. Васиљевић, А. Бућић, 103.

⁵⁰⁰ На грађевинско земљиште површине преко 10 ари, поред пореза на имовину, плаћала се и накнада за коришћење грађевинског земљишта. Дакле, оно је било двоструко опорезовано. Вид. доле, 235-243.

⁵⁰¹ Чл. 2, ст. 1, тач. 2) ЗПИ.

⁵⁰² Закон о становању – ЗС, *Службени гласник РС*, бр. 50/92, 76/92, 84/92 – испр., 33/93, 53/93, 67/93, 46/94, 47/94 – испр., 48/94, 44/95 – др. закон, 49/95, 16/97, 46/98, 26/11, 101/05 – др. закон и 99/11.

грађана, које би се могло третирати као неки вид уговора о закупу, с тим да носилац станарског права, за разлику од закупца као уговорне стране у „класичном” уговору о закупу, ужива далеко већи степен заштите (неограничено трајање закупа, законско прописивање горње границе закупнине, престанак под законом предвиђеним условима и сл.). Станарско право је било неодвојиви део друштвене својине на стамбеним зградама. Због начина конципирања, његовим постојањем се није доводила у питање доминација друштвене својине, а истовремено је носиоцима станарског права пружена могућност да несметано и трајно користе станове.⁵⁰³ Закон о становању је пружио могућност носиоцима станарског права да откупе станове у друштвеној својини или, пак, да станарско право претворе у право закупа на неодређено време. Када је реч о становима у својини грађана, носиоци станарског права наставили су са коришћењем станова, као закупци, до обезбеђења одговарајућих станова за пресељење.⁵⁰⁴ Дакле, када је на стану или стамбеној згради конституисано право закупа, настало трансформисањем станарског права на становима у друштвеној својини и својини грађана, порез на имовину ће се плаћати на право закупа, а не на право својине. Имајући у виду претежну стварноправну природу права закупа (станарског права), јасно је да је реч о праву имовинског карактера, па га и у пореском смислу тако треба третирати.⁵⁰⁵

Предмет опорезивања пореза на имовину је и право закупа стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено социјално становање,⁵⁰⁶ ако траје дуже од једне године или неодређено време. На становима намењеним за социјално становање може се стећи право својине по посебним, нетржишним условима, али они се могу користити и на основу уговора о закупу, у ком случају ће постојати обавеза плаћања пореза на имовину.⁵⁰⁷ С тим у вези, Министарство финансија Републике Србије је дало мишљење да постоји обавеза плаћања пореза на имовину и у ситуацијама када није закључен уговор о закупу стана у прописаној форми,

⁵⁰³ Вид. О. Станковић, М. Орлић, 302-308.

⁵⁰⁴ Вид. чл. 16, чл. 31 и чл. 40 ЗС.

⁵⁰⁵ Вид. Гордана Илић-Попов, „Опорезивање станарског права“, *Привредноправни приручник* 4/92, 49-50.

⁵⁰⁶ Закон о социјалном становању – ЗСС, *Службени гласник РС*, бр. 72/09.

⁵⁰⁷ Вид. чл. 9, чл. 17 ЗСС.

ако физичка лица – ратни војни инвалиди и породице палих бораца, предметне станове користе и сnose трошкове њиховог коришћења.⁵⁰⁸

Један од начина решавања стамбених потреба избеглица јесте и давање непокретности у државној (јавној) својини у закуп на одређено време.⁵⁰⁹ Уколико траје дуже од годину дана, право закупа стана или стамбене зграде постаје предмет опорезивања пореза на имовину.

Оправдање за прописивање права закупа, у складу са законима којима је уређено становање, социјално становање, односно избеглице, као пореског објекта лежи у чињеници да је оно за закупца далеко повољније од „класичног” права закупа, и то не само због начина његовог стицања, него и због висине закупнине, могућности његовог престанка и сл. Реч је о неком виду „привилегованог” права закупа, уобичајено трајнијег карактера, код којег су изражена стварноправна обележја, па се оно, сасвим оправдано, сматра „добрим” основом за увођење пореза. Уз то, српски законодавац се, у начелу, определио за концепт опорезивања непокретности, независно од личних и породичних прилика пореских обвезника и висине његових прихода из других извора, па се ни по том основу не може наћи оправдање за искључивање права закупа, нарочито када је реч о праву закупа у складу са законима којима је уређено социјално становање и избеглице, из предмета опорезивања пореза на имовину.

- 3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта,⁵¹⁰

Грађевинско земљиште је земљиште одређено законом и планским документом као грађевинско, које је предвиђено за изградњу и редовно коришћење објеката, као и земљиште на којем су изграђени објекти у складу са законом и земљиште које служи за редовну употребу тих објеката.⁵¹¹ Закон о планирању и изградњи – ЗПНИ из 2009. године пружа могућност да се, под одређеним условима, право коришћења и право закупа

⁵⁰⁸ Вид. *Мишљење Министарства финансија РС*, бр. 430-03-00149/2012-04 од 04.06.2012. године.

⁵⁰⁹ Вид. чл. 19, ст. 2, тач 2) Закона о избеглицама, *Службени гласник РС*, бр. 18/92, *Службени лист СРЈ*, 42/02 – одлука СУС, *Службени гласник РС*, бр. 30/10.

⁵¹⁰ Чл. 2, ст. 1, тач. 3) ЗПНИ.

⁵¹¹ Вид. чл. 82, ст. 1 Закона о планирању и изградњи – ЗПНИ (2009), *Службени гласник РС*, бр. 72/09, 81/09 – испр., 64/10 – одлука УС, 24/11, 121/12, 42/13 – одлука УС, 50/13 – одлука УС и 98/13 – одлука УС.

грађевинског земљишта у државној (јавној) својини конвертују у право својине – без накнаде и са накнадом. Међутим, за одређена лица и даље је прописано да остају носиоци права коришћења на грађевинском земљишту.⁵¹² У том случају, право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари представља предмет опорезивања пореза на имовину.⁵¹³

4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина;

5) коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина;⁵¹⁴

ЗПИ, следећи одредбе Закона о јавној својини – ЗЈС, прави разлику између права коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења и коришћења непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности.⁵¹⁵ Пошто се непокретностима сматрају и земљиште, и грађевински објекти,⁵¹⁶ важно је нагласити, да ако је предмет опорезивања право коришћења, односно коришћење земљишта у јавној својини, од стране имаоца права коришћења, односно корисника непокретности, не захтева се да површина земљишта буде преко 10 ари, за разлику од случајева када предмет опорезивања представља право својине на земљишту и право коришћења грађевинског земљишта.

6) државину непокретности на којој ималац права својине није познат или није одређен;

7) државину непокретности у јавној својини, без правног основа;⁵¹⁷

У претходна два случаја, српски законодавац се определио да сама државина, под одређеним условима, представља предмет опорезивања пореза на имовину, што указује на тенденцију која је присутна у целокупном законском тексту да се опорезује фактичка власт на непокретностима, која је одређеног степена квалитета. Предмет опорезивања је

⁵¹² Вид. чл. 103-106а ЗПИ (2009).

⁵¹³ У случају преласка лимита од 10 ари, порез на имовину се плаћа се, као и у ситуацијама када предмет опорезивања представља право својине на земљишту, на укупну површину земљишта.

⁵¹⁴ Чл. 2, ст. 1, тач. 3-4) ЗПИ.

⁵¹⁵ Вид. чл. 18-19 Закона о јавној својини – ЗЈС, *Службени гласник РС*, бр. 72/11, 88/13.

⁵¹⁶ Вид. доле, 144-145.

⁵¹⁷ Чл. 2, ст. 1, тач. 6-7) ЗПИ.

државина непокретности – дакле, и земљишта, и грађевинских објеката, на којима је ималац права својине непознат или неодређен, односно државина земљишта и грађевинских објекта у јавној својини, без правног основа, што значи да се за постојање предмета опорезивања не захтева да површина земљишта буде преко 10 ари.

8) државину и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу.⁵¹⁸

Од 2011. године постоји законска могућност прибављања непокретности и путем финансијског лизинга.⁵¹⁹ Предмет уговора о финансијском лизингу су углавном стамбени објекти. За разлику од стамбеног кредита, код којег купац постаје власник стамбеног објекта, а банка установљава хипотеку, код финансијског лизинга давалац лизинга задржава право својине над предметом лизинга, а прималац лизинга стиче овлашћење држања и коришћења, са свим ризицима и користима које су повезане са предметом лизинга. Током трајања уговора о финансијском лизингу, предмет опорезивања пореза на имовину је државина и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу, а не право својине. Када је предмет опорезивања државина и коришћење земљишта на основу уговора о финансијском лизингу, не захтева се да његова површина буде преко 10 ари.

Српски законодавац је одустао од даљег опорезивања личних службености (права плодуживања, права употребе и права становања) на непокретностима, као и од опорезивања права временског коришћења непокретности (тајм-шеринга). Одустајање од опорезивања права временског коришћења непокретности, вероватно, је последица веће сличности уговора о продаји права временског коришћења уговору о закупу, него праву својине и „привилегованом” уговору о закупу, као и његовог недовољног коришћења. Није најјасније зашто се одустало од опорезивања личних службености, код којих њихови титулари имају доста широка овлашћења у односу на непокретност (употребу и убирање плодова), тим пре, јер је поседовање сличних овлашћења на непокретности предмет опорезивања пореза на имовину (нпр. поседовање „привилегованог” права закупа).

Следећи дух закона, предмет опорезивања би требало да буде и право закупа земљишта у јавној својини површине преко 10 ари. Наиме, иако ЗПИИ пружа могућност конверзије

⁵¹⁸ Чл. 2, ст. 1 ЗПИ.

⁵¹⁹ Закон о финансијском лизингу, *Службени гласник РС*, бр. 55/03, 61/05, 31/11, 99/11 – др. закон.

права закупа у право својине, до тога неће доћи ако закупнина није исплаћена у целости. Истим законом предвиђено је и да се грађевинско земљиште у јавној својини може отуђити и дати у закуп.⁵²⁰ Изостављање права закупа земљишта у јавној својини као предмета опорезивања пореза на имовину може бити подстицај за овај вид држања непокретности. Неправичност наведеног решења посебно долази до изражаја ако се има у виду чињеница да је предмет опорезивања пореза на имовину и право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, поготово што су у питању права која њиховим титуларима дају врло слична овлашћења. Присутна су и становишта да је неопходно увести опорезивање једино права закупа грађевинског земљишта датог на рок преко 50 година.⁵²¹

Извор неправичности је и решење да предмет опорезивања представља право својине на земљишту и право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, док су, примера ради, државина земљишта на коме је ималац права својине непознат или неодређен или државина земљишта у јавној својини без правног основа, предмет опорезивања пореза на имовину, чак, и када је земљиште површине мање од 10 ари.

Када на непокретности постоји неко од права (нпр. право закупа), односно коришћење или државина, порез на имовину плаћа се на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине.⁵²² Прописивање наведеног правила је, опет, у духу целокупног ЗПИ у којем је присутна тенденција да се опорезује ефективна фактичка власт на непокретностима.

Како су предмет опорезивања пореза на имовину одређена права на непокретностима, односно њихово коришћење и државина, под законом прописаним условима, прецизно одређивање самог појма непокретности је питање од прворазредног значаја. ЗПИ не дефинише појам непокретности, већ набраја шта се све може третирати као непокретност. Тако, непокретностима се сматрају:

1) земљиште, и то: грађевинско, пољопривредно, шумско и друго земљиште;

⁵²⁰ Вид. чл. 96-99а, чл. 101, ст. 3, чл. 104, ст. 5 ЗПИИ (2009).

⁵²¹ Вид. Т. Левитас, Д. Васиљевић, А. Бућић, 116.

⁵²² Чл. 2, ст. 3 ЗПИ.

2) стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови.⁵²³

Приликом одређивања појма непокретности, нужно је ослањање на правила грађанског, односно стварног права. Наиме, да би се одређена ствар квалификовала као непокретна, неопходно је да се ради о ствари која се не може премештати с једног места на друго, без оштећења њене суштине.⁵²⁴ Имајући у виду претходно наведено, несумњиво је да су грађевинско, пољопривредно, шумско и друго земљиште врсте непокретности, док се, када је реч о грађевинским објектима, у пракси могу јавити одређене дилеме. Приликом њиховог разрешавања и, самим тим, утврђивања да ли постоји обавеза плаћања пореза на имовину треба имати у виду да је за грађевинске објекте битно и да су инкорпорисани у земљи, а не да на њој леже, као и да су зидани као трајни објекти. Сходно томе, киосци, вашарске бараке, покретне куће на точковима, циркуске шатре, излетнички шатори и сл. се не би могли третирати као непокретне ствари.⁵²⁵

ЗПИИ објекат дефинише као „грађевину спојену са тлом, која представља физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину (зграде свих врста, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре електронских комуникација – кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, индустријски, пољопривредни и други привредни објекти, објекти спорта, рекреације, гробља, склоништа и сл.).”⁵²⁶

Наведено одређење следи и Министарство финансија Републике Србије које је, у неколико стручних мишљења о примени и тумачењу законодавства које се односи на порез на имовину, пошло од тога да приликом квалификовања одређене ствари као непокретне, надлежни порески орган у сваком конкретном случају треба да утврди да ли се ствар може премештати с једног места на друго без оштећења њене суштине. Имајући то у виду, надлежно Министарство је утврдило да је „право својине на антенским стубовима, односно, контејнерима који су инкорпорисани у земљишту, односно у постољу инкорпорисаном у земљишту, тако да се не могу премештати са места на место без

⁵²³ Чл. 2, ст. 2 ЗПИ.

⁵²⁴ Вид. О. Станковић, М. Орлић, 24.

⁵²⁵ *Ibid.*

⁵²⁶ Вид. чл. 2, ст. 1, тач. 22) ЗПИИ (2009).

оштећења њихове суштине, предмет опорезивања пореза на имовину. При томе, није од утицаја врста материјала од које је та ствар сачињена и начин на који је сачињена и како је сачињена, већ да ли је реч о ствари која се по својој природи, може (са или без демонтаже) премештати са једног на друго место без оштећења њене суштине, тј. задржавајући и даље своју функцију.⁵²⁷ Сходно претходно наведеном, јасно је да летња башта, која се поставља на површине јавне намене, „лежи” на земљишту и да је, уз то, привременог карактера, па да, самим тим, нема карактер непокретности на коју би се плаћао порез на имовину. Слична ситуација је и са балоном са дрвеном конструкцијом који се користи као угоститељски простор, с обзиром на то да „лежи” на земљи и да се може премештати с места на место без оштећења његове суштине.⁵²⁸ Међутим, ситуација је нешто другачија када је реч о летњој башти која је покривена тендом и оивичена озиданом оградом која се налази испред ресторана, односно ако летња башта представља простор који се налази изнад објекта – ресторана, тако да плафонска конструкција објекта ресторана представља истовремено подну равну терасу. Министарство финансија је пошло од тога да у сваком конкретном случају надлежни порески орган треба да утврди каква је веза између летње баште и земљишта, односно да ли је летња башта сачињена од елемената који су лако покретљиви и монтажано-демонтажног карактера, тако да се могу премештати с места на место без оштећења њихове суштине.⁵²⁹

Својевремено је Министарство финансија, поводом затраженог мишљења да ли право својине на кабловској канализацији представља предмет опорезивања пореза на имовину, истакло да у наведеном случају постоји обавеза плаћања пореза на имовину, с обзиром на то да је реч о специфичној врсти грађевинских објеката, који су инкорпорисани у земљишту.⁵³⁰ Изменама и допунама ЗПИ из 2013. године дефинитивно су отклоњене евентуалне недоумице, јер се предвиђа да се на кабловску канализацију и друге подземне грађевинске објекте у којима су смештене мреже намењене протоку воде (за пиће, атмосферске, отпадне воде и др.), водене паре, топле или вреле воде за потребе грејања и

⁵²⁷ Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-00275/2012-04 од 12.07.2012. године.

⁵²⁸ Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-01-00242/2011-06 од 11.05.2011. године.

⁵²⁹ Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-00307/2012-04 од 04.06.2012. године.

⁵³⁰ Вид. у том смислу: Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-03-00268/2010-04 од 25.01.2011. године.

друге потребе корисника, гаса, нафте и нафтних деривата, телекомуникација и сл. плаћа порез на имовину.⁵³¹

1. Порески обвезник

У улози обвезника пореза на имовину налази се правно и физичко лице,⁵³² које је на непокретности лоцираној на територији Републике Србије:

- 1) ималац одређених права, и то: права својине, односно права својине на земљишту површине преко 10 ари, права закупа стана или стамбене зграде, у складу са законима којим је уређено становање и социјално становање, односно законом којим су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време, права коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, као и права коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина,⁵³³

Ималац права својине, односно власник непокретности је одређен као обвезник пореза на имовину, осим у случајевима када на предметној непокретности постоји неко од права (право коришћења, право закупа) које је уже од права својине, а за које је ЗПИ прописао да представља предмет опорезивања, када ће се у улози обвезника јавити имаоци тих права, односно када на непокретности постоји државина или коришћење, под законом предвиђеним условима. Тако, ако је на стану или стамбеној згради конституисано право закупа у складу са законом којим је уређено становање, за период дужи од једне године или на неодређено време, обвезници ће бити закупци. Реч је о носиоцима станарског права који нису закључили уговор о откупу стана у друштвеној својини до 31. децембра 1995. године, па су наставили да користе станове као закупци на неодређено време.⁵³⁴ Обвезници

⁵³¹ Вид. чл. 7, ст. 8 ЗПИ.

⁵³² Страна физичка и правна лица која обављају делатност на подручју Републике Србије могу стећи право својине на непокретностима, које су им неопходне за обављање делатности, под условима узајамности. Страно физичко лице, које не обавља делатност у Републици Србији, може, такође, под условима узајамности, стећи право својине на стану и стамбеној згради. Када је у питању пољопривредно земљиште, страно физичко и правно лице се не може наћи у улози власника пољопривредног земљишта, па, самим тим, ни у улози обвезника пореза на имовину. Вид. чл. 82а Закона о основама својинскоправних односа – ЗОСО, *Службени лист СФРЈ*, бр. 6/80, 36/90 и *Службени лист СРЈ*, бр. 29/96; чл. 1, ст. 3 Закона о пољопривредном земљишту, *Службени гласник РС*, бр. 62/06, 65/08 – др. закон и 41/09.

⁵³³ Чл. 4, ст. 1, тач. 1) ЗПИ.

⁵³⁴ Вид. чл. 31 ЗС.

пореза на имовину су и закупци станова на неодређено време, који право закупа имају на становима у својини грађана, и то све док јединице локалне самоуправе не обезбеде адекватне станове за њихово пресељење (тзв. заштићени станари).⁵³⁵

Како је предмет опорезивања и право закупа стана или стамбене зграде за период дужи од једне године или на неодређено време, у складу са законима којима је уређено социјално становање и избеглице, порески обвезници ће бити и лица која из економских, социјалних и других разлога не могу да обезбеде стан по тржишним условима, односно избеглице које не остварују приходе којима би могли да реше своје стамбене потребе.

ЗПИ прати одредбе ЗПИИ, па прописује да ће се у улози обвезника наћи и имаоци права коришћења грађевинског земљишта, с обзиром на то да појединим лицима (друштвена предузећа, лица чији је положај уређен законом којим се уређује спорт, као и удружења грађана) није пружена могућност да конвертују право коришћења грађевинског земљишта у државној, односно јавној својини у право својине, већ су и даље остали носиоци права коришћења, па ће у тој улози и плаћати порез на имовину.⁵³⁶

Такође, ЗПИ следи и одредбе ЗЈС, па као обвезнике пореза на имовину одређује и имаоце права коришћења на непокретностима у јавној својини, и то:

- градске општине (на непокретностима у својини града, на непокретностима које су прибавиле саме градске општине, ако статутом града није другачије предвиђено);
- месне заједнице и други облици месне самоуправе на непокретностима у својини јединице локалне самоуправе, у складу са законом, односно актом јединице локалне самоуправе;
- установе, јавне агенције и друге организације (укључујући и Народну банку Србије), чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе, које немају статус државног органа и организације, органа аутономне покрајине, односно

⁵³⁵ Вид. чл. 40-43 ЗС.

⁵³⁶ Вид. чл. 105-106 ЗПИИ (2009).

органа јединице локалне самоуправе или јавног предузећа, односно друштва капитала на непокретностима које су им пренете на коришћење.⁵³⁷

2) корисник непокретности у јавној својини;⁵³⁸

Под корисницима непокретности у јавној својини подразумевају се:

- државни органи и организације, органи и организације аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе који користе непокретности ради извршавања својих надлежности;

- јавна предузећа, друштва капитала чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина и јединица локалне самоуправе, као и њихова зависна друштва, ако на основу уговора који је закључен на основу акта надлежног органа, непокретности нису пренете у својину тог јавног предузећа, односно друштва. Наиме, Република Србија, аутономна покрајина и јединице локалне самоуправе могу средства у јавној својини, у овом случају непокретности, улагати у капитал јавног предузећа, односно друштва капитала чији су оснивачи и на основу тога стицати акције или уделе у њима. Међутим, јавно предузеће, друштво капитала чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина и јединица локалне самоуправе и њихова зависна друштва која обављају делатност од општег интереса, јављају се у улози корисника непокретности које им нису уложене у капитал, а на основу посебног закона, оснивачког акта или уговора закљученог са оснивачем. Друштво капитала чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина и јединица локалне самоуправе, које не обавља делатност од општег интереса, може, такође, на основу уговора закљученог са оснивачем користити непокретности које му нису уложене у капитал, а које су неопходне за обављање делатности.

- остала правна лица ако им је коришћење дато концесијом или на други законом предвиђен начин. Наиме, непокретностима које користе државни органи и организације, органи и организације аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе, сматрају се, не само непокретности у јавној својини које непосредно служе извршавању надлежности тих органа и организација, већ и оне које служе за остваривање прихода, путем давања у

⁵³⁷ Вид. чл. 18 ЗЈС.

⁵³⁸ Чл. 4, ст. 1, тач. 2) ЗПИ.

закуп, односно на коришћење.⁵³⁹ Сходно томе, и наведена лица се јављају у улози обвезника пореза на имовину.

Дакле, приликом одређивања корисника непокретности, треба имати у виду да коришћење непокретности у јавној својини у смислу чл. 4, ст. 1, тач. 2) ЗПИ подразумева „коришћење по основу државне (јавне) својине на непокретности, а не свако фактичко коришћење по основу који није својински”.⁵⁴⁰

- 3) држалац непокретности у ситуацијама када ималац права својине није познат или није одређен, односно држалац непокретности у јавној својини, без правног основа;⁵⁴¹

Одређивање наведених лица као обвезника пореза на имовину показује намеру српског законодавца да опорезује фактичко стање, односно да опорезивању подвргне и лица која у односу на посматрану непокретност имају фактичку власт, јер је ималац права својине непознат (нпр. када је реч о „напуштеним” непокретностима, које нису уписане у катастар непокретности), или, пак, није одређен (нпр. није покренут, или није окончан оставински поступак). Наиме, иако пореска обавеза на основу пореза на имовину у случају наслеђивања настаје у моменту смрти оставиоца, могуће је да се до коначног расправљања његове заоставштине, односно до одређивања наследника, самим тим и обвезника, непокретности користе. У том случају се може утврдити обавеза на основу пореза на имовину држаоцу непокретности применом чл. 4, ст. 1, тач. 3) ЗПИ. Тако, Министарство финансија Републике Србије је у свом мишљењу истакло да „имајући у виду да у моменту смрти физичког лица, није расправљена његова заоставштина, нити је ико од лица позваних на наследство оглашен његовим наследником, од дана његове смрти, до дана правоснажности решења о наслеђивању његове заоставштине, обвезник пореза на имовину на права на непокретности преминулог обвезника је корисник непокретности, независно од тога да ли ће то лице бити позвано на наследство иза оставиоца и да ли ће га прихватити.”⁵⁴²

⁵³⁹ Вид. чл. 14, 20-21 ЗЈС.

⁵⁴⁰ Вид. *Мишљење Министарства финансија РС*, бр. 413-00-02536/2009-04 од 14.01.2010. године.

⁵⁴¹ Чл. 4, ст. 1, тач. 3) ЗПИ.

⁵⁴² *Мишљење Министарства финансија РС*, бр. 413-00-03276/2010-04 од 17.02.2011. године.

Међутим, могуће је да се од момента смрти оставиоца, до момента правоснажности решења о наслеђивању, непокретности не користе (нпр. наследник се налази у иностранству, стан није дат на коришћење другом лицу, тј. стан је „празан“), па обвезник пореза на имовину неће моћи да буде одређен применом чл. 4, ст. 1, тач. 3) ЗПИ. У том случају могуће је неколико исхода. Ако оставински поступак није ни започет, пореску обавезу испуниће заступник по службеној дужности, којег поставља локална пореска администрација, из реда пореских саветника или адвоката, и то на основу чињенице да је власник имовине која је предмет пореског поступка непознат.⁵⁴³ Како локална пореска администрација мора примити уплату дугованог пореза било ко да је изврши,⁵⁴⁴ то може учинити и неко од потенцијалних наследника.⁵⁴⁵ Ако је оставински поступак започет, а наследници су познати, до доношења решења о наслеђивању и одређивању удела, сматраће се да су удели једнаки,⁵⁴⁶ па ће, сходно томе, они бити у обавези да измире обавезу на основу пореза на имовину. Међутим, ако је оставински поступак започет, а није познато има ли наследника, односно ако њихово пребивалиште/боравиште није познато, пореску обавезу лица која заступају испуниће привремени старалац заоставштине, којег поставља суд у ванпарничном поступку.⁵⁴⁷

ЗПИ, почев од 2013. године, предвиђа да је обвезник пореза на имовину и држалац непокретности у јавној својини без правног основа. Уношење наведене одредбе у законски текст било је последица тешкоћа које су се јављале у пракси приликом одређивања обвезника у ситуацијама када се имовина у јавној својини користила без правног основа. Тако, својевремено је Министарство финансија Републике Србије истакло да у ситуацијама када физичко лице користи за становање стан који је саставни део зграде основне школе, која је у својини Републике Србије, а за то становање, односно коришћење не поседује правни основ, тј. није у уговорном односу ни са конкретном основном школом, ни са Републиком Србијом, нити поседује управни акт државног органа као основ права

⁵⁴³ Вид. чл. 16, ст.1, тач. 3) Закона о пореском поступку и пореској администрацији – ЗППА, *Службени гласник* бр. 80/02, 84/2002 – испр., 23/03 – испр., 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 63/06 – испр. др. закона, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – испр., 93/12, 47/13, 108/13 и 68/14.

⁵⁴⁴ Вид. Д. Поповић (2013), 124.

⁵⁴⁵ Ако оставилац има већи број наследника, наследник који је измирио пореску обавезу има право регреса према осталим наследницима.

⁵⁴⁶ Вид. доле, 153.

⁵⁴⁷ Вид. чл. 116 Закона о ванпарничном поступку, *Службени гласник РС*, бр. 25/82, 48/88 и *Службени гласник РС*, бр. 46/95 – др. закон, 18/05 – др. закон, 85/12, 45/13 – др. закон и 55/14; чл. 210-211 Закона о наслеђивању, *Службени гласник РС*, бр. 46/95, 101/03 – одлука УСРС.

становања, коришћења или закупа предметног стана, обвезник пореза на имовину на том стану биће основна школа као корисник непокретности у својини Републике Србије.⁵⁴⁸ Према томе, у наведеном случају, због постојања правне празнине, као обвезник је одређен корисник непокретности у јавној својини, иако би, следећи дух одредаба посвећених одређивању обвезника пореза на имовину, то требало да буде држалац непокретности. Захваљујући овој одредби, у улози обвезника пореза на имовину јавиће се сва лица (физичка и правна) која без правног основа (закона, одлуке јединица локалне самоуправе, уговора и сл.) имају фактичку власт на непокретности која је у јавној својини. Међутим, примарни мотив проширења круга обвезника и на држаоце непокретности у јавној својини без правног основа је „спречавање досадашње дискриминаторске позиције државине где се имовина коју користи предузеће (по правилу јавно предузеће) није опорезовала, јер се није налазила у њиховим пословним књигама, с обзиром да нема правног основа за то коришћење (уговор о закупу, коришћењу и сл.), док остала предузећа (приватни сектор) плаћају исти порез.”⁵⁴⁹ Установљавање наведеног правила је постало нужно с обзиром на то да су од 1. јануара 2014. године и јавна предузећа подвргнута порезу на имовину, па би њено одсуство, аутоматски, значило да би непокретности које наведени субјекти користе без правног основа биле изузете од пореза на имовину.

4) прималац финансијског лизинга.⁵⁵⁰

ЗПИ као пореског обвезника одређује и примаоца финансијског лизинга, пошто је реч о лицу које у односу на непокретност има фактичку власт, односно овлашћење држања и коришћења непокретности. Реч је о својеврсном дугорочном закупцу који за држање и коришћење предмета лизинга (непокретности) плаћа лизинг накнаду и који протеклом уговореног трајања уговора о лизингу стиче право својине на предмету лизинга, односно право располагања.

Подробна анализа одредаба које су посвећене обвезнику пореза на имовину указује на намеру српског законодавца да опорезивању подвргне не само она лица која имају право својине, као најшире стварно право на ствари, већ и лица која имају одређена права на

⁵⁴⁸ Мишљење Министарства финансија и привреде РС, бр. 413-00-00132/2012-04 од 09.10.2012. године.

⁵⁴⁹ Јелена Холцингер, *Анализа Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину из 2013. године*, Стална конференција градова и општина, Београд 2013, 6.

⁵⁵⁰ Чл. 4, ст. 1, тач. 4) ЗПИ.

непокретностима која су слична праву својине и која њиховим имаоцима омогућују вршење фактичке власти која је одређеног степена квалитета, односно лица која имају државину и коришћење непокретности. Тако, поред имаоца права својине, као обвезнике одређује и имаоце „привилегованог” права закупа, имаоце права коришћења непокретности у јавној својини, држаоце непокретности који се према њој понашају као власници, изузев што немају овлашћење располагања, било зато што је користе без правног основа, било зато што ће га стећи протеком одређеног рока или зато што је ималац права својине непознат или неодређен. За све њих је својствено да ефективно користе непокретности, односно реч је о лицима код којих је сама чињеница поседовања, државине или коришћења непокретности индикатор економске снаге коју треба опорезовати. У складу са тим резонем, у круг обвезника би се морали укључити и дугорочни закупци земљишта у јавној својини површине преко 10 ари, као и титулари личних службености на непокретностима.

Када су на истој непокретности више лица обвезници, обвезник је свако од тих лица сразмерно свом уделу у односу на целу непокретност.⁵⁵¹ Наведеним решењем се доприноси реализацији принципа опорезивања у складу са економском снагом, јер сваки од обвезника доприноси плаћању пореза на имовину сразмерно свом уделу у непокретности. Када удели обвезника на истој непокретности нису одређени, за сврху опорезивања порезом на имовину сматраће се да су једнаки.⁵⁵² Наведена одредба је значајна у контексту опорезивања непокретности на којима постоји заједничка својина два или више лица (супружника, санаследника до доношења решења о наслеђивању и сл.). Ако се након измирења пореске обавезе одреде удели, претпоставка да су удели једнаки се више не примењује, а евентуални спорови између обвезника због плаћеног пореза који не одговара уделу у предметној непокретности се решавају у парничном поступку.

Као и код других пореза, пореску обавезу испуњава непосредно порески обвезник, осим ако је пореским законом другачије прописано. Тако, пореску обавезу на основу пореза на

⁵⁵¹ Чл. 4, ст. 2 ЗПИ.

⁵⁵² Чл. 4, ст. 3 ЗПИ.

имовину ће у случају ликвидације испунити ликвидациони управник, у случају статусних промена правни следбеник, итд.⁵⁵³

Статус обвезника пореза на имовину не може бити основ за стицање било ког права на непокретности.⁵⁵⁴ То би значило да, примера ради, уредно плаћање пореза на имовину не може бити основ за стицање права својине одржајем уколико је држалац несавестан.

2.1. Обвезник пореза на имовину који не води пословне књиге

С обзиром на то да је за обвезнике који воде и који не воде пословне књиге прописан различит начин утврђивања основице пореза на имовину, различита врста и висина стопа, као и различит начин утврђивања и плаћања пореза, ЗПИ настоји да прецизно разграничи претходно наведене категорије обвезника.

Обвезник пореза на имовину који не води пословне књиге јесте:

- 1) физичко лице које остварује приходе од самосталне делатности у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана, тј. предузетник, који порез на доходак грађана на приходе од самосталне делатности плаћа на паушално утврђен приход;⁵⁵⁵

Предузетници који порез на доходак грађана на приходе од самосталне делатности плаћају на паушално утврђен приход (тзв. паушалци) немају обавезу да воде пословне књиге, осим пословних књига о оствареном промету, јер се полази од тога да би им њихово вођење отежало обављање делатности.⁵⁵⁶ Тзв. паушалцима погодност је пружена и на терену пореза на имовину, с обзиром на то да је за њих прописан знатно једноставнији поступак утврђивања овог пореза. Наиме, за разлику од осталих предузетника, тзв. паушалци порез на имовину не утврђују самоопорезивањем.

⁵⁵³ Вид. чл. 19-22 ЗПППА.

⁵⁵⁴ Чл. 4, ст. 6 ЗПИ.

⁵⁵⁵ Чл. 4, ст. 4, тач. 1) ЗПИ.

⁵⁵⁶ Вид. чл. 40, ст. 1 Закона о порезу на доходак грађана, *Службени гласник РС*, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – испр., 31/09, 44/09, 18/10, 59/11, 91/11 – одлука УС, 7/12 – усклађени дин. износи, 93/12, 114/12 – одлука УС, 47/13, 48/13 – испр., 108/13, 57/14.

- 2) друго лице које не води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије;⁵⁵⁷

„Друга лица”, превасходно, обухватају физичка лица – грађане, имаоце одређених права на непокретностима, држаоце и кориснике непокретности, под законом предвиђеним условима. Потом, обухватају и физичка лица – носиоце породичних пољопривредних газдинстава који су уписани у регистар пољопривредних газдинстава, под условом да немају статус обвезника ПДВ-а и да се нису определили да имају својство предузетника подношењем пореске пријаве надлежном пореском органу (образац ППДГ-1). Термин „друга лица односи се и на кориснике буџетских средстава, организације обавезног социјалног осигурања, цркве и верске заједнице, осим у делу обављања привредне и друге делатности.⁵⁵⁸ Обухвата и страна правна лица која не воде пословне књиге у складу са прописима Републике Србије, а која на њеној територији имају непокретности.

- 3) предузетник који води пословне књиге – за имовину која није евидентирана у његовим пословним књигама.⁵⁵⁹

Предузетник који води пословне књиге, посматрано са аспекта пореза на имовину, третираће се као обвезник који не води пословне књиге, уколико је реч о имовини која му не служи за обављање самосталне делатности, и која, сходно томе, и није евидентирана у његовим пословним књигама. За ту имовину предузетник се третира као физичко лице које не обавља самосталну делатност.

2.2. Обвезник пореза на имовину који води пословне књиге

Обвезник пореза на имовину који води пословне књиге је:

- 1) правно лице које води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије;⁵⁶⁰

ЗПИ прати одредбе формулисане у Закону о рачуноводству – ЗР које се односе на обвезнике примене тог закона. Тако се под правним лицима која воде пословне књиге у складу са прописима Републике Србије се подразумевају: привредна друштва, финансијске

⁵⁵⁷ Чл. 4, ст. 4, тач. 2) ЗПИ.

⁵⁵⁸ Вид. чл. 4, ст. 4-5 Закона о рачуноводству – ЗР, *Службени гласник РС*, бр. 62/13.

⁵⁵⁹ Чл. 4, ст. 4, тач. 3) ЗПИ.

⁵⁶⁰ Чл. 4, ст. 5, тач. 1) ЗПИ.

институције над којима надзор врши Народна банка Србије, друштва за осигурање, даваоци финансијског лизинга, пензијски и инвестициони фондови, друштва за управљање инвестиционим фондовима, берзе и брокерско-дилерска друштва, факторинг друштва, задруге, установе које обављају делатност ради стицања добити, правна лица која у складу са посебним законима примењују одредбе ЗР и друга правна лица утврђена наведеним законом.⁵⁶¹

- 2) огранак и други организациони део страног правног лица који обавља привредну делатност у Републици Србији и који пословне књиге води у складу са прописима Републике Србије;⁵⁶²

Иако се у обвезнике примене ЗР убрајају и правна лица и други облици организовања које је резидентно правно лице основало у иностранству, због примене територијалног принципа, ова лица се неће сматрати обвезницима пореза на имовину, док се у обвезнике, управо због поштовања наведеног принципа, убрајају и огранци и други организациони делови страних правних лица који обављају привредну делатност у Републици Србији.⁵⁶³ Дакле, све сталне пословне јединице које се налазе на подручју Републике Србије се за потребе опорезивања имовине третирају као обвезници који воде пословне књиге, без обзира на начин вођења пословних књига.⁵⁶⁴

- 3) предузетник који води пословне књиге – за имовину коју је евидентирао у својим пословним књигама, осим предузетника који порез на доходак грађана на приходе од самосталне делатности плаћа на паушално утврђен приход;⁵⁶⁵

Посматрано са аспекта опорезивања имовине, у обвезнике који воде пословне књиге сврставају се и предузетници који воде пословне књиге, како по систему простог, тако и по систему двојног књиговодства. Самим тим, у ову категорију сврставају се и

⁵⁶¹ Вид. чл. 2, ст. 1, тач. 1) ЗР.

⁵⁶² Чл. 4, ст. 5, тач. 2) ЗПИ.

⁵⁶³ Вид. чл. 4, ст. 2-3 ЗР.

⁵⁶⁴ Чл. 4, ст. 3 Закона о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС*, бр. 25/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13 и 68/14 – др. закон, прописује да ако лице, заступајући нерезидентног обвезника, има и врши овлашћење да закључује уговоре у име тог обвезника, сматраће се да нерезидентни обвезник има сталну пословну јединицу у погледу послова које заступник врши у име обвезника. У случајевима када је заступник паушално опорезован, примена чл. 4, ст. 5, тач. 2) ЗПИ би значила да се то лице, за потребе примене пореза на имовину, сматра обвезником који води пословне књиге.

⁵⁶⁵ Чл. 4, ст. 5, тач. 3) ЗПИ.

пољопривредници, односно носиоци породичних пољопривредних газдинстава који су уписани у регистар пољопривредних газдинстава, уколико су обвезници ПДВ-а, односно ако су се определили за својство предузетника подношењем пореске пријаве надлежном пореском органу.

- 4) друго лице које води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије, осим предузетника – за имовину која није евидентирана у његовим пословним књигама.⁵⁶⁶

Под „другим лицима” која воде пословне књиге подразумевају се правна лица чије се пословање делом финансира из јавних прихода или других наменских извора, а делом или у целини по основу учлађења и која се не оснивају ради стицања добити (политичке организације, синдикалне организације са својством правног лица, фондације и задужбине, удружења, коморе, цркве и верске заједнице, у делу обављања привредне или друге делатности у складу са прописима којима је уређено обављање тих делатности, као и друге организације организоване на основу учлађења).⁵⁶⁷

3. Пореска основица

Основица пореза на имовину се утврђује на различите начине, у зависности од тога да ли обвезник води или не води пословне књиге.

3.1. Пореска основица обвезника који не води пословне књиге

Основица пореза на имовину за непокретности обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности коју утврђује орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, наплату и контролу изворних прихода јединице локалне самоуправе применом следећих елемената:

- 1) корисна површина;

⁵⁶⁶ Чл. 4, ст. 5, тач. 4) ЗПИ.

⁵⁶⁷ Вид. чл. 2, ст. 1, тач. 2) ЗР.

2) просечна цена квадратног метра одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.⁵⁶⁸

У одабраном узорку јединица локалне самоуправе,⁵⁶⁹ све оне су вредност непокретности одредиле применом законом прописаних елемената. Само је једна од њих (Пожаревац), за потребе утврђивања основице пореза на имовину, објавила просечну цену ара земљишта, и то шумског и пољопривредног у прописаним зонама, док је за грађевинско земљиште објављена просечна цена квадратног метра.

Мишљења смо да српски законодавац оправдано не одређује основицу обвезника који не воде пословне књиге као тржишну вредност. Иако је захваљујући важећем начину утврђивања пореске основице, она знатно ближа тржишној вредности, посебно у поређењу са основицом која се одређивала применом тзв. основних и корективних критеријума, пре измена и допуна ЗПИ из 2013. године, она се и даље не поклапа са тржишном вредношћу. Основни разлог томе је умањење вредности непокретности за амортизацију.⁵⁷⁰

Корисна површина земљишта је његова укупна површина, док корисну површину објекта чини збир подних површина између унутрашњих страна спољних зидова објекта (искључујући површине балкона, тераса, лођа, неадаптираних таванских простора и простора у заједничкој недељивој својини свих власника економски дељивих целина у оквиру истог објекта).⁵⁷¹

Поред корисне површине непокретности, фактор који има одлучујући утицај на вредност непокретности утврђену од стране надлежног органа јединице локалне самоуправе, тј. на основицу пореза на имовину је просечна цена квадратног метра одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност. Да би се до ње дошло, неопходно је, претходно, спровести категоризацију непокретности и одредити зоне. Док је разврставање непокретности у одговарајуће групе извршено у ЗПИ, зоне се одређују одлукама скупштина јединица локалне самоуправе.

⁵⁶⁸ Чл. 5, ст. 1-2, чл. 6, ст. 1 ЗПИ.

⁵⁶⁹ Термин „одабрани узорак јединица локалне самоуправе“ обухвата 20 развијених и 16 неразвијених јединица локалне самоуправе. Вид. горе, 2-3.

⁵⁷⁰ Вид. доле, 169-172.

⁵⁷¹ Чл. 6, ст. 2 ЗПИ.

3.1.1. Разврставање непокретности за потребе утврђивања основице пореза на имовину

За сврху утврђивања основице пореза на имовину, непокретности се разврставају у следеће групе одговарајућих непокретности:⁵⁷²

- 1) грађевинско земљиште;
- 2) пољопривредно земљиште;
- 3) шумско земљиште;
- 4) станови;
- 5) куће за становање;
- 6) пословне зграде и други (надземни и подземни) грађевински објекти који служе за обављање делатности;
- 7) гараже и гаражна места.

У одабраном узорку јединица локалне самоуправе, само једна од њих (Стара Пазова) није у потпуности следила категоризацију непокретности прописану ЗПИ приликом утврђивања просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности. Наиме, у њој је објављена и просечна цена земљишта које није у функцији грађевинског земљишта, већ се користи као пољопривредно земљиште.

Разврставање непокретности према основним наменама је оправдано, јер ће од намене непокретности зависити и њихова вредност, односно она у великој мери утиче на формирање просечне цене квадратног метра. Тако је, примера ради, просечна цена квадратног метра објекта који се користи за обављање пословне делатности знатно већа од просечне цене квадратног метра објекта који се користи за становање, упркос томе што се налазе на истој локацији, односно у истој зони.

За сврху утврђивања основице пореза на имовину, земљиште се категоризује као грађевинско, пољопривредно или шумско, док се грађевински објекти категоризују као станови, куће за становање, пословни објекти, гараже и гаражна места. Међутим, може се указати на одређене пропусте приликом разврставања непокретности. У чл. 2, ст. 2, тач. 1)

⁵⁷² Чл. 6а, ст. 1 ЗПИ.

ЗПИ је истакнуто да се земљиштем сматра, не само грађевинско, пољопривредно и шумско земљиште, него и тзв. друго земљиште.⁵⁷³ И ЗДПК спомиње ову категорију земљишта, и то у контексту да се у катастар непокретности уписује земљиште, и то катастарске парцеле пољопривредног, шумског, грађевинског и другог земљишта.⁵⁷⁴ Имајући у виду његову (не)распрострањеност, могуће је да је српски законодавац приликом разврставања непокретности за потребе утврђивања пореза на имовину свесно изоставио категорију „другог” земљишта, али, исто тако, и да је реч о техничком пропусту. Иако на први поглед изгледа да таквим поступањем јединице локалне самоуправе бивају „поштеђене” утврђивања просечне цене квадратног метра „другог” земљишта, оне, у ствари, бивају у немогућности да спроведу опорезивање наведене категорије земљишта, што је неприхватљиво, осим уколико се не изврши његово разврставање у једну од постојећих врста земљишта, према сличности.

Такође, у чл. 2, ст. 2, тач. 2) ЗПИ је истакнуто да се непокретностима сматрају стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови, док се у чл. 6а грађевински објекти разврставају на станове, куће за становање, пословне објекте, гараже и гаражна места. Дакле, за разлику од чл. 6а, чл. 2, ст. 2, тач. 2) ЗПИ познаје категорију „других зграда, односно других грађевинских објеката”. Сходно томе, као проблем постаје питање опорезивања тих „других грађевинских објеката”, у које би се могле сврстати различите помоћне зграде, односно објекти који су у функцији главног објекта (шупе, магазе, оставе, летње кухиње, посебно издвојени тзв. камин-роштиљи, итд.), базени, тениски терени, штале, амбари и сл. У чл. 6а ЗПИ изостављени су, чак, и објекти за одмор (викендице). Држећи се стриктно слова закона, њихово изостављање из категоризације непокретности значило би немогућност утврђивања њихове просечне цене и, самим тим, немогућност спровођења опорезивања.⁵⁷⁵ Међутим, следећи сврху и циљ закона, дефиницију помоћних објеката и правило садржано у чл. 6а, ст. 3 ЗПИ, које се односи на одређивање намене

⁵⁷³ Под „друго“ земљиште се подводи неплодно земљиште (крш, јаруга, камењар, голет, клизиште и др.) и земљиште посебне намене (ботаничка башта, зоолошки врт, депонија смећа, депонија јаловине, хиподром и др.). Вид. чл. 9, ст. 2, чл. 24-25 Правилника о катастарском класирању и бонитирању земљишта, *Службени гласник РС*, бр. 63/14.

⁵⁷⁴ Чл. 4, ст. 2, тач. 1) ЗДПК.

⁵⁷⁵ Наведени проблем ће се појавити и код непокретности обвезника који воде пословне књиге и чију вредност у пословним књигама не исказује по методу фер вредности, а не ради се о непокретностима за које је прописано да књиговодствена вредност представља основицу.

објеката мешовитог карактера, помоћни објекти би се могли категоризовати као главни објекти, изузев ако није реч о помоћном објекту, које је законодавац експлицитно разврстао у одговарајућу категорију (гараже). У сваком случају, основ за наведено поступање би се морао наћи у самом законском тексту, те би се у том смислу у ЗПИ морало наћи правило да се намена помоћних објеката одређује према намени главног објекта. Иако наведено решење није идеално са аспекта правичности, пре свега, јер подразумева изједначавање просечне цене квадратног метра помоћних објеката са просечном ценом квадратног метра главних објеката, оно је једино могуће, осим ако се не жели потпуно одустати од опорезивања наведених објеката, што је, опет, неправично. Њихово разврставање у посебну групу би створило проблеме везане за проналазак података о њиховом промету, с обзиром на то да се наведени објекти, по правилу, не налазе самостално, без главног објекта, у правном промету. Следећи претходно наведену логику, објекти намењени за одмор (викендице) које користе физичка лица за сопствене потребе би се могли категоризовати као куће за становање. Што се тиче опорезивања базена, тениских терена, различитих спортских терена и сл., ни они нису издвојени у посебну групу за коју би се утврђивала просечна цена квадратног метра, па једино преостаје да се категоризују као уређено и изграђено грађевинско земљиште. Да није прописано пореско ослобођење за објекте који се користе за обављање примарне пољопривредне производње (штале, амбари и сл.) и њихово изостављање из категоризације непокретности би било проблематично, па би једина могућност била да се они третирају као објекти који су намењени обављању пословних делатности.

Ако објекат чини више посебних целина које се могу сврстати у различите групе, свака посебна целина у оквиру објекта се, за потребе утврђивања пореза на имовину, сврстава у одговарајућу групу непокретности.⁵⁷⁶ Примера ради, уколико се гаража „наслања” зидом на кућу за становање, сваки од ових објеката се третира као посебна целина и, сходно томе, посебно опорезује. Али, уколико је објекат јединствена целина мешовитог карактера, за потребе утврђивања пореза на имовину, разврстава се према претежној намени.⁵⁷⁷ Тако, на пример, ако се једна просторија у кући или стану користи за обављање пословне делатности, а већи број осталих просторија за становање, објекат ће се према претежној

⁵⁷⁶ Чл. 6а, ст. 2 ЗПИ.

⁵⁷⁷ Чл. 6а, ст. 3 ЗПИ.

намени категоризовати као кућа за становање, односно стан. Претежна намена одређеног објекта се, преваходно, утврђује увиђајем, који спроводи надлежно лице. Предвиђање критеријума „претежне намене” решава неке спорне ситуације које се могу јавити у пракси када је реч о вишенаменским објектима, односно објектима који се користе и за стамбене сврхе, и за обављање пословне делатности, што је битно због различитих порескоправних последица по обвезнике који воде или не воде пословне књиге (висина пореске стопе, право на порески кредит и др.). Међутим, овај критеријум не решава ситуације када се не може одредити претежна намена, односно када се објекат, који представља јединствену целину мешовитог карактера, подједнако користи за две или већи број намена. Излаз би могло бити уношење у законски текст правила да ће се у ситуацијама када се не може одредити претежна намена објекта, објекат сврстати у ону групу непокретности за коју се определи обвезник.

3.1.2. Одређивање зона

Први корак који јединице локалне самоуправе морају предузети приликом утврђивања основице пореза на имовину је одређивање зона. Наиме, како је локација један од кључних фактора који утиче на тржишну вредност непокретности, српски законодавац је, да поновимо, прописао да се приликом утврђивања вредности непокретности узима у обзир просечна цена квадратног метра одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.⁵⁷⁸ Зоне представљају делове територије јединице локалне самоуправе које надлежни орган јединице локалне самоуправе одлуком може одредити одвојено за насеља према врсти насеља (село, град) и изван насеља, или јединствено за насеља и изван насеља, према комуналној опремљености и опремљености јавним објектима, саобраћајној повезаности са централним деловима јединице локалне самоуправе, односно са радним зонама и другим садржајима у насељу.⁵⁷⁹ Критеријуми на основу којих се одређују зоне, за потребе утврђивања основице пореза на имовину, су скоро истоветни критеријумима на основу којих се својевремено утврђивала висина накнаде за коришћење грађевинског

⁵⁷⁸ Наведено решење представља значајан помак у односу на пређашње стање када се, приликом утврђивања основице обвезника који не воде пословне књиге, узимала у обзир просечна тржишна цена квадратног метра одговарајућих непокретности на територији општине, односно града.

⁵⁷⁹ Чл. 6, ст. 3 ЗПИ.

земљишта, што, свакако, погодује јединицама локалне самоуправе, јер могу задржати зоне које су коришћене приликом утврђивања ове накнаде.

Како би вредност непокретности, односно основица пореза на имовину била што приближнија тржишној вредности, било би пожељно прописати што већи број зона, јер, чак, и тзв. микролокације, тј. врло уска просторна подручја, утичу на вредност непокретности. Српски законодавац је прописао да су јединице локалне самоуправе дужне да на својој територији одреде најмање две зоне.⁵⁸⁰ Минимум од две зоне је установљен, јер се на тај начин желело изаћи у сусрет мањим и неразвијеним јединицама локалне самоуправе, које би се, у случају обавезног одређивања већег броја зона, суочавале са тешкоћама у проналажењу података о промету за сваку од прописаних зона, односно у којима, због величине њихове територије, не постоји потреба за одређивањем већег броја зона.

Основица пореза на имовину за непокретност обвезника који не води пословне књиге у јединици локалне самоуправе која није одредила зоне, биће једнака основици пореза на имовину за ту, односно другу одговарајућу непокретност у текућој години.⁵⁸¹ Дакле, када јединице локалне самоуправе не одреде зоне, основица пореза на имовину у пореској години, тј. години за коју се утврђује порез, биће једнака основици за исту ту непокретност у текућој години, тј. години која претходи години за коју се утврђује порез на имовину. Ако у текућој години пореска основица за одређену непокретност није утврђивана (нпр. зато што породична кућа није била изграђена), основица пореза на имовину у пореској години за ту непокретност, биће једнака основици одговарајуће непокретности⁵⁸² у текућој години, уз уважавање разлика у погледу површине. Како чл. 6 ст. 9 ЗПИ „покрива” случајеве утврђивања основице пореза на имовину за непокретности обвезника који не воде пословне књиге, када јединица локалне самоуправе не одреди зоне „у складу са овим законом”, под њега би се могли подвести и случајеви необјављивања одлуке о зонама у законом прописаном року, тј. до 30. новембра текуће године.

⁵⁸⁰ Чл. 6, ст. 4 ЗПИ.

⁵⁸¹ Вид. чл. 6, ст. 9 ЗПИ.

⁵⁸² Приликом проналажења „одговарајуће“ непокретности, поред припадности истој врсти, тј. групи непокретности, узима се у обзир и локација непокретности.

У одабраном узорку јединица локалне самоуправе број зона варира, с тим да се ипак може уочити да оне веће и развијене локалне самоуправе, по правилу, одређују већи број зона. У томе град Београд предњачи са осам зона, зоном специфичне намене и две зоне заштите зеленила,⁵⁸³ док су се општине Кнић, Бела Паланка, Дољевац и Житорађа определиле да пропишу свега две зоне.⁵⁸⁴ Што се тиче поштовања законског рока за објављивање одлуке којом се утврђују зоне и најопремљеније зоне, већина их је тај рок поштовала. Изузетак у том погледу су општине Житорађа, Прешево, Бојник, Власотинце, Владичин Хан и Бела Паланка. Од наведених јединица локалне самоуправе, само њих две (Бојник и Власотинце) су необјављивање одлуке о зонама у законом прописаном року подвеле под чл. 6, ст. 9 ЗПИ, па основицу за обвезнике који не воде пословне књиге у пореској години изједначавају са основицом у текућој години.

3.1.3. Утврђивање просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности у зонама

Следећи корак приликом утврђивања вредности непокретности, тј. основице пореза на имовину јесте проналажење података о промету одговарајућих непокретности у зони у којој се непокретност налази,⁵⁸⁵ и то података о најмање три промета. Наиме, просечну цену квадратног метра одговарајућих непокретности у зонама утврђује свака јединица локалне самоуправе актом надлежног органа, на основу цена остварених у промету одговарајућих непокретности у зонама у периоду од 1. јануара до 30. септембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину, односно у текућој години.⁵⁸⁶

У законском тексту се не спомиње начин путем којег јединице локалне самоуправе морају доћи до потребних података о најмање три промета одговарајућих непокретности, нити

⁵⁸³ Вид. Одлуку о одређивању зона и најопремљенијих зона на територији града Београда за утврђивање пореза на имовину, *Службени лист града Београда*, бр. 55/13.

⁵⁸⁴ Вид. Одлуку о утврђивању основних елемената пореза на имовину на територији општине Кнић, *Службени гласник општине Кнић*, бр. 15/13; Вид. Одлуку о одређивању зона и најопремљеније зоне на територији општине Бела Паланка, *Службени лист града Ниша*, бр. 93/13; Одлука о одређивању зона и најопремљенијих зона на територији општине Житорађа, *Службени лист града Ниша*, бр. 91/13; Одлука о одређивању зона на територији општине Дољевац, *Службени лист града Ниша*, бр. 90/13.

⁵⁸⁵ Приликом утврђивања просечне цене квадратног метра кућа за становање треба имати у виду да се у уговорима о купопродаји најчешће не раздваја цена куће од цене грађевинске парцеле, помоћних објеката и сл., па је, стога, нужно купопродајну цену умањити за наведене ставке и добијени износ поделити са бројем квадратних метара.

⁵⁸⁶ Вид. чл. 6, ст. 5 ЗПИ.

који од њих треба да има приоритет, што им оставља приличну слободу у погледу избора извора података. Свакако, најквалитетнијим подацима, у смислу да су подаци о промету најближи реалним тржишним ценама, располаже Пореска управа, односно надлежне филијале, али није искључена ни могућност ослањања на податке којима располажу Републички завод за статистику, агенције за промет непокретности и др. И ово је један од показатеља да је за успешну имплементацију пореза на имовину неминовно ослањање локалних пореских администрација на ресурсе којима располаже Пореска управа. У том смислу, надлежни органи јединица локалне самоуправе могу од Пореске управе захтевати достављање података о уговореној, односно тржишној вредности непокретности која је послужила као основица пореза на пренос апсолутних права, односно података о тржишној вредности непокретности која је послужила као основица пореза на наслеђе и поклон. Како би се наведеној обавези удовољило, ЗПИ прописује да је порески орган надлежан за утврђивање пореза на наслеђе и поклон и пореза на пренос апсолутних права дужан да у електронском облику води евиденцију о уговореној, односно тржишној вредности имовине која је предмет опорезивања и да је Пореска управа – Централа дужна да обезбеди електронску базу обједињених података за територију Републике.⁵⁸⁷

Проблем може настати у ситуацијама када у одређеној зони није било најмање три промета одговарајућих непокретности у периоду од 1. јануара до 30. септембра текуће године. У том случају, просечна цена у зони у којој није било најмање три промета се утврђује на основу просека просечних цена остварених у граничним зонама, у којима је у том периоду било најмање три промета одговарајућих непокретности.⁵⁸⁸ Граничне зоне су зоне чије се територије граниче са зоном у којој није било промета, независно од тога којој јединици локалне самоуправе припадају.⁵⁸⁹ Језичким тумачењем се долази до закључка да је у ситуацијама када се зона у којој није било промета граничи са већим бројем зона неопходно узети у обзир просечну цену квадратног метра одговарајућих непокретности у свакој од граничних зона у којој је било промета, и на основу њих доћи до просека просечних цена одговарајућих непокретности. Иако је овакав приступ, на први поглед,

⁵⁸⁷ Вид. чл. 40, ст. 2-3 ЗПИ.

⁵⁸⁸ Једина јединица локалне самоуправе у одабраном узорку која је у акту о утврђивању просечних цена квадратног метра одговарајућих непокретности експлицитно нагласила да су цене у датој зони формиране на основу просека просечних цена у граничним зонама је Зрењанин.

⁵⁸⁹ Чл. 6, ст. 6-7 ЗПИ.

компликован, истовремено је и оправдан, јер се зона у којој није било промета територијално граничи са већим бројем зона, па не преостаје ништа друго но да се утврди просек просечних цена у граничним зонама. Према томе, српски законодавац је уважио стање које карактерише тржиште непокретнина у појединим јединицама локалне самоуправе, односно чињеницу да неке од њих неће располагати релевантним подацима о оствареном промету у свакој од зона, посебно када је у питању промет одређених непокретности, па им је пружена могућност да се ослоне на податке о оствареном промету у граничним зонама.

Ако ни у граничним зонама није било промета одговарајућих непокретности у периоду од 1. јануара до 30. септембра текуће године, основица пореза на имовину за те непокретности у зони у којој није било промета биће једнака основици пореза на имовину те, односно одговарајуће непокретности у тој зони обвезника који не води пословне књиге за текућу годину.⁵⁹⁰ Када ни у граничним зонама није било промета одговарајућих непокретности, основица пореза на имовину у години за коју се порез на имовину утврђује биће једнака основици пореза на имовину у години која претходи тој години. То значи да ће се пореска основица из текуће године примењивати све док се у посматраној, односно у граничним зонама не забележи промет. Ако, примера ради, у периоду од 1. јануара до 30. септембра 2013. године није забележен промет одговарајућих непокретности ни у граничним зонама, основица пореза на имовину за 2014. годину, биће иста као и за 2013. годину. Како се основица у 2013. години, утврђивала на темељу основних (корисна површина и просечна тржишна цена квадратног метра одговарајућих непокретности на територији општине) и корективних елемената (локација, квалитет непокретности и други елементи који утичу на вредност непокретности), примена наведеног решења довешће до тога да ће основица пореза на имовину, у ситуацијама када ни у граничним зонама није било промета одговарајућих непокретности, бити потцењена и да ће значајно одступати од тржишне вредности. То посебно важи када је у питању пољопривредно и шумско земљиште, за које је основица пореза на имовину све до измена и допуна ЗПИ из 2013. године била потпуно обезвређена. Наиме, она је била једнака петоструком износу годишњег прихода од тог земљишта који је био утврђен у катастру непокретности, а који није мењан од средине 90-тих година 20. века. Дакле, када ни у граничним зонама није

⁵⁹⁰ Чл. 6, ст. 8 ЗПИ.

забележен промет одговарајућих непокретности, упркос новим правилима о утврђивању основице пореза на имовину која је у већој мери приближавају тржишној вредности, неће доћи до мењања основице, самим тим ни до повећања прикупљених прихода.

Док ЗПИ експлицитно прописује правило за утврђивање основице пореза на имовину обвезника који води пословне књиге, у ситуацијама када јединице локалне самоуправе уопште не објаве акт којим се утврђују просечне цене одговарајућих непокретности у зонама, или га не објаве у законом прописаном року, то није учињено када је реч о обвезницима који не воде пословне књиге. Логичким и систематским тумачењем може се, међутим, доћи до правила које ће се применити у наведеном случају. Наиме, следећи одредбе ЗПИ, уколико јединица локалне самоуправе не објави акт којим се утврђују просечне цене одговарајућих непокретности у зонама, може се сматрати да у зонама које је она одредила није било промета. То значи да ће се тада применити одредбе садржане у чл. 6, ст. 6-8 ЗПИ, односно да ће меродавна бити правила која упућују на просек просечних цена у граничним зонама које припадају другој, односно другим јединицама локалне самоуправе, под условом да је у њима било промета, односно на основицу у текућој години, ако ни у граничним зонама није било промета. Стриктно придржавање слова закона би значило да се у зонама, које се налазе на градским периферијама и које се граниче са зонама које припадају другим јединицама локалне самоуправе у којима је било промета, основица утврђује на бази података који могу мање-више реално одражавати стање на тржишту, док се, примера ради, у зонама које се налазе у самим градским језгрима, које се не граниче са зонама које припадају другим јединицама локалне самоуправе, може утврђивати на основу „старих” критеријума. Како би се обезбедио већи степен правне сигурности, и, уједно, избегао релативно компликован начин утврђивања основице, у ЗПИ би се морала унети одредба, која би се примењивала у случајевима необјављивања акта о просечним ценама одговарајућих непокретности, односно његовог необјављивања у законом прописаном року. Да би се обезбедила систематичност, то би најбоље било реализовати проширењем поља примена чл. 6, ст. 9 ЗПИ.⁵⁹¹

У одабраном узорку јединица локалне самоуправе, њих две (Кладово и Гацин Хан) нису донеле и објавиле акт о просечној цени квадратног метра одговарајућих непокретности у

⁵⁹¹ Иако се под чл. 6, ст. 9 ЗПИ може подвести и необјављивање одлуке о зонама у законом прописаном року, било би пожељно то експлицитно назначити и у самом законском тексту. Вид. горе, 163.

зонама, зато што ни у једној од зона на њиховим територијама није било најмање три промета одговарајућих врста непокретности. Стога је локална пореска администрација у општини Кладово издала званично обавештење у коме се, у складу са законским одредбама, изричито прописује да је основица пореза на имовину за обвезнике који не воде пословне књиге за 2014. годину једнака основици пореза на имовину за 2013. годину, док је за обвезнике који воде пословне књиге, за 2014. годину основица пореза на имовину књиговодствена вредност на дан 31.12.2013. У наведеном обавештењу неопходно је било прецизирати да ће књиговодствена вредност бити основица пореза на имовину за непокретности обвезника који у својим пословним књигама њихову вредност не исказују по методу фер вредности. Законски рок за објављивање акта којим се утврђују просечне цене одговарајућих непокретности у зонама није поштован у четири јединице локалне самоуправе из одабраног узорка (Стара Пазова, Житорађа, Бојник и Власотинце), али, упркос томе, у прве две набројане јединице локалне самоуправе, просечне цене квадратног метра утврђене тим актом, ипак, се користе за утврђивање основице пореза на имовину.

Одређени број јединица локалне самоуправе из одабраног узорка се суочава са одсуством података о промету одређених непокретности. Тако, у Новом Саду, Кикинди, Зрењанину, Старој Пазови и Пожаревцу није забележен промет шумског земљишта, у Пећинцима промет гаража и гаражних места, у Дољевцу станова, кућа за становање, пословних зграда и других (надземних и подземних) грађевинских објеката који служе за обављање делатности, гаража и гаражних места, а у Книћу станова, гаража и гаражних места, ни у једној од прописаних зона. Такође, у одређеном броју јединица локалне самоуправе забележен је промет одређених категорија непокретности, али само у одређеним зонама, и то у оним које се налазе на њиховим периферијама. У Вршцу, Чајетини и Крупњу је објављена просечна цена квадратног метра пољопривредног и шумског земљишта тек у четвртој, односно трећој зони, у Пећинцима, Врњачкој Бањи, Бујановцу и Алексинцу за шумско земљиште у трећој, односно четвртој зони, а у Пожаревцу за пољопривредно земљиште у трећој зони.

3.1.4. Умањење вредности непокретности за амортизацију

Српски законодавац пружа могућност јединицама локалне самоуправе да вредност непокретности обвезника који не воде пословне књиге умање за амортизацију. Дакле, по први пут, изменама и допунама ЗПИ из 2013. године, препуштено им је да потпуно самостално донесу одлуку поводом овог питања. Поред самосталног одлучивања о умањењу основице за амортизацију, јединице локалне самоуправе имају право и да самостално, у оквирима постављеног лимита, одреде и стопу амортизације. При томе су везане методом обрачуна амортизације. ЗПИ прописује да се вредност непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге, осим земљишта, може умањити за амортизацију по стопи до 1% годишње применом пропорционалне методе, а највише до 40%, почев од истека сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција објекта, а на основу одлуке скупштине јединице локалне самоуправе о висини стопе амортизације која важи на дан 15. децембра текуће године, која је објављена у складу са ЗПИ.⁵⁹²

По природи ствари, вредност земљишта се не умањује за амортизацију, него само вредност грађевинских објеката. Пропорционална метода значи да се сваке године отписује исти износ на име амортизације, односно да се вредност непокретности, као основица пореза на имовину, умањује сваке године за исти проценат, који је утврђен одлуком јединице локалне самоуправе. Када је реч о одлуци о висини стопе амортизације, јединице локалне самоуправе не морају сваке године да доносе поново одлуку, већ је довољно да постоји важећа на дан 15. децембра текуће године.

Пошто се умањење вредности непокретности врши почев од истека године у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција објекта, неопходно је дефинисати наведене појмове и разграничити их од неких сличних појмова, пре свега, од преуређења, односно адаптације објекта, који немају значај у контексту примене одредаба које се односе на амортизацију. Изградња подразумева извођење грађевинских и грађевинско-занатских радова, уградњу инсталација, постројења и опрема тако да објекат представља употребну целину заштићену од временских и спољних утицаја, а реконструкција

⁵⁹² Чл. 5, ст. 3 ЗПИ.

суштинске измене на објекту, односно извођење грађевинских радова на постојећем објекту у габариту и волумену објекта којима се утиче на стабилност и сигурност објекта, којима се мењају конструктивни елементи или технолошки процес и којима се мења спољни изглед објекта или повећава број функционалних јединица. Адаптација је извођење грађевинских и других радова на постојећем објекту којима се врши промена организације простора у објекту, замена уређаја, опреме, инсталација истог капацитета којима се не утиче на стабилност и сигурност објекта, којима се не мењају конструктивни елементи, не мења спољни изглед и не утиче на безбедност суседних објеката, саобраћаја, заштите од пожара и животне средине.⁵⁹³

Ако скупштина јединице локалне самоуправе не утврди висину стопе амортизације, или је не утврди у складу са законом, односно утврди је, али је не објави у складу са законом, приликом утврђивања пореза на имовину, вредност непокретности се не умањује за амортизацију.⁵⁹⁴ У том случају се полази од претпоставке да се јединица локалне самоуправе није определила да спроведе умањење вредности непокретности за амортизацију.

Пружање могућности јединицама локалне самоуправе да саме одлуче да ли ће умањити вредност непокретности за амортизацију је оправдано, уколико се има у виду чињеница да српски законодавац прописује само максималну висину стопе пореза на имовину, док у погледу минималне висине не поставља никакве захтеве, па јединице локалне самоуправе могу, умањењем вредности непокретности за амортизацију, подвргнути обвезнике нижем ефективном пореском оптерећењу, у односу на оно установљено одлуком, односно законом. Одлучивање и одговорност је у потпуности на јединицама локалне самоуправе. Оне су у најбољој позицији, познавајући стање на локалном тржишту некретнина, да утврде да ли и у којој мери просечна цена квадратног метра за обвезнике који не воде пословне књиге одступа од просечне цене „старијих” грађевинских објеката и да, сходно томе, одлуче да ли ће и по којој стопи умањити вредност непокретности. Овакво решење би могло да се третира и као механизам за јачање фискалне децентрализације, с обзиром на то да је јединицама локалне самоуправе пружена могућност и да на овај начин утичу на висину ефективне пореске стопе. Несумњиво је да је старост објекта већ утицала на

⁵⁹³ Вид. чл. 2, ст. 1, тач. 22), 31), 32), 34) ЗПИИ.

⁵⁹⁴ Чл. 5, ст. 4 ЗПИ.

формирање просечне цене квадратног метра по зонама, у смислу да је она нижа него да су у промету били само „нови” грађевински објекти, што показује да је умањење вредности непокретности за амортизацију више израз тежње за реализацијом социјално-политичких циљева, односно намере да се спречи увећање пореског дуга за велики број обвезника који су имаоци права, односно држаоци или корисници „старијих” непокретности, али и израз неспремности да се коначно раскрсти са праксом умањења вредности непокретности за амортизацију. Међутим, упркос начелном опредељењу, наведено решење у сваком конкретном случају не мора ићи у прилог реализацији начела хоризонталне правичности, јер је могуће да оно доведе до тога да се две непокретности исте вредности различито порески третирају само зато што је њихова старост различита. У свим случајевима када јединице локалне самоуправе одлуче да не умање вредност непокретности за амортизацију, приоритет је дат фискалним циљевима.

Прописивање максимално допуштеног износа умањења вредности непокретности на име амортизације (до 40%) онемогућава да се вредност „старијих” грађевинских објеката потпуно обезвреди, што је у једном периоду примене ЗПИ био случај, када је обавезна стопа амортизације износила 1,5%, а највиши допуштени износ умањења вредности, чак, 70%.⁵⁹⁵ Снижавање максималног износа амортизације са 70% на 40% је сасвим оправдано, с тим да постоје и процене да би ограничавање максималне амортизације на 25% до 30% веродостојније осликавало стање на тржишту некретнина.⁵⁹⁶

У одабраном узорку јединица локалне самоуправе, њих, чак, 20 (Чајетина, Пећинци, Инђија, Врњачка Бања, Рашка, Пожаревац, Вршац, Кикинда, Стара Пазова, Горњи Милановац, Гацин Хан, Житорађа, Прешево, Бојник, Бујановац, Дољевац, Сјеница, Алексинац, Владичин Хан, Власотинце) се определило да пропише максимално допуштену стопу амортизације (1% годишње), 11 (Нови Сад, Београд, Суботица, Бор, Кладово, Зрењанин, Неготин, Апатин, Тутин, Босилеград, Кнић) за стопу амортизације у висини од 0,8% годишње, две (Лапово, Свилајнац) за стопу чија висина износи 0,6% годишње, једна (Крупањ) за стопу у висини 0,4%, а две (Бела Паланка и Богатић) уопште

⁵⁹⁵ Такво решење се примењивало од ступања на снагу ЗПИ, тј. у периоду од 2001. до 2010. године, када је стопа амортизације износила 0,8%, а највиши допуштени износ умањења вредности на име амортизације 40%.

⁵⁹⁶ Вид. Никола Алтипармаков, „Пореска правичност главних пореских облика у Србији“, *Квартални монитор* 24/2011, 90.

нису донеле одлуку о висини стопе амортизације. Што се тиче поштовања законског рока за утврђивање и објављивање одлуке о висини стопе амортизације, две јединице локалне самоуправе су то учиниле по његовом истеку (Бојник и Власотинце). Реч је о јединицама локалне самоуправе које ни акт о утврђивању просечних цена одговарајућих непокретности нису донеле у законом предвиђеном року и код којих ће, због тога основица пореза на имовину за обвезнике који не воде пословне књиге бити једнака основици у текућој години. Дакле, и да је у њима одлука о стопама амортизације објављена у законом прописаном року, стопе предвиђене њоме се не би примењивале за потребе утврђивања пореза на имовину у 2014. години.

Изменама и допунама ЗПИ из 2013. године значајно су промењена правила која се односе на утврђивање основице пореза на имовину за обвезнике који не воде пословне књиге, и то на начин да је она више приближена тржишној вредности. Новину и помак у односу на раније важеће законско решење представља и изједначавање пореске основице за пољопривредно и шумско земљиште са пореском основицом предвиђеном за остале категорије непокретности.

3.2. Пореска основица обвезника који води пословне књиге

Основица пореза на имовину обвезника који води пословне књиге зависи од начина исказивања вредности непокретности у пословним књигама, врсте непокретности, тренутка настанка пореске обавезе, као и од врсте обвезника, односно предмета опорезивања.

Основна намера српског законодавца је да основицу, када је реч о обвезницима који воде пословне књиге, што је могуће више приближи тржишној вредности. Сва одступања од наведене тежње су последица немогућности утврђивања тржишне вредности, с обзиром на то да је реч, преваходно, о објектима који се не налазе у промету.

3.2.1. Основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности

Основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама је фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.⁵⁹⁷ Фер или поштена вредност је „износ за који се неко средство може разменити у трансакцији између добро обавештених и вољних страна, међусобно суочених”.⁵⁹⁸ Ова метода је у складу са МРС 16, који има за циљ да пропише рачуноводствени поступак за некретнине, постројења и опрему.⁵⁹⁹ Примена ове методе, у суштини, значи да се вредност непокретности у пословним књигама исказује по реалним тржишним ценама.

3.2.2. Основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама не исказује по методу фер вредности

Основицу пореза на имовину обвезника који непокретности у својим пословним књигама не исказује по методу фер вредности у складу са МРС, односно МСФИ и усвојеним рачуноводственим политикама чини за:

- 1) неизграђено земљиште – вредност земљишта;
- 2) остале непокретности – вредност објеката увећана за вредност припадајућег земљишта.⁶⁰⁰

Вредност непокретности (земљишта и објеката) обвезник утврђује проценом према корисној површини и просечној цени квадратног метра одговарајућих непокретности у

⁵⁹⁷ Чл. 7, ст. 1 ЗПИ.

⁵⁹⁸ Вид. Међународни рачуноводствени стандард 16, *Службени гласник РС*, бр. 133/03.

⁵⁹⁹ *Ibid.*

⁶⁰⁰ Припадајућим земљиштем сматра се катастарска парцела земљишта на којој се налази објекат или његов део, односно део земљишта одређен границом (међом) – ако такав део постоји. Вид. чл. 7, ст. 11 ЗПИ.

зони у којој се налази непокретност.⁶⁰¹ Према томе, основица пореза на имовину се утврђује на исти начин, односно применом истих елемената, као и када су у питању обвезници који не воде пословне књиге, са изузетком да се вредност непокретности не умањује за амортизацију, с обзиром на то да ЗПИ приликом прописивања правила за утврђивање основице за наведену категорију обвезника само упућује на одредбе посвећене елементима за одређивање вредности непокретности садржане у чл. 6, ст. 1 ЗПИ, а не и на сходну примену чл. 5, ст. 3-4 ЗПИ. И ово говори у прилог томе да у основи умањења вредности непокретности за износ амортизације леже, превасходно, социјално-политички разлози.

Као и код обвезника који не воде пословне књиге, неопходно је утврдити просечне цене одговарајућих непокретности по зонама, на основу података о најмање три промета одговарајућих непокретности. Ако у зони у којој се налази непокретност није било промета одговарајућих непокретности, просечна цена се утврђује на основу просека просечних цена остварених у граничним зонама у којима је било најмање три промета одговарајућих непокретности. Међутим, ако ни у граничним зонама није било најмање три промета одговарајућих непокретности, јединица локалне самоуправе је дужна да објави просечне цене одговарајућих непокретности, на основу којих је за текућу годину утврђена основица пореза на имовину обвезника који не воде пословне књиге у најопремљенијој зони. Потом се тако утврђене просечне цене множе коефицијентима које утврђује јединица локалне самоуправе актом надлежног органа, за сваку зону на својој територији, а који не могу бити већи од:⁶⁰²

- 1) 1,00 - за непокретности у најопремљенијим зонама;
- 2) 0,80 - за непокретности у зонама које се у тој јединици локалне самоуправе граниче са најопремљенијим зонама;
- 3) 0,40 - за непокретности у зонама сеоских насеља;
- 4) 0,30 - за непокретности у зонама изван сеоских и градских насеља;
- 5) 0,60 - за остале зоне у тој јединици локалне самоуправе.

⁶⁰¹ Чл. 7, ст. 2-3 ЗПИ.

⁶⁰² Вид. чл. 7а, ст. 3 ЗПИ.

Одређени број јединица локалне самоуправе из одабраног узорка, у којима није забележен промет одговарајућих непокретности у зонама, објавио је податак о просечној цени одговарајућих непокретности на основу којих је у текућој години утврђена основица пореза на имовину у најопремљенијој зони (нпр. у Врњачкој Бањи је објављен податак о просечној цени за станове, гараже и гаражна места, у Вршцу за станове, пословне зграде и друге (надземне и подземне) грађевинске објекте који служе за обављање делатности, гараже и гаражна места, у Бору за грађевинско земљиште, у Кикинди за грађевинско земљиште, пословне зграде и друге (надземне и подземне) грађевинске објекте који служе за обављање делатности, гараже и гаражна места, у Горњем Милановцу за пословне зграде, гараже и гаражна места, у Книћу за станове, гараже и гаражна места). Поједине јединице локалне самоуправе су то учиниле (Свилајнац), иако је за све категорије непокретности, у свакој од прописаних зона, забележен промет. С друге стране, поједине јединице локалне самоуправе из одабраног узорка нису објавиле податак о просечним ценама, на основу којих је у текућој години утврђена основица пореза на имовину у најопремљенијој зони за одређене категорије непокретности, упркос томе што у њима није забележен промет одговарајућих непокретности. То је случај са Новим Садом, Зрењанином, Кикиндом, Старом Пазовом и Пожаревцом за шумско земљиште, Пећинцима за гараже и гаражна места и Дољевцем за станове, куће за становање, пословне зграде и друге (надземне и подземне) грађевинске објекте који служе за обављање делатности, гараже и гаражна места. Када је реч о шумском земљишту, није искључено да у најопремљенијој зони и нема ове категорије земљишта, или, пак, података о његовом промету у тој зони, па је ненавођење његове просечне цене на основу које је у текућој години утврђена основица пореза на имовину разумљиво. Осим тога, како је у појединим јединицама локалне самоуправе из одабраног узорка (Врњачка Бања, Пећинци, Чајетина, Пожаревац, Бујановац, Алексинац, Крупањ) забележен промет одређених врста непокретности тек у трећој, односно четвртој зони, за потребе утврђивања основице пореза на имовину обвезника који вредност непокретности не исказују по методу фер вредности, морале су се и за њих објавити просечне цене на основу којих је утврђена основица пореза на имовину у текућој години у најопремљенијој зони, што није учињено.⁶⁰³

⁶⁰³ Вид. горе, 168.

Неадекватна интерпретација примене прописаних коефицијената среће се у општини Пећинци, где је прописана њихова примена и у ситуацијама када обвезници који вредност непокретности у пословним књигама исказују по методу фер вредности не исказују вредност непокретности на законом прописани начин, и то тако што се множе просечне цене одговарајућих непокретности на територији општине Пећинци са коефицијентом у зони у којој се она налази. Ако јединица локалне самоуправе до 30. новембра текуће године не објави коефицијенте за непокретности у зонама, или их утврди преко максималног износа, основица пореза на имовину утврђује се применом коефицијената установљених у ЗПИ.⁶⁰⁴

У одабраном узорку јединица локалне самоуправе, њих три нису објавиле (Београд, Лапово, Неготин) акт о коефицијентима за непокретности у зонама. Како у њима постоје подаци о просечној цени квадратног метра одговарајућих непокретности у свакој од прописаних зона, за потребе утврђивања основице пореза на имовину обвезника који воде пословне књиге у 2014. години, ти коефицијенти се, свакако, не би ни применили. Међутим, објављивање наведеног акта не само да би представљало испуњење законске обавезе, него би, истовремено, значило и изостајање потребе за његовим доношењем и објављивањем у неком доцнијем тренутку у будућности. Рок за објављивање акта о коефицијентима за непокретности у зонама није поштован у четири јединице локалне самоуправе (Владичин Хан, Бојник, Власотинце, Житорађа), у једној (Рашка) коефицијенти су виши од законом допуштеног лимита (1,4 за непокретности у најопремљенијој зони и 1 за непокретности у зони која се граничи са најопремљенијом), а у чак седам (Врњачка Бања, Зрењанин, Апатин, Свилајнац, Житорађа, Бујановац, Алексинац) коефицијенти се, супротно закону, исказују у процентима. Када би се коефицијенти који су исказани у процентима помножили са просечном ценом одговарајућих непокретности, на основу којих је за текућу годину утврђена основица пореза на имовину за непокретности обвезника који не воде пословне књиге у најопремљенијој зони, добио би се износ који је потпуно обезвређен.

У ситуацијама када ни у граничним зонама није било промета одговарајућих непокретности, полази се од просечних цена квадратног метра одговарајућих

⁶⁰⁴ Чл. 7а, ст. 4 ЗПИ.

непокретности, на основу којих је у најопремљенијој зони у текућој години утврђена основица пореза на имовину обвезника који не воде пословне књиге, а потом се она, у највећем броју случајева, умањује путем прописаних коефицијената.⁶⁰⁵ Описани пут доласка до основице пореза на имовину је прилично сложен. С обзиром на то да се приликом утврђивања основице корисна површина множи са просечном ценом квадратног метра одговарајућих непокретности у текућој години, али у најопремљенијој зони, прописаним коефицијентима (који су, осим за непокретности у најопремљенојој зони, мањи од 1) се настоји да се вредност оних непокретности које се не налазе у најопремљенојој зони прикаже што реалније. Управо зато што локални порески органи најбоље познају стање на локалном тржишту некретнина, пружена им је могућност да, у зависности од тога колико се просечна цена одговарајућих непокретности у одређеној зони разликује од просечне цене у најопремљенојој зони, сами пропишу висину коефицијената, поштујући законски максимум.

Ако јединица локалне самоуправе не објави акт којим утврђује просечне цене одговарајућих непокретности у зонама до 30. новембра текуће године, као и акт којим утврђује зоне и најопремљеније зоне, основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге је књиговодствена вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.⁶⁰⁶ Књиговодствена вредност ће бити основица и у ситуацијама када јединица локалне самоуправе не донесе и не објави наведене акте на начин на који се објављују општи акти јединица локалне самоуправе, укључујући и случајеве када су ти акти донети пре 30. новембра текуће године, али су објављени након тог рока.⁶⁰⁷

Правила за утврђивање основице пореза на имовину обвезника који воде пословне књиге у ситуацијама када ни у граничним зонама није било промета одговарајућих непокретности се разликују од правила за утврђивање основице пореза на имовину у ситуацијама када јединица локалне самоуправе није објавила акт о зонама, најопремљенијој зони и акт којим се утврђују просечне цене одговарајућих непокретности у зонама, што, свакако,

⁶⁰⁵ Чл. 7а, ст. 2 ЗПИ.

⁶⁰⁶ Чл. 7а, ст. 6 ЗПИ.

⁶⁰⁷ Вид. *Мишљење Министарства финансија РС*, бр. 413-00-00058/2014-04 од 28.02.2014. године.

компликује цео систем опорезивања имовине и чини га неразумљивијим обвезницима који воде пословне књиге и који порез на имовину утврђују самоопорезивањем.

3.2.3. Основица пореза на имовину за одређене непокретности обвезника који води пословне књиге

Изузетно, вредност непокретности је вредност исказана у пословним књигама, односно књиговодствена вредност на последњи дан пословне године обвезника у текућој години, и то за.⁶⁰⁸

- 1) експлоатациона поља и експлоатационе објекте;
- 2) објекте у којима су смештени производни погони прерађивачке индустрије који се користе за обављање делатности;
- 3) објекте за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије, осим трговине и управљања;
- 4) објекте за производњу гаса;
- 5) објекте за производњу паре, топле воде, хладног ваздуха и леда;
- 6) објекте за третман и одлагање отпада;
- 7) објекте у којима се одвијају процеси неопходни за поновну употребу материјала;
- 8) складишне и стоваришне објекте.

Непокретности за које основицу представља књиговодствена вредност се одређују према њиховој намени у складу са прописима којима се уређује класификација делатности.⁶⁰⁹ При томе је битно да се непокретности и фактички користе за наведене намене и да су инвестиционо-техничком документацијом одређене као такве, док претежна регистрована делатност не игра улогу.⁶¹⁰

Књиговодствена вредност представља износ по ком се имовина исказује након одузимања амортизације и акумулираних губитака по основу умањења вредности. Под амортизацијом, у смислу МРС 16, се подразумевају трошкови током корисног века трајања

⁶⁰⁸ Вид. чл. 4, ст. 4 ЗПИ.

⁶⁰⁹ Чл. 7, ст. 5 ЗПИ.

⁶¹⁰ Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-00-00120/2014-04 од 24.03.2014. године.

средстава.⁶¹¹ Књиговодствена вредност је, у суштини, рачуноводствени појам до којег се долази путем ревалоризоване набавне вредности и признавања одређених расхода, односно трошкова. Због своје статичности најчешће не одражава тржишну, фер вредност непокретности, премда се могу срести и одступања од овог правила. Наиме, иако лица која воде пословне књиге могу имати интерес да реално искажу вредност своје имовине (нпр. да би дошли до кредита под повољнијим условима и сл.), она, по правилу, теже да им се призна што већи износ амортизације, што доводи до потцењивања вредности имовине у пословним књигама.⁶¹²

Српски законодавац се определио да за наведене непокретности као основицу узме књиговодствену вредност, пошто су у питању непокретности које се врло ретко налазе у промету, па би, самим тим, постајале тешкоће у вези са утврђивањем просечне цене квадратног метра, ако би основица била одређена на бази критеријума који важе за обвезнике који не воде пословне књиге, односно тешкоће у вези са утврђивањем фер вредности. Као алтернатива, уместо књиговодствене вредности, могао би се користити и трошковни метод или, пак, метод капитализације прихода. У условима раније важећег законодавства, књиговодствена вредност као основица пореза на имовину, која је била прописана за све обвезнике који воде пословне књиге, била је ближа тржишној вредности, у поређењу са основицом која је била прописана за обвезнике који не воде пословне књиге.⁶¹³

Ако обвезник у пословним књигама вредност експлоатационих објеката, објеката у којима су смештени производни погони прерађивачке индустрије који се користе за обављање делатности, објеката за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије (осим трговине и управљања), објеката за производњу гаса, паре, топле воде, хладног ваздуха и леда, објеката за третман и одлагање отпада, објеката у којима се одвијају процеси неопходни за поновну употребу материјала, као и складишних и стоваришних објеката, исказује посебно од вредности припадајућег земљишта, основицу пореза на имовину чини збир књиговодствених вредности објеката и вредности припадајућих земљишта, које су процењене у складу са корисном површином и просечном ценом квадратног метра

⁶¹¹ Вид. Међународни рачуноводствени стандард 16.

⁶¹² Вид. Т. Левитас, Д. Васиљевић, А. Бућић, 105.

⁶¹³ Вид. Б. Беговић *et al.* (2003), 13.

одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.⁶¹⁴ Како су подаци о промету земљишта, по правилу, доступни, и како, сходно томе, релативно једноставно може бити утврђена његова вредност, у случајевима када обвезник у пословним књигама вредност земљишта и вредност наведених објеката исказује посебно, основицу ће чинити збир књиговодствене вредности објекта, и вредност припадајућег земљишта, која се одређује на „стандардни” начин, односно на бази површине и просечне цене квадратног метра у датој зони, односно на начин како се процењује вредност земљишта обвезника који не води пословне књиге. Дакле, за претходно наведене објекте и земљиште под њима основица пореза на имовину се утврђује на различит начин.

У ситуацијама када обвезник вредност земљишта и вредност наведених објеката не исказује посебно у својим пословним књигама, основицу пореза на имовину за земљиште и објекат који се на њему налази, као јединствену целину, чини вредност земљишта, утврђена у складу са корисном површином и просечном ценом квадратног метра одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност, увећана за грађевинску вредност објекта процењену од стране овлашћеног вештака грађевинске струке са стањем на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.⁶¹⁵ Разлог због којег се у овом случају за пореску основицу узима збир вредности земљишта и грађевинске вредности објекта на њему је тај што из пословних књига не може да се утврди колики део књиговодствене вредности може да се припише наведеној категорији објеката. Приликом утврђивања грађевинске вредности објекта узима се у обзир предрачун грубих грађевинских радова (зидарски, бетонски, тесарски и др.), грађевинско-занатских (столарски, лимарски, браварски и др.) и инсталатерских радова (инсталација водовода, канализације, гаса, лифта и др.).⁶¹⁶ Можемо да закључимо да се и у овом случају основица пореза на имовину за претходно наведене објекте и земљиште под њима утврђује на различит начин.

Основица пореза на имовину за жичаре, путеве, пруге и друге инфраструктурне објекте, као и за кабловску канализацију и друге подземне грађевинске објекте у којима су

⁶¹⁴ Чл. 7, ст. 6 ЗПИ.

⁶¹⁵ Чл. 7, ст. 7 ЗПИ.

⁶¹⁶ Вид. чл. 2 Правилника о начину утврђивања вредности грађевинског дела објекта и начину обрачуна накнаде за склониште, *Службени гласник РС*, бр. 78/12.

смештене мреже намењене протоку воде (за пиће, атмосферске, отпадне и др.), водене паре, топле или вреле воде за потребе грејања и друге потребе корисника, гаса, нафте и нафтних деривата, телекомуникација и слично, је књиговодствена вредност објеката на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.⁶¹⁷ И овде је одређење за књиговодствену вредност као основицу пореза на имовину мотивисано истим разлозима као и у претходном случају, односно чињеницом да се наведени објекти не налазе често у промету. Постоје мишљења да би се до основице за наведене објекте могло доћи тако што би се вредност неизграђеног земљишта помножила са одређеним коефицијентом (нпр. 1,5 или 2).⁶¹⁸

3.2.4. Основица пореза на имовину за непокретности за које је обвезнику који води пословне књиге пореска обавеза настала током пореске године

За непокретност коју обвезник који води пословне књиге изгради, стекне, или му по другом основу настане пореска обавеза у току пореске године, односно године за коју се утврђује порез на имовину, основица пореза на имовину за ту годину је њена набавна вредност исказана у пословним књигама обвезника, а за наредне године утврђује се на законом предвиђен начин, у зависности од категорије непокретности.⁶¹⁹

3.2.5. Основица пореза на имовину за непокретности које се налазе у државини корисника непокретности у јавној својини који воде пословне књиге

Ако се у улози обвезника јави корисник непокретности у јавној својини који води пословне књиге, основица пореза на имовину за непокретности чији је он држалац се утврђује у складу са законским одредбама које се односе на начин утврђивања пореске основице за обвезнике који не воде пословне књиге.⁶²⁰ У кориснике непокретности у јавној својини који воде пословне књиге спадају јавна предузећа, друштва капитала чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина и јединица локалне самоуправе, као и

⁶¹⁷ Чл. 7, ст. 4-8 ЗПИ.

⁶¹⁸ Вид. Т. Левитас, Д. Васиљевић, А. Бућић, 116.

⁶¹⁹ Чл. 7, ст. 9 ЗПИ.

⁶²⁰ Чл. 7, ст. 10 ЗПИ.

њихова зависна друштва. Начин на који је формулисана одредба упућује на то да се неће за све непокретности у јавној својини чији су корисници наведени субјекти основица утврђивати према истим правилима која важе и за обвезнике који не воде пословне књиге, већ само за оне непокретности код којих се наведени субјекти јављају у улози држаоца. То се, у суштини, своди на непокретности у јавној својини које наведени субјекти држе без правног основа, које по природи ствари нису евидентирани у њиховим пословним књигама, па, самим тим, основица пореза на имовину не може бити ни књиговодствена, нити фер вредност. Следећи слово закона долази се до закључка да ће наведена категорија обвезника имати право на умањење вредности непокретности на име амортизације, уколико се јединица локалне самоуправе определила да искористи ту законску могућност за обвезнике који не воде пословне књиге, с обзиром на то да ЗПИ, прописујући основицу за наведену категорију обвезника, експлицитно упућује на примену чл. 5, који садржи и правила о амортизацији.

3.3. Основица пореза на имовину у ситуацијама када обвезник не поднесе пореску пријаву

ЗПИ посебно упућује на методу парификације, као методу утврђивања основице, у ситуацијама када обвезник не поднесе пореску пријаву. Тада ће се основица пореза на имовину утврдити упоређивањем са основицом пореза на имовину у пореској години за одговарајуће непокретности обвезника који води, односно који не води пословне књиге, као и других података којима располаже надлежни орган јединице локалне самоуправе.⁶²¹

4. Пружање правне помоћи

Државни органи и организације, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе дужни су да, на захтев органа јединице локалне самоуправе, у року од 15 дана од дана пријема захтева, доставе податке којима располажу вршећи послове из своје надлежности, а који су од значаја за утврђивање пореза на имовину.⁶²² При томе, орган јединице локалне самоуправе не плаћа таксе, накнаде и друге трошкове, за податке које прибавља од

⁶²¹ Чл. 7а, ст. 8 ЗПИ.

⁶²² Чл. 9, ст. 1 ЗПИ.

наведених органа за потребе утврђивања пореза на имовину.⁶²³ Штавише, и у одсуству наведене одредбе, органи јединица локалне самоуправе би могли од органа свих нивоа власти да захтевају достављање података који су од значаја за утврђивање пореза на имовину, као изворног прихода јединица локалне самоуправе, и то на основу ЗПППА.⁶²⁴ Разлике између одредаба које регулишу правну помоћ у погледу утврђивања, наплате и контроле пореза на имовину у ЗПИ и у ЗПППА постоје само у погледу дужине рока за достављање тражених података, али с обзиром на то да се ЗПИ третира као *lex specialis*, замољени органи би морали удовољити захтеву у року од 15, а не 30 дана, као што предвиђа ЗПППА.

У циљу што ефикаснијег утврђивања и наплате пореза на имовину, ЗПИ посебно намеће одређене обавезе органима који, по природи посла који обављају, стичу сазнања о чињеницама релевантним за настанак обавезе плаћања пореза на имовину. Тако, орган надлежан за оверу потписа уговарача на уговору којим се врши пренос права својине на непокретности, односно права коришћења грађевинског земљишта, дужан је да надлежном органу јединице локалне самоуправе на чијој територији се налази та непокретност достави примерак уговора најкасније у року од десет дана од дана овере потписа уговарача. Правоснажно решење којим се оглашава наследник непокретности, односно правоснажну одлуку суда о утврђивању права својине и других права на непокретностима која су предмет опорезивања порезом на имовину, суд је дужан да надлежном органу јединице локалне самоуправе на чијој територији се налази та непокретност достави у року од десет дана од дана правоснажности решења, односно одлуке. Јавни бележник је дужан да, у року од десет дана након овере потписа уговарача на уговору, односно сачињавања јавнобележничког записа, којим се врши пренос права на непокретности, надлежном органу јединице локалне самоуправе на чијој територији се налази та непокретност достави примерак тог уговора, односно јавнобележничког записа.⁶²⁵ Да би се обезбедила већа ефикасност, документи се достављају у електронском облику, изузев ако јединица локалне самоуправе не располаже техничким могућностима да документе прима у

⁶²³ Чл. 9, ст. 2 ЗПИ.

⁶²⁴ Чл. 1596 ЗПППА.

⁶²⁵ Чл. 36а, ст. 1-3 ЗПИ.

електронском облику. У том случају, документи се достављају у писаној форми, поштом.⁶²⁶

5. Настанак пореске обавезе

Обавеза по основу пореза на имовину настаје најранијим од следећих дана: даном стицања права, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења имовине на други начин.⁶²⁷

Право својине се може стећи на различите начине: на основу закона, правног посла, наслеђивањем и одлуком државног органа.⁶²⁸ Стицање права својине на основу закона обухвата неколико случајева.⁶²⁹ У контексту опорезивања имовине, одржај, као начин стицања права својине од невласника, заслужује посебну пажњу. Савестан и законит држалац непокретности, на којој други има право својине, одржајем стиче право својине протеклом рока од десет година, а савестан (али не и законит) држалац тек истеком рока од двадесет година.⁶³⁰ У оба случаја, за стицање права својине, нужно је да је држалац савестан, односно да оправдано за себе верује да је власник, односно да је ствар набавио од власника. Следећи наведена правила, пореска обавеза би настала у моменту истека рока за редовни, односно ванредни одржај, односно у моменту када судска одлука којом је то право утврђено постане правоснажна. Међутим, овакав начин резоновања се може довести у питање зато што се током трајања одржаја мора плаћати порез на имовину. Уколико порез не плаћа држалац, с правом се доводи у питање испуњеност услова „савесности”, који се захтева за стицање права својине одржајем. „Наиме, док траје рок за одржај, узупапијент, као савесни држалац, не зна за постојање власника који не врши своје право. У том року, порез на имовину се мора плаћати: или ће то чинити власник, у којем случају он врши своје право својине, па нема одржаја, или ће то чинити узупапијент, који је *per definitionem*, савестан држалац.”⁶³¹ Самим тим, логично је да се настанак пореске обавезе

⁶²⁶ Вид. чл. 36а, ст. 4-5 ЗПИ.

⁶²⁷ Чл. 10 ЗПИ.

⁶²⁸ Вид. чл. 20 ЗОСО.

⁶²⁹ По закону, право својине се стиче стварањем нове ствари, спајањем, мешањем, грађењем на туђем земљишту, одвајањем плодова, одржајем, окупацијом и стицањем права својине од невласника. Вид. чл. 21 ЗОСО.

⁶³⁰ Вид. чл. 28, ст. 2, ст. 4 ЗОСО.

⁶³¹ Д. Поповић (2013), 397.

веже за тренутак стицања државине. Штавише, плаћање пореза на имовину би могло ићи у прилог његовој савесности, односно у прилог томе да држалац за себе оправдано верује да је власник, па би се „савесност” на терену пореског права могла пренети и на терен грађанског права.⁶³²

Право својине се може стећи и на основу уговора са претходним власником. Посматрано са аспекта грађанског права, да би дошло до преноса права својине потребно је да је преносилац заиста власник, да постоји пуноважан уговор (о купопродаји, размени или поклону), као и упис у катастар непокретности или друге јавне евиденције о непокретностима. Међутим, због непостојања или неажурности ових евиденција, фактичко стање се веома често разликује од правног стања, па се за настанак пореске обавезе узима други тренутак – стицање правног основа за одговарајуће право. Дакле, „полазећи од општег принципа који важи за опорезивање – сразмерности пореског терета са економском снагом обвезника, са пореског становишта сматра се да та права постоје када правно или физичко лице поседује правни основ за одговарајуће право (уговор, судску одлуку итд.) и када се према одређеној непокретности и фактички понаша као власник, односно као ималац неког другог права које је предмет опорезивања”.⁶³³ И начело фактицитета⁶³⁴ налаже избор наведеног тренутка као релевантног за настанак пореске обавезе.

Право својине се може стећи и наслеђивањем. У том случају, пореска обавеза настаје у моменту смрти оставиоца, како би се спречило да до правоснажности решења о наслеђивању постоји својеврсни „вакуум” у опорезивању.⁶³⁵

Када се право својине стиче одлуком, односно решењем надлежног државног (судског или управног) органа, као релевантан за настанак пореске обавезе, узима се тренутак коначности решења (решења о отуђењу грађевинског земљишта, решења о конверзији права коришћења грађевинског земљишта у право својине, решења о конверзији права

⁶³² Питање „савесности“ и „несавесности“ на терену пореског права и његове последице на терену грађанског права долази до изражаја у ситуацијама када услед пропуста пореске администрације решење о утврђивању пореза на имовину не буде достављено држаоцу. Ако он за себе оправдано верује да је власник, плаћање пореза на имовину му свакако следује. Спорно је, дакле, да ли „несавесност“, у смислу неиспуњавања пореске обавезе, потиरे „савесност“ на терену грађанског права.

⁶³³ *Опорезивање имовине у Републици Србији* (ур. Игор Татић), Савез рачуновођа и ревизора Србије и Рачуноводство д.о.о., Београд 2011, 10.

⁶³⁴ Вид. чл. 9 ЗПППА.

⁶³⁵ Д. Поповић (2013), 397.

дугорочног закупа на грађевинском земљишту у државној својини у право својине, решења о експропријацији, решења о враћању одузете имовине, итд.).⁶³⁶

Код права закупа стана или стамбене зграде, које је конституисано у корист физичких лица, у складу са законима којима је уређено становање, социјално становање и избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време, пореска обавеза настаје у тренутку закључења уговора о закупу, који се закључује у писменој форми.⁶³⁷

Код права коришћења грађевинског земљишта пореска обавеза настаје у моменту коначности решења надлежног органа о давању земљишта на коришћење.

Како се право јавне својине и право коришћења непокретности у јавној својини уписују у јавне књиге о непокретностима, обавеза по основу пореза на имовину, када је предмет опорезивања право коришћења непокретности у јавној својини, у начелу, настаје у моменту њиховог уписа.⁶³⁸ Али, како је остављен рок за подношење захтева за упис јавне својине и права коришћења непокретности у јавне књиге о непокретностима (годину дана од дана ступања на снагу ЗПИИ) и како од момента подношења захтева до момента реализације уписа може проћи доста времена, настанак пореске обавезе се везује за тренутак ступања на снагу закона којим се уређује право јавне својине и закона којим се уређује конверзија права коришћења у право јавне својине, односно за тренутак отпочињања њиховог коришћења.⁶³⁹

Дан почетка коришћења имовине (непокретности), као тренутак настанка пореске обавезе, релевантан је у ситуацијама када су предмет опорезивања коришћење непокретности у јавној својини, државина непокретности на којој је ималац права својине непознат или неодређен, државина непокретности у јавној својини без правног основа и државина и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу, као и у свим

⁶³⁶ Вид. чл. 97 ст. 4, чл. 101а, чл. 103-104 ЗПИИ (2009); чл. 47 Закона о враћању одузете имовине и обештећењу, *Службени гласник РС*, бр. 72/11 и 108/13; чл. 29 Закона о експропријацији, *Службени гласник РС*, бр. 53/95, *Службени лист СРЈ*, бр. 16/01 – одлука СУС и *Службени гласник РС*, бр. 20/09 и 55/13 – одлука УС.

⁶³⁷ Вид. чл. 7 ЗС, чл. 13 ЗСС, чл. 26 Уредбе о решавању стамбених потреба ратних војних инвалида и породица палих бораца, *Службени гласник РС*, бр. 82/06.

⁶³⁸ Вид. чл. 25 ЗЈС.

⁶³⁹ Вид. чл. 2-23 ЗЈС, чл. 100 ЗПИИ (2009).

ситуацијама када је почетак коришћења непокретности наступио пре него што су наступили услови за стицање права која су предмет опорезивања пореза на имовину.

Моменат настанка пореске обавезе везује се за дан оспособљавања, дан издавања употребне дозволе, односно дан омогућавања коришћења имовине на други начин, у случајевима изградње или доградње непокретности. Избор наведених тренутака као меродавних за настанак пореске обавезе показује интенцију српског законодавца да опорезује фактичко стање, односно да опорезује новоизграђене објекте, независно од тога да ли је за њих издата локацијска дозвола, грађевинска дозвола, као и друга неопходна документација.

Дан оспособљавања непокретности се узима као релевантан за настанак пореске обавезе, без обзира на то да ли се објекат заиста користи или не. Под оспособљавањем, односно омогућавањем коришћења имовине на други начин подразумева се да је објекат опремљен водоводним, канализационим, гасоводним, телекомуникационим, електроенергетским и другим инсталацијама, као и да поседује друга својства, захваљујући којима представља целину која је заштићена од временских и других спољних утицаја.

Издавањем употребне дозволе може настати, такође, обавеза плаћања пореза. Њено издавање значи да је за објекат у питању издата локацијска дозвола, грађевинска дозвола, али и техничка документација на основу које се објекат градио. Њоме надлежни орган утврђује да је објекат подобан за употребу.⁶⁴⁰

Важно је нагласити да чл. 10 ЗПИ није формулисан на најбољи могући начин, јер упућује на то да ће се у ситуацијама када је до оспособљавања дошло пре издавања употребне дозволе, као моменат настанка пореске обавезе узети дан оспособљавања непокретности, пошто је тај тренутак раније наступио. Можемо да закључимо да је тренутак издавања употребне дозволе, као моменат настанка пореске обавезе, сувишан, јер ће увек наступити након оспособљавања непокретности. Очито да је намера српског законодавца била да дан оспособљавања објекта буде меродаван за настанак пореске обавезе, када је реч о нелегално изграђеним објектима, а тренутак издавања употребне дозволе, када је реч о објектима који су изграђени у складу са законом прописаним условима. Имајући у виду

⁶⁴⁰ Вид. чл. 154-160 ЗПИИ (2009).

претходно наведено, неопходно је извршити одговарајућа прецизирања, односно одвојено поставити моменат настанка пореске обавезе за легално и нелегално изграђене објекте.

Када су у питању објекти у изградњи могло би се размислити и о увођењу новог тренутка као меродавног за настанак пореске обавезе, пошто није ретка ситуација да се објекти намењени тржишту намерно не довршавају. Ако су у питању нелегално изграђени објекти, пореска обавеза за њих не може настати, јер објекат није оспособљен за коришћење. То исто важи и када је реч о објектима који се граде у складу са законом прописаним условима, јер је за њих релевантан тренутак издавања употребне дозволе. Због тога, код непокретности у изградњи, обавеза плаћања пореза на имовину би се могла везати за проценат изграђености, који би се утврђивао последњег дана године која претходи години за коју се порез утврђује, с тим да би се подзаконским актом могао ближе одредити минимални проценат изграђености који је опорезив. У том случају, би у тренутку продаје објеката намењених тржишту, обавеза плаћања пореза на имовину прешла на купца. Када би се тако поступило, одредбу која предвиђа привремено пореско ослобођење за непокретности које су евидентирание као добра намењена даљој продаји би требало укинути.⁶⁴¹ Ефикасна примена наведеног правила би захтевала интензивирање вршења теренске пореске контроле.

Како је порез на имовину периодични порез, пореска обавеза је трајне природе и престаје само изузетно. Имајући у виду карактеристике непокретности, до тога би могло доћи једино у случајевима рушења грађевинских објеката.

6. Пореске стопе

Српски законодавац се определио да код пореза на имовину пропише, и пропорционалне, и прогресивне стопе. Пропорционалне стопе су прописане за све обвезнике који воде пословне књиге, а обвезници који не воде пословне књиге, у начелу, су подвргнути прогресивним стопама, осим када предмет опорезивања представљају одређена права на земљишту, његова државина или коришћење.

⁶⁴¹ Вид. чл. 12, ст. 6 ЗПИ.

Стопе пореза на имовину износе:⁶⁴²

- 1) на права на непокретности пореског обвезника који води пословне књиге – до 0,4%,⁶⁴³
- 2) на права на земљишту код обвезника који не води пословне књиге – до 0,30%;
- 3) на права на непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге, осим на земљишту:

Пореска основица	Плаћа се на име пореза
(1) до 10.000.000 динара	до 0,40%
(2) од 10.000.000 до 25.000.000 динара	порез из подтачке (1) + до 0,6% на износ преко 10.000.000 динара
(3) од 25.000.000 до 50.000.000 динара	порез из подтачке (2) + до 1,0% на износ преко 25.000.000 динара
(4) преко 50.000.000 динара	порез из подтачке (3) + до 2,0% на износ преко 50.000.000 динара.

Централна власт је, дакле, прописала највише допуштене стопе, а јединицама локалне самоуправе је пружена могућност да, придржавајући се законског лимита, утврде њихову висину. Из начина на који је формулисан чл. 11 ЗПИ, произлази да се прописане стопе примењују само када предмет опорезивања представљају одређена права на непокретностима. Међутим, прописане стопе се морају применити и у случајевима када је предмет опорезивања државина или коришћење непокретности, јер би у противном државина или коришћење непокретности били подвргнути нултој стопи, тј. неопорезовани, што би било противречно, целокупном духу ЗПИ, али, пре свега, одредбама посвећеним предмету опорезивања. Додатни аргумент је и чињеница да се пореска ослобођења установљена ЗПИ не везују за предмет опорезивања, него за поједине категорије непокретности и обвезника. Очито, реч је о техничком пропусту, односно о

⁶⁴² Вид. чл. 11, ст. 1 ЗПИ.

⁶⁴³ Када су у питању права на непокретностима обвезника који води пословне књиге, која су на дан 31. децембра 2000. године припадала обвезнику који не води пословне књиге, на њих ће се примењивати стопа пореза на имовину прописана за права на земљишту код обвезника који не воде пословне књиге (до 0,3%). Вид. чл. 46 ЗПИ.

томе да наведени члан није усклађен са чл. 2 ЗПИ. Наиме, формулација чл. 11 потиче још из периода примене ЗПИ када су предмет опорезивања била само одређена права на непокретностима, али не и државина и коришћење непокретности, под законом прописаним условима.

С обзиром на то да ЗПИ прописује највише допуштене стопе коју могу уводити јединице локалне самоуправе, поставља се питање да ли би законом требало одредити и најнижу стопу пореза на имовину. Аргумент против тога јесте чињеница да је реч о изворном приходу јединица локалне самоуправе, „тако да оне имају снажан подстицај да, увећавајући стопе, увећавају и сопствене јавне приходе.”⁶⁴⁴ Међутим, како су поједине јединице локалне самоуправе за поједине категорије непокретности прописале нулту стопу,⁶⁴⁵ чиме су „на мала врата”, фактички, увеле додатна пореска ослобођења, мимо оних установљених ЗПИ, морало би се размислити и о увођењу распона у оквиру којег би јединице локалне самоуправе одређивале стопу.

Пропорционалним стопама су подвргнути обвезници који воде пословне књиге, без обзира на врсту непокретности, као и обвезници који не воде пословне књиге, али само када су предмет опорезивања одређена права на земљишту, његова државина или коришћење. Прогресивним стопама, и то рашчлањеној прогресији, су подвргнути једино грађевински објекти обвезника који не воде пословне књиге. Својевремено је у српском позитивном праву, у члану који је био посвећен стопи пореза на имовину, била садржана одредба која је прописивала да се сваки предмет опорезивања засебно опорезује.⁶⁴⁶ Иако не постоји изричита одредба у важећем ЗПИ, сваки објекат се засебно опорезује, чак, и када су у питању објекти који се састоје од више посебних целина, које се могу сврстати у различите групе непокретности. Примера ради, ако се кућа за становање наслања на гаражу, свака од наведених категорија непокретности ће се засебно опорезовати. Због непотпуности чл. 6а ЗПИ, који је посвећен разврставању непокретности, у пракси се могу јавити неке спорне ситуације, које се не би могле разрешити, чак, и да постоји одредба у важећем законодавству, која би прописивала да се сваки предмет опорезивања засебно опорезује.

⁶⁴⁴ Борис Беговић, „Порези на имовину у Србији: постојеће стање и предлог реформе“, *Финансије* 1-6/2005, 52.

⁶⁴⁵ Вид. доле, 194.

⁶⁴⁶ Вид. Дејан Поповић, Милан Ковачевић, Милован Степановић, *Коментар Закона о порезима на имовину*, Номос, Београд 1992, 19.

Наиме, ако би се прихватио приступ да се помоћни објекти категоризују као главни, онда би то значило да се њихова основица сабира са основицом главног објекта, што, аутоматски, значи могућност потпадања под удар више маргиналне стопе.

Тек од 2010. године ЗПИ прописује највишу дозвољену стопу пореза на имовину за земљиште (грађевинско, шумско, пољопривредно и друго земљиште) обвезника који не воде пословне књиге, односно тек од тада је стопа предвиђена за ову категорију непокретности издвојена из општег режима који је важио за обвезнике који не воде пословне књиге, како у погледу врсте стопе, тако и у погледу њене највише допуштене висине. За прописивање нешто ниже максимално допуштене стопе за грађевинско земљиште могло се наћи оправдање, с обзиром на то да је оно, због обавезе плаћања накнаде за коришћење грађевинског земљишта, фактички било двоструко опорезовано. Међутим, имајући у виду да је основица пореза на имовину за пољопривредно и шумско земљиште била потпуно обезвређена, није било потребе да се наведеним категоријама земљишта пружи привилегован третман и на терену стопа. У ситуацији када се основица за пољопривредно и шумско земљиште обвезника који не воде пословне књиге утврђује на исти начин као и за остале категорије непокретности, прописивањем ниже максимално допуштене стопе која је, уз то, и пропорционална, ублажиће се „шок” због преласка на нови начин утврђивања основице пореза на имовину за оне пољопривреднике који не воде пословне књиге, тако да се за њено постојање, барем у прелазном периоду, може наћи оправдање.

Начин на који је постављена скала пореске прогресије, посебно маргиналне стопе пореза на имовину које су предвиђене за другу, трећу и четврту траншу, се могу критиковати из неколико разлога. Пре свега, наведено решење је компликовано и недовољно транспарентно за већину обвезника пореза на имовину. Потом, „одстојање” између маргиналних стопа које су прописане за прву и другу траншу (0,4% и 0,6%) није превише значајно да би се оправдало додатно компликовање пореза на имовину увођењем стопе од 0,6% и неразумевање од стране обвезника пореза на имовину.⁶⁴⁷ Такође, маргинална стопа предвиђена, посебно, за четврту траншу (2%) је превисока, посебно ако се има у виду

⁶⁴⁷ Вид. Н. Алтипармаков, 91.

чињеница да се просечан принос од имовине креће око 6%.⁶⁴⁸ Уз то, значајне разлике између маргиналних стопа предвиђених за различите транше (поготово треће и четврте) стварају подстицај ка преносу имовине на најближе сроднике, како би се умањило пореско оптерећење. У пракси се наведена тежња најчешће манифестује тако што обвезници поклањају имовину првом наследном реду, „како би дисперзовали власништво и умањили пореско оптерећење, чиме се губи потенцијални фискални ефекат прогресивне пореске стопе”.⁶⁴⁹ Да би се избегло потпадање под удар више маргиналне стопе, обвезници могу оснивати и правна лица и на њих преносити имовину, о чему је напред било више речи. Услед бројних могућности за евазију, прописивање високих стопа за трећу и четврту траншу не мора да значи и већи прилив средстава од пореза на имовину, тим пре што мали број обвезника потпада под удар највише маргиналне стопе пореза на имовину. Нетранспарентност прогресије по траншама за просечног пореског обвезника се очито не компензује већим нивоом прикупљених прихода, па се, стога, њена измена намеће као неминовност.⁶⁵⁰

Чињеница да је прогресивна стопа приликом опорезивања имовине „резервисана” искључиво за обвезнике који не воде пословне књиге, указује на то да је у основи прописивања таквог решења тежња да се, макар декларативно, остваре социјално-политички циљеви, односно да се они обвезници чије су непокретности највредније подвргну оштрим прогресивним стопама. И у перцепцији највећег дела јавности, односно обвезника који су у највећем броју случајева подвргнути најнижој маргиналној стопи, овакво решење се обично доживљава као правично.

На основу свега изнетог, јасно је да би установљавање јединствене пропорционалне стопе за све обвезнике, не само значајно смањило могућности за евазију пореза на имовину, него би ишло и у прилог постизању већег степена једноставности и транспарентности система опорезивања имовине. Уколико се, ипак, начелно жели очувати социјално-политичка димензија путем прогресивних стопа, скала пореске прогресије би се морала значајно поједноставити. У том правцу, као алтернатива, могло би да послужи решење да се, уместо

⁶⁴⁸ Вид. Т. Левитас, Д. Васиљевић, А. Бућић, 109.

⁶⁴⁹ Б. Беговић *et al.* (2004), 127.

⁶⁵⁰ Иако су стопе предвиђене за трећу и четврту траншу високе, у једном периоду примене ЗПИ биле су још више. Тако је стопа предвиђена за трећу траншу износила 1,5% (примењивала се од 2001-2010. године), а за четврту траншу, чак, 3%, (примењивала се од 2004-2010. године).

на четири, основица подели на две транше, тако да у другу потпада изузетно вредна имовина, тј. имовина чија вредност износи више од 25.000.000 динара. Наведено решење не би значајно одступало од постојећег, јер се маргинална стопа прописана за другу траншу (од 10.000.000 до 25.000.000 динара) разликује од оне прописане за прву траншу за свега 0,2%. У том случају, стопа прописана за другу траншу не би требало да буде виша од 1%.

У случају да скупштина јединице локалне самоуправе не утврди висину пореске стопе, или је утврди преко максималног износа утврђеног законом, порез на имовину ће се утврдити применом највише одговарајуће пореске стопе на права на непокретности обвезника који води пословне књиге, односно обвезника који не води пословне књиге.⁶⁵¹ Начин на који је формулисана наведена одредба указује на то да она „покрива” случајеве када скупштина јединице локалне самоуправе уопште не одреди висину стопе пореза на имовину. Међутим, имајући у виду да је изменама и допунама ЗПИ из 2013. године јединицама локалне самоуправе наметнута дужност да у законом прописаном року објаве одлуку о стопама, не преостаје ништа друго но да се у случају непоштовања законског рока примене највише законом допуштене стопе. С обзиром на то да су, како смо напред већ истакли, поједине јединице локалне самоуправе прописале стопу у висини од 0% за поједине категорије непокретности, што није у сагласности са законом, то би значило да се и у наведеном случају може сматрати да јединице локалне самоуправе уопште нису одредиле стопу, па је, самим тим, примена чл. 11, ст. 2 неминовна.

Када скупштина јединице локалне самоуправе донесе и објави одлуку о стопама у законом предвиђеном року, не мора то чинити и у наредним годинама. Међутим, постоје и становишта да одлуке о стопама пореза на имовину, бар на почетку примене, треба да имају важност од једне године. Наиме, то би омогућило органима локалне самоуправе да временом, методом покушаја и грешке, дођу до оптималне стопе пореза на имовину. Након тога би се могло размишљати о томе да се можда локалне власти обавежу да

⁶⁵¹ Чл. 11, ст. 2 ЗПИ.

пореске стопе овог пореза одређују за нешто дужи период, како би обвезници уживали већи степен сигурности.⁶⁵²

Јединице локалне самоуправе из одабраног узорка су се, са изузетком њих пет (Вршац, Бојник, Власотинце, Сјеница, Владичин Хан), определиле да пропишу највишу законом допуштену стопу (0,4%) за непокретности обвезника који воде пословне књиге. Што се тиче стопе прописане за земљиште обвезника који не води пословне књиге, њих 17 (Нови Сад, Суботица, Чајетина, Лапово, Рашка, Бор, Неготин, Апатин, Свилајнац, Зрењанин, Гаџин Хан, Житорађа, Тутин, Бујановац, Власотинце, Крупањ, Бела Паланка) се определило да пропише највишу законом допуштену стопу (0,3%), а преостале јединице локалне самоуправе из одабраног узорка за стопу која се креће у распону од 0% до 0,2%. Наиме, три јединице локалне самоуправе из одабраног узорка (Пећинци, Инђија и Босилеград) су за земљиште обвезника који не воде пословне књиге прописале нулту стопу. Тиме се, у суштини, супротно закону, установљава пореско ослобођење за земљиште обвезника који не води пословне књиге. Штавише, подзаконским актом општине Пећинци прописано је да се нулта стопа примењује само на пољопривредно и шумско земљиште, док је грађевинско земљиште потпуно изостављено, односно стопа за грађевинско земљиште уопште није ни утврђена. Намера је, очигледно, била да се само пољопривредном и шумском земљишту обезбеди привилеговани третман, како би се избегло нагло пореско оптерећење, због преласка на нови начин утврђивања основице пореза на имовину. С обзиром на то да прописивањем нулте стопе, наведене јединице локалне самоуправе губе део својих изворних прихода, јасно је да је у њима приоритет дат социјално-политичким циљевима.

Што се тиче висине стопе за непокретности обвезника који не воде пословне књиге, осим на земљишту, њих 13 (Нови Сад, Суботица, Чајетина, Лапово, Рашка, Бор, Неготин, Апатин, Свилајнац, Горњи Милановац, Тутин, Бела Паланка, Кнић) се определило да пропише највишу законом допуштену стопу (0,4%) за прву траншу, док се у преосталим јединицама локалне самоуправе из одабраног узорка она креће у распону од 0,2% до 0,3%. Стопе прописане за другу, трећу и четврту траншу су у свим анализираним јединицама локалне самоуправе максималне, са изузетком Врњачке Бање (0,5%, 0,8% и 1,5%),

⁶⁵² Борис Беговић, „Реформа пореза на имовину”, *Нека питања локалних финансија* (ур. Борис Беговић, Милица Бисић, Бошко Мијатовић), Центар за либерално-демократске студије, Београд 2005, 11-12.

Дољевца (0,3%, 0,5%, 1%) и Бојника (0,5%, 0,8%, 1,7%), док су у Прешеву (0,5%, 1%, 2%) и Владичином Хану (0,5%, 1%, 2%) максималне стопе прописане за трећу и четврту траншу.

Ваља на крају истаћи да одлуку о стопама пореза на имовину у законом предвиђеном року нису донеле следеће јединице локалне самоуправе: Житорађа, Прешево, Бојник, Власотинце, Бела Паланка и Владичин Хан, док општина Богатић уопште није донела одлуку о стопама пореза на имовину за 2014. годину.

7. Пореске олакшице

ЗПИ прописује две врсте пореских олакшица – пореска ослобођења и пореске кредите.

7.1. Пореска ослобођења

Српски законодавац се определио да пропише релативно широк круг пореских ослобођења, и то по различитим основима.

Тако, порез на имовину се не плаћа на непокретности:

- 1) у јавној својини које користе директни и индиректни корисници буџетских средстава, корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање и други корисници јавних средстава који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора, према прописима којима се уређује буџетски систем, осим јавних предузећа;⁶⁵³

Пореско ослобођење је прописано за непокретности у јавној својини, коју чини право својине Републике Србије – државна својина, право својине аутономне покрајине – покрајинска својина и право својине јединице локалне самоуправе – општинска, односно градска својина, а које користе директни и индиректни корисници буџетских средстава, корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање и други корисници јавних средстава који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора. Списак корисника јавних средстава, у оквиру којег су евидентирани корисници средстава буџета

⁶⁵³ Чл. 12, ст. 1, тач. 1) ЗПИ.

Републике Србије, односно буџета локалне власти, корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање, као и други корисници јавних средстава који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора, утврђује се подзаконским актом, тако да ће само они корисници јавних средстава који се налазе на том списку бити у могућности да остваре право на пореско ослобођење по овом основу.⁶⁵⁴ Када је реч о непокретностима које користе наведени субјекти, порез на имовину се не плаћа ни у случају када су оне трајно дате другим лицима ради остваривања прихода.⁶⁵⁵

Мишљења смо да законодавац потпуно оправдано пореско ослобођење не везује за кориснике непокретности у јавној својини, с обзиром на то да се у овој улози могу јавити и правна лица, ако им је коришћење дато концесијом или на други законом предвиђен начин, већ само за кориснике буџетских средстава, који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора.

У основи прописивања наведеног пореског ослобођења леже, превасходно, административни разлози, односно потреба за избегавањем сувишног административног оптерећења, јер се пошло од тога да је бесмислено да држава опорезује субјекте које она финансира и који, уједно, и користе њене непокретности, односно непокретности у јавној својини.⁶⁵⁶

Од 1. јануара 2014. године јавна предузећа немају право на пореско ослобођење, осим уколико нису у питању непокретности за које је експлицитно установљено пореско ослобођење (нпр. за објекте који непосредно служе за обављање комуналних делатности). Подвргавањем јавних предузећа порезу на имовину српски законодавац је желео да обезбеди једнакост у погледу услова пословања јавних предузећа и осталих привредних субјеката.

- 2) дипломатских и конзуларних представништава страних држава, под условом реципроцитета;⁶⁵⁷

⁶⁵⁴ Вид. Правилник о списку корисника јавних средстава, *Службени гласник РС*, бр. 120/13.

⁶⁵⁵ Чл. 12, ст. 3 ЗПИ.

⁶⁵⁶ Вид. горе, 102.

⁶⁵⁷ Чл. 12, ст. 1, тач. 2) ЗПИ.

Да би се остварило право на пореско ослобођење по овом основу неопходно је да ни Република Србија не плаћа порез на имовину на непокретности својих дипломатских и конзуларних представништава која се налазе у односној држави, чиме се обезбеђује реципрочност обавезе пореског ослобођења. Уз то, постављен је и додатни услов. Наиме, пореско ослобођење се не примењује на непокретности, које се трајно дају другим лицима ради остваривања прихода. Трајним давањем другим лицима сматра се свако уступање непокретности другом лицу уз накнаду, које у току 12 месеци, непрекидно или с прекидима, траје дуже од 183 дана.⁶⁵⁸

У основи прописивања наведеног пореског ослобођења леже, превасходно, политички разлози.

- 3) у својини традиционалних цркава и верских заједница и других цркава и верских заједница регистрованих у складу са законом којим се уређује правни положај цркава и верских заједница, које су намењене и искључиво се користе за обављање богослужбене делатности;⁶⁵⁹

Право на пореско ослобођење, почев од 2007. године, не остварују само традиционалне цркве (Српска Православна Црква, Римокатоличка Црква, Словачка Евангеличка Црква а.в., Реформатска Хришћанска Црква и Евангеличка Хришћанска Црква а.в.) и верске заједнице (Исламска верска заједница и Јеврејска верска заједница), већ и друге цркве и верске заједнице које су регистроване у складу са законом којим се уређује правни положај цркава и верских заједница.⁶⁶⁰ Наведеним решењем се постиже, у пореском смислу, равноправност свих регистрованих цркава и верских заједница на територији Србије.

Право на пореско ослобођење се може остварити само за непокретности које су намењене и искључиво се користе за обављање богослужбене делатности, што се у суштини своди на храмове, зграде и друга здања за богослужбене потребе (тзв. богослужбени простор). Сем тога, захтева се да оне нису трајно дате другим лицима ради остваривања прихода.⁶⁶¹ Имајући у виду претходно наведено, јасно је да не постоји законски основ да се оствари

⁶⁵⁸ Вид. чл. 12, ст. 3-4 ЗПИ.

⁶⁵⁹ Чл. 12, ст. 1, тач. 3) ЗПИ.

⁶⁶⁰ Чл. 7-22 Закона о црквама и верским заједницама, *Службени гласник РС*, бр. 36/06.

⁶⁶¹ Чл. 12, ст. 3 ЗПИ.

право на пореско ослобођење за пољопривредно земљиште у својини цркава и верских заједница, за станове у којима станују свештена лица, за административне зграде, за зграде школа, факултета, интерната, независно од тога што су у својини цркава и верских заједница, за манастирске конаке и самостане у којима живе свештена лица, односно часне сестре, а који су у својини регистрованих цркава и верских заједница.⁶⁶² Али, пошто није ретко да су непокретности у својини регистрованих цркава и верских заједница проглашене културним, односно историјским споменицима, могуће је да по овом основу уживају пореско ослобођење.

У основи прописивања наведеног пореског ослобођења леже, не само верски и културни, већ и административно-технички разлози, с обзиром на то да би за већину наведених објеката било врло тешко спровести вредновање, па, самим тим, и опорезивање.

- 4) које су од надлежног органа проглашене културним или историјским споменицима – на непокретности у целини, односно на посебне делове, који служе за ове намене;⁶⁶³

Закон о културним добрима у непокретна културна добра убраја споменике културе, просторне културно-историјске целине, археолошка налазишта и тзв. знаменита места.⁶⁶⁴ Реч је о непокретним добрима која су од посебног културног или историјског значаја, а које је као такве прогласила Влада Републике Србије. ЗПИ користи израз „културни и историјски споменици”, па би, у циљу усаглашавања ова два законска текста, било пожељно користити израз „културна добра”. Пореско ослобођење се може остварити за непокретности у целини, али и за њихове посебне делове, под којима се подразумевају посебни делови објекта који чине грађевинску целину, односно посебне катастарске парцеле земљишта.

Да би се остварило право на пореско ослобођење није довољно само да се односна непокретност прогласи културним добром, него и да се, уз то, користи за намене због којих је пореско ослобођење прописано, односно да се користи као културни или

⁶⁶² Вид. *Мишљење Министарства финансија РС*, бр. 011-00-00692/2011-04 од 15.12.2011. године; *Мишљење Министарства финансија РС*, бр. 011-00-00720/2011-04 од 28.12.2011. године.

⁶⁶³ Чл. 12, ст. 1, тач. 4) ЗПИ.

⁶⁶⁴ Вид. чл. 18-22 Закона о културним добрима, *Службени гласник РС*, бр. 71/94, 52/11 – др. закон, 99/11 – др. закон.

историјски споменик, као и да непокретност која је у питању није трајно дата другим лицима ради остваривања прихода.⁶⁶⁵ Министарство финансија Републике Србије је својевремено истакло свој став да „с обзиром на то да делатност угоститељства и хотелијерства представља делатност привредног карактера, не постоји законски основ да се обвезник пореза на имовину за објекат у коме се обавља делатност хотела и ресторана ослободи пореза на имовину независно од тога што је тај објекат од стране надлежног органа проглашен за културно добро”.⁶⁶⁶ Како се у законском тексту нигде експлицитно не спомиње да је пореско ослобођење резервисано само за оне објекте који се искључиво користе за културне намене, за разлику од пореског ослобођења прописаног за објекте регистрованих цркава и верских заједница и објекте обвезника пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства, односно обвезника коме је пољопривреда претежна регистрована делатност, који се користе за примарну пољопривредну производњу, оно би се могло остварити и за непокретности, које се поред културне, користе и за друге намене, под условом да нису трајно дате другим лицима ради остваривања прихода.

У основи прописивања наведеног пореског ослобођења лежи потреба да се и на терену пореза на имовину пружи заштита културној баштини, али и административно-технички разлози, с обзиром на то да би наведене непокретности било тешко разврстати у одговарајућу категорију и, сходно томе, спровести њихово вредновање.

- 5) пољопривредно и шумско земљиште које се поново приводи намени – пет година, рачунајући од почетка привођења намени;⁶⁶⁷

Пореско ослобођење је прописано за пољопривредно земљиште (њиве, вртови, воћњаци, виногради, ливаде, пашњаци, рибњаци, трстици и мочваре) које се поново приводи намени, тј. за оно пољопривредно земљиште које се, захваљујући предузимању одговарајућих мера, поново користи за пољопривредну производњу. Имајући у виду дефинисање шумског земљишта у Закону о шумама, прописано пореско ослобођење би се могло применити у случајевима када је реч о земљишту, које је због својих природних

⁶⁶⁵ Вид. чл. 12, ст. 3 ЗПИ.

⁶⁶⁶ Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-03-00058/2010-04 од 03.03.2010. године.

⁶⁶⁷ Чл. 12, ст. 1, тач. 6) ЗПИ.

особина подобно за гајење шума, као и када је у питању земљиште на коме се налазе објекти намењени газдовању шумама, дивљачи и остваривању општекорисних функција шума, а које се због предузимања одређених мера од стране обвезника поново приводи намени (нпр. подижу се нове шуме, стављају се у функцију објекти намењени остваривању општекорисних функција шума и сл.).⁶⁶⁸ Пореско ослобођење се не примењује уколико се пољопривредно и шумско земљиште, које се поново привело намени, трајно даје другим лицима ради остваривања прихода.⁶⁶⁹

У основи прописивања наведеног пореског ослобођења леже економски и еколошки разлози, односно његово прописивање има за циљ да стимулише ефикасно коришћење земљишта, али и да допринесе остваривању еколошких користи, које су посебно изражене када је реч о шумама које имају велику улогу у заштити и унапређивању животне средине.

Може се очекивати да ће наведена пореска олакшица у предстојећем периоду бити снажан подстицај за обвезнике да пољопривредно и шумско земљиште поново приведу намени, с обзиром на то да је радикално промењен начин утврђивања основице за наведену категорију земљишта.

- б) путеве, пруге и друга добра у општој употреби у јавној својини, према прописима којима се уређује јавна својина, као и на изграђене обале за пристајање пловила (кејске зидове и слично), бродске преводнице, маневарску површину и полетно-слетне стазе на аеродромима;⁶⁷⁰

ЗПИ предвиђа пореско ослобођење за добра у општој употреби у јавној својини, под којима се подразумевају ствари које су због своје природе намењене коришћењу свих и које су као такве одређене законом (јавни путеви, јавне пруге, мост и тунел на јавном путу, прузи или улици, улице, тргови, јавни паркови, гранични прелази и др.).⁶⁷¹ Од измена и допуна ЗПИ из 2013. године јасно је да се пореско ослобођење обезбеђује искључиво за путеве и пруге у јавној својини. До тада, у чл. 12, ст. 1, тач. 1), је било прописано да се порез на имовину не плаћа на добра у општој употреби, у која се убрајају и путеви и пруге,

⁶⁶⁸ Вид. чл. 5 Закона о шумама, *Службени гласник РС*, бр. 30/10.

⁶⁶⁹ Вид. чл. 12, ст. 3 ЗПИ.

⁶⁷⁰ Чл. 12, ст. 1, тач. 7) ЗПИ.

⁶⁷¹ Чл. 10, ст. 2 ЗЈС.

док је у чл. 12, ст. 1, тач 7) било установљено пореско ослобођење за путеве, лучке обале и лукобране, бродске преводнице, пруге, аеродромске писте, бране (водоуставе) и објекте за одводњавање, тако да је издвајање путева и пруга, иако су већ обухваћени појмом добара у општој употреби, водило закључку да пореско ослобођење уживају и путеви и пруге у приватној својини.

У основи прописивања пореског ослобођења за добра у општој употреби леже, првенствено, административно-технички разлози, јер се пошло од тога да је бесмислено да држава опорезује добра чије обезбеђивање она финансира.

Изменама и допунама ЗПИ из 2013. године извршено је и његово усклађивање на термиолошком плану са Законом о пловидби и лукама на унутрашњим водама, те пореско ослобођење уживају, не више лучке обале, него изграђене обале за пристајање пловила (кејски зидови и слично).⁶⁷² Другим речима, од свих лучких грађевина и објеката, пореско ослобођење важи само за изграђене обале за пристајање пловила.

Пошто се бродске преводнице, као грађевински објекти који служе за изравнање пловног пута, могу окарактерисати као водни објекти, нема потребе да у чл. 12, ст. 1, тач. 7) егзистирају као посебна ставка за коју је прописано пореско ослобођење, јер ЗПИ, почев од 2013. године, обезбеђује пореско ослобођење за све водне објекте.⁶⁷³

Такође, изменама и допунама ЗПИ из 2013. године извршено је термиолошко усклађивање са законом који регулише област ваздушног саобраћаја, тако да ЗПИ више не користи термин „аеродромске писте”, него „маневарска површина” и „полетно-слетне стазе на аеродромима”. Једино су маневарске површине и полетно-слетне стазе на аеродромима подвргнуте пореском ослобођењу, док оно није предвиђено за платформе, паркинг позиције и неке друге делове аеродромске инфраструктуре.⁶⁷⁴

Чини нам се да не постоје убедљиви разлози за прописивање пореског ослобођења само за маневарске површине и полетно-слетне стазе, као делове аеродромске инфраструктуре, односно само за изграђене обале за пристајање пловила, као делове лучке инфраструктуре,

⁶⁷² Вид. чл. 213 Закона о пловидби и лукама на унутрашњим водама, *Службени гласник РС*, бр. 73/10.

⁶⁷³ Вид. доле, 202-203.

⁶⁷⁴ Вид. чл. 3, ст. 1, тач. 1), 11), 22-24), 29) Закона о ваздушном саобраћају, *Службени гласник РС*, бр. 73/10, 57/11, 93/12.

јер ЗПИ у чл. 7, ст. 8 прописује да основицу пореза на имовину за инфраструктурне објекте представља књиговодствена вредност објекта, па се тешкоће у погледу утврђивања основице, односно долажења до података о промету одговарајућих непокретности не могу узети као разлог за постојање пореског ослобођења.

Пореско ослобођење се неће применити ако се наведене непокретности трајно дају другим лицима ради остваривања прихода.⁶⁷⁵

- 7) водно земљиште и водне објекте који су уписани у регистар катастра водног добра, односно катастра водних објеката, осим на објекте за узгој риба (рибњаке);⁶⁷⁶

Водно земљиште је земљиште на коме стално или повремено има воде, због чега се формирају посебни хидролошки, геоморфолошки и биолошки односи који се одражавају на акватични и приобални екосистем.⁶⁷⁷ У том смислу, корита текућих и стајаћих вода, приобално земљиште, спрудови и сл. би се могли категоризовати као водно земљиште. Водни објекти су грађевински и други објекти који, заједно са уређајима који им припадају, чине техничку, односно технолошку целину, а служе за обављање водне делатности.⁶⁷⁸ У водне објекте, сходно томе, би се могли сврстати објекти за одводњавање, објекти за производњу хидроелектричне енергије, бунари, објекти за сакупљање отпадних вода, снабдевање водом, бродске преводнице и др. За разлику од раније важеће регулативе која је предвиђала пореско ослобођење само за бране (водоуставе) и објекте за одводњавање, изменама и допунама ЗПИ из 2013. године, оно се проширује на све водне објекте.

Ради обезбеђења података потребних за управљање, коришћење и заштиту вода, као и за заштиту од штетних дејстава вода, установљавају се водни катастри (катастар водног добра (вода и водног земљишта), катастар водних објеката и др.).⁶⁷⁹ Само за оно водно земљиште и водне објекте који су уписани у наведене катастре прописано је пореско

⁶⁷⁵ Вид. чл. 12, ст. 3 ЗПИ.

⁶⁷⁶ Чл. 12, ст. 1, тач. 7а ЗПИ.

⁶⁷⁷ Чл. 8, ст. 1 Закона о водама, *Службени гласник РС*, бр. 30/10.

⁶⁷⁸ Чл. 13, ст. 1 Закона о водама.

⁶⁷⁹ Вид. чл. 131, ст. 1-2 Закона о водама.

ослобођење, осим на објекте за узгој риба (рибњаке). Поред тога, захтева се да водно земљиште и водни објекти нису трајно дати другим лицима ради остваривања прихода.⁶⁸⁰

Поред наведеног пореског ослобођења, које је временски неограничено, прописано је и пореско ослобођење привременог карактера. Наиме, од 1. јануара 2014. године до 31. децембра 2015. године порез на имовину се неће плаћати на водно земљиште и водне објекте за које је издата правоснажна водна сагласност, односно за које се водна дозвола не издаје у складу са законом којим се уређују воде, осим на објекте за узгој риба (рибњаке).⁶⁸¹ Водна сагласност се издаје пре почетка изградње нових и реконструкције постојећих објеката и постројења и извођења других радова који могу имати утицај на водни режим. Њоме се утврђује да је техничка документација за објекте и радове, као и планска документа за уређење простора и газдовање шумама урађена у складу са издатим водним условима, док се водном дозволом утврђује начин, услови и обим коришћења вода, начин, услови и обим испуштања отпадних вода, складиштења и испуштања хазардних и других супстанци које могу загадити воду, као и услови за друге радове којима се утиче на водни режим.⁶⁸² Разлог због којег је уведено ово привремено пореско ослобођење лежи у томе што су у питању водна земљишта и водни објекти који нису уписани у одговарајуће катастре, али је започета одговарајућа процедура у том правцу, па по том основу не могу остварити право на пореско ослобођење.

Водно земљиште и водни објекти могу бити у свим облицима својине. Уколико се налазе у јавној својини, третираће се као добра од општег интереса, па ће, стога, уживати посебну заштиту.⁶⁸³ Међутим, то није основни разлог за прописивање наведеног пореског ослобођења, јер такав, привилегован, порески третман не уживају друга добра од општег интереса која се налазе у јавној својини (нпр. пољопривредно земљиште, шуме и шумско земљиште). Осим тога, да је то разлог његовог прописивања, пореско ослобођење не би важило и за водно земљиште у приватној својини и водне објекте, које су правна и физичка лица изградила за своје потребе. Очито је да су еколошки разлози, односно њихов велики значај у заштити од штетних дејстава вода, као и друге значајне функције имали

⁶⁸⁰ Вид. чл. 12, ст. 2 ЗПИ.

⁶⁸¹ Чл. 39, ст. 2 (самостални члан) Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину, *Службени гласник РС*, бр. 47/13.

⁶⁸² Вид. чл. 119, ст.1-2, чл. 122, ст. 1 Закона о водама.

⁶⁸³ Вид. чл. 10, ст. 1 ЗЈС, чл. 23 Закона о водама.

одлучујући утицај на прописивање пореског ослобођења за водно земљиште и водне објекте.

Мишљења смо да у основи законског решења да се на објекте за узгој риба, односно рибњаке, као врсту водних објеката за коришћење вода, плаћа порез на имовину, лежи комерцијални интерес лица која су их изградила за сопствене потребе. Међутим, објекти за узгој риба се могу категоризовати и као објекти који се користе за примарну пољопривредну производњу, па се по том основу за њих може остварити право на пореско ослобођење из чл. 12, ст. 1, тач. 13) ЗПИ, ако су испуњени законом прописани услови,⁶⁸⁴ што надлежни порески орган треба у сваком конкретном случају да утврди.

- 8) земљиште – за површину под објектом на који се порез плаћа, осим на земљиште под складишним или стоваришним објектом,⁶⁸⁵

Наведено пореско ослобођење значи да се од пореза на имовину изузима површина земљишта под објектом на који се порез плаћа, независно од тога ко је власник земљишта. Да би се реализовало наведено пореско ослобођење кључно је да се на објекат изграђен на земљишту плаћа порез на имовину. Уколико то није случај, за земљиште под објектом се не може остварити право на пореско ослобођење. Тако, примера ради, како је пореско ослобођење прописано за објекте који су намењени и искључиво се користе за примарну пољопривредну производњу, нема основа да и земљиште под тим објектима буде подвргнуто пореском ослобођењу. У вези са овим, спорно је да ли се земљиште под објектом које ужива право на пореско ослобођење узима у обзир приликом утврђивања да ли је пређен праг од 10 ари, који се захтева да би постојао предмет опорезивања. Поводом ове дилеме Министарство финансија Републике Србије је истакло да „када се оствари право на пореско ослобођење за површину земљишта под тим објектом, тако да је разлика између укупне површине земљишта и површине земљишта под објектом мања од 10 ари, предмет опорезивања су и објекат и земљиште.”⁶⁸⁶ Наведени став је оправдан с обзиром на то да ЗПИ експлицитно прописује да се порез на имовину плаћа на право својине на земљишту, односно право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари.

⁶⁸⁴ Вид. доле, 207-208.

⁶⁸⁵ Чл. 12, ст. 1, тач. 8) ЗПИ.

⁶⁸⁶ Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-00096/2014-04 од 05.05.2014. године.

Када је пређен наведени праг, чињеница да један део земљишта ужива право на пореско ослобођење не утиче на постојање предмета опорезивања. Наведено решење проистиче и из разлога који лежи у основи прописивања пореског ослобођења за земљиште под објектом, а то је потреба за избегавањем двоструког опорезивања земљишта под објектом, које настаје због инкорпорисаности објекта у земљиште. Објекат је неодвојив од земљишта на којем „лежи”, па ће у вредност објекта, због немогућности њиховог раздвајања, ући и вредност земљишта под објектом.

Како се корисна површина објекта, као један од фактора који одређује његову вредност, разликује од површине земљишта коју „заузима” један објекат, одређивање површине земљишта, које ужива пореско ослобођење на основу чл. 12, ст. 1, тач. 8) ЗПИ може бити проблематично. Језичко тумачење говори у прилог томе да се изузима од опорезивања површина земљишта под објектом на који се порез плаћа, а не корисна површина, јер би се у противном користила формулација „за површину објекта која је опорезива”.

У ситуацији када вредност експлоатационих објеката, објеката у којима су смештени производни погони прерађивачке индустрије који се користе за обављање делатности, објеката за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије (осим трговине и управљања), објеката за производњу гаса, паре, топле воде, хладног ваздуха и леда, објеката за третман и одлагање отпада, објеката у којима се одвијају процеси неопходни за поновну употребу материјала, порески обвезник не исказује посебно од вредности земљишта у својим пословним књигама, он неће имати право на пореско ослобођење за земљиште.⁶⁸⁷ Наведено правило је прописано због начина утврђивања основице пореза на имовину за наведене објекте у ситуацијама када се вредност објекта и вредност земљишта не исказују посебно. Наиме, тада ће основицу представљати збир вредности земљишта (утврђује се на бази корисне површине и просечне цене квадратног метра земљишта у зони у којој се налази земљиште) и грађевинске вредности објекта. У грађевинску вредност објекта *per definitionem* не улази вредност земљишта под објектом, па самим тим и не постоји двоструко опорезивање земљишта под објектом, који је основни разлог за прописивање пореског ослобођења садржаног у чл. 12, ст. 1, тач. 8) ЗПИ.

⁶⁸⁷ Вид. чл. 12, ст. 7 ЗПИ.

Пореско ослобођење за земљиште под објектом се неће примењивати ако се оно трајно даје другим лицима ради остваривања прихода.⁶⁸⁸ Следећи законске одредбе, пореско ослобођење за земљиште под објектом би се и даље примењивало када би се само објекат трајно дао другим лицима ради остваривања прихода. Но, чини се, да такво решење није у складу са намером којом се руководио српски законодавац прописујући правило у чл. 12, ст. 3 ЗПИ.

9) склоништа људи и добара од ратних дејстава;⁶⁸⁹

Под склоништима се подразумевају двонаменски или посебни грађевински објекти који су намењени првенствено за заштиту становништва од елементарних непогода и других несрећа. Она се граде као породична, кућна и блоковска.⁶⁹⁰

ЗПИ ограничава пореско ослобођење само на склоништа од ратних дејстава, иако Закон о ванредним ситуацијама нигде експлицитно не спомиње ову врсту склоништа. Како склоништа могу бити грађена тако да представљају и део породичних кућа за становање, систематским и циљним тумачењем долазимо до закључка да би наведену одредбу требало формулисати на начин да се пореско ослобођење ограничи искључиво на јавна и блоковска склоништа, којима управља јавно предузеће, као корисник средстава у јавној својини. Пореско ослобођење предвиђено за склоништа људи и добара неће се примењивати ако се она трајно дају другим лицима ради остваривања прихода.⁶⁹¹

У основи прописивања наведеног пореског ослобођења леже, превасходно, политички разлози.

10) објекте обвезника пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства, односно обвезника коме је пољопривреда претежна регистрована делатност, који су намењени и користе се искључиво за примарну пољопривредну производњу, у складу са законом којим се уређује пољопривредно земљиште,⁶⁹²

⁶⁸⁸ Вид. чл. 12, ст. 3 ЗПИ.

⁶⁸⁹ Чл. 12, ст. 1, тач. 9) ЗПИ.

⁶⁹⁰ Вид. чл. 8, ст. 1, тач. 33) Закона о ванредним ситуацијама, *Службени гласник РС*, бр. 111/09, 92/11, 93/12.

⁶⁹¹ Вид. чл. 12, ст. 3 ЗПИ.

⁶⁹² Чл. 12, ст. 1, тач. 10) ЗПИ.

Да би се остварило право на пореско ослобођење за објекте који се користе за примарну пољопривредну производњу, неопходно је да буду испуњени одређени услови. Први услов јесте да је ималац права својине на наведеним објектима, односно њихов држалац обвезник пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства, односно обвезник коме је пољопривреда претежна регистрована делатност. У законском тексту се користи термин „порез на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства”, иако је овај порез укинут, односно почев од 2013. године приходи од пољопривреде и шумарства се подводе под приходе од самосталне делатности, па би се, стога, морало извршити одговарајуће терминолошко усклађивање, јер намера законодавца није у томе да се пореско ослобођење ограничи само на пољопривреднике који воде пословне књиге. Како упис у регистар пољопривредних газдинстава није обавезан, не може се употребити израз „носилац породичног пољопривредног газдинства уписан у регистар пољопривредних газдинстава, односно члан породичног пољопривредног газдинства”, већ једино „физичка лица – пољопривредници, односно физичка лица која обављају пољопривредну делатност”. Одговарајућим подзаконским актом донетим од стране Владе је прописано које се све делатности могу категоризовати као пољопривредне, па ако је нека од њих означена као претежна делатност и, као таква, регистрована, стиче се један од услова за остваривање права на пореско ослобођење.⁶⁹³ Други услов јесте да су објекти намењени и да се искључиво користе за примарну пољопривредну производњу.⁶⁹⁴ Објекти који се користе за примарну пољопривредну производњу, односно који су у функцији примарне пољопривредне производње су објекти за смештај механизације, репроматеријала, смештај и чување готових пољопривредних производа, стаје за гајење стоке, објекти за потребе гајења и приказивање старих аутохтоних сорти биљних култура и раса домаћих животиња, објекти за гајење печурки, пужева и риба.⁶⁹⁵ Уз то, неопходно је утврдити и стварно стање, односно утврдити да ли се наведени објекти искључиво користе за обављање примарне пољопривредне производње. Тако, Министарство финансија Републике Србије је истакло да „нема законског основа за пореско ослобођење по основу чл. 12, ст. 1, тач. 10) ЗПИ за право својине на хладњачама које су намењене и фактички се

⁶⁹³ Вид. Уредба о класификацији делатности, *Службени гласник РС*, бр. 54/10.

⁶⁹⁴ Коришћење термина „објекти који су намењени и искључиво се користе за примарну пољопривредну производњу“ је адекватно и прилагођено законодавству којим се уређује пољопривредно земљиште, за разлику од термина „економске зграде у пољопривреди“, који се користио у ЗПИ од 2001. до 2009. године.

⁶⁹⁵ Чл. 26, ст. 2 Закона о пољопривредном земљишту.

користе за прераду и конзервисање воћа и поврћа (као објектима прерађивачке индустрије), независно од чињенице што је претежна регистрована делатност тог привредног друштва пољопривредна, односно гајење житарица”.⁶⁹⁶ Трећи услов је да наведени објекти нису трајно дати другим лицима ради остваривања прихода.

У основи прописивања наведеног пореског ослобођења леже, пре свега, економски разлози, односно тежња да се сектору пољопривреде и на терену пореза на имовину пружи привилеговани третман.

12) објекте, односно делове објеката који у складу са прописима непосредно служе за обављање комуналних делатности;⁶⁹⁷

Комуналне делатности су делатности пружања комуналних услуга од значаја за остварење животних потреба физичких и правних лица, код којих је јединица локалне самоуправе дужна да створи услове за обезбеђење одговарајућег квалитета, обима, доступности, континуитета, као и надзор над њиховим вршењем. У комуналне делатности, као делатности од општег интереса, сврставају се: снабдевање водом за пиће, пречишћавање и одвођење атмосферских и отпадних вода, производња и дистрибуција топлотне енергије, управљање комуналним отпадом, градски и приградски превоз путника, управљање гробљима и погребне услуге, управљање јавним паркиралиштима, обезбеђивање јавног осветљења, управљање пијацама, одржавање улица и путева, одржавање чистоће на површинама јавне намене, одржавање јавних зелених површина, димничарске услуге и делатности зоохигијене, с тим да јединице локалне самоуправе могу као комуналне одредити и друге делатности од локалног интереса.⁶⁹⁸

Да би се остварило право на пореско ослобођење неопходно је да буду испуњени одређени услови. Први услов јесте да обвезник обавља делатност која се може сматрати комуналном, а други да је реч о објекту који непосредно служи за обављање комуналних делатности. Имајући у виду претходно наведено, пореско ослобођење се не може остварити за објекте које вршиоци комуналних делатности користе за обављање административних послова. Уз то, мора бити испуњен и услов из чл. 12, ст. 3 ЗПИ, који се

⁶⁹⁶ Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-00513/2011-04 од 21.06.2011. године.

⁶⁹⁷ Чл. 12, ст. 1, тач. 11) ЗПИ.

⁶⁹⁸ Чл. 2 Закона о комуналним делатностима – ЗКД, *Службени гласник РС*, бр. 88/11.

састоји у томе да се пореско ослобођење неће примењивати ако се објекти трајно дају другим лицима ради остваривања прихода. У том смислу, Министарство финансија Републике Србије је, својевремено, истакло да градске пијаце, као комуналне организације које се баве обављањем комуналних делатности организовања рада пијаца, нису ослобођене пореза на имовину на права на непокретности, које уступају на коришћење другим лицима уз накнаду – ради остваривања прихода, које у току 12 месеци непрекидно или са прекидима, траје дуже од 183 дана.⁶⁹⁹ Важно је нагласити да се под комуналне објекте подводи и уређено грађевинско земљиште, односно комуналним објектима сматрају се грађевински објекти са уређајима, инсталацијама и опремом, као и сама постројења, уређаји и инсталације и други објекти који служе за пружање комуналних услуга корисницима, као и уређено грађевинско земљиште и добра у општој употреби која се користе за обављање комуналних делатности.⁷⁰⁰ У том смислу, порез на имовину се неће плаћати ни на уређаје и постројења која се не могу премештати с места на место без оштећења њихове суштине, а који непосредно служе обављању комуналних делатности.

У основи прописивања наведеног пореског ослобођења леже економски разлози, иако не постоје убедљиви аргументи да се, од свих делатности чије је обављање од општег интереса (производња, пренос, дистрибуција електричне енергије и гаса, промет нафте и нафтних деривата, железнички, поштански, ваздушни саобраћај и др.), привилеговани третман, посматрано са аспекта пореза на имовину, обезбеди једино комуналним делатностима.

13) за које је међународним уговором који је закључила Република Србија уређено да се порез на имовину неће плаћати.⁷⁰¹

С обзиром на то да Устав Републике Србије даје примат међународним уговорима у односу на националне законе,⁷⁰² чак и у одсуству чл. 12, ст. 1, тач. 12) ЗПИ постојало би право на пореско ослобођење, ако је оно установљено међународним уговором који је закључила Република Србија. Бечком конвенцијом о дипломатским односима је предвиђено да су држава која акредитује и шеф мисије ослобођени сваког државног,

⁶⁹⁹ Вид. *Мишљење Министарства финансија РС*, бр. 430-03-00014/2007-04 од 13.03.2007. године.

⁷⁰⁰ Вид. чл. 4, ст. 2 ЗКД.

⁷⁰¹ Чл. 12, ст. 1, тач. 12) ЗПИ.

⁷⁰² Вид. чл. 194, ст. 5 Устава Републике Србије – Устав (2006), *Службени гласник РС*, бр. 98/2006.

регионалног или комуналног пореза и такса на просторије мисије.⁷⁰³ Исто правило је предвиђено и у Бечкој конвенцији о конзуларним односима за конзуларне просторије и резиденције.⁷⁰⁴ Имајући у виду чињеницу да је Бечку конвенцију о дипломатским односима ратификовало, чак, 190 држава, а Бечку конвенцију о конзуларним односима 177 држава, али и чињеницу да се правила садржана у њима могу третирати као обичаји међународног права,⁷⁰⁵ могло би се закључити да је чл. 12, ст. 1, тач. 2) ЗПИ, који предвиђа пореско ослобођење за непокретности дипломатских и конзуларних представништава страних држава, сувишан.

Осим претходно анализираних пореских ослобођења, ЗПИ, такође, предвиђа да порез на имовину на територији јединице локалне самоуправе неће плаћати обвезник у случају да укупна основица за све његове непокретности на тој територији не прелази износ од 400.000 динара.⁷⁰⁶ Уколико је основица пореза на имовину већа од наведеног износа, порез на имовину ће се платити на целокупну основицу, односно наведени износ се не признаје као одбитак од основице сваком обвезнику. У суштини, реч је о пореском ослобођењу за имовину мале вредности, тј. о мери којом се настоје остварити социјално-политички циљеви, иако је лимит од 400.000 динара прилично низак, односно мали је број обвезника који ће уживати ослобођење од плаћања пореза на имовину по овом основу, нарочито од када су измењена правила која се односе на њено вредновање. И начело минимизирања административних трошкова говори у прилог постојања наведене одредбе, јер би се у њеном одсуству могло догодити да су административни трошкови приликом утврђивања и наплате пореза на имовину већи од прикупљених прихода по овом основу. Важно је нагласити да се приликом утврђивања испуњености услова за пореско ослобођење из чл. 12, ст. 2 ЗПИ посматрају све непокретности једног пореског обвезника на територији једне јединице локалне самоуправе, тј. да се основице за све његове непокретности на територији једне јединице локалне самоуправе сабирају, како би се утврдило да ли добијени збир прелази износ од 400.000 динара. Илустрације ради, ако је порески обвезник ималац права својине на две гараже, чије основице, применом елемената прописаних у чл.

⁷⁰³ Чл. 23, ст. 1 Бечке конвенције о дипломатским односима, *Службени лист СФРЈ*, бр. 2/64.

⁷⁰⁴ Вид. чл. 32, ст.1, чл. 60, ст. 1 Бечке конвенције о конзуларним односима, *Службени лист СФРЈ*, бр. 2/64.

⁷⁰⁵ Вид. Andre Da Rocha Ferreira *et al.*, „Formation and Evidence of Customary International Law”, *Model United Nations Journal* 1/2013, 93.

⁷⁰⁶ Чл. 12, ст. 2 ЗПИ.

6, ст. 1 ЗПИ, износе по 250.000 динара, порески обвезник неће моћи да оствари право на пореско ослобођење ни за једну од наведених непокретности. У вези са овим, као спорно може бити укључивање већ ослобођених непокретности (нпр. пољопривредног земљишта које се поново привело намени) у неопорезиви износ. Језичким тумачењем („за све његове непокретности”) можемо закључити да се приликом утврђивања испуњености услова за пореско ослобођење из чл. 12, ст. 2 ЗПИ узима у обзир и пореска основица оних непокретности које уживају пореско ослобођење по неком другом основу. Међутим, имајући у виду претходно изнето о тешкоћама које постоје приликом вредновања појединих категорија непокретности (културних или историјских споменика, непокретности које се користе за богослужбене потребе), као и тешкоће које би постојале у вези са утврђивањем вредности објеката намењених искључиво за примарну пољопривредну производњу, пре свега, физичких лица која обављају пољопривредну делатност, било би пожељно чл. 12, ст. 2 ЗПИ преформулисати, тј. назначити да у износ од 400.000 динара не улази основица непокретности које већ уживају пореско ослобођење.

Неадекватност наведеног износа посебно долази до изражаја ако се има у виду чињеница да он није мењан од 2004. године. Имајући у виду просечну цену квадратног метра, за највећи број станова и кућа за становање се неће моћи остварити пореско ослобођење по овом основу. То би, евентуално, могло бити оствариво само ако је реч о стамбеним објектима мањих површина, који се не налазе у зонама које су најближе градским центрима, и то само у неразвијеним јединицама локалне самоуправе у којима је, по правилу, просечна цена квадратног метра стамбених објеката знатно нижа него у развијеним јединицама локалне самоуправе. Илустрације ради, просечна цена квадратног метра за утврђивање пореза на имовину у 2014. години на територији општине Бела Паланка, и то у другој зони, за станове и куће за становање, износи 7.000 динара, док у Новом Саду, односно Београду, за исту годину, у последњој, петој, односно осмој зони, за станове износи, чак, 39.000 динара у Новом Саду и 35.000 динара у Београду, а за куће за становање у оба града износи 30.000 динара.⁷⁰⁷ Наведено пореско ослобођење би се,

⁷⁰⁷ Вид. чл. 3, ст. 2 Одлуке о утврђивању просечних цена квадратног метра одговарајућих непокретности за утврђивање пореза на имовину за 2014. годину у општини Бела Паланка, *Службени лист града Ниша*, бр. 90/13; Решење о утврђивању просечних цена квадратног метра одговарајућих непокретности по зонама на територији града Новог Сада за утврђивање пореза на имовину за 2014. годину, *Службени лист града Новог Сада*, бр. 65/13; Решење о утврђивању просечних цена квадратног метра одговарајућих непокретности по

имајући у виду просечну цену квадратног метра, могло остварити за друге категорије непокретности (пољопривредно и шумско земљиште, гараже).⁷⁰⁸ Право на пореско ослобођење по овом основу се неће моћи остварити у случају да се непокретности трајно дају другим лицима ради остваривања прихода, јер се тада губи социјално-политичка компонента због које је и установљено наведено пореско ослобођење.⁷⁰⁹

Порез на имовину не плаћа ни обвезник – ималац права на непокретности која су предмет опорезивања пореза на имовину, коју без накнаде уступи на коришћење лицу прогнаном после 1. августа 1995. године, ако прогнано лице и чланови његовог породичног домаћинства не остварују приходе, изузев прихода од земљишта које је предмет опорезивања.⁷¹⁰ Ово пореско ослобођење је прописано ради остваривања социјално-политичког циља, пошто се њиме подстиче уступање имовине без накнаде прогнаним лицима, која не остварују приходе по другим основима. На тај начин се подстиче решавање стамбених потреба једне категорије социјално угрожених грађана.

Порез на имовину на непокретности обвезника који води пословне књиге, које од настанка пореске обавезе исказује у својим пословним књигама као добро искључиво намењено даљој продаји, не плаћа се за годину у којој је пореска обавеза настала, као ни за годину која следи тој години.⁷¹¹ Изменама и допунама ЗПИ из 2013. године проширен је круг обвезника који имају право на пореско ослобођење из чл. 12, ст. 6 ЗПИ. Оно више није ограничено само на обвезнике који воде пословне књиге по систему двојног књиговодства, већ пореско ослобођење по овом основу могу остварити сви обвезници који воде пословне књиге. Такође, измењен је и временски период примене пореског ослобођења, тј. од трајног, постало је пореско ослобођење привременог карактера, које се примењује само у години у којој је пореска обавеза настала и у наредној години.

зонама на територији града Београда за утврђивање пореза на имовину за 2014. годину, *Службени лист града Београда*, бр. 56/13.

⁷⁰⁸ Вид. Решење о утврђивању просечних цена квадратног метра одговарајућих непокретности по зонама на територији града Новог Сада за утврђивање пореза на имовину за 2014. годину; Решење о утврђивању просечних цена квадратног метра одговарајућих непокретности по зонама на територији града Београда за утврђивање пореза на имовину за 2014. годину; Одлука о утврђивању просечних цена ради утврђивања пореза на имовину за 2014. годину, *Општински Службени гласник Сјеница*, бр. 7/13.

⁷⁰⁹ Вид. чл. 12, ст. 3 ЗПИ.

⁷¹⁰ Чл. 12, ст. 5 ЗПИ.

⁷¹¹ Чл. 12, ст. 6 ЗПИ.

Да би се непокретност третирао као средство намењено даљој продаји, према захтевима МСФИ 5, то средство мора бити: адекватно евидентирано у оквиру рачуна 14, доступно за моменталну продају у свом тренутном стању, презентовано под условима који су уобичајени за продају таквих ствари и његова продаја мора бити врло вероватна, тј. мора постојати план продаје, односно активни програм за проналажење купаца по цени која је разумна у односу на њихову текућу фер вредност.⁷¹² Конципирање пореског ослобођења као привременог је подстицај за обвезнике да буду што активнији у својим настојањима да продају непокретности, које су у пословним књигама евидентирание као добра намењена даљој продаји. Наиме, до измена и допуна ЗПИ из 2013. године постојала је могућност да правна лица евидентирају непокретности као добра намењена продаји, иако то није одговарало стварном стању ствари, и да по том основу трајно уживају пореско ослобођење. На тај начин, оно је пружало, не само могућности за нелегитимно избегавање плаћања пореза, него и за различите шпекулације услед држања непокретности током дужег временског периода, односно њиховог нестављања у промет. Прецизирањем да се пореско ослобођење остварује само за непокретности које су од самог настанка пореске обавезе евидентирание као добра намењена даљој продаји, јасно је да се пореско ослобођење не може остварити за непокретности које је порески обвезник првобитно користио као основна средства, а потом их евидентирао као средство намењено даљој продаји.

Порез на имовину се не плаћа на права на непокретности за која је уговором о страном улагању, закљученим пре 1. јануара 1992. године у складу са законом, утврђено да се неће уводити нове пореске обавезе.⁷¹³

Анализом смо дошли до закључка да су одредбе посвећене пореским ослобођењима од ступања на снагу ЗПИ 2001. године, претрпеле најмање измена. ЗПИ је од почетка своје примене обезбеђивао релативно широк круг пореских ослобођења и све измене у овој области су биле мање-више козметичке природе. Тако, примера ради, 2004. године одредба која је прописивала право на пореско ослобођење за непокретности које се користе за просветне, културне, научне, социјалне, здравствене, хуманитарне или спортске сврхе је укинута, с тим да је највећи број непокретности које су се користиле за претходно

⁷¹² Вид. *Опорезивање имовине у Републици Србији*, 50.

⁷¹³ Чл. 45, ст. 1 ЗПИ.

наведене сврхе и даље био подвргнут пореском ослобођењу, али по другом основу – као непокретности у јавној својини које користе директни и индиректни корисници буџетских средстава.

Најзначајнија измена у систему пореских ослобођења извршена је 2013. године. Она се састоји у подвргавању јавних предузећа порезу на имовину. Међутим, посматрано са аспекта пореза на имовину, ни сва јавна предузећа нису у једнаком положају. Иако јавна предузећа *per definitionem* обављају делатности од општег интереса, поједине од њих имају привилегован третман приликом опорезивања имовине. То је случај са комуналним делатностима, с обзиром на то да се на објекте који непосредно служе њиховом обављању не плаћа порез на имовину. Осим тога, поједине непокретности, без обзира на то да ли су у јавној својини (па се јавна предузећа јављају као корисници ствари у јавној својини), или, пак, у својини јавног предузећа, имају привилегован третман, посматрано са аспекта опорезивања имовине. Тако, примера ради, Јавно предузеће за склоништа не плаћа порез на имовину за склоништа људи и добара од ратних дејстава, или, пак, Јавно водопривредно предузеће „Србијаводе” не плаћа порез на имовину на водне објекте.

ЗПИ највећи број пореских ослобођења конципира као трајна пореска ослобођења, док је свега неколико њих привременог карактера (пореско ослобођење за пољопривредно и шумско земљиште које се поново приводи намени, за водно земљиште и водне објекте за које је издата правоснажна водна сагласност, односно за које се водна сагласност не издаје у складу са законом који уређује воде, као и пореско ослобођење за добра која су искључиво намењена даљој продаји). Највећи број пореских ослобођења у ЗПИ се пружа имајући у виду саму непокретност, односно начин њеног коришћења, док је субјектних пореских ослобођења врло мало (пореско ослобођење за дипломатска и конзуларна представништва, кориснике јавних средстава који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора, као и пореско ослобођење за обвезника када укупна основица за све његове непокретности на територији јединице локалне самоуправе не прелази износ од 400.000 динара). Управо због тога што се највећи део пореских ослобођења прописује с обзиром на намену, односно употребу објекта, ЗПИ прописује да се она неће примењивати у случају када се непокретности трајно дају (дуже од 183 дана у току 12 месеци, непрекидно или с прекидима) другим лицима ради остваривања прихода. Тада примена

пореског ослобођења престаје и порез на имовину се плаћа од момента истека рока од 183 дана, па све док друго лице непокретност користи уз накнаду.

Начин на који је конципиран систем пореских ослобођења указује на то да се српски законодавац приликом њиховог прописивања није руководио личним и породичним приликама обвезника пореза на имовину, као што су старост, број издржаваних чланова породице и сл. Није се водило рачуна ни о висини прихода које обвезник остварује. Једино је код пореског ослобођења за непокретности које се уступају прогнаним лицима уважена висина прихода, али не обвезника, него домаћинства којем се непокретност уступа. Економска снага обвезника, и то она која се манифестује кроз поседовање непокретности, уважила се једино прописивањем правила да порез на имовину не плаћа обвезник када укупна основица за све његове непокретности на територији јединице локалне самоуправе не прелази износ од 400.000 динара.

7.2. Порески кредити

ЗПИ познаје две врсте пореских кредита, које бисмо могли да означимо као стандардни и нестандартни порески кредит. Разлика између њих постоји како у погледу њихове висине, тако и у погледу услова који се захтевају за њихову реализацију. За стандардни порески кредит је својствено то да се признаје свим обвезницима пореза на имовину, без постављања било каквих посебних услова, уколико је реч о згради или стану у којем станује порески обвезник, док се код нестандартног пореског кредита захтева и испуњеност одређених, додатних, услова, како у погледу саме зграде, односно стана (локације, површине и основе за коришћење), тако и у погледу лица која станују у њима. И за нестандартни порески кредит карактеристично је да се признаје само у односу на објекте који су намењени за становање. У том смислу, ЗПИ прописује да се утврђени порез на згради или стану у којем станује обвезник умањује за 50%, а највише 20.000 динара.⁷¹⁴ У питању је стандардни порески кредит. ЗПИ, регулишући право на порески кредит, користи, с правне тачке гледишта, прилично непрецизан термин – „станује”, па из саме законске формулације није најјасније да ли се право на порески кредит признаје само за стамбени објекат у којем обвезник има пребивалиште, или је, пак, довољно да у њему

⁷¹⁴ Чл. 13, ст. 1 ЗПИ.

обвезник фактички борави, односно да у њему има боравиште. Министарство финансија Републике Србије је у мишљењу које је дало поводом ове дилеме истакло да „нема законског основа да обвезник оствари право на порески кредит за зграду или стан у којој није пријавио пребивалиште.”⁷¹⁵ И подзаконским актом, који се односи на обрасце пореских пријава, је прописано да се у пореској пријави мора назначити да ли обвезник станује у стану или згради за који се подноси пореска пријава, „у складу са доказом издатим од стране надлежног органа.”⁷¹⁶ Наведена одредба се у пракси операционализује подношењем копије личне карте обвезника, односно учитаног извода личне карте са чипом, или увидом у личну карту обвезника приликом подношења пореске пријаве. Претходно наведено, уз чињеницу да се у закону користи термин „станује”, води закључку да би се право на порески кредит могло ускратити у случајевима тзв. фиктивних пребивалишта, што би надлежни порески орган у сваком конкретном случају морао да утврди.

Основно правило је да се утврђени порез умањује за 50%, али ни у ком случају то умањење не сме бити веће од 20.000 динара. Тек од 2010. године, ЗПИ прописује максимално допуштени износ пореског кредита у апсолутном износу. Томе се приступило како би се елиминисала регресивност, јер је порески кредит, у начелу, сразмеран вредности непокретности – што је она вреднија биће већи и његов износ. Али, упркос таквој намери, регресивност пореског кредита се донекле задржала, јер је износ од 20.000 динара висок, па, према неким проценама, чак више од 95% домаћинстава неће моћи да искористи максимални номинални износ пореског кредита.⁷¹⁷ Наиме, према важећем решењу, једино ће обвезник пореза на имовину, чији порески дуг износи 40.000 динара, остварити право на максимални номинални износ пореског кредита. Реч је о обвезнику чија пореска основица, применом највише дозвољене стопе за прву траншу, износи 10.000.000 динара. Поставља се питање оправданости признавања тако високог пореског кредита обвезницима чија је основица, несумњиво, показатељ њихове значајне економске снаге. Управо због тога би било пожељно смањити максимални номинални износ пореског кредита (али не испод 10.000 динара). Важно је нагласити да актуелно решење представља, ипак, помак у односу

⁷¹⁵ Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-00432/2011-04 од 30.05.2011. године.

⁷¹⁶ Чл. 11 Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину, *Службени гласник РС*, бр. 108/13, 118/13.

⁷¹⁷ Вид. Н. Алтипамарков, 90-91.

на законодавство које се примењивало до 2010. године, када се порески дуг могао умањити за, чак, 70% (40% за обвезника и 10% за сваког члана његовог домаћинства).

Српски законодавац се определио да централна власт у потпуности уреди ово питање, односно да локална власт нема у домену ове пореске олакшице никаквих овлашћења. Међутим, присутна су и мишљења да би законом требало прописати само максимални допуштени износ пореског кредита, а да би његово прецизно одређивање, у оквирима тако постављеног лимита, требало препустити јединицама локалне самоуправе. Упориште за то се проналази у чињеници да у постојећем систему опорезивања имовине јединице локалне самоуправе већ имају право да, у оквирима постављеног лимита, самостално одреде висину стопа пореза на имовину, па би, аналогно томе, иста овлашћења требало да буду и када је реч о пореском кредиту, јер његово одређивање није ништа друго него одређивање ефективне пореске стопе.⁷¹⁸ Чини се да разлози једноставности и униформности говоре у прилог примене постојећег решења.

Како се право на порески кредит признаје само у односу на зграду или стан у којем станује обвезник, проблем се може јавити када је реч о вишенаменским објектима, тј. објектима који се, осим становања, користе и за друге намене. У таквим ситуацијама, од користи је чл. 6а ЗПИ, који је посвећен разврставању непокретности. Тако, примера ради, уколико се стан користи и за становање, и за обављање пословне делатности (нпр. као радни простор се користи ходник и једна соба у стану), правило садржано у чл. 6а, ст. 3 ЗПИ упућује на то да је приликом разврставања непокретности, и самим тим остваривања права на порески кредит, релевантна претежна намена. То значи да ако је претежна намена становање, порески кредит ће се признати у односу на целокупно утврђени порез.

Пошто се у улози обвезника може јавити већи број лица, ЗПИ садржи и одредбу која се односи на остваривање права на порески кредит у тим случајевима. Правило је да ако на једној згради или стану има више обвезника, право на умањење утврђеног пореза има сваки обвезник који у тој згради или стану станује, у висини сразмерној његовом уделу у праву на тој згради или стану, у односу на износ за који се порез умањује.⁷¹⁹ На пример, ако су удели два сувласника, на згради или стану у којем станују, једнаки, сваком од њих

⁷¹⁸ Вид. Б. Беговић (2005), 53.

⁷¹⁹ Чл. 13, ст. 2 ЗПИ.

се признаје право на порески кредит у висини од 50% у односу на порески дуг који сразмерно „пада” на њих, али порески кредит никако не може бити већи од 10.000 динара за сваког од њих, односно укупан порески кредит за два сувласника не може бити већи од 20.000 динара.

С обзиром на то да се признаје само када се у улози обвезника јављају физичка лица, јасно је да се овим пореским кредитом настоје да реализују одређени социјално-политички циљеви. Међутим, његовом применом се *de facto* штите и богата домаћинства.⁷²⁰ Ускраћивање права на стандардни порески кредит богатим домаћинствима би захтевало успостављање непосредне везе између опорезивања дохотка и опорезивања имовине,⁷²¹ што, имајући у виду капацитете локалних пореских администрација и Пореске управе, није реално изводљиво. Уз то, постојале би и тешкоће око утврђивања нивоа дохотка који би искључивао право на порески кредит. Због тога смо мишљења да се стандардни порески кредит мора признати свим обвезницима пореза на имовину, с тим да би се, као што је претходно и истакнуто, морао смањити његов максимални номинални износ.

ЗПИ обезбеђује још једну врсту пореских кредита – нестандартни порески кредит, који подразумева додатне услове који се морају испунити да би дошло до његове реализације. У том смислу, утврђени порез на права на зграде и станове површине до 60 m², који нису на градском грађевинском земљишту, односно на земљишту у грађевинском подручју и не дају се у закуп, а у којима станују само лица старија од 65 година, умањује се за 75%.⁷²² Да би се остварило право на овај облик пореског кредита потребно је, према томе, да буде испуњено неколико услова. Први услов је да у згради или стану станују искључиво лица старија од 65 година. Дилема постоји у погледу тога да ли неко од њих мора истовремено да буде и обвезник пореза на имовину.⁷²³ Законска одредба то изричито не назначује, за разлику од пореског кредита из чл. 13, ст. 1 ЗПИ, па би се могло закључити да није неопходно да у згради или стану станује обвезник пореза на имовину, тј. да се може остварити право на умањење пореског дуга за 75% и за зграде или станове који се дају на коришћење лицима старијим од 65 година, независно од старости самог обвезника. Језичко

⁷²⁰ Вид. Б. Беговић *et al.* (2003), 129.

⁷²¹ Вид. горе, 92-94.

⁷²² Чл. 13, ст. 3 ЗПИ.

⁷²³ Чл. 13, ст. 4 ЗПИ прописује да се домаћинством сматра заједница живота, привређивања и трошења остварених прихода чланова те заједнице.

тумачење чл. 13, ст. 3 ЗПИ упућује на то да се право на порески кредит признаје само ако у згради или стану станује више лица старијих од 65 година („у којима станују искључиво лица старија од 65 година”). И подзаконски акт који се односи на обрасце пореских пријава упућује на то, јер прописује да се у Обрасцу ППИ-2, под бројем 5.4 уносе подаци о дану од када у згради или стану за који се подноси пореска пријава, који је површине до 60 m² и који није на градском грађевинском земљишту, односно на земљишту у грађевинском подручју и не даје се у закуп, станују само лица старија од 65 година, а да се ти подаци не уносе када је површина зграде или стана већа од 60 m², односно ако се зграда или стан налазе на земљишту у грађевинском подручју, или се дају у закуп, или у тој згради или стану станује само лице-а млађе од 65 година, односно ако поред лица старијих од 65 година станује и лице млађе од 65 година.⁷²⁴ Основно правило језичког тумачења јесте да ниједан израз у тексту не треба сматрати сувишним и бесмисленим, па, самим тим, ако се у истом члану користи и термин „лица” и „лице-а”, претходно изнето тумачење добија своју коначну потврду, иако оно доводи до помало апсурдних ситуација, тј. до непризнавања пореског кредита из чл. 13, ст. 3 једночланом „старачком” домаћинству, упркос томе што су испуњени остали прописани услови.

Старост лица која станују у згради или стану одговарајућих обележја је, од свих личних околности, узета као једна од кључних детерминанти за остваривање овог „нестандардног” пореског кредита. Док српски законодавац обезбеђује пореско ослобођење за непокретности које се уступају на коришћење лицу прогнаном после 1. августа 1995. године, само ако прогнано лице и чланови његовог породичног домаћинства не остварују приходе, осим прихода од земљишта које је предмет опорезивања, код овог вида пореског кредита не поставља се услов у погледу висине прихода, односно не води се рачуна о тој манифестацији економске снаге, чиме се, по нашем мишљењу, показује одређени степен недоследности у законским решењима која уређују пореске олакшице у овој области опорезивања.

Други услов је да се зграда или стан не налазе на градском грађевинском земљишту, односно на земљишту у грађевинском подручју. То значи да се порески кредит, у висини од 75%, признаје „старачким” домаћинствима у руралним заједницама. Трећи услов јесте

⁷²⁴ Вид. чл. 11, ст. 7 Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину.

да је реч о згради или стану површине до 60 m², чиме се уважава један вид манифестације економске снаге, а четврти да се зграда или стан не користе на основу уговора о закупу.

У основи прописивања наведене врсте пореског кредита леже економски, али и социјално-политички разлози. Наиме, његовим коришћењем се пружа подршка тзв. старачким домаћинствима у руралним заједницама, која, уједно, и представљају социјално осетљиву категорију становништва.

8. Утврђивање и наплата

Утврђивање пореза на имовину врши се на основу података из пореске пријаве, пословних књига пореских обвезника и других података којима орган надлежан за утврђивање, наплату и контролу пореза располаже, а који су од значаја за утврђивање пореске обавезе.⁷²⁵ Приликом утврђивања и наплате пореза на имовину, превасходно, се примењују одредбе садржане у ЗПИ. Међутим, на сва питања која нису посебно уређена овим законом (поступак по правним лековима, начин и рокови плаћања пореза, камате, повраћај пореза, застарелост наплате, принудна наплата и др.) примениће се ЗПППА, односно закон којим се уређује општи управни поступак.

Ступање на снагу Закона о изменама и допунама ЗПИ из 2013. године створило је потребу за установљавањем посебних правила путем којих би се могле разрешити евентуалне дилеме у погледу примене „старих”, односно „нових” правила. Обвезницима пореза на имовину (који воде и који не воде пословне књиге), којима је до почетка примене тог закона настала пореска обавеза, а који нису поднели пореску пријаву, због чега им порез није утврђен, обавезу пореза на имовину до 31. децембра 2013. године утврђује орган јединице локалне самоуправе решењем, применом прописа који су били на снази у години за коју се порез утврђује. И ЗПППА прописује да су за настанак пореске обавезе на основу пореза на имовину релевантни прописи који су били на снази 1. јануара календарске године за коју се пореска обавеза утврђује.⁷²⁶ Надлежни орган јединице локалне самоуправе има право да изврши утврђивање пореза све до истека рока застарелости.

⁷²⁵ Чл. 33, ст. 1 ЗПИ.

⁷²⁶ Вид. чл. 6, ст. 2 ЗПППА.

8.1. Обавеза подношења пореске пријаве

Једна од дужности обвезника пореза на имовину која је установљена како би се овај порез ефикасно утврдио и наплатио јесте подношење пореске пријаве. Обвезници који воде пословне књиге, као и обвезници који не воде пословне књиге имају обавезу да за имовину коју стекну, започну или престану да користе у току године поднесу пореску пријаву, и то у року од 30 дана од дана настанка такве промене. Наведена обавеза постоји и када им по другом основу настане или престане пореска обавеза.⁷²⁷ Тако, примера ради, уколико непокретност, односно обвезник више не испуњава услове за пореско ослобођење, пореска пријава се мора поднети у року од 30 дана од дана престанка права на пореско ослобођење. Претходно наведено, аналогно, важи и за непокретности, односно обвезнике који су испунили услове за пореско ослобођење, пошто пореска пријава мора да се поднесе и за имовину за коју обвезник испуњава услове за пореско ослобођење.⁷²⁸

Обвезници који воде пословне књиге пореску пријаву подnose на Обрасцу ППИ-1, и то тако да се једном пореском пријавом обухвате све непокретности на територији исте јединице локалне самоуправе за које је обвезник једно лице. Саставни делови Обрасца ППИ-1 су Образац Прилог 1 и Образац Прилог 2. Образац Прилог 1 садржи податке о непокретностима за које не постоји основ за пореско ослобођење, тако да број Прилога 1 који се подноси уз једну пореску пријаву одговара броју непокретности на које се порез на имовину плаћа, а које су лоциране на територији исте јединице локалне самоуправе. Саставни део Обрасца Прилог 1 је Образац Подприлог уз Прилог 1, који се попуњава засебно за неизграђено земљиште, односно засебно за сваки објекат и припадајуће земљиште.⁷²⁹ Образац Прилог 2 уз пореску пријаву се подноси само у случају да обвезник има право на пореско ослобођење и, стога, садржи податке о непокретностима за које обвезник није обрачунао порез на имовину због остваривања права на пореско ослобођење.⁷³⁰

⁷²⁷ Вид. чл. 34, ст. 1 ЗПИ.

⁷²⁸ Вид. чл. 34, ст. 7 ЗПИ.

⁷²⁹ Чл. 5 Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину.

⁷³⁰ Чл. 8 Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину.

Обвезници пореза на имовину који не воде пословне књиге пореску пријаву подносе на Обрасцу ППИ-2, и то за сваку непокретност посебно. Када се на земљишту налази објекат за који је (за цео објекат, за његов идеални део или за посебни део објекта: стан, гаража и сл.) обвезник исто лице, подноси се једна пореска пријава за земљиште, а друга пореска пријава за сваки објекат (односно за идеални или посебни део објекта), који се налази на том земљишту.⁷³¹ Уз пореску пријаву, подносе се и докази који су од значаја за утврђивање пореза.⁷³²

Како се у улози обвезника пореза на имовину могу јавити и нерезидентна физичка и правна лица, у циљу ефикасног утврђивања и наплате пореза, прописана су посебна правила за ову категорију обвезника. Порески обвезник – нерезидентно физичко лице, односно нерезидентно правно лице које нема сталну пословну јединицу на подручју Републике Србије, односно које стиче имовину ван пословања своје сталне пословне јединице, има обавезу да у року од десет дана од дана стицања имовине обавести Пореску управу о лицу које је његов порески пуномоћник и које ће у његово име и за његов рачун извршавати послове у вези са његовим пореским обавезама (примати пореске акте, подносити пореске пријаве, итд.). Уколико нерезидентни обвезник тако не поступи, Пореска управа ће, по службеној дужности, поставити таквом лицу заступника по службеној дужности, из реда пореских саветника или адвоката.⁷³³ И код овог питања уочава се неопходност сарадње локалних пореских администрација и Пореске управе.

Учесталост подношења пореске пријаве зависи од тога да ли обвезник води пословне књиге, односно да ли је на имовини дошло до промена које су од утицаја на висину пореске обавезе. Обвезник који води пословне књиге дужан је да до 31. марта сваке пореске године поднесе пореску пријаву са утврђеним порезом за ту годину.⁷³⁴ Наведена категорија обвезника пореза на имовину у пореској пријави сама утврђује порез, тј. врши самоопорезивање. Обвезник који не води пословне књиге, када једном поднесе пореску пријаву, биће дужан да поднесе „нову” пореску пријаву само ако је на тој имовини дошло до промена од утицаја на висину пореске обавезе, а о којима нису садржани подаци у

⁷³¹ Чл. 10 Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину.

⁷³² Чл. 11 Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину.

⁷³³ Вид. чл. 14, ст. 2, чл. 16, ст. 1, тач. 12) ЗПППА.

⁷³⁴ Чл. 34, ст. 2 ЗПИ.

првобитно поднетој пореској пријави, и то до 31. јануара пореске године.⁷³⁵ Међутим, како је начин утврђивања пореза на имовину значајно промењен, постоји законска могућност да од 1. јануара 2014. године скупштина јединице локалне самоуправе одлуком обавезе пореске обвезнике који не воде пословне књиге да поднесу пореске пријаве, за сву или за одређену имовину која је предмет опорезивања порезом на имовину на територији те јединице локалне самоуправе, за коју су обвезници поднели и за коју нису поднели пореску пријаву.⁷³⁶ Наведено решење може допринети и повећању обухвата пореза на имовину. У одабраном узорку, обе категорије јединица локалне самоуправе су се опредељивале да пропишу ову обавезу (Житорађа, Прешево, Тутин, Бујановац, Свилајнац, Неготин, Лапово). Упркос томе што је основица пореза на имовину за пољопривредно и шумско земљиште од 1. јануара 2014. године радикално измењена, ЗПИ експлицитно прописује да обвезници пореза на имовину који не воде пословне књиге, којима је за пољопривредно и шумско земљиште пореска обавеза настала до дана ступања на снагу Закона о изменама и допунама ЗПИ из 2013. године, нису у обавези да за то земљиште поднесу пореску пријаву, осим ако је скупштина јединице локалне самоуправе прописала другачије.⁷³⁷ Наведена одредба се не односи на обвезнике који воде пословне књиге, јер их чл. 34, ст. 2 ЗПИ обавезује да подносе пореску пријаву сваке године за све непокретности, укључивши, дакле, и пољопривредно и шумско земљиште.

Због различитог начина утврђивања пореза на имовину за обвезнике који воде и који не воде пословне књиге, посебно је установљена обавеза подношења пореске пријаве органу јединице локалне самоуправе на чијој територији се непокретност налази у ситуацијама када физичко лице у току пореске године постане обвезник који води пословне књиге, затим када предузетник који води пословне књиге у току пореске године престане да евидентира непокретности у пословним књигама, као и када предузетник у току пореске године престане да буде обвезник који води пословне књиге, и то у року од 30 дана од дана настале промене.⁷³⁸

⁷³⁵ Вид. чл. 34, ст. 3 ЗПИ.

⁷³⁶ Вид. чл. 36, ст. 3 (самостални члан) Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину, *Службени гласник РС*, бр. 47/13.

⁷³⁷ Вид. чл. 37, ст. 1 (самостални члан) Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину, *Службени гласник РС*, бр. 47/13.

⁷³⁸ Вид. чл. 34, ст. 4-6 ЗПИ.

Промене у току пореске године од значаја за висину обавезе по основу пореза на имовину не утичу на утврђивање пореске обавезе за ту годину, осим у случају када се непокретност, за коју је прописано пореско ослобођење, трајно даје другим лицима ради остваривања прихода.⁷³⁹ Према томе, изузев у наведеном случају, када дође до промена које утичу на висину пореске обавезе после 31. јануара, односно 31. марта посматране пореске године, неће постојати обавеза подношења пореске пријаве све до 31. јануара (за обвезнике који не воде пословне књиге), односно 31. марта (за обвезнике који воде пословне књиге) наредне пореске године.

Пореска пријава мора да се поднесе и за имовину за коју обвезник испуњава услове за пореско ослобођење.⁷⁴⁰ Наиме, порез на имовину се утврђује решењем, као пореским управним актом, па се на тај начин мора утврдити и право на пореско ослобођење. Обавеза подношења пореске пријаве и у случају када постоји право на пореско ослобођење добија свој пуни смисао у ситуацијама када је обвезник, након настанка пореске обавезе и плаћања пореза на имовину током одређеног периода, стекао право на пореско ослобођење (нпр. пољопривредно и шумско земљиште је поново привео намени). Јасно је да се тада порески орган мора обавестити да су се стекли законом предвиђени услови за остваривање права на пореско ослобођење, а решење којим се констатује право на пореско ослобођење, сходно томе, има декларативни карактер. Уколико је до доношења решења о пореском ослобођењу обвезник платио аконтацију на име пореза на имовину, има право на повраћај плаћеног пореза. Експлицитним прописивањем обавезе подношења пореске пријаве и за имовину за коју обвезник испуњава услове за пореско ослобођење доприноси се не само заштити пореских прихода, него и већој правној сигурности обвезника.⁷⁴¹ Уз пореску пријаву, порески обвезник прилаже и доказе на основу којих се утврђује право на пореско ослобођење, с обзиром на то да ЗПППА прописује да терет доказивања чињеница које су од утицаја на смањење и укидање пореза сноси сам порески обвезник.⁷⁴²

⁷³⁹ Чл. 33, ст. 2 ЗПИ.

⁷⁴⁰ Чл. 34, ст. 7 ЗПИ.

⁷⁴¹ И пре уношења ове одредбе у законски текст у финансијској теорији и у Мишљењима Министарства финансија је истицано да обавеза подношења пореске пријаве постоји у ситуацијама када је порески обвезник ослобођен. Њено уношење значи да се непридржавањем обавезе подношења пореске пријаве остварују услови за постојање пореског прекршаја. Вид. Д. Поповић (2013), 68; *Мишљење Министарства финансија РС*, бр. 430-01-00379/2013-04 од 23.09.2013. године.

⁷⁴² Вид. чл. 51, ст. 1 ЗПППА.

Како су изменама и допунама ЗПИ из 2013. године промењене одредбе које се односе на предмет опорезивања, прописано је да лица која од 1. јануара 2014. године постану обвезници пореза на имовину за непокретности за које се до 31. децембра 2013. године порез на имовину није плаћао, имају обавезу да поднесу пореску пријаве надлежном органу јединице локалне самоуправе на чијој територији се непокретност налази, и то до 31. марта 2014. године.⁷⁴³ То би се, примера ради, могло односити на држаоце непокретности у јавној својини без правног основа.

8.2. Утврђивање и плаћање пореза на имовину

Порез на имовину се утврђује за календарску годину, применом не само одредаба републичког ЗПИ, већ и одлуке скупштине јединице локалне самоуправе на чијој територији се непокретност налази о стопама пореза на имовину, као и одлуке којом су одређене зоне и акта о коефицијентима за непокретности у зонама, који важе на дан 15. децембра текуће године.⁷⁴⁴ За имовину за коју пореска обавеза настане у току пореске године, порез на имовину за ту годину утврђује се за период од настанка пореске обавезе до истека те године, односно до престанка пореске обавезе у тој години.⁷⁴⁵ Тако, на пример, ако се непокретност трајно уступи другом лицу ради остваривања прихода, порез на имовину се утврђује за период који траје од истека рока од 183 дана, па све до истека пореске године, односно до престанка пореске обавезе у тој години.

Порез на имовину се утврђује на различите начине, у зависности од тога да ли порески обвезник води или не пословне књиге. Обвезнику који не води пословне књиге порез на имовину се утврђује решењем надлежног органа јединице локалне самоуправе, а плаћа се тромесечно – у року од 45 дана од дана почетка тромесечја, на прописани уплатни рачун јавних прихода. До доспелости пореске обавезе по решењу о утврђивању пореза на имовину за пореску годину, порез се плаћа аконтационо – у висини обавезе за последње тромесечје претходне пореске године. На износ аконтације која није плаћена у року утврђеном законом, обвезник је дужан да плати камату која се обрачунава у складу са

⁷⁴³ Вид. чл. 37, ст. 3 (самостални члан) Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину, *Службени гласник РС*, бр. 47/13.

⁷⁴⁴ Вид. чл. 386, ст. 1 ЗПИ.

⁷⁴⁵ Чл. 386, ст. 2 ЗПИ.

ЗПППА.⁷⁴⁶ „Међутим, ако пореском обвезнику ниједном од настанка пореске обавезе није донето првостепено решење којим му је утврђен порез на имовину за конкретну непокретност, порески обвезник није у доцњи са плаћањем њему неутврђеног пореза на имовину (јер није био у могућности да порез плаћа ни по решењу ни аконтативно). Стога нема основа да се том лицу обрачунава камата – као правна последица доцње у измирењу пореских обавеза. Надлежни орган јединице локалне самоуправе има право да пореском обвезнику, коме грешком органа, од настанка пореске обавезе није утврђиван порез на имовину, ту обавезу утврди од настанка пореске обавезе, а највише за период за који право на утврђивање и наплату пореза на имовину није застарело.”⁷⁴⁷

Позитивну разлику између пореза утврђеног решењем органа јединице локалне самоуправе и аконтационо плаћеног пореза на имовину за тромесечје за које је пореска обавеза доспела, обвезник који не води пословне књиге дужан је да плати у року од 15 дана од дана достављања првостепеног решења о утврђивању пореза. Ако је обвезник аконтационо платио више пореза него што је био дужан да плати према обавези утврђеној решењем, више плаћени порез се урачунава за намирење доспелог неизмиреног пореза на имовину за друге непокретности, или пореза за наредно тромесечје, или се обвезнику враћа на његов захтев.⁷⁴⁸

Ако пореска обавеза обвезнику који не води пословне књиге настане у току пореске године, порез се плаћа у сразмерном износу од настанка пореске обавезе до истека тог тромесечја, у року од 15 дана од дана достављања првостепеног решења о утврђивању пореза, а за преостала тромесечја – у року од 45 дана од дана почетка сваког од њих. Ако решење за преостала тромесечја није достављено пре истека рока од 45 дана од дана почетка тромесечја – за та тромесечја порез се плаћа у року од 15 дана од дана достављања првостепеног решења о утврђивању пореза.⁷⁴⁹ То значи да уколико је, примера ради, пореска обавеза настала 15. марта, порез се плаћа у сразмерном износу од настанка пореске обавезе до истека тог (првог) тромесечја (31. март). Међутим, ако се решење о

⁷⁴⁶ У случају доцње, камата се обрачунава на износ неплаћене аконтације (у који није укључена камата), почев од наредног дана од дана доспелости, и то по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије, увећаној за десет процентних поена, применом простог интересног рачуна од сто. Вид. чл. 39, ст. 1-3 ЗПИ; чл. 75, ст. 1-2 ЗПППА.

⁷⁴⁷ *Мишљење Министарства финансија РС*, бр. 413-00-00383/2012-04 од 06.06.2012. године.

⁷⁴⁸ Чл. 39, ст. 4-5 ЗПИ.

⁷⁴⁹ Чл. 39, ст. 6-7 ЗПИ.

утврђивању пореза не достави пре истека рока од 45 дана од почетка другог тромесечја (до 15. маја), порез на имовину за прво и друго тромесечје ће се платити у року од 15 дана од дана достављања првостепеног решења о утврђивању пореза.

Решење о утврђивању пореза на имовину се доставља на начин како је то предвиђено и за остале пореске управне акте, у складу са ЗПППА, и то: слањем препоручене или обичне пошिल्ке, или, пак преко службеног лица пореског органа. Ако се његово достављање врши слањем препоручене пошिल्ке, сматраће се да је решење о утврђивању пореза на имовину достављено даном уручења, односно 15-ог дана од дана његове предаје пошти, ако уручење није било могуће. Ако се достављање врши слањем обичне пошिल्ке, сматраће се да је решење о утврђивању пореза на имовину достављено по истеку рока од 15 дана од дана његове предаје пошти. У случају када се решење о утврђивању пореза на имовину сматра достављеним 15-ог дана од дана његове предаје пошти, порески орган јединице локалне самоуправе биће у обавези да до 5. у месецу за претходни месец објави на интернет страни ПИБ пореског обвезника коме је достављање извршено, као и број пореског решења чије је достављање извршено.⁷⁵⁰ Наведено решење представља компромис између тежње пореских власти за што је могуће ефикаснијом наплатом пореза и потребе за заштитом права пореских обвезника. У појединим земљама се, у циљу постизања већег степена ефикасности, пореска решења не доносе у физичком облику за сваку наредну годину, већ се обвезници само обавештавају електронским путем или им се, пак, омогућава увид у пореска решења на веб-сајтовима локалних пореских администрација, а она им се достављају у физичком облику само ако је дошло до промене власништва или структуре непокретности.⁷⁵¹ Наведени начин достављања је могућ, не само јер то омогућавају законске одредбе, него и због тога јер се примењује у уходаним и стабилним системима опорезивања имовине. Имајући у виду степен информатичке писмености и доступности интернета у Србији, мишљења смо да се достављање пореских аката, па и решења о утврђивању пореза на имовину, не може вршити искључиво електронским путем. Тога је био свестан и српски законодавац, па је прописао да се

⁷⁵⁰ Вид. чл. 36, ст. 1, 3-4, 10 ЗПППА.

⁷⁵¹ Т. Левитас, Д. Васиљевић, А. Бућић, 111-112.

порески акт може доставити и електронским путем, само ако се порески обвезник сагласи са таквим начином достављања.⁷⁵²

Обвезник који води пословне књиге утврђује порез на имовину, тј. врши самоопорезивање – најкасније до 31. марта пореске године.⁷⁵³ Као и обвезник који не води пословне књиге, порез на имовину плаћа тромесечно, у року од 45 дана од дана почетка тромесечја. До утврђивања пореза за пореску годину, порез на имовину плаћа аконтационо, у висини обавезе за последње тромесечје претходне пореске године. Обвезник који води пословне књиге дужан је да позитивну разлику између утврђеног и аконтационо плаћеног пореза на имовину за прво тромесечје плати до истека рока за подношење пореске пријаве. На износ аконтације која није плаћена у року утврђеном законом, обвезник је дужан да обрачуна и плати камату, у складу са ЗПППА. Ако је износ утврђеног пореза на имовину који се плаћа за прво тромесечје пореске године мањи од аконтационо плаћеног пореза за то тромесечје, обвезник који води пословне књиге пореску обавезу за друго тромесечје умањује за износ више плаћеног пореза за прво тромесечје те године.⁷⁵⁴

Обвезник који води пословне књиге, коме пореска обавеза настане у току пореске године, дужан је да, најкасније у року од 30 дана од дана настанка пореске обавезе, утврди порез на имовину за део године почев од настанка пореске обавезе и да порез, за тромесечје у коме је настала пореска обавеза, плати у сразмерном износу од настанка пореске обавезе до истека тог тромесечја.⁷⁵⁵ У том случају, за тромесечје у коме је настала пореска обавеза порез се плаћа у року од 45 дана од дана почетка тог тромесечја, а ако је пореска обавеза настала по протеку тог рока – у року од 15 дана од настанка пореске обавезе, док се за преостала тромесечја порез плаћа у року од 45 дана од дана почетка сваког од њих.⁷⁵⁶ То значи да, примера ради, ако је пореска обавеза настала 15. априла, порез на имовину ће се платити у року од 45 дана од дана почетка тог тромесечја – до 15. маја, а уколико је пореска обавеза настала по протеку тог рока, на пример 20. маја, порез ће се платити у року од 15 дана од настанка пореске обавезе, тј. до 5. јуна.

⁷⁵² Вид. чл. 36, ст. 11 ЗПППА.

⁷⁵³ Вид. чл. 39в, ст. 1 ЗПИ.

⁷⁵⁴ Вид. чл. 39в, ст. 2-6 ЗПИ.

⁷⁵⁵ Вид. чл. 39в, ст. 7 ЗПИ.

⁷⁵⁶ Вид. чл. 39в, ст. 8 ЗПИ.

Као што можемо да закључимо, правила која се односе на плаћање пореза на имовину су веома слична и за обвезнике који воде, и за обвезнике који не воде пословне књиге. Разлика постоји у погледу тога да се обвезници који не воде пословне књиге, у случају позитивне разлике пореза утврђеног решењем и аконтационо плаћеног пореза, могу одредити за порески кредит, односно умањење пореске обавезе у наредном тромесечју, повраћај или за плаћање пореза на имовину за друге непокретности, док је за обвезнике који воде пословне књиге предвиђена једино могућност да се пореска обавеза за друго тромесечје умањи за износ више плаћеног пореза. Поред тога, постоје одређене разлике и у погледу рокова плаћања и момената од када они почињу тећи, у случајевима када пореска обавеза настане у току пореске године.

Физичко лице које постане обвезник који води пословне књиге, од дана настале промене дужно је да утврђује порез самоопорезивањем за имовину коју евидентира у пословним књигама, од када орган јединице локалне самоуправе не утврђује, односно не наплаћује порез по решењу утврђен за период од дана настале промене за ту имовину. Предузетник који у току пореске године престане да евидентира имовину у пословним књигама, односно престане да у току пореске године буде обвезник који води пословне књиге, од дана настанка такве промене престаје да врши утврђивање пореза на имовину самоопорезивањем, те орган јединице локалне самоуправе од тог дана утврђује порез по решењу на имовину која је престала да се евидентира у његовим пословним књигама.⁷⁵⁷

8.3. Овлашћења јединица локалне самоуправе у погледу доношења и објављивања одређених аката

Изменама и допунама ЗПИ из 2013. године јединице локалне самоуправе су добиле нова овлашћења која се састоје у доношењу и објављивању одређених аката. За разлику од претходног стања, када су имале обавезу само да, у границама утврђеним законом, одреде стопу пореза на имовину, оне сада имају обавезу да донесу и неке друге одлуке, односно

⁷⁵⁷ Вид. чл. 39в, ст. 9-10 ЗПИ.

акте, као и да их објаве у законом предвиђеном року и на начин прописан законом. У том смислу, јединице локалне самоуправе доносе и објављују:⁷⁵⁸

- 1) акт о утврђивању просечних цена квадратног метра одговарајућих непокретности по зонама;
- 2) одлуку о одређивању зона, са назнаком зона које се сматрају најопремљенијим на њиховој територији;
- 3) одлуку о стопама пореза на имовину;
- 4) одлуку о стопи амортизације;
- 5) акт о коефицијентима за непокретности у зонама;
- 6) акт о просечним ценама одговарајућих непокретности на основу којих је за текућу годину утврђена основица пореза на имовину обвезника који не воде пословне књиге у најопремљенијој зони;
- 7) одлуку којом се обавезују обвезници који не воде пословне књиге да поднесу пореску пријаву за сву или поједину имовину, која је предмет опорезивања порезом на имовину.

Заједничко за све њих је да се морају објавити на начин на који се објављују општи акти јединица локалне самоуправе (у званичним локалним гласилима), као и на интернет страни.⁷⁵⁹ Све време њиховог важења они морају бити објављени на званичној интернет страни јединица локалне самоуправе. Наведеним решењем се обезбеђује релативна доступност свих аката на основу којих се утврђује порез на имовину, тако да су порески обвезници у прилици да се на једноставан начин упознају са њиховом садржином. Ово је посебно важно када је реч о обвезницима који воде пословне књиге, с обзиром на то да наведена категорија обвезника утврђује порез на имовину самоопорезивањем.

Разлике између аката које доносе јединице локалне самоуправе постоје у погледу учесталости и обавезности њиховог доношења. Када су у питању поједине одлуке, јединице локалне самоуправе имају потпуну слободу избора у погледу тога да ли ће их донети и објавити. Тако, доношење одлуке о стопи амортизације није обавезно, као и

⁷⁵⁸ Вид. чл. 36, ст. 1 (самостални члан) Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину, *Службени гласник РС*, бр. 47/13.

⁷⁵⁹ Вид. чл. 5, ст.3, чл. 7а, ст. 6-7 ЗПИ.

одлуке којом се обавезују обвезници који не воде пословне књиге да поднесу пореску пријаву за сву или поједину имовину, која је предмет опорезивања пореза на имовину.⁷⁶⁰ Доношење појединих аката је обавезно само у законом предвиђеним ситуацијама. На пример, акт о просечним ценама одговарајућих непокретности на основу којих је за текућу годину утврђена основица пореза на имовину обвезника који не воде пословне књиге у најопремљеној зони се доноси и објављује само ако у текућој години није било промета одговарајућих непокретности ни у граничним зонама.⁷⁶¹ Доношење и објављивање осталих аката, односно одлука је обавезно.⁷⁶²

Што се тиче учесталости њиховог доношења, једино се акт о утврђивању просечних цена квадратног метра одговарајућих непокретности у зонама мора донети и објавити до 30. новембра сваке текуће године, о чему је напред већ било говора.⁷⁶³ Наведено решење је сасвим оправдано, с обзиром на то да су цене на тржишту некретнина подложне константним променама. У ситуацијама када у текућој години у одређеној зони, односно граничним зонама није било промета одговарајућих непокретности, јединице локалне самоуправе биће у обавези да, до наведеног рока, за потребе утврђивања пореза на имовину, донесу и објаве и акт о просечним ценама одговарајућих непокретности на основу којих је за текућу годину утврђена основица пореза на имовину обвезника који не воде пословне књиге у најопремљенијој зони. Само једна јединица локалне самоуправе (Горњи Милановац) из одабраног узорка је донела посебан акт (одлуку) којим је уредила ово питање. У осталим јединицама локалне самоуправе из одабраног узорка то је учињено у истом акту којим се утврђују и просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности у зонама за потребе утврђивања пореза на имовину за 2014. годину, осим у Свилајнцу, где су цене непокретности на основу којих је за текућу годину утврђена основица пореза на имовину обвезника који не воде пословне књиге у најопремљенијој зони утврђене у одлуци о коефицијентима за непокретности у зонама, што потпуно има смисла, јер се и примењују заједно (коефицијенти и просечне цене у најопремљенијој зони у текућој години).

⁷⁶⁰ Вид. чл. 5, ст. 3-4 ЗПИ; чл. 36, ст. 3 (самостални члан) Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину, *Службени гласник РС*, бр. 47/13.

⁷⁶¹ Вид. чл. 7а, ст. 2 ЗПИ.

⁷⁶² Иако је њихово доношење и објављивање обавезно, ЗПИ прописује и правила која се примењују за случај да јединице локалне самоуправе тако не поступе. Вид. чл. 6, ст. 9, чл. 7а, ст. 5-6, чл. 11, ст. 2 ЗПИ.

⁷⁶³ Вид. чл. 7а, ст. 1 ЗПИ.

Насупрот томе, када се акт (одлука) о утврђивању зона, одлука о стопама пореза на имовину, одлука о висини стопе амортизације и акт о коефицијентима за непокретности у зонама једном донесу и објаве, не постоји више потреба за њиховим поновним доношењем и објављивањем. Битно је да су на снази на дан 15. децембра текуће године.⁷⁶⁴

Иако се акт о коефицијентима за непокретности у зонама примењује само ако ни у граничним зонама није било промета одговарајућих непокретности, ЗПИ прописује да су јединице локалне самоуправе дужне да, за потребе утврђивања пореза на имовину у 2014. години, објаве наведени акт.⁷⁶⁵ То је њихова дужност, чак и ако је било промета одговарајућих непокретности у свим зонама у текућој (2013.) години. Наведено решење је оправдано, пошто се њиме покривају ситуације које се могу јавити у будућности и, самим тим, изостаје потреба за његовим поновним доношењем.

Како се утврђивање пореза на имовину за 2014. годину врши на основу „нових” правила, ЗПИ је прописао обавезу за јединице локалне самоуправе да, до 30. новембра 2013. године, објаве одлуку о стопама пореза на имовину, одлуку о зонама са назнаком најопремљеније, акт о просечним ценама одговарајућих непокретности у зонама у текућој години и акт о коефицијентима за непокретности у зонама.⁷⁶⁶ Иако су наведене дужности споменуте и у основном законском тексту, али без прецизног навођења текуће године, српски законодавац је на једном месту, међу самосталним члановима Закона о изменама и допунама ЗПИ,⁷⁶⁷ јасно, прецизно, и на систематичан начин, прописао дужности јединица локалне самоуправе које се морају извршити до 30. новембра 2013. године, како би се порез на имовину утврдио и наплатио.

ЗПИ прописује да јединице локалне самоуправе имају дужност да донесу и објаве одређене „одлуке” и „акте”. Имајући у виду да је одлука, заправо, један од аката скупштина општина, односно градова, коришћење термина „акт” упућује на то да њих могу доносити и остали органи градова, односно општина (градска, односно општинска већа, градоначелници, градске, односно општинске управе).

⁷⁶⁴ Вид. чл. 386, ст. 1 ЗПИ.

⁷⁶⁵ Вид. л. 36, ст. 1 (самостални члан) Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину, *Службени гласник РС*, бр. 47/13.

⁷⁶⁶ Вид. чл. 36 (самостални члан) Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину, *Службени гласник РС*, бр. 47/13.

⁷⁶⁷ *Службени гласник РС*, бр. 47/13.

Тако, јединице локалне самоуправе имају обавезу да донесу и објаве одлуку о стопама пореза на имовину, одлуку о висини стопе амортизације и одлуку којом се одређују зоне са знаком која је најпремљенија.⁷⁶⁸ У самом законском тексту је наглашено да одлуку о стопама пореза на имовину и одлуку о стопама амортизације доноси скупштина јединица локалне самоуправе, док је за одлуку о зонама у чл. 6, ст. 3 ЗПИ назначено да је доноси „надлежни орган јединице локалне самоуправе”. Како се одлуком о стопама пореза на имовину, одлуком о зонама и одлуком о стопи амортизације непосредно утиче на висину ефективне стопе пореза на имовину којој су подвргнути обвезници, одлучивање о наведеним питањима се, у границама одређеним законом, мора препустити скупштинама јединица локалне самоуправе. У одабраном узорку, у свим јединицама локалне самоуправе стопа амортизације, зоне и стопе пореза на имовину су утврђене одлуком скупштина јединица локалне самоуправе.

С друге стране, ЗПИ прописује да јединице локалне самоуправе имају обавезу да објаве акте којима се утврђују коефицијенти за непокретности у зонама.⁷⁶⁹ Коришћење термина „акт” значи да, примера ради, и градска, односно општинска већа могу путем правилника, наредби, упутстава, решења, закључака и сл. уредити ово питање. Како се путем коефицијената утиче, такође, на висину ефективног пореског оптерећења, њихово прописивање би морало бити у надлежности скупштина јединица локалне самоуправе. У одабраном узорку јединица локалне самоуправе наведени акт се најчешће доноси од стране скупштина општина, односно градова, у форми одлуке, и то у 22 јединице локалне самоуправе, али и од стране других органа (општинског, односно градског већа, односно начелника општинске управе), у форми решења, закључка, и то у 17 јединица локалне самоуправе.

Закон о локалној самоуправи прописује да је у надлежности скупштина општина, односно градова да утврђује стопе изворних прихода, као и начине и мерила за одређивање висине локалних такси и накнада, док не прописује да је у њеној надлежности одређивање

⁷⁶⁸ Српски законодавац у језичком смислу није доследан. Тако, чл. 6, ст. 3 ЗПИ и чл. 36, ст. 1, тач. 2) (самостални члан) Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину, *Службени гласник РС*, бр. 47/13, се односи на „одлуку о зонама“, а у чл. 7а, ст. 4 ЗПИ, спомиње се „акт којим се утврђују зоне и најпремљеније зоне“.

⁷⁶⁹ Вид. чл. 7а, ст. 4 ЗПИ.

критеријума и мерила за одређивање висине локалних пореза.⁷⁷⁰ Стога је акт о просечној цени квадратног метра одговарајућих непокретности у појединим јединицама локалне самоуправе донет од стране општинских, односно градских већа и општинских, односно градских управа, а на основу одобрења, односно сагласности градских, односно општинских скупштина, односно с позивом на релевантне одредбе статута које прописују да је у надлежности већа старање о извршавању одлука или других аката које доноси скупштина.⁷⁷¹ Претходно наведено важи и за акт о просечним ценама одговарајућих непокретности на основу којих је за текућу годину утврђена основица пореза на имовину у најопремљенијој зони. У одабраном узорку, мањина су оне јединице локалне самоуправе у којима је наведени акт донет од стране скупштина општина, односно градова (њих 12), док се у преосталим случајевима (17) доносе од стране општинских, односно градских већа, начелника општинске управе или секретаријата за финансије.

Српски законодавац је коришћењем оба ова термина (одлука и акт) пошао од тога да се, у циљу постизања већег степена ефикасности, доношење мерила и критеријума за утврђивање пореза на имовину може поверити и осталим органима. Али, у свим случајевима када се одлучује о ефективном оптерећењу обвезника пореза на имовину, доношење аката би морало да буде у надлежности скупштине, што би се морало изричито назначити и у самом законском тексту.

Генерални утисак је да су одредбе ЗПИ посвећене дужностима јединица локалне самоуправе у погледу доношења и објављивања аката, односно одлука, иако потпуне, истовремено и несистематичне. Не могу се занемарити ни одређене недоследности приликом коришћења термина „акт” и „одлука”, као ни одређена понављања. Како би се она избегла, много боље решење би, по нашем мишљењу, било њихово груписање у један члан.⁷⁷² У истом члану би било сврсисходно прописати и последице необјављивања наведених одлука, односно аката.

⁷⁷⁰ Вид. чл. 32, ст. 1, тач. 3) Закона о локалној самоуправи, *Службени гласник РС*, бр. 129/07.

⁷⁷¹ Вид. Решење о утврђивању просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности по зонама на територији града Београда за утврђивање пореза на имовину за 2014. годину, *Службени лист града Београда*, бр. 56/13, Решење о утврђивању просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности за утврђивање пореза на имовину за 2014. годину у граду Суботици, *Службени лист града Суботице*, бр. 35/13.

⁷⁷² Само у чл. 7а, на неколико места се понавља да је јединица локалне самоуправе у обавези да објави акте до 30. новембра. Вид. чл. 7а, ст. 1, 4-5 ЗПИ.

9. Порески третман грађевинског земљишта

9.1. Својински режим на грађевинском земљишту

Грађевинско земљиште и објекти изграђени на њему су у већини савремених пореских система подвргнути истој врсти дажбина, што дуго времена није био случај у Републици Србији. Наиме, иако је Устав Републике Србије из 1990. године обезбеђивао монопол државне, односно друштвене својине на градском грађевинском земљишту, постојала је могућност да се на њему стекне право коришћења и да се, сходно томе, за његово коришћење пропише плаћање накнаде.⁷⁷³

Грађевинско земљиште се може дефинисати као земљиште које је предвиђено за изградњу и редовно коришћење објеката, земљиште на коме су већ изграђени објекти у складу са законом, као и земљиште које служи за редовну употребу тих објеката.⁷⁷⁴ Као такво, оно мора бити одређено законом и планским документом. У зависности од тога да ли се налази у грађевинском подручју насељеног места или изван насељеног места, грађевинско земљиште може бити градско грађевинско земљиште и грађевинско земљиште ван граница градског грађевинског земљишта, што се одређује планским документом који се доноси за дату јединицу локалне самоуправе.⁷⁷⁵ Грађевинско земљиште може бити и изграђено и неизграђено.⁷⁷⁶ Изграђено грађевинско земљиште је земљиште на коме су у складу са законом изграђени објекти намењени за трајну употребу, док је неизграђено оно земљиште на коме нису изграђени објекти, на коме су изграђени објекти супротно закону и земљиште на коме су изграђени само објекти привременог карактера. Грађевинско земљиште може бити и уређено и неуређено. Уређено грађевинско земљиште је земљиште које је комунално опремљено за грађење, у складу са важећим планским документом, што значи да има изграђен приступни пут, електромрежу, снабдевање водом, као и друге посебне услове, док неуређено грађевинско земљиште није комунално опремљено.⁷⁷⁷

Закон о планирању и изградњи из 2003. године је, увођењем концепта „осталог” грађевинског земљишта, на суптилан начин заобишао тадашњу уставну норму. Наиме,

⁷⁷³ Вид. чл. 60, ст. 1, 3, 6 Устава Републике Србије, *Службени гласник РС*, бр. 1/90.

⁷⁷⁴ Вид. чл. 82 ЗПНИ (2009).

⁷⁷⁵ Вид. чл. 84-86 ЗПНИ (2009).

⁷⁷⁶ Вид. чл. 88 ЗПНИ (2009).

⁷⁷⁷ Вид. чл. 89 ЗПНИ (2009).

наведени закон је познавао две категорије грађевинског земљишта: јавно грађевинско земљиште, које је било у државној својини, и остало грађевинско земљиште, које је могло бити у свим облицима својине.⁷⁷⁸ Режим установљен Уставом се, према томе, примењивао само на јавно грађевинско земљиште. Формално, законодавац је покушао да одредбе закона на први поглед не иду ван уставних граница, односно да директно не буду у супротности са Уставом, па се, стога, у законском тексту користио термин „грађевинско земљиште”, за разлику од Устава који је користио термин „градско грађевинско земљиште”.⁷⁷⁹ Остало грађевинско земљиште је обухватало изграђено земљиште и земљиште намењено за изградњу објеката, а које није одређено као јавно грађевинско земљиште. Како је оно могло да буде у свим облицима својине, могло је бити и у промету.⁷⁸⁰ Истиче се да је управо установљавање категорије осталог грађевинског земљишта представљало „тачку либерализације и наговештај рушења дотадашњег система власништва над грађевинским земљиштем.”⁷⁸¹ Остало грађевинско земљиште је настало или као последица проширења грађевинског земљишта на околно приватно пољопривредно земљиште општинским одлукама, или заустављањем процеса експропријације приватног земљишта које је укључено у градско грађевинско земљиште пре 2003. године, али за које процес својинске промене (експропријације) није завршен до 2003. године.⁷⁸²

Тек је Устав Републике Србије из 2006. године створио услове за спровођење својинске трансформације на грађевинском земљишту. Поред тога што обезбеђује једнаку правну заштиту приватној, задружној и јавној својини, Устав прописује и да је коришћење и располагање пољопривредним, шумским и градским грађевинским земљиштем у приватној својини слободно.⁷⁸³ Уставом из 2006. године престаје монопол државне својине на градском грађевинском земљишту. Овај пут, не кршећи уставне одредбе, ЗПИИ из 2009. године прописује да је грађевинско земљиште у промету и да може да буде у свим

⁷⁷⁸ Грађевинско земљиште је 1995. године из друштвене прешло у државну својину. На тај начин добило је свој именованог титулара – државу. Вид. Борис Беговић, Бошко Мијатовић, Драгор Хибер, *Приватизација државног земљишта у Србији*, Центар за либерално-демократске студије, Београд 2006, 12.

⁷⁷⁹ Термин „градско грађевинско земљиште“ је први пут употребљен у Закону о грађевинском земљишту из 1975. године. Пре тога оно се називало „национализовано земљиште“. Вид. Славица Мирић, Константин Вујовић, Миодраг Јанић, *Коментар Закона о грађевинском земљишту*, Номос, Београд 1995, 13.

⁷⁸⁰ Вид. чл. 79, ст. 1-2 Закона о планирању и изградњи – ЗПИИ (2003), *Службени гласник РС*, бр. 47/03, 34/06.

⁷⁸¹ Б. Беговић, Б. Мијатовић, Д. Хибер, 14.

⁷⁸² *Ibid.*, 18.

⁷⁸³ Вид. чл. 87- 88 Устава (2006).

облицима својине.⁷⁸⁴ Истовремено, предвиђа и конверзију права коришћења у право својине на грађевинском земљишту, без накнаде, односно уз накнаду.⁷⁸⁵ Законски текст указује на то да је већина постојећих корисника бесплатно стекла право својине на грађевинском земљишту, иако то, свакако, није једини начин приватизације грађевинског земљишта.⁷⁸⁶ Корисници приватизације су у највећем броју случајева, нарочито када је реч о изграђеном грађевинском земљишту, одређени применом начела *Superficies solo cedit*, па су се тако у улози корисника јавили власници грађевинског објекта на земљишту.⁷⁸⁷

Промена својинског режима, у смислу конверзије права коришћења у право својине, је створила потребу за установљавањем јединственог пореског третмана, односно потребу да исте дажбине терете и грађевинско земљиште, и објекте изграђене на њему, јер више нису постојали оправдани разлози да се и на терену пореског права не реализује максима *Superficies solo cedit*. У условима непостојања приватне својине на грађевинском земљишту могло се наплаћивати његово коришћење, али допуштање приватне својине на грађевинском земљишту учинило је накнаду за коришћење грађевинског земљишта сувишном.⁷⁸⁸ Тога је био свестан и српски законодавац, па је прописао да ће се она плаћати у складу са ЗПИИ из 2003. године све док се не интегрише у порез на имовину, а најкасније до 31. децембра 2013. године.⁷⁸⁹ Укидањем накнаде за коришћење грађевинског земљишта елиминисани су и приговори везани за двоструко опорезивање грађевинског земљишта, дуплирање административних трошкова, неправедност (дискриминацију), дестимулацију рационалног коришћења грађевинског земљишта, итд.⁷⁹⁰

⁷⁸⁴ Вид. чл. 83 ЗПИИ (2009).

⁷⁸⁵ Вид. чл. 100-108 ЗПИИ (2009).

⁷⁸⁶ Методи приватизације градског грађевинског земљишта су: бесплатан пренос појединим категоријама постојећих корисника, реституција грађевинског земљишта бившим власницима, односно њиховим наследницима, јавна продаја слободног грађевинског земљишта, продаја постојећим корисницима који уживају право коришћења. Вид. Б. Беговић, Б. Мијатовић, Д. Хибер, 53-59.

⁷⁸⁷ *Ibid.*, 6.

⁷⁸⁸ Наведени концепт накнаде као закупнине у пракси није потпуно реализован, јер се она наплаћивала и на земљиште које није било у државној својини, а које се налазило ван урбаних подручја.

⁷⁸⁹ Вид. чл. 89 (с1) ЗПИИ (2009).

⁷⁹⁰ Вид. Б. Мијатовић, *Укидање накнаде за коришћење грађевинског земљишта*, Српска асоцијација менаџера, Центар за либерално-демократске студије, Центар за приватно међународно предузетништво, Београд 2013, 40-43.

9.2. Накнада за коришћење грађевинског земљишта

Обвезник накнаде за коришћење изграђеног јавног грађевинског земљишта и осталог грађевинског земљишта у државној својини је био власник објекта, а изузетно, носилац права коришћења и купац на објекту, односно посебном делу објекта, док је обвезник накнаде за коришћење неизграђеног јавног грађевинског земљишта и осталог грађевинског земљишта у државној својини био корисник земљишта.⁷⁹¹ Како се накнада плаћала и на остало грађевинско земљиште које није у државној својини, ако је то земљиште средствима општине, односно другим средствима у државној својини опремљено основним објектима комуналне инфраструктуре (електрична мрежа, водовод, приступни пут и сл.), односно уколико се то земљиште није привело намени, односно није понудило у откуп општини ради привођења намени, у року од две године од дана доношења урбанистичког плана, обвезник је био и власник таквог земљишта.⁷⁹²

Висина накнаде за коришћење грађевинског земљишта се утврђивала у зависности од обима и степена уређености земљишта, његовог положаја у насељу, опремљености земљишта објектима друштвеног стандарда, саобраћајне повезаности земљишта са локалним, односно градским центром, радним зонама и другим садржајима у насељу, односно на основу других погодности које је земљиште имало за кориснике, с тим да су ближе критеријуме, мерила, висину, начин и рокове плаћања накнаде прописивале својим актом јединице локалне самоуправе.⁷⁹³ Узимање у обзир наведених критеријума приликом утврђивања висине накнаде за коришћење грађевинског земљишта је било сасвим разумљиво, јер они имају јасан и недвосмислен утицај на свакодневни живот и пословање корисника. Иако нису најпрецизнији, путем њих се покушавало доћи до тржишне вредности грађевинског земљишта. Као што се може приметити, закон није детаљно разрађивао критеријуме за одређивање висине накнаде за коришћење грађевинског земљишта, већ је то препуштао јединицама локалне самоуправе, што је водило ка великој

⁷⁹¹ Све до 1995. године, није постојала обавеза плаћања накнаде за коришћење неизграђеног грађевинског земљишта, односно обвезници су били искључиво власници или корисници изграђених објеката, што је резултирало негативним последицама не само на фискалном, већ и на економском плану, посебно, јер су га друштвена правна лица добијала од општина на бесплатно коришћење, а затим га дуги низ година нису приводила намени. Вид. С. Мирић, К. Вујовић, М. Јанић, 98.

⁷⁹² Вид. чл. 77, ст. 1-3, чл. 78, ст. 1-2 ЗПНИИ (2003).

⁷⁹³ Вид. чл. 77, ст. 4-5 ЗПНИИ (2003).

разноликости решења, с тим да су локација, површина и намена објекта били најчешћи критеријуми за одређивање њене висине.⁷⁹⁴

Узимање у обзир површине објекта, а не земљишта, приликом утврђивања висине накнаде за коришћење грађевинског земљишта се противречило суштини ове дажбине. Наиме, од накнаде за коришћење грађевинског земљишта постајала је накнада за коришћење грађевинског објекта, па је, самим тим, и њен назив био неадекватан. Овакво решење није било у складу ни са принципом хоризонталне правичности, јер се на земљиште исте површине, не тако ретко, плаћао различит износ накнаде ако су на њему били изграђени објекти различитих површина. Само у ситуацијама када је на земљишту била изграђена максимално допуштена површина објекта, накнада за коришћење грађевинског земљишта је адекватно одражавала вредност земљишта, односно његову површину. Уважавање површине изграђеног објекта, а не земљишта, подстицало је недовољно коришћење земљишта, а његова нерационална употреба аутоматски је значила и мањи прилив прихода, јер што је површина објекта била мања и обвезници ове накнаде су мање плаћали по том основу. Међутим, с обзиром на то да је у Републици Србији градња ограничена регулационим плановима, који прописују највећу спратност и површину објекта на датој парцели, узимање у обзир површине објекта, а не земљишта, приликом одмеравања висине накнаде, донекле је имало оправдање.⁷⁹⁵ Сходно томе, вредност земљишта на коме је дозвољена изградња породичних стамбених објеката је мања него вредност земљишта на коме је предвиђена изградња објеката колективног становања.

Наплата накнаде у зависности од површине изграђеног објекта омогућавала је и реализацију нефискалних циљева (веће оптерећење нерезиденцијалног сектора, фаворизовање појединих делатности, опорезивање у складу са економском снагом, итд.). У појединим јединицама локалне самоуправе, приликом утврђивања висине накнаде, поред површине објекта, водило се рачуна и о површини земљишта, односно уважавала се и околност да ли се објекти налазе у улицама које имају водовод и/или канализацију.⁷⁹⁶

⁷⁹⁴ Постојала су и одступања у овом погледу. Тако се, на пример, у Лесковцу одређивала у зависности од комуналне опремљености, локације и врсте привредне активности која се обављала на земљишту. Вид. Б. Мијатовић, 16.

⁷⁹⁵ Вид. чл. 19-28 ЗПИ (2009).

⁷⁹⁶ То је, примера ради, био случај у Београду. Тако, ако је површина земљишта била већа од 100 m², утврђена накнада се увећавала од 20-250%, с тим да је тај проценат био већи што је површина мања. Тако, на

Узимање у обзир овог критеријума приликом одмеравања висине накнаде још је једна потврда да је ова дажбина, по својој природи, била веома налик порезу на имовину, јер се таквим решењем није теретила само вредност земљишта, него вредност и објекта, и земљишта.

Локација је један од кључних фактора који утиче на вредност непокретности, па је и њено уважавање приликом одмеравања висине накнаде за коришћење грађевинског земљишта ишло у прилог чињеници да се њоме покушавала опорезовати вредност земљишта, иако се начелно увођење овог фактора у формулу за одређивање висине накнаде образлагало тиме да је земљиште на „бољим” локацијама комунално опремљеније, што и не мора бити тачно. Локација се најчешће операционализовала прописивањем различитих зона, премда су се у пракси сретала и одступања у овом домену. Тако је, примера ради, у појединим јединицама локалне самоуправе постојала само једна зона, односно у неким од њих уопште се није спроводило зонирање, него се кроз објективне критеријуме (уређеност земљишта у улици, расположивост објеката друштвеног стандарда, удаљеност од центра града, густина насеља и сл.), путем бодовања, покушавала одредити погодност сваке локације.⁷⁹⁷ Како земљиште на „бољим” локацијама не мора бити комунално опремљеније, решење да се не спроводи зонирање, већ да се комунална опремљеност процењује у односу на сваку микролокацију (улицу), у начелу, и није било лоше, јер је у том случају природа ове фискалне дажбине у већој мери одговарала свом називу. Спроведено зонирање, у циљу вредновања локације, није било највернији показатељ вредности земљишта, с обзиром на то да су „распони између најбољих и најлошијих локација обично били врло скромни, посебно у поређењу са разликама које се остварују кроз намену објекта, тако да нису могли ваљано да апроксимирају реалне разлике у локационим погодностима.”⁷⁹⁸ Чини се да није проблематичан био само распон између „добрих” и „лоших” локација, него и број зона путем којих се приказивао фактор локације, јер тај број у највећем броју случајева није адекватно репрезентовао локационе погодности.

земљиште, у које се није урачунавало земљиште под зградом, површине од 101 до 200 m² утврђена накнада увећавала се за 250%, а за површину преко 1000 m² за свега 20%. Упркос томе што је на први поглед ово решење било изразито неправично, оправдање за његово егзистирање лежало је у тежњи да се оштрије опорезују индивидуалне, односно породичне куће које се налазе на великим плацевима, јер се претпостављало да су њихови власници порески способнији. Вид. Б. Мијатовић, 12-13.

⁷⁹⁷ Вид. Б. Мијатовић, 14, 16.

⁷⁹⁸ *Ibid.*, 31.

О намени изграђеног објекта на грађевинском земљишту се водило рачуна приликом утврђивања висине накнаде за коришћење грађевинског земљишта на тај начин што се грађевинско земљиште прво категоризовало у једну од укупно две групе, у зависности од тога да ли су се објекти изграђени на њему користили за становање, или за обављање привредних делатности. Потом се, у оквиру друге групе, вршило даље диференцирање корисника по врстама привредних делатности. У већим градовима (Београд, Нови Сад) привредне делатности су се делиле на знатно већи број група (дванаест, односно десет), док се у мањим градовима углавном спроводило разликовање између производних и комерцијалних делатности.⁷⁹⁹ У „најскупљој” групи су се налазиле оне делатности за које се претпостављало да су најпрофитабилније. У основи наведеног решења било је настојање да се спроведе опорезивање у складу са економском снагом и да се стимулишу одређене привредне делатности. Међутим, плаћање различитих износа накнаде у зависности од врсте привредне делатности било је могући извор дискриминације, па је, у циљу њеног елиминисања, требало уважити само да ли се објекти користе за резиденцијалну, односно нерезиденцијалну намену, или је, пак, у оквиру нерезиденцијалне намене грађевинске објекте требало категоризовати у што је могуће мањи број група. Вођење рачуна о намени изграђеног објекта приликом одмеравања висине накнаде, указивало је на то да је у основи оваквог решења била намера да се оптерети вредност земљишта, пошто она зависи и од намене на њему изграђеног објекта. Уколико се на грађевинском земљишту, у складу са регулационим планом, може изградити пословни простор, његова тржишна вредност биће, свакако, већа. Оправдање се проналазило и у чињеници да намена изграђеног објекта „представља врло важан аспект сваког урбанистичког плана, преко кога се реализују циљеви урбанистичке политике локалне заједнице. У том смислу, накнада за коришћење грађевинског земљишта може представљати битан инструмент којег носиоци локалне власти могу користити у том процесу.”⁸⁰⁰

За Републику Србију су биле својствене велике разлике у погледу оптерећења објеката по намени, где је, у зависности од зоне, накнада за „најскупљу” категорију, чак, 71-78 пута

⁷⁹⁹ *Ibid.*, 9, 14, 17-21; Б. Беговић, Б. Мијатовић, Д. Хибер, 22-23.

⁸⁰⁰ С. Кристић, 109.

била већа од накнаде у „најјефтинијој.”⁸⁰¹ Наклоност локалних власти према индустрији и сличним производним делатностима, довела је до тога да су оне плаћале релативно ниске накнаде за коришћење земљишта.⁸⁰² Наведено поступање није било у складу са захтевом за алокативном неутралношћу пореске политике. Углавном уједначена пракса у том домену вероватно је последица чињенице да је својевремено позитивно законодавство прописивало да се актом јединица локалне самоуправе земљиште може категоризовати према намени коришћења, а као посебне намене биле су издвојене: становање, производња или друга делатност.⁸⁰³

На основу свега изнетог, јасно је да је интеграција накнаде за коришћење грађевинског земљишта у порез на имовину, до које је дошло 1. јануара 2014. године,⁸⁰⁴ сасвим оправдана, јер је она по својој природи најприближнија овом порезу. Избор критеријума за одређивање њене висине то, такође, потврђује, иако је начелно оправдање за њено егзистирање у фискалном систему било у бројним користима које су уживали корисници земљишта, посебно у урбаним подручјима. Назив дажбине је упућивао на то да је реч о неком виду закупнине, накнаде за коришћење, али, суштински, радило се о дажбини која терети вредност земљишта, тј. „својеврсном супституту пореза на имовину у условима нејасно дефинисаних својинских права над грађевинским земљиштем и припадајућим објектима.”⁸⁰⁵ Према томе, комплексност својинских односа се одразила и на терену дажбина које су теретиле непокретности.

Међутим, ако се има у виду чињеница да се накнада за коришћење грађевинског земљишта плаћала и на земљиште које није било у друштвеној/државној својини, ако је то земљиште средствима општине, односно другим средствима у државној својини опремљено основним објектима комуналне инфраструктуре, она би се могла квалификовати и као дажбина за инфраструктуру. Таквом поимању ишла је у прилог и намена прикупљених средстава, односно чињеница да су се прикупљена средства користила за уређивање грађевинског земљишта и за изградњу и одржавање објеката комуналне

⁸⁰¹ Вид. Б. Мијатовић, 11.

⁸⁰² Вид. Б. Беговић, Б. Мијатовић, Д. Хибер, 33.

⁸⁰³ Вид. чл. 27 Закона о грађевинском земљишту, *Службени гласник РС*, бр. 44/95.

⁸⁰⁴ Вид. горе, 237.

⁸⁰⁵ Б. Беговић (2005), 50.

инфраструктуре.⁸⁰⁶ Ни наведено становиште није без недостатака, јер објекти комуналне инфраструктуре постоје и ван подручја за које је било предвиђено плаћање накнаде за коришћење грађевинског земљишта.

9.3. Компензација прихода услед укидања накнаде за коришћење грађевинског земљишта

Накнада за коришћење грађевинског земљишта је заоставштина из социјалистичког друштвено-економског уређења, чије постојање је изискивала структура својинских односа, иако она по својој природи није била ништа друго до порез на имовину, о чему је напред било више речи. Њено постојање не само да је компликовало порески систем и чинило га нетранспарентним, него је, аутоматски, подразумевало и дуплирање трошкова, и за њене обвезнике, и за локалне пореске власти. Њено укидање ће, стога, значити и растерећење за сектор привреде, али и напуштање дискриминације појединих делатности. Међутим, истовремено, таквим решењем јединице локалне самоуправе се лишавају значајног, тј. релативно издашног изворног прихода, што ће, свакако, бити изазов за даље јачање фискалне децентрализације. Наиме, учешће накнаде за коришћење грађевинског земљишта у укупним текућим приходима локалних заједница се у периоду од 2008. до 2012. године кретало између 5% и 10%.⁸⁰⁷ Управо због тога, њено укидање је наилазило на велики отпор код јединица локалне самоуправе, које нису биле спремне да се лише тако значајног прихода без постојања адекватне компензације.

Отуда се, услед укидања накнаде за коришћење грађевинског земљишта, као нужно наметнуло питање надокнаде „изгубљених” прихода јединица локалне самоуправе по том основу. Постоје мишљења да би се проблем финансирања локалних комуналних услуга, настао због укидања ове накнаде, могао решити повећањем цена услуга комуналних предузећа.⁸⁰⁸ Међутим, проблем у вези са наведеним решењем је у томе што се „додатна” средства по основу повећања цена комуналних услуга не би сливала у локалне буџете. Осим тога, имајући у виду висину накнаде коју су плаћали обвезници који обављају

⁸⁰⁶ Вид. Б. Беговић, Б. Мијатовић, Д. Хибер, 27-28.

⁸⁰⁷ Вид. Б. Мијатовић, 27.

⁸⁰⁸ Вид. Б. Беговић, Б. Мијатовић, Д. Хибер, 100.

одређене привредне делатности, наведеним решењем би се само незнатно компензовали изгубљени приходи.

Као могуће решење, у циљу компензације изгубљених прихода услед укидања накнаде за коришћење грађевинског земљишта, спомиње се и увођење комуналне накнаде.⁸⁰⁹ Увођењем комуналне накнаде и даље би остали приговори везани за комплексност система, нетранспарентност, дуплирање трошкова, итд. Закон који уређује област комуналних делатности предвиђа да ће се комуналне делатности, код којих се крајњи корисник може утврдити, финансирати преваходно из цена комуналних услуга, а комуналне делатности код којих се крајњи корисник не може утврдити (одржавање улица и путева, одржавање чистоће на површинама јавне намене, одржавање јавних зелених површина, јавна расвета и сл.) из буџета јединица локалне самоуправе, односно комуналне накнаде.⁸¹⁰ Претходно наведеним законом је прописано да ће Влада својим актом прописати елементе и друга питања од значаја за утврђивање и наплату комуналне накнаде, а да ће јединице локалне самоуправе, у складу са законом и актом Владе, утврдити зоне, коефицијенте и друга питања од значаја за утврђивање и наплату комуналне накнаде, као и то да ће се комунална накнада наплаћивати почевши од дана престанка наплате накнаде за коришћење грађевинског земљишта (1. јануар 2014. године). Такође, њиме је прописано да ће јединице локалне самоуправе утврђивати и наплаћивати накнаду за комуналне услуге за обављање комуналних делатности код којих се крајњи корисник не може утврдити, с тим да ће се једино наплата накнаде која се односи на одржавање јавног осветљења вршити преко предузећа за дистрибуцију електричне енергије, а на основу уговора који јединица локалне самоуправе закључи са тим предузећем.⁸¹¹

С обзиром на то да су комуналне делатности код којих се крајњи корисник не може одредити, више локална јавна добра, она би се требала финансирати порезима, а не комуналном накнадом. Њена наплата захтева одговарајући административни апарат, јер српски законодавац онемогућава, осим када је реч о накнади која се односи на одржавање јавног осветљења, да наплату спроводе вршиоци комуналних делатности. Сем тога,

⁸⁰⁹ Вид. Б. Мијатовић, 44.

⁸¹⁰ Вид. чл. 24, ст. 2 ЗКД.

⁸¹¹ Вид. чл. 27, 45 ЗКД.

имајући у виду услугу поводом којих се наплаћује, она би само делимично могла да компензује губитак прихода услед укидања накнаде за коришћење грађевинског земљишта. Пошто Влада није донела акт којим би се регулисала питања од значаја за утврђивање и наплату комуналне накнаде, она се још увек не наплаћује.

Како је српски законодавац прописао интеграцију накнаде за коришћење грађевинског земљишта у порез на имовину, очито је да се на овом терену мора пронаћи адекватан начин за компензацију изгубљених прихода од ове накнаде, тим пре, јер је и порез на имовину изворни приход јединица локалне самоуправе. Могли бисмо издвојити неколико могућности за надокнаду прихода. Губитак прихода би се могао компензовати повећањем стопа пореза на имовину, проширењем његовог обухвата или променом начина утврђивања основице пореза на имовину. Имајући у виду начелан став који је присутан у савременој финансијској теорији да пореска основица треба да буде што шира, а пореска стопа што нижа, као и чињеницу да су законом прописане највише допуштене стопе пореза на имовину коју могу уводити јединице локалне самоуправе, српски законодавац се определио за другу могућност. Наиме, губитак прихода због укидања накнаде за коришћење грађевинског земљишта настоји се компензовати што је могуће већим приближавањем основице пореза на имовину тржишној вредности, односно њеном реалнијем вредновању, па је у том правцу и основица за пољопривредно и шумско земљиште радикално промењена. Ако се утврди да реформисање система опорезивања имовине није било довољно, како би се надоместили приходи од накнаде за коришћење грађевинског земљишта, мораће или да се убудуће повећа ниво трансфера централне власти, или да им се уступе још неки порези, односно повећа њихово учешће у приходима оствареним од пореза на зараде на њиховим територијама.⁸¹²

10. Фискални значај пореза на имовину у Србији

Порез на имовину у Републици Србији нема велики фискални значај. Према подацима Управе за трезор, учешће прихода од пореза на имовину у укупним текућим приходима у 2008. години је износило 0,57% (од тога је 38,8% прикупљено од физичких, а 61,2% од

⁸¹² Вид. чл. 35 Закона о финансирању локалне самоуправе, *Службени гласник РС*, бр. 62/06, 47/11, 93/12, 99/13, 125/14.

правних лица), у 2009. години 0,65% (од тога је 47,8% прикупљено од физичких, а 52,2% од правних лица), у 2010. години 0,8% (од тога је 50,2% прикупљено од физичких, а 49,8% од правних лица), у 2011. години 0,71% (од тога је 54,1% прикупљено од физичких, а 45,9% од правних лица), у 2012. години 0,73% (од тога је 52,2% прикупљено од физичких, а 47,8% од правних лица), а у 2013. години 0,78% (од тога је 56,5% прикупљено од физичких, а 43,5% од правних лица).⁸¹³

Из приказаних података јасно се може видети да су приходи од пореза на имовину, почев од 2009. године, били у благом порасту, са изузетком 2011. године.⁸¹⁴ Такође, може се уочити и то да је учешће прихода прикупљених од обвезника – физичких лица, у укупним приходима од пореза на имовину, од 2009. године у константном порасту. Такво стање, пре свега, је последица појачаних напора локалних пореских администрација да повећају обухват пореза на имовину управо код ове категорије пореских обвезника.

У факторе који су утицали на релативно повећање фискалног значаја пореза на имовину, осим повећања предметног обухвата, спадају и унапређење процене вредности непокретности, коришћење максимално допуштене стопе, унапређење ефикасности наплате, у смислу повећања слања опомена и започињања поступака принудне наплате, као и ангажовање квалификованог, додатног особља на евидентирању непокретности које су биле ван система опорезивања.⁸¹⁵ Не сме се изгубити из вида ни чињеница да је порез на имовину 2007. године постао изворни приход јединица локалне самоуправе,⁸¹⁶ па су оне постале знатно мотивисаније да предузимају одговарајуће мере како би се повећала издашност овог пореза. При томе се не може занемарити ни улога централне власти, која се састојала у измени законске регулативе, у овој области опорезивања, посебно, у смањивању максималног износа пореског кредита.

⁸¹³ *Преглед наплаћених и распоређених прихода по основу пореза на имовину и укупних текућих прихода за период од 2008. до 2013. године*, Министарство финансија РС, Управа за трезор – Сектор за јавна плаћања и фискалну статистику. Што се тиче учешћа прихода од пореза на имовину у укупним текућим локалним јавним приходима у овом периоду, оно је, такође, постепено расло. Тако, 2006. године је износило свега 4,8%, а у 2011. године, чак, 7,4%. Вид. М. Арсић *et al.*, 26.

⁸¹⁴ Благо пад прихода од пореза на имовину у укупним текућим приходима у 2011. години се објашњава предизборним периодом, додељивањем додатних средстава по основу прихода од пореза на зараде, као и политиком снижавања стопа пореза на имовину од стране јединица локалне самоуправе. Вид. *Ibid.*, 24, 38.

⁸¹⁵ *Ibid.*, 36-42.

⁸¹⁶ Вид. чл. 6, ст. 1, тач. 1) Закона о финансирању локалне самоуправе.

Иако је захваљујући предузимању различитих мера донекле повећан фискални значај пореза на имовину, и даље постоји простор за то. Према неким незваничним проценама, велики број непокретности је и даље ван система опорезивања, и то око 14% станова, 15% пословног простора и 22% кућа за становање.⁸¹⁷ Како би се повећао фискални значај, активности локалних пореских администрација морају бити усмерене на даље предузимање мера у борби против евазије пореза на имовину. Несумњиво је и да ће интеграција накнаде за коришћење грађевинског земљишта у порез на имовину довести до повећања његовог фискалног значаја.

11. Евазија пореза на имовину у Републици Србији

У Републици Србији могућности за евазију у области опорезивања имовине у статистици су изражене и углавном се везују за: неажурност података у катастрима непокретности и бесправну градњу. Наиме, локалне пореске администрације се, због неажурности података, не могу ослонити искључиво на податке садржане у катастрима непокретности. Уз то, велики број грађевинских објеката, посебно породичних кућа и кућа за одмор, је бесправно изграђен. Све то резултира тиме да је велики број непокретности изван система опорезивања.

Од када је порез на имовину постао изворни приход јединица локалне самоуправе забележен је раст броја пореских обвезника, при чему је тај раст убрзаван сваке године (у 2011. години тај број је повећан за, чак, 12,6% у односу на претходну).⁸¹⁸ С обзиром на то да се број објеката, ипак, не мења толико значајно сваке године, процењује се да је то последица повећања обухвата пореза на имовину.⁸¹⁹ Међутим, упркос томе, и даље постоји значајан простор да се увећа обухват овог пореза.

Имајући у виду стање у Републици Србији, евазији пореза на имовину ефикасно се може стати на пут спровођењем теренске контроле, односно пописом непокретности, што је и учињено у појединим јединицама локалне самоуправе. Пре него што се приступи спровођењу теренске контроле, неопходно је прикупити податке о непокретностима које

⁸¹⁷ Вид. М. Арсић *et al.*, 34-35.

⁸¹⁸ *Ibid.*, 35.

⁸¹⁹ *Ibid.*

су на датој територији подвргнуте порезу на имовину. Управо у овом домену долазе до изражаја све предности њеног вршења од стране локалних пореских администрација, односно лица ангажованих на основу уговора о обављању привремених и повремених послова, имајући у виду њихову упознатост са локалним приликама, односно са стањем на терену, па се тако пажња, нарочито, може усмерити на оне делове насељених места, у којима је последњих година дошло до повећаног обима градње.

Од 2006. године немачка организација за међународну сарадњу (нем. *Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit GmbH – GIZ*), у име немачког савезног министарства за економску сарадњу и развој, пружа подршку Влади Републике Србије у њеним настојањима да реформише систем јавних финансија, нарочито након што је администрирање порезом на имовину препуштено локалном нивоу. У том правцу, пројекат „Подршка реформи система јавних финансија у Србији”, који се реализовао у периоду од 2006-2012. године, је имао за циљ да се локалне финансије поставе на поузданије и независније основе, изградњом одговарајућег правног оквира на централном нивоу и максималним коришћењем капацитета локалних пореских администрација. У сарадњи са Националном службом за запошљавање – НСЗ додатно су ангажована лица пријављена код НСЗ, ради ажурирања и проширења базе обвезника пореза на имовину. У пројекат је било укључено 12 општина из групе најсиромашнијих (Бела Паланка, Голубац, Куршумлија, Мали Зворник, Ражањ, Трговиште, Владичин Хан, Жагубица, Сечањ, Гаџин Хан, Ириг и Алексинац).⁸²⁰ Пописом непокретности, обуком запослених и едукацијом пореских обвезника настојао се повећати обухват пореза на имовину. Од 12 најсиромашнијих јединица локалне самоуправе у којима се реализовао наведени пројекат, само њих пет се налазило на листи 20 јединица локалне самоуправе у којима су приходи од пореза на имовину по глави становника били најнижи у 2011. години. Сем тога, и реализација сличног пројекта под називом „Локални економски развој у региону Дунава”, је допринела повећању прихода од пореза на имовину по глави становника у јединицама локалне самоуправе, у којима се овај пројекат реализовао.⁸²¹

⁸²⁰ Вид. Подршка реформи система јавних финансија у Србији, <http://www.skgo.org/projects/58>, 12. децембар 2013.

⁸²¹ Вид. М. Арсић *et al.*, 31-33.

Године 2013. GIZ је започео и са реализацијом пројекта „Општински економски развој у Источној Србији” чији је циљ, такође, побољшање и проширење обухвата пореза на имовину. У реализацији пројекта учествује десет општина из Источне Србије – Неготин, Књажевац, Голубац, Велико Градиште, Мајданпек, Зајечар, Сокобања, Бољевац и Кладово. Пројекат ће се реализовати у периоду од 2013-2016. године. Првих пет општина које буду најуспешније у наплати пореза на имовину добиће бесповратна средства која ће се моћи да искористе за намене које буду оцењене као најприоритетније.⁸²²

Врло значајна мера у борби против евазије пореза на имовину је и преузимање релевантних података, који се воде код других органа и јавних предузећа и њихово поређење са подацима којима располаже локална пореска администрација. Подаци о објектима за које је поднет захтев за легализацију, односно захтев за накнадно издавање грађевинске и употребне дозволе, као и подаци којима располажу Електродистрибуција (поређењем потрошача електричне струје и броја обвезника) и друга комунална предузећа, могу одиграти веома важну улогу у повећању обухвата пореза на имовину.

Како би се повећао фискални значај пореза на имовину, односно смањила незаконита пореска евазија, локалне пореске администрације морају да буду ажурне приликом издавања опомена и спремне да започну поступак принудне наплате пореза, чак и када су неплатише физичка лица. Порески обвезници морају бити свесни да ће у случају неиспуњења своје пореске обавезе и кршења закона бити откривени и санкционисани.

Поступци пореског обвезника, који доводе до настанка незаконите пореске евазије, могу се санкционисати на терену прекршајног и кривичног права. ЗПППА одвојено регулише пореске прекршаје правних лица и предузетника, с једне стране, и пореске прекршаје физичких лица, с друге стране, иако за обе категорије пореских обвезника прописује исту казну – новчану казну. Физичка лица – обвезници пореза на имовину имају дужност да у законом предвиђеним случајевима благовремено поднесу пореску пријаву са тачним подацима, као и да плате порез на имовину у законом предвиђеном року.⁸²³ Уколико не изврше законом прописане обавезе, тј. ако не поднесу пореску пријаву, ако је не поднесу

⁸²² Вид. GIZ општинама даје милион франака, http://www.b92.net/biz/vesti/srbija.php?уууу=2013&mm=06&dd=07&nav_id=720907, 12. децембар 2013.

⁸²³ Вид. горе, 221-225.

благовремено, или ако је поднесу непотписану или са нетачним подацима, казниће се за порески прекршај новчаном казном од 15.000 до 150.000 динара, односно новчаном казном у износу од 50% утврђеног пореза, али не мање од 50.000 динара, ако не изврше уплату дугованог пореза, утврђеног пореским решењем.⁸²⁴ Правна лица и предузетници (осим тзв. паушалаца),⁸²⁵ утврђују порез на имовину самоопорезивањем. Њихова прекршајна одговорност постојаће у случајевима неподношења пореске пријаве, необрачунавања и неплаћања пореза у законом прописаном року,⁸²⁶ неблаговременог подношења пореске пријаве и плаћања пореза,⁸²⁷ као и у случају пријављивања мањих износа пореза и давања нетачних података у пореској пријави.⁸²⁸ Имајући у виду негативне последице које изазива, незаконита пореска евазија се санкционише и на терену кривичног законодавства. Кривичним закоником Републике Србије⁸²⁹ радња кривичног дела пореске утаје је постављена алтернативно, тако да се наведено кривично дело може извршити давањем

⁸²⁴ Вид. чл. 180, ст. 1, тач. 6), чл. 180, ст. 2 ЗПППА.

⁸²⁵ Иако се тзв. паушалци за потребе опорезивања имовине третирају као обвезници који не воде пословне књиге, па не утврђују порез на имовину самоопорезивањем, када је у питању њихова прекршајна одговорност, изједначени су са предузетницима који воде пословне књиге по систему простог и двојног књиговодства.

⁸²⁶ Висина новчане казне зависи од тога да ли је порески обвезник пропустио да изврши све три радње (подношење пореске пријаве, обрачунавање и плаћање пореза) или, пак, само плаћање пореза. У том смислу, порески обвезник – правно лице или предузетник, који не поднесе пореску пријаву, не обрачуна и не плати порез на имовину, казниће се за прекршај новчаном казном у висини од 30% до 100% дугованог износа пореза, утврђеног у поступку пореске контроле, али не мање од 500.000 динара (за правно лице), односно 100.000 динара (за предузетника). Порески обвезник – правно лице, који поднесе пореску пријаву, али не плати порез на имовину у законом прописаном року, казниће се за прекршај новчаном казном у висини од 100.000, а предузетник новчаном казном у износу од 40.000 динара. Вид. чл. 177, ст. 1, 9, 11 ЗПППА.

⁸²⁷ Висина новчане казне зависи од тога да ли је порески обвезник само пропустио да у законом прописаном року поднесе пореску пријаву, или, пак, уз то, није ни платио порез на имовину у законом прописаном року. Тако, порески обвезник – правно лице које неблаговремено поднесе пореску пријаву и не плати порез на имовину у законом прописаном року, казниће се новчаном казном у износу од 150.000 динара, а предузетник новчаном казном у износу од 50.000 динара. Ако порески обвезник – правно лице неблаговремено поднесе пореску пријаву, а плати порез на имовину у законом прописаном року, казниће се новчаном казном у износу од 100.000 динара, а предузетник у износу од 40.000 динара. Вид. чл. 177, ст. 7-8, 10-11 ЗПППА.

⁸²⁸ Ако је износ пореза на имовину утврђен у пореској пријави мањи од износа који је требало утврдити у складу са законом, порески обвезник – правно лице или предузетник, казниће се за прекршај новчаном казном у висини од 30% разлике ова два износа. Ако су, пак, у пореској пријави дали нетачне податке, што је за последицу имало, или је, пак, могло да има утврђивање мањег износа пореза, казниће се за прекршај новчаном казном у висини од 30% разлике између износа пореза који је утврђен или требао да буде утврђен у складу са законом и износа пореза који је утврђен према подацима из пореске пријаве. У оба случаја износ казне за правна лица не може да буде мањи од 200.000 динара, а за предузетнике 100.000 динара. Једино ако је разлика између утврђеног пореза у пореској пријави и износа пореза који је требало утврдити у складу са законом до 5%, правно лице ће се казнити новчаном казном у висини од 100.000 динара, а предузетник новчаном казном у висини од 50.000 динара. У случају пријављивања мањих износа пореза и давања нетачних података у пореској пријави, казниће се и одговорно лице у правном лицу новчаном казном од 10.000 до 100.000 динара. Вид. чл. 178 ЗПППА.

⁸²⁹ Кривични законик, *Службени гласник РС*, бр. 85/2005, 88/05 – испр., 107/05 – испр., 72/09, 111/09, 121/12 и 104/13.

лажних података о законито стеченим приходима, предметима или другим чињеницама, које су од утицаја на утврђивање обавеза на основу пореза, доприноса или других прописаних дажбина, њиховим непријављивањем или прикривањем података, који се односе на утврђивање наведених обавеза на други начин. Према томе, радња кривичног дела пореске утаје се може манифестовати кроз позитивну и негативну делатност, односно кроз чињење и нечињење. За постојање овог кривичног дела неопходно је да постоји субјективни елемент – намера, и то у време предузимања радње извршења, као и објективни елемент, тј. нужно је да висина избегнуте обавезе на основу пореза, доприноса или других прописаних дажбина прелази законом прописани лимит од 150.000 динара. Уз то, било која од законом предвиђених радњи извршења мора да буде предузета само у погледу прихода и имовине који су законито стечени.⁸³⁰ Учинилац се кажњава новчаном казном и казном затвора од шест месеци до пет година, с тим да уколико износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 1.500.000 динара, учинилац ће се казнити затвором од једне до осам година и новчаном казном, а ако износ прелази 7.500.000 динара, учинилац ће се казнити затвором од две до десет година и новчаном казном.⁸³¹

Можемо да закључимо да је од периода када је порез на имовину постао изворни приход јединица локалне самоуправе, забележен благи пораст његовог фискалног значаја, нарочито у првим годинама превођења пореза на имовину из режима уступљених у режим изворних прихода. У наредном периоду показаће се колико је измена правила у погледу утврђивања основице пореза на имовину утицала на повећање прихода од овог пореза. У сваком случају, простор за повећање фискалног значаја овог пореза и даље постоји, јер је велики број непокретности још увек ван система опорезивања, па се, самим тим, спровођење теренских контрола и укрштање података којима располажу локалне пореске администрације и података којима располажу други органи, односно предузећа, намећу као неминовност.

⁸³⁰ Вид. Драган Јовашевић, „Пореска утаја у новом кривичном праву Републике Србије“, *Теме* 3/2009, 831.

⁸³¹ Вид. чл. 229 Кривичног законика.

ДЕО ТРЕЋИ

ОСТАЛИ ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ У СТАТИЦИ

1. Порез на нето имовину

1.1. Основни елементи пореза на нето имовину

Имовина у статисти се може опорезовати и порезом на нето имовину, односно порезом на нето богатство (енг. *net wealth tax, net worth tax, annual wealth tax*), који се може квалификовати као синтетички порез, пошто се њиме, у начелу, опорезује целокупна имовина пореских обвезника, умањена за обавезе које је терете, по чему се разликује од пореза на имовину, и као субјектни порез, пошто води рачуна о личности пореског обвезника и његовој укупној економској снази. Имајући у виду претходно наведено, може се констатовати да порез на нето имовину кореспондира синтетичком порезу на доходак. Сличност се огледа и у томе што се, као и код синтетичког пореза на доходак грађана, одређена вредност имовине изузима од опорезивања и што се, по правилу, примењују прогресивне стопе.

Пошто је порез на нето имовину синтетички порез којим се захвата целина пореске ситуације пореског обвезника, најцелисходније би било да буде конципиран као централни порез. Начелно, у пракси се и следи ово правило, с тим да се срећу и извесна одступања од њега. У Швајцарској не постоји порез на нето имовину на савезном нивоу, али кантони имају обавезу да уведу порез на нето имовину када је реч о правним лицима. Када је реч о физичким лицима, уводе га и кантони, и јединице локалне самоуправе.⁸³²

Како појам имовине у порескоправном смислу нема општеприхваћену дефиницију, за потребе опорезивања имовине синтетичким порезом, користи се начело енумерације или набрајања предмета, чија вредност улази у основицу.⁸³³ Тако, предмет опорезивања пореза на нето имовину могу бити права на непокретностима, покретним стварима (накиту, аутомобилима, пловним објектима, ваздухопловима и др.), инструментима штедње,

⁸³² Вид. *European Tax Handbook*, 824, 833, 837, 851.

⁸³³ Вид. N. Žunić Kovačević, 6.

goodwill-у, патентима, итд.⁸³⁴ Могло би се констатовати да је порез на нето имовину једини „прави” порез на имовину.

Упркос начелној дефиницији пореза на нето имовину, права на појединим средствима, ипак, неће представљати предмет опорезивања овог пореза, и то из административно-техничких, економских, културних, социјално-политичких или других разлога. На пример, из економских и социјално-политичких разлога се не опорезују различити видови пензијске штедње.⁸³⁵ Изузимање средстава која служе обављању пословне делатности и тзв. суштинских удела у компанијама мотивисано је економским разлозима, док су административно-технички разлози у основи неопорезивања предмета који се налазе у резиденцијалним објектима пореских обвезника. Изузимање уметничких и колекционарских дела мотивисано је и потребом заштите културног наслеђа. Таквим решењем се, с једне стране, избегавају проблеми везани за њихово вредновање, као и бројне могућности за евазију, јер је реч о покретним стварима, али, с друге стране, њиме се нарушава ефикасност и правичност овог пореза. Управо је немогућност да се њиме опорезује „сва” имовина пореског обвезника, односно немогућност „да се истим аршином опорезују сви елементи обвезникове имовине”⁸³⁶ утицала на то да порез на нето имовину постоји у веома малом броју пореских система.

Упоредна анализа указује на то да је овај порез, превасходно, оријентисан на опорезивање непокретности и покретних ствари које су уписане у јавне евиденције, чиме се, у великој мери, олакшава посао пореским властима и, уједно, смањују могућности за пореску евазију. Иако је циљ пореза на нето имовину да додатно оптерети најбогатије пореске обвезнике, његова примена, дугорочно, може довести до њиховог исељавања и могућег губитка целокупне основице.⁸³⁷ Ова опасност постоји, тим пре, што врло мали број земаља

⁸³⁴ Вид. Д. Поповић (1997), 737-738.

⁸³⁵ Вид. Nenad Kukić, Sandra Švaljek, „Porez na nekretnine: osnovne značajke i rasprava o uvođenju u Hrvatskoj“, *Privredna kretanja i ekonomska politika* 132/2012, 52.

⁸³⁶ Д. Поповић (2013), 391.

⁸³⁷ *Ibid.*

у својим пореским системима има овај порез (Швајцарска, Луксембург, Лихтенштајн, Француска, Норвешка, Шпанија).⁸³⁸

Обвезници пореза на нето имовину могу бити и физичка и правна лица, како резидентна, тако и нерезидентна. У Француској, Норвешкој, Шпанији и на Исланду у улози обвезника се јављају само физичка лица,⁸³⁹ док су у Луксембургу обвезници само правна лица.⁸⁴⁰ У Лихтенштајну не постоји порез на имовину, већ само порез на нето имовину, чији су обвезници и правна и физичка лица.⁸⁴¹ Између резидената и нерезидената, као и код пореза на доходак, постоји разлика у погледу обима пореске обавезе, па резиденти плаћају порез у складу са начелом светске имовине,⁸⁴² а нерезиденти у складу са принципом извора, с тим да се у пракси срећу и извесна одступања од овог правила. Тако, у Француској лица која су само у последњих пет година била француски резиденти, плаћају порез на нето имовину у складу са принципом извора,⁸⁴³ док у Лихтенштајну физичка лица – нерезиденти плаћају порез на нето имовину само за непокретности које се налазе на територији Лихтенштајна, али не и на покретне ствари.⁸⁴⁴

У појединим земљама у кругу обвезника пореза на нето имовину се налазе, дакле, и правна лица, и то најчешће друштва капитала која су подвргнута порезу на добит корпорација.⁸⁴⁵ Али, није искључено ни то да овом порезу подлежу и остали, са становишта пореза на доходак, фискално транспарентни ентитети.⁸⁴⁶ Када је реч о физичким лицима, у улози обвезника пореза на нето имовину могу се јавити и појединац и заједница, односно супружници или породица. На Исланду се примењује заједничко опорезивање нето

⁸³⁸ Вид. *European Tax Handbook*, 281, 503, 543, 659, 845; Вид. *Iceland – Overall Trends in Taxation, Income and Wealth Tax in the Euro Area – An Initial Overview*, Research Briefing, Deutsche Bank, Frankfurt 2012, 4; *Taxation Trends in the European Union - Data for the Member States, Iceland and Norway* (2013), 167.

⁸³⁹ Вид. *European Tax Handbook*, 281, 659, 406; *Taxation Trends in the European Union – Data for the Member States, Iceland and Norway* (2012), 167.

⁸⁴⁰ Физичка лица, почевши од 2006. године, нису обвезници пореза на нето имовину. Вид. *European Tax Handbook*, 534, 543.

⁸⁴¹ *Ibid.*, 503, 510-511.

⁸⁴² С теоретске тачке гледишта, код пореза на нето имовину се примењује начело светске имовине, јер је он *per definitionem* порез којим се опорезује „сва“ имовина пореског обвезника, без обзира на то где се налази. Међутим, како смо претходно и истакли, предмет опорезивања пореза на нето имовину нису права на „свим“ покретним и непокретним стварима, па се примена начела светске имовине може довести у питање.

⁸⁴³ Вид. *French Wealth Tax – Rates of Wealth Tax in France*, <http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/wealth-tax/rate/>, 3. октобар 2013.

⁸⁴⁴ Вид. *European Tax Handbook*, 510.

⁸⁴⁵ *Ibid.*, 503, 543.

⁸⁴⁶ Вид. Д. Поповић (1997), 737.

имовине супружника, и то на начин да се основица овог пореза прво равноправно дели између њих, а потом се пореска обавеза утврђује сваком од њих посебно, с тим да се имовина деце млађе од 16 година приписује једном од родитеља, и то оном који је искористио пореске олакшице за издржавано дете. Неопорезиви износ за супружнике је виши, чиме се ублажава дејство пореске прогресије.⁸⁴⁷ Како би се ублажило дејство пореске прогресије у случају примене прогресивних стопа и опредељења за супружнике, односно породицу као обвезника, уобичајено је да се призна стандардни одбитак.⁸⁴⁸ Срећу се и решења да се и за појединце, и за супружнике прописује иста стопа, с тим да постоје разлике у погледу распона пореских јединица, и то на начин да је распон пореских јединица на које се примењује стопа знатно шири када се у улози обвезника јавља брачна заједница. Примера ради, у швајцарском кантону Базел-град стопа од 0,67% се примењује на основицу од CHF 400.000-800.000, када су обвезници супружници, док се иста стопа примењује на основицу CHF 250.000-500.000, када су обвезници појединци.⁸⁴⁹

Основицу пореза на нето имовину представља разлика између активе и пасиве, из чега се закључује да се она код правних лица своди на сопствени капитал. Приликом утврђивања основице код пореских обвезника – физичких лица треба имати у виду да се порезом на нето имовину опорезује само она имовина, чија је вредност изнад одређеног лимита. Примера ради, у Француској се опорезује нето имовина физичких лица чија је тржишна вредност на дан 1. јануара пореске године, умањена за дугове (хипотекарне зајмове и сл.), већа од EUR 1,3 милиона.⁸⁵⁰ При томе, тржишна вредност појединих средстава, у потпуности или делимично, не улази у основицу. Тако, у основицу пореза на нето имовину улази само 70% тржишне вредности непокретности, која представља главно место становања обвезника. Поред тога, предвиђено је и да се читав низ права, попут права на уметничким, колекционарским делима, антиквитетима, „суштинским” уделима запослених и директора, и др., делимично или потпуно, изузима из основице пореза на нето имовину.⁸⁵¹ Слична правила за утврђивање основице пореза на нето имовину, када се у улози обвезника јављају физичка лица, важе и у другим земљама у којима постоји овај

⁸⁴⁷ Вид. *European Tax Handbook*, 406.

⁸⁴⁸ Вид. Д. Поповић (1997), 737.

⁸⁴⁹ Вид. *European Tax Handbook*, 854.

⁸⁵⁰ Вид. *Taxation Trends in the European Union – Data for the Member States, Iceland and Norway* (2013), 83.

⁸⁵¹ *Ibid.*

порез, с тим да се често, приликом утврђивања основице, признаје и лични одбитак за обвезнике, који се уобичајено удвостручује ако се законодавац определио за заједницу (супружнике или породицу) као обвезнике. Путем личних одбитака покушавају се уважити личне и породичне прилике обвезника (нпр. да ли је обвезник у браку или не, да ли је самохрани родитељ, да ли има малолетну децу, односно децу на школовању и сл.).⁸⁵² Такво поступање је у потпуности у складу са субјектном природом пореза на нето имовину.

Основно правило приликом вредновања предмета опорезивања пореза на нето имовину јесте да је релевантна тржишна вредност. Међутим, како је она променљива категорија, ревалоризација се намеће као неминовност. Приликом уређења овог питања присутна су разнолика решења, која се крећу од тога да се утврђена вредност не мења током већег броја година, до решења да се ревалоризација спроводи само у погледу појединих имовинских позиција.⁸⁵³ Тешкоће приликом вредновања су често разлог за одустајање од опорезивања овим порезом.

Стопе пореза на нето имовину су, по правилу, ниске, углавном, испод 1%. Иако би због природе овог пореза, требало очекивати да су стопе увек прогресивне, ни пропорционалне стопе нису ретка појава, и то, превасходно, из административних и економских разлога. Тако су у Луксембургу правна лица подвргнута пропорционалној стопи, чија висина износи 0,5%, док она у Лихтенштајну износи свега 0,2%.⁸⁵⁴ Срећу се и решења да је стопа за правна лица пропорционална, али да њена висина зависи од типа компаније. Илустрације ради, у појединим швајцарским кантонима нижим стопама се опорезује нето имовина холдинг компанија.⁸⁵⁵ Када је реч о физичким лицима, ситуација је нешто другачија. Физичка лица у Норвешкој плаћају порез на нето имовину чија је стопа пропорционална и износи 1%.⁸⁵⁶ Међутим, у Француској су физичка лица подвргнута прогресивним стопама, које се крећу у распону од 0,25% до 0,5%.⁸⁵⁷ Сличан третман физичка лица имају и на Исланду где се, у зависности од вредности имовине, примењују

⁸⁵² Вид. *European Tax Handbook*, 510, 853, 855, 858-859, 861, 865.

⁸⁵³ Вид. Д. Поповић (1997), 739.

⁸⁵⁴ Вид. *European Tax Handbook*, 503, 543.

⁸⁵⁵ *Ibid.*, 833, 837.

⁸⁵⁶ *Ibid.*, 659.

⁸⁵⁷ Вид. *French Wealth Tax – Rates of Wealth Tax in France*.

две стопе (1,5 % и 2%), као и у Шпанији и у Лихтенштајну. Наиме, у Шпанији, стопе се крећу у распону од 0,2% до 2,5%,⁸⁵⁸ а у Лихтенштајну од 0,162% до 0,8505%.⁸⁵⁹ Из наведених примера јасно се може уочити да су правна лица најчешће подвргнута пропорционалним стопама, док физичка лица могу бити подвргнута и пропорционалним, и прогресивним стопама. Прогресивност је, упркос начелно пропорционалним стопама, могуће обезбедити неопорезивањем имовине до одређене вредности, различитим олакшицама, прописивањем горњег лимита пореза на доходак и пореза на нето имовину и др.⁸⁶⁰

1.2. Аргументи за и против постојања пореза на нето имовину

Порез на нето имовину има своје оправдање, пре свега са аспекта начела хоризонталне и вертикалне правичности. Иако је главни показатељ економске снаге пореских обвезника доходак, могуће је да поједине врсте прихода остану изван опорезивања, те, самим тим, доходак неће у потпуности одражавати обвезникову економску снагу. У том случају, имовина ће представљати „допунски обухват порезне снаге”,⁸⁶¹ а све у циљу постизања хоризонталне правичности, која налаже „једнак третман једнаких”. Како се чисти глобални порез на доходак јавља изузетно ретко, порез на нето имовину има улогу коректива у погледу хоризонталних неправичности, односно улогу средства за умањење квалитативне дискриминације, до које долази приликом опорезивања појединих категорија дохотка. Иако је овакво гледиште исправно с теоретске тачке гледишта, јер је порез на нето имовину *per definitionem* синтетички порез који обухвата целину пореске ситуације, односно „сву” имовину пореског обвезника, може се констатовати да је и овај порез, у извесном смислу, дискриминаторан, односно да ће се и њиме нарушити принцип хоризонталне правичности, истина, у мањој мери у поређењу са порезом на имовину. То се дешава због чињенице да права на многим покретним стварима нису предмет опорезивања.

⁸⁵⁸ Вид. *Iceland – Overall Trends in Taxation, Income and Wealth Tax in the Euro Area – An Initial Overview*, 4.

⁸⁵⁹ Вид. *European Tax Handbook*, 511.

⁸⁶⁰ Вид. Д. Поповић (1997), 740-741; *European Tax Handbook*, 280.

⁸⁶¹ Helena Blažić, Maja Grdinić, „Porez na imovinu u EU”, *Financijska tržišta i institucije Republike Hrvatske u procesu uključivanja u EU* (ur. Zdenko Prohaska, Mira Dimitrić, Helena Blažić), Sveučilište u Rijeci, Ekonomski fakultet, Rijeka 2012, 74.

Порез на нето имовину има своје оправдање и са становишта вертикалне правичности, односно умањења неједнакости, јер су стопе овог пореза често прогресивне и јер се њиме опорезују и неке покретне ствари (аутомобили, пловни објекти, ваздухоплови и сл.) које су индиције луксузног живота. Наиме, за остваривање вертикалне правичности коришћење синтетичког пореза на доходак није довољно, већ је, уз то, неопходно користити и неке друге порезе, пре свега, порез на нето имовину, јер се „имовина намеће као опћенито моћнији инструмент дистрибуције.”⁸⁶² Порези на имовину, заједно са порезом на доходак, омогућују да расподела пореског терета буде равномернија.⁸⁶³ Увођење пореза на нето имовину би, истовремено, омогућило и да се снизи највиша маргинална стопа пореза на доходак.⁸⁶⁴ У скандинавским земљама (Шведска, Финска, Норвешка) порез на нето имовину се увео, првенствено, у намери да се коригују ефекти увођења тзв. дуалног пореза на доходак, за који је својствено привилеговано опорезивање прихода од капитала, у поређењу са приходима од рада.⁸⁶⁵

И на економском плану се могу наћи аргументи за увођење пореза на нето имовину. Овај порез утиче на продуктивније инвестирање, и то знатно више него порез на имовину, пошто се обвезнику не исплати улагање у покретне ствари (нпр. возни парк), јер ће и оне бити опорезоване. Он показује добре стране и са аспекта неутралности, јер, за разлику од пореза на имовину, не фаворизује улагања у тзв. „невидљиве облике имовине”. Претходно наведено важи под претпоставком да су предмет опорезивања порезом на нето имовину „све” покретне и непокретне ствари једног обвезника. Међутим, у условима неопорезивања свих покретних и непокретних ствари и овај порез постаје дисторзиван, истина, мање него други порези. Постоје и мишљења да овај порез, с обзиром на то да се уводи на акумулирани капитал, а не на продуктивне активности, има мањи утицај на доношење одлуке о раду, односно доколици.⁸⁶⁶ У погледу утицаја на ниво штедње, не постоји јединствено становиште. Постоје мишљења да порез на нето имовину повећава ниво штедње, пошто није порез на потрошњу, али и мишљења да смањује ниво штедње,

⁸⁶² *Ibid.*, 75.

⁸⁶³ Вид. Д. Поповић (1997), 734.

⁸⁶⁴ Вид. Rebecca Rudnick, Richard Gordon „Taxation of Wealth”, *Tax Law Design and Draft* (ed. Victor Thurnoyi), IMF, Washington D.C. 1996, 4.

⁸⁶⁵ Christer Silfverberg, „The Swedish Net Wealth Tax – Main Features and Problems”, *Tax Law* (ed. Peter Wahlgren), Stockholm Institute for Scandinavian Law, Stockholm 2003, 368.

⁸⁶⁶ Вид. R. Rudnick, R. Gordon, 7.

јер плаћање пореза аутоматски значи одлив дела средстава која би се, у противном, могла преусмерити на штедњу.⁸⁶⁷

Порез на нето имовину олакшава администрирање неким другим порезима и, уједно, омогућава откривање евазије, пре свега, пореза на доходак и пореза на имовину. Реч је о контролној улози пореза на нето имовину, односно о томе да он омогућава откривање евентуалних неконзистентности између пријављеног дохотка и имовине коју у свом портфељу има порески обвезник. Међутим, наведено обележје се може довести у питање, јер нису сва лица обвезници овог пореза, него само она чија имовина прелази одређену вредност.

Фискални значај пореза на нето имовину се разликује од земље до земље. На једном полу су Швајцарска и Луксембург, у којима је учешће овог пореза у укупним пореским приходима у 2012. години било 4,3%, односно 5,3%, а на другом полу су земље, попут Шпаније и Француске, у којима је тај проценат износио 0,2%, односно 0,5%. Норвешка је негде на средини са учешћем од 1,4% у укупним пореским приходима.⁸⁶⁸ Скромно учешће прихода од пореза на нето имовину у укупним пореским приходима се приписује већем броју фактора. Пре свега, као што смо напред већ истакли, права на многим предметима, односно средствима нису подвргнута опорезивању. Осим тога, вредност имовине мора прелазити утврђени лимит, што значи да ће и број обвезника пореза на нето имовину бити знатно мањи, у поређењу са бројем обвезника пореза на имовину. Махом фискалном значају овог пореза доприносе и одредбе које предвиђају да збир пореза на нето имовину и пореза на доходак не сме да пређе утврђени лимит, бројне могућности за евазију, одредбе о вредновању и сл.⁸⁶⁹ Наиме, приликом вредновања често се одступа од тржишне вредности, нарочито када је реч о имовини намењеној обављању делатности и резиденцијалним објектима. Примера ради, у Норвешкој у основицу пореза на нето имовину улази свега 40% тржишне вредности пословне имовине и 25% тржишне вредности резиденцијалних објеката у којима станују власници.⁸⁷⁰ Поред релативно

⁸⁶⁷ *Ibid.*, 7-8.

⁸⁶⁸ Вид. *OECD Revenue Statistics*.

⁸⁶⁹ Вид. Denis Kessler, Pierre Pestieau, „The Taxation of Wealth in EEC – Facts and Trends”, *Canadian Public Policy* 3/1991, 314.

⁸⁷⁰ Вид. *The Norwegian Tax System – Main Features and Developments*, Royal Ministry of Finance, Oslo 2012, 11-12.

скромних прихода, порез на нето имовину карактеришу и високи трошкови администрања, па се може закључити да су у земљама у којима је фискални значај овог пореза мали, социјално-политички разлози одиграли кључну улогу приликом њиховог увођења.

Неке земље, попут Шведске, Холандије, Финске и Немачке, су у својим пореским системима имале порез на нето имовину, али су га у међувремену укинуле, односно суспендовале његову примену. Наиме, 70-тих и 80-тих година 20. века постојао је велики ентузијазам у погледу овог пореза, па су га, стога, многе земље увеле у своје пореске системе. Но, чини се да овај порез није испунио првобитна велика очекивања креатора пореске политике, па је и уследио талас његовог укидања. Холандија је укинула овај порез 2001. године, због увођења новог начина опорезивања прихода од штедне и прихода од инвестиција.⁸⁷¹ У Немачкој је овај порез укинут 1995. године, с позивом на повреду уставног начела једнакости. Наиме, валоризација непокретности се није вршила током већег броја година, чиме су оне биле потцењене, у поређењу са другим средствима у активи пореског обвезника.⁸⁷² Међутим, до неједнаког третмана није долазило због законске регулативе, већ због пропуштања периодичне ревалоризације непокретности. Док су се остала средства опорезивала према текућој вредности, опорезивање непокретности се заснивало на вредновању још из 1964. године.⁸⁷³ Одлука немачког савезног Уставног суда није имала велики утицај на укидање овог пореза у другим земљама, између осталог, јер начело једнакости у појединим земљама није уздигнуто на ниво уставног начела.⁸⁷⁴ У Немачкој, међутим, различите политичке струје предлажу поновно увођење овог пореза. Сви предлози се, у суштини, свде на то да се порез конципира као порез на „изузетно богате обвезнике”. У том циљу, предлаже се да се предвиде изузимања за резиденцијалне објекте у којима станују власници, као и за мала и средња предузећа.⁸⁷⁵

Глобална економска криза учинила је порез на нето имовину поново актуелним, па су га поједине земље поново увеле, неке само на привременој основи. То је био случај са

⁸⁷¹ *European Tax Handbook*, 239, 252, 642.

⁸⁷² Вид. Д. Поповић (2013), 36.

⁸⁷³ Вид. С. Silfverberg, 371.

⁸⁷⁴ *Ibid.*, 372.

⁸⁷⁵ Вид. *Income and Wealth Tax in the Euro Area – An Initial Overview*, Research Briefing, Deutsche Bank, Frankfurt 2012, 5.

Исландом и Шпанијом.⁸⁷⁶ Под притиском економске кризе и буџетског дефицита улажу се напори како би се прикупили додатни порески приходи и то, превасходно, тако да порески терет што више понесу богатији порески обвезници. За остваривање наведених циљева порез на нето имовину се показује као нарочито погодан. Управо због тога је у Француској дошло до проширења основице пореза на нето имовину, које је истовремено било праћено смањењем стопе овог пореза (највиша маргинална пореска стопа је са 1,8% снижена на 1,5%).⁸⁷⁷

Иако се с теоретске тачке гледишта овом порезу може упутити мало замерки, његова имплементација у пракси наилази на читав низ проблема. Укидање овог пореза било је последица незадовољавајућих фискалних перформанси и високих административних трошкова, који се могу приписати тешкоћама приликом откривања и вредновања предмета опорезивања, као и чињеници да је реч о синтетичком и субјектном порезу. Укидању су, свакако, допринели и покушаји да се спречи одлив капитала и тенденција да се поједностави порески систем. Једино земље које имају опремљену и оспособљену пореску администрацију, које имају искуства са применом синтетичких и субјектних пореза се могу успешно носити са изазовима, које са собом носи имплементација овог пореза. У том случају, конципирање пореза на нето имовину као пореза на „изузетно богате” би задовољило социјално-политичке захтеве, а примери Швајцарске, Луксембурга, па и Норвешке, показују да се овај порез, ипак, не може занемарити ни са фискалне тачке гледишта.

2. Реални порези на имовину

Појам реалних пореза на имовину се најбоље може разумети ако се претходно спроведе разликовање у односу на номиналне порезе на имовину. И за номиналне, и за реалне порезе на имовину својствен је исти порески објекат – имовина. Разлика између њих постоји у погледу пореског извора. Наиме, код номиналних пореза на имовину порески извор, као скуп добара пореског обвезника из којих он плаћа порез, је приход, односно доходак, а код реалних пореза на имовину, порески извор је не само доходак, већ и сама

⁸⁷⁶ Вид. *Taxation Trends in the European Union - Data for the Member States, Iceland and Norway* (2013), 147, 167.

⁸⁷⁷ Вид. *Income and Wealth Tax in the Euro Area – An Initial Overview*, 1, 4.

имовина. Путем реалних пореза на имовину задире се у саму имовинску супстанцу. Наиме, они се плаћају из дела вредности пореског објекта, па, због тога, резултирају смањивањем имовине. Управо због ових особина реалних пореза на имовину, често се истиче да су номинални порези на имовину то само по имену, јер они не умањују имовину пореских обвезника.

Поједини аутори истичу да се, у ситуацији када се порезом задире у саму имовинску супстанцу, ради о опорезивању из имовине, а да се у ситуацији када имовинска супстанца остаје недирнута ради о порезу на имовину.⁸⁷⁸ На овај начин се покушава на термилошком плану, коришћењем речи „из имовине”, нагласити да је порески извор код једне категорије пореза на имовину сама имовина.⁸⁷⁹ Поједини аутори третирају реалне порезе на имовину као порезе на имовину у ужем смислу.⁸⁸⁰ Ако би се следио наведени приступ, могло би се констатовати и да су они једини „прави” порези на имовину, јер је код њих и порески извор, и порески објекат имовина.

Реални порези на имовину нису у сагласности са принципом избора пореског извора. Реч је о економском принципу опорезивања, које је формулисао још Адолф Вагнер (*Adolph Wagner*), који налаже да се смеју опорезовати једино они извори који се непрестано обнављају – дакле, приход и доходак, али не и имовина. У конфликту су са још једним принципом који се сврстава у исту групу – принципом умерености пореског оптерећења, који подразумева да порези не би смели да буду превисоки. Наиме, ако је порески обвезник принуђен да распродаје имовину како би измирио порески дуг, нарушен би био не само принцип умерености пореског оптерећења, него би истовремено дошло и до смањивања имовине, као необновљивог пореског извора, „чиме би се „убила” мотивација обвезника да раде и штеде.”⁸⁸¹

Упркос наведеним обележјима, реални порези на имовину су оправдани у ванредним околностима, као што су ратови и елементарне непогоде, као и у ситуацијама када се жели опорезовати увећана економска снага ратних профитера, када се ова врста пореза може

⁸⁷⁸ Вид. Božidar Jelčić, *Rječnik javnih financija i financijskog prava*, Informator, Zagreb 1981, 153.

⁸⁷⁹ Порески објекат је углавном садржан у називу одређеног пореског облика, што је и у овом примеру случај. Коришћењем речи „из“ жели се нагласити да је порески извор сама имовина, с обзиром на то да се сазнање о пореском извору стиче када се да одговор на питање: одакле се порез плаћа?

⁸⁸⁰ Вид. Ladislav Horvat, „Imovina kao izvor i povod za oporezivanje“, *Financijska praksa*, juni 1984, 199.

⁸⁸¹ Д. Поповић (1997), 285.

посматрати и као неки вид конфискације имовине ратних профитера. Примери њиховог коришћења током историје то и потврђују, јер је углавном забележено да су били у употреби након великих и разорних ратова. Користили су се као ванредни и једнократни порези, како би се обезбедио додатни прилив новчаних средстава (у Француској 1871. године ради плаћања ратне одштете), како би се нормализовале ратом угрожене финансије (у Италији 1919. године), како би се ублажила дејства инфлације (у Немачкој 1919. године), како би се смањили нагомилани дугови (у 19. веку у Великој Британији), итд.⁸⁸²

У Републици Србији је 2001. године уведен једнократни порез на екстра имовину⁸⁸³ стечену искоришћавањем посебних погодности, који има обележја реалног пореза на имовину.⁸⁸⁴ Прописивањем високих пореских стопа, које иду, чак, до 90%, интенција законодавца је била да овај порез има улогу инструмента конфискације тзв. екстра имовине, под којом се подразумева имовина⁸⁸⁵ стечена у периоду од 1. јануара 1989. године,⁸⁸⁶ искоришћавањем посебних погодности, тј. под условима који нису били доступни свим лицима, и то захваљујући спреси са политичким естаблишментом.⁸⁸⁷ У контексту пореза на екстра имовину, под искоришћавањем посебних погодности, односно трансакцијама из којих настаје предмет опорезивања, сматрају се нарочито: откуп стана (станова) укупне површине веће од 90 квадратних метара од стране изабраног, постављеног или именованог функционера политичке странке, директора или члана органа

⁸⁸² Вид. Ј. Ловчевић, 100.

⁸⁸³ Иако је његов пуни назив – једнократни порез на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности, имајући у виду предмет докторске дисертације, пажња је усмерена само на опорезивање екстра имовине овим порезом, па ће се, сходно томе, у самом тексту користити термин „порез на екстра имовину“.

⁸⁸⁴ Вид. Закон о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности, *Службени гласник РС*, бр. 36/01, *Службени лист СРЈ*, бр. 17/02, *Службени гласник РС*, бр. 72/11 – одлука УС.

⁸⁸⁵ Имовином се сматра укупност имовинских, тј. релативних и апсолутних права физичких и правних лица, изражених у новцу. Вид. чл. 2, ст. 3 Закона о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности.

⁸⁸⁶ До доношења одлуке Уставног суда из 2011. године (*Службени лист СРЈ*, бр. 17/02), једнократним порезом на екстра доходак и екстра имовину се опорезивао екстра доходак и екстра имовина, стечени од 1. јануара 1989. године до дана ступања на снагу закона којим се тај порез увео, тј. до 22. јуна 2001. године. Одлуком Уставног суда део чл. 2, ст. 1 Закона о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности је укинут, и то с позивом на начело забране дискриминације, јер везивање стицања екстра дохотка и екстра имовине само за период до ступања на снагу тог закона ствара разлике између потенцијалних пореских обвезника, у зависности од тога да ли су екстра доходак или екстра имовину стекли пре или после 22. јуна 2001. године.

⁸⁸⁷ Вид. чл. 2, ст. 1 и 4 Закона о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности.

управљања правног лица у државној, друштвеној или мешовитој својини са претежним учешћем друштвеног капитала, осим ако одговарајућим општим актом није било предвиђено право на стан веће површине, у ком случају се као припадајућа узима тако предвиђена површина, коришћење кредита за куповину, односно откуп таквог стана (станова), изградња репрезентативног стамбеног или пословног простора,⁸⁸⁸ чија је укупна површина већа од прописане и дозвољене, као и куповина градског грађевинског или пољопривредног земљишта, које је било у друштвеној својини од стране изабраног, постављеног или именованог лица, односно функционера локалне самоуправе, те чланова његове породице, када је на лицитацији учествовало само једно лице.⁸⁸⁹ Наведене трансакције су узете као предмет опорезивања, јер стицање имовине под претходно описаним условима није било омогућено свим грађанима (нпр. нису сви грађани могли изградити репрезентативни стамбени или пословни објекат површине веће од прописане и дозвољене или, пак, откупити пољопривредно земљиште у друштвеној својини на лицитацији на којој је учествовало само једно лице). Коришћење термина „нарочито” упућује на то да се круг трансакција из којих настаје предмет опорезивања пореза на екстра имовину не завршава претходно наведеним случајевима. Постојање посебних погодности, односно њихово искоришћавање утврђује се према чињеничном стању у моменту догађаја који се квалификује као посебна погодност.⁸⁹⁰ Обвезник пореза на екстра имовину је физичко и правно лице које ју је стекло, као и сродник, односно члан породице⁸⁹¹ и домаћинства, коме је лице које је, искористивши посебне погодности, омогућило да стекне имовину под условима који нису били доступни свим грађанима.⁸⁹² У улози солидарног јемца се може јавити и лице на које је порески обвезник бестеретним

⁸⁸⁸ Репрезентативним стамбеним, односно пословним објектом сматра се објекат чија је тржишна вредност већа од 500.000 DEM. Вид. чл. 3, ст. 3 Закона о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности.

⁸⁸⁹ Вид. чл. 3, ст. 1, тач. 12), 13), 14), 20) Закона о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности.

⁸⁹⁰ Вид. чл. 3, ст. 4 Закона о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности.

⁸⁹¹ Члановима породице пореског обвезника сматрају се: деца, усвојеници и чланови њихових породица, родитељи, односно усвојиоци, браћа и сестре и чланови њихових породица, брачни друг, разведени супружник, као и сродници по тазбини до другог степена сродства, укључујући и сроднике по тазбини преко разведеног супружника. Вид. чл. 6, ст. 3 Закона о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности.

⁸⁹² Вид. чл. 4, чл. 6, ст. 1 Закона о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности.

правним послом⁸⁹³ пренео ствари или права из своје имовине, директор правног лица у државној, друштвеној или мешовитој својини са претежним учешћем друштвеног капитала, које је стекло екстра имовину, повезано лице у чију корист су обављане опорезиве трансакције, као и члан породице, односно домаћинства пореског обвезника.⁸⁹⁴ Ако је правно лице које је стекло екстра имовину престало да постоји услед стечаја или ликвидације, као и у случајевима када се порез не може наплатити у целости из стечајне, односно ликвидационе масе, порески дужник ће бити физичко или правно лице – оснивач правног лица које је престало да постоји, односно које престаје да постоји.⁸⁹⁵ Приликом одређивања правила о основици пореза на екстра имовину, јасно је да се законодавац руководио тиме да основицу веже, не за тржишну вредност екстра имовине, него за тржишну вредност добијених погодности, тј. да добијене погодности вреднује на тржишту. У том смислу, основицу пореза на екстра имовину, у ситуацијама када је искоришћавањем посебних погодности откупљен стан укупне површине веће од 90 квадратних метара, односно када је коришћен кредит за куповину, односно откуп таквог стана, не представља целокупна тржишна вредност таквог стана, него део тржишне вредности изнад припадајуће површине (изнад 90 квадратних метара). У случају изградње репрезентативног стамбеног или пословног простора, чија је укупна површина већа од прописане и дозвољене, основицу пореза на екстра имовину представљаће тржишна вредност вишка изграђене површине репрезентативног стамбеног, односно пословног објекта, изнад прописане, односно дозвољене површине, а у случају куповине градског грађевинског или пољопривредног земљишта, основица ће бити разлика између плаћеног износа и њихове реалне тржишне вредности.⁸⁹⁶ За порез на екстра имовину својствене су, у начелу, прогресивне стопе, и то рашчлањена прогресија. Маргиналне пореске стопе се крећу од 30%, за прву траншу (до 100.000 DEM), до 90% за последњу, двадесету, траншу (преко 10.000.000 DEM). Међутим, када је пореска основица тржишна вредност стана

⁸⁹³ Са бестеретним правним послом изједначава се теретни правни посао, ако је њиме битно нарушена једнакост узајамних давања. Вид. чл. 5, ст. 2 Закона о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности.

⁸⁹⁴ Вид. чл. 5, ст. 1, 3 и 4 Закона о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности.

⁸⁹⁵ Вид. чл. 7 Закона о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности.

⁸⁹⁶ Вид. чл. 8, ст. 1, тач. 12), 13), 14), 20) Закона о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности.

изнад припадајуће површине, стопа је пропорционална и износи 90%.⁸⁹⁷ Очито је да је интенција законодавца била да, због немогућности њиховог одузимања, све непокретности стечене искоришћавањем посебних погодности подвргне врло високим стопама. То се посебно односи на стицање вредних станова, површине веће од 90 квадратних метара, који су, првобитно, били у државној својини, и који су уступљени на коришћење функционерима, који су их, потом, откупљивали. Овим порезом се, дакле, настоје исправити неправичности, које су настале коришћењем погодности које су биле доступне само уском кругу лица, али и обезбедити додатни прилив средстава у буџет. Циљеви увођења пореза на екстра имовину (и екстра доходак) су, према томе, политички, фискални и социјални. Иако је указивано на неуставност високих пореских стопа прописаних овим законом, Савезни уставни суд је истакао да је одређивање њихове висине, ствар пореске политике законодавца и његове одговорности за ту политику, односно да је реч о питању целисходности које није предмет уставно-судске оцене.⁸⁹⁸

Да би законодавац остварио постављени циљ, у смислу да порески извор буде имовина, стопе реалних пореза на имовину би требало да буду оштро прогресивне и постављене на високом нивоу.⁸⁹⁹ Са таквим стопама порез се, по правилу, не може платити из прихода, односно дохотка, осим када је извршење пореске обавезе распоређено на дужи временски период. Међутим, оваквим решењем долази до трансформације реалног пореза на имовину у порез на доходак. Тако је ванредни, реални порез на имовину, који је уведен у Италији 1919. године, изгубио свој првобитни смисао, упркос високим и прогресивним стопама, с обзиром на то да је његово плаћање било предвиђено у ратама, и то у року од 10, односно 20 година, у зависности од тога да ли је било реч о покретним или непокретним стварима. Слична ситуација је била и у Немачкој после Другог светског рата, када је прописано плаћање ванредног пореза на капитал на 50% целокупне имовине са стањем на дан 1948. године, с тим да је његово плаћање било распоређено на 30 година. Уз снажни привредни развој, овај порез није представљао реално високо пореско оптерећење за обвезнике.⁹⁰⁰

⁸⁹⁷ Вид. чл. 10 Закона о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности.

⁸⁹⁸ Вид. Д. Поповић (2013), 67.

⁸⁹⁹ Управо код овог обележја долази до изражаја његова несагласност са принципом умерености пореског оптерећења.

⁹⁰⁰ Вид. Ј. Ловчевић, 100.

До реалног опорезивања имовине може доћи и у околностима које се не могу квалификовати као ванредне. Пример за то јесте порез на наслеђе и поклон. Уколико неко лице наследи, односно на поклон прими непокретности, а располаже малим приходима, биће принуђен да отуђи непокретност (или њен део), како би измирио своју пореску обавезу. Дакле, у овом случају један начелно номинални порез на имовину постаје реални порез на имовину.

Упркос јасном теоретском разграничењу, опредељење пореза на имовину као номиналног или реалног, веома често, зависи од читавог низа околности, попут висине пореског оптерећења, прилива прихода од имовине, прилива прихода из других извора, временског периода испуњења пореске обавезе, итд. Често се и порези који се заснивају на претпостављеном приходу за неке обвезнике јављају као реални порези на имовину. Тако, уколико обвезник не обрађује или лоше обрађује земљиште, порез ће платити из његове вредности.⁹⁰¹ С друге стране, и реални порез на имовину може постати номинални (нпр. када се омогући његово плаћање у дужем временском периоду). У суштини, могло би се констатовати да ће имовина бити извор само изузетно. То ће бити у случајевима високо стечене ратне добити, када је реч о имовини стеченој на недозвољен начин или под привилегованим околностима, или када је доходак који је омогућио стицање те имовине био недовољно опорезован, па се то накнадно коригује опорезивањем имовине.⁹⁰²

На основу свега претходно изнетог, могли бисмо закључити да су реални порези на имовину више теоретски уобличена категорија, код којих је намера законодавца у погледу тога шта ће представљати порески извор кључна за сврставање неког пореза у ову категорију. Остваривање интенције законодавца зависиће и од тога како су постављени основни елементи овог пореза, пре свега пореска стопа, али и од околности на које законодавац не може да утиче (нпр. располагање приходима из других извора, стопа инфлације, итд.).

⁹⁰¹ *Ibid.*

⁹⁰² Вид. Vladimir Srb, „Критички осврт на садашњи систем опорезивања имовине”, *Financijska praksa* jun 1984, 188.

Закључна разматрања

Прва хипотеза од које смо пошли у нашем истраживању почива на премиси да примарни циљ пореза на имовину треба да буде фискални, тј. да порез на имовину не би смео да буде оптерећен економским, социјалним, административним и другим циљевима, па да би, сходно томе, најоптималније било поставити порез на имовину као порез са широко постављеном основицом, уз минималан број пореских олакшица и избегавање превеликих разлика у стопама међу јединицама локалне власти у оквиру једне пореске јурисдикције, као и да је постављање нефискалних циљева посебно својствено за мање развијене земље, које тиме теже компензовати недостатак различитих олакшица код других пореских облика, пре свега пореза на доходак.

Наведена хипотеза је потврђена у нашем истраживању, осим у делу који се односи на то да је постављање нефискалних циљева посебно својствено за мање развијене земље, које тиме теже да компензују недостатак различитих олакшица код других пореских облика. Наиме, истраживање је показало да су пореске олакшице, посебно за резиденцијалну имовину и пољопривредно земљиште, присутне у свим земљама, без обзира на степен њихове развијености, пре свега, јер су политички изузетно привлачно решење. Подробном анализом дошло се до закључка да већина пореских олакшица није оправдала своје постојање. Када су у питању пореске олакшице које уживају физичка лица, основни разлог томе је што, веома често, у основи њиховог прописивања леже политички разлози, односно настојање да се њиховом употребом донекле ублажи непопуларност овог пореза. Када су у питању пореске олакшице које се одобравају пословном сектору, оне само под рестриктивно постављеним условима утичу на доношење одлуке о месту обављања делатности. Главни разлог је што издаци на име пореза на имовину имају мали удео у укупним пословним расходима. Упркос интенцији законодавца да увођењем пореских олакшица повећа правичност система опорезивања имовине, оне веома често имају супротан ефекат. Не сме се занемарити ни чињеница да пореске олакшице нарушавају начело неутралности, као и то да оне систем опорезивања имовине чине комплекснијим и скупљим за администрирање. Због тога би порез на имовину морао бити конципиран као порез са широко постављеном основицом, тј. круг пореских олакшица би требало да се ограничи само на оне које су оправдале своје постојање. Ту се, пре свега, мисли на пореске

олакшице за имовину у државној својини, односно имовину корисника буџетских средстава, која се не користи ради остваривања прихода, пореске олакшице за добра у општој употреби, за имовину дипломатско-конзуларних представништава, као и, евентуално, за имовину мале вредности. У случају опредељења законодавца да пружи пореске олакшице резиденцијалној имовини, оне би се морале тако конципирати да се њихова регресивност ублажи, у што је могуће већој мери.

За остваривање фискалне децентрализације, у пуном и правом смислу те речи, неопходно је да јединице локалне самоуправе имају извесна овлашћења у погледу одређивања висине стопа пореза на имовину. Међутим, како би се пореско оптерећење ставило под контролу и спречила штетна пореска конкуренција, али и ослањање на трансфере централне власти, разлике у стопама пореза на имовину, које су прописане од стране јединица локалне самоуправе, у оквиру једне националне јурисдикције, не би смеле бити превелике. То значи да би се морао прописати распон, тј. минималне и максимално допуштене стопе, у оквиру којег јединице локалне самоуправе могу одређивати стопе пореза на имовину.

Друга хипотеза од које смо пошли у истраживању почива на премиси да су тренд ка фискалној децентрализацији, тежња ка прикључењу Европској унији, као и глобална економска криза створили повећану потребу за изворним приходима јединица локалне самоуправе, као и да су довели до све већег ослањања на порезе на имовину у статистици.

У нашем истраживању наведена хипотеза је потврђена, осим у делу који се односи на то да се веће ослањање на порезе на имовину у статистици, пре свега на порез на имовину, може приписати тежњи ка прикључењу, односно самом чланству у Европској унији. Наиме, резултати спроведеног истраживања су показали да порез на имовину добија све значајнију улогу у контексту фискалне децентрализације, којој теже савремене државе, јер је реч о порезу који испуњава највећи број захтева који се постављају пред локалне порезе. У том погледу, апсолутно је без конкуренције, па се може уочити да су развој и јачање овог пореза тесно повезани са развојем и јачањем локалне самоуправе. Резултати спроведеног истраживања указују на то да су земље које имају највеће учешће прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима оне у којима је заиста заживела фискална децентрализација. Иако је доношењем Европске повеље о локалној самоуправи Европска унија изразила своје опредељење за јачање и развој локалне самоуправе, и у

смислу да један део средстава локалних власти мора потицати од локалних пореза и накнада, придруживање Европској унији није у свим „новим” чланицама довело до повећања учешћа прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима. Благи пораст прихода од пореза на имовину последњих неколико година у земљама чланицама Европске уније, би се, отуда, могао приписати, делимично, и глобалној економској кризи, која је створила притисак за додатним приходима, а порез на имовину се, због тога што је најмање дисторзиван, показује као најидеалнији. Осим тога, глобална економска криза учинила је и порез на нето имовину поново актуелним, па су га поједине земље увеле у своје пореске системе, неке само привремено, јер се пошло од тога да управо они који су „изузетно богати”, у највећој могућој мери, треба да понесу терет кризе, односно да учествују у смањењу буџетског дефицита.

Трећа хипотеза коју смо поставили у нашем истраживању је да је порез на имовину у Републици Србији начелно лоше регулисан, и то у смислу да је начин утврђивања вредности непокретности сложен, да је стопа компликована, да је предвиђен широк круг пореских ослобођења, да је систем пореских кредита регресиван и да су размере евазије широке.

У нашем истраживању, наведена хипотеза је потврђена, и то у свим деловима. Уз то, спроведено истраживање је показало да српски систем опорезивања имовине карактеришу и друге слабости.

Иако је намера српског законодавца била да приликом прописивања предмета опорезивања, поред права својине, као најширег стварног права на ствари (непокретности), опорезује и нека друга права код којих претежу њихова стварноправна обележја (право закупа, право коришћења), у томе се до краја није успело. Ненавођење права закупа земљишта у јавној својини, које је трајнијег карактера, и личних службености на непокретностима иде у прилог претходно наведеној тврдњи. С друге стране, практични домашај одредбе да предмет опорезивања представља државина и коришћење непокретности на основу уговора о финансијском лизингу је веома мали, с обзиром на то да се у Републици Србији непокретности, по правилу, купују путем стамбених кредита. Могуће је једино да ће наведена одредба имати већи практични значај у ближој будућности. У вези са одредбама посвећеним предмету опорезивања, може се критиковати

и решење да предмет опорезивања представља право својине на земљишту, односно право коришћења грађевинског земљишта само ако је оно површине преко 10 ари. Наиме, оно доводи у неједнак положај пореске обвезнике веома сличне економске снаге, јер се у случају преласка тог лимита порез на имовину плаћа на целокупну површину земљишта. Осим тога, извор неправичности је и решење да предмет опорезивања не представља право својине на земљишту, односно право коришћења грађевинског земљишта површине мање од 10 ари, док је државина истог таквог земљишта, ако је на њему ималац права својине непознат или неодређен или државина земљишта у јавној својини без правног основа, предмет опорезивања пореза на имовину. Нарочито није у складу са принципом способности плаћања изузимање од опорезивања грађевинског земљишта површине мање од 10 ари, које се налази на атрактивним локацијама унутар урбаних подручја, близу важних саобраћајница и сл. Поред тога, наведено решење пружа могућности и за евазију, и за различите шпекулације, па би га, стога, било пожељно укинути.

Премда је приликом набрајања шта се све сматра непокретностима српски законодавац свеобухватан, она није обезбеђена приликом разврставања непокретности за потребе утврђивања основице пореза на имовину, па, отуда, једино преостаје да се по сличности изврши категоризовање непокретности у неку од постојећих група. У сваком случају, основ за такво поступање би се морао наћи у самом закону. Свестан да се објекти могу састојати од више посебних целина, односно да се могу користити за већи број намена, српски законодавац прописује правила на основу којих ће се извршити категоризација непокретности у наведеним случајевима. Међутим, не решава проблем у ситуацијама када се претежна намена објекта не може одредити, те се у том правцу морају начинити одговарајуће измене законског текста. Излаз би могло бити уношење правила да ће се у тим случајевима објекат сврстати у ону групу непокретности за коју се определи порески обвезник.

Циљним и систематским тумачењем се може доћи до правила о утврђивању основице пореза на имовину обвезника који не воде пословне књиге, у случајевима када јединице локалне самоуправе у законом прописаном року не објаве одлуку о зонама и акт о просечним ценама квадратног метра одговарајућих непокретности у зонама. Упркос томе, такво правило би се експлицитно морало наћи у самом законском тексту, тим пре, јер се

циљним и систематским тумачењем долази до основице пореза на имовину на прилично компликован начин, нарочито у случају када јединице локалне самоуправе не објаве у законом прописаном року акт о просечним ценама.

Целокупан поступак утврђивања основице пореза на имовину за обвезнике који воде пословне књиге, у ситуацији када ни у граничним зонама није било промета одговарајућих непокретности, је прилично сложен. Правило које се примењује у тој ситуацији се разликује од правила за утврђивање основице пореза на имовину у ситуацијама када јединице локалне самоуправе не објаве акт о зонама и најопремљенијој зони, као и акт којим се утврђују просечне цене одговарајућих непокретности у зонама, што, свакако, компликује цео систем опорезивања имовине и чини га неразумљивијим обвезницима који воде пословне књиге и који порез на имовину утврђују самоопорезивањем. Стога би било једноставније да је одмах постављено правило које би покривало све наведене ситуације (одсуство података о промету одговарајућих непокретности у граничним зонама, необјављивање акта о зонама и најопремљенијој зони, као и акта којим се утврђују просечне цене одговарајућих непокретности у зонама), посебно, зато што смо на основу нашег истраживања спроведног на одабраном узорку дошли до закључка да је мали број јединица локалне самоуправе из одабраног узорка (20 развијених и 16 неразвијених) правилно интерпретирао чл. 7а, ст. 2-3 ЗПИ.

Одредбе ЗПИ које су посвећене настанку пореске обавезе за непокретности у изградњи или доградњи нису формулисане на најпрецизнији начин, из разлога што би се одвојено морао утврдити моменат настанка пореске обавезе за легално и за нелегално изграђене објекте. Осим тога, како би се спречило избегавање плаћања пореза намерним недовршавањем објеката намењених за продају, било би пожељно обавезу плаћања пореза на имовину везати за одређени проценат изграђености објекта.

Различита врста и висина стопа за обвезнике који воде, и који не воде пословне књиге, као и прогресија по траншама за непокретности (осим земљишта) обвезника који не воде пословне књиге, стварају погодно тло за евазију. Наиме, како вредне непокретности (осим земљишта) обвезника који не воде пословне књиге потпадају под удар прилично високих маргиналних стопа прописаних за трећу и четврту траншу, оне се могу преносити на обвезнике који воде пословне књиге, који су подвргнути нижој и, уз то, пропорционалној

стопа, или, пак, на најближе сроднике. Нарочито су стопе прописане за непокретности (осим за земљиште) обвезника који не води пословне књиге подложне критици због недовољне разлике између маргиналних стопа прописаних за прву и другу траншу (0,4% и 0,6%), као и због висине стопе прописане за четврту траншу (2%). На основу свега изнетог, јединствена стопа пореза на имовину за све врсте обвезника и непокретности је, чини нам се, много боље решење. Уколико се, ипак, жели очувати социјално-политичка димензија на терену стопа пореза на имовину, поједностављење скале пореске прогресије се намеће као неминовност.

Српски законодавац је прописао само највише допуштене стопе, које могу уводити јединице локалне самоуправе. За јединице локалне самоуправе из одабраног узорка у нашем истраживању својствено је прописивање највише законом допуштене стопе за непокретности обвезника који воде пословне књиге, што значи да се у њима пошло од претпоставке да је пословни сектор довољно „богат” да може да плати порез на имовину по највишим законом допуштеним стопама. Када је у питању стопа прописана за земљиште обвезника који не воде пословне књиге, половина јединица локалне самоуправе из репрезентативног узорка се определила за максимално допуштену стопу, а половина за нешто нижу стопу, с тим да она у, чак, три јединице локалне самоуправе (две развијене и једној неразвијеној) износи 0%, чиме се „на мала врата” уводи пореско ослобођење за наведену категорију непокретности. Потреба да се заштите физичка лица, односно прецизније обвезници који не воде пословне књиге, на терену стопа пореза на имовину нарочито је присутна у неразвијеним јединицама локалне самоуправе, у којима је стопа пореза на имовину за прву траншу у највећем броју случајева (4/5) испод законског максимума. За разлику од њих, у половини развијених јединица локалне самоуправе стопа прописана за прву траншу је максимална. Стопе прописане за другу, трећу и четврту траншу су и у развијеним, и у неразвијеним јединицама локалне самоуправе, најчешће, максималне. Имајући у виду да је порез на имовину изворни приход јединица локалних самоуправа, на први поглед се чини да нема потребе за одређивањем минималних стопа. Међутим, како су поједине јединице локалне самоуправе из одабраног узорка прописале нулту стопу пореза на имовину за поједине категорије непокретности, морало би се размислити и о увођењу минималних стопа пореза на имовину. Чл. 11 ЗПИ који се односи на стопе пореза на имовину није усклађен са чланом који је посвећен предмету

опорезивања. Наиме, српски законодавац није уважио измене у погледу предмета опорезивања, па прописује максималну висину стопа пореза на имовину „на права на непокретности”, односно „права на земљишту”, занемарујући чињеницу да су, почев од измена и допуна ЗПИ из 2013. године, предмет опорезивања и државина и коришћење непокретности, под законом прописаним условима, па би се, у складу са тим, морале извршити одговарајуће измене.

Анализа одредаба посвећених пореским ослобођењима указује на то да су оне током времена претрпеле најмање измена. Генерални утисак јесте да је српски законодавац био прилично великодушан приликом њиховог прописивања. ЗПИ садржи нека пореска ослобођења која су универзално распрострањена (за непокретности у јавној својини које користе корисници буџетских средстава, за непокретности цркава и верских заједница, дипломатских и конзуларних представништава, за добра у општој употреби итд.), али и нека која су израз посебних циљева чијој реализацији тежи српски законодавац (за објекте који непосредно служе за обављање комуналних делатности, за објекте који се искључиво користе за примарну пољопривредну производњу, за пољопривредно и шумско земљиште које се поново приводи намени, за водне објекте и водно земљиште). У другој групи пореских ослобођења налазе се и она путем којих се фаворизује обављање одређених делатности (пољопривреде и комуналних делатности). Приликом прописивања пореских ослобођења, српском законодавцу су се поткрали одређени пропусти. Тако, поједине непокретности уживају пореско ослобођење по више основа (бродске преводнице), а неке су експлицитно искључене од пореског ослобођења по једном основу (рибњаци), иако се за њих по другом основу може остварити пореско ослобођење (као објекат који се користи за примарну пољопривредну производњу). Највећи део пореских ослобођења је прописан имајући у виду власништво и употребу непокретности, док се о личним и породичним приликама пореског обвезника не води рачуна. О економској снази, односно о једној манифестацији економске снаге, водило се рачуна једино прописивањем правила да се порез на имовину не плаћа када укупна основица за све непокретности обвезника на територији једне јединице локалне самоуправе не прелази износ од 400.000 динара. Наведени износ је прилично низак, те би, отуда, реализацији социјално-политичких циљева у већој мери допринело његово повећање.

Иако је тзв. стандардни порески кредит уведен како би се заштитила, првенствено, сиромашна домаћинства, њиме се штите и она богатија, јер се признаје свим обвезницима пореза на имовину, укључујући и оне са већом економском снагом, за зграде или станове у којима станују. Примена другачијег решења, тј. ускраћивање права на порески кредит обвезницима, у зависности од висине остварених прихода, у условима који карактеришу српски систем опорезивања имовине и дохотка, није реална. Иако би, у циљу постизања већег степена правичности, односно елиминисања регресивности, било пожељно снизити максимално допуштени износ пореског кредита у апсолутном износу, утврђивање његове „адекватне” висине није једноставан задатак, јер не постоје неки „чврсти” критеријуми на основу којих би се то спроводило, односно одређивање његове висине је више ствар процене носиоца пореске политике. Не сме се занемарити ни чињеница да од увођења максимално допуштеног износа пореског кредита није извршена његова ревалоризација, тако да је регресивност пореског кредита мања него што је била у време његовог увођења. Одредба посвећена пореском кредиту, који се признаје старачким домаћинствима у руралним заједницама, би се, такође, морала изменити, и то у смислу да се право на порески кредит веже за зграду или стан у којем порески обвезник станује, као и да се омогући његово признавање и једночланим старачким домаћинствима.

Одредбе ЗПИ посвећене овлашћењима јединица локалне самоуправе у погледу доношења релевантних одлука, односно аката, како би се порез на имовину утврдио и наплатио карактерише несистематичност, недоследност, као и извесна понављања. У циљу њиховог елиминисања, у једном члану би требало навести рок до којег јединице локалне самоуправе морају да објаве одлуке, односно акте, као и последице њиховог необјављивања. Уз то, српски законодавац би морао показати доследност приликом коришћења термина „одлука”, односно „акт”.

Упркос томе што је од превођења пореза на имовину из режима уступљених у режим изворних прихода јединица локалне самоуправе повећан обухват овог пореза, могућности за евазију су и даље изражене и углавном се везују за неажурност података у катастрима непокретности и бесправну градњу. Због великог броја непокретности које су и даље ван система опорезивања, фискални потенцијал овог пореза није у потпуности искоришћен, па се предузимање одговарајућих мера у борби против евазије пореза на имовину, пре свега

спровођење теренских контрола и сарадња са другим субјектима (државним органима и јавним предузећима), види као најефикаснији механизам за повећање његове издашности. Колико ће јединице локалне самоуправе бити агилне у проширењу обухвата и ефикасној наплати пореза на имовину, зависиће и од њихове спремности на евентуални губитак политичке подршке. Евазија пореза на имовину у Републици Србији, тј. велики број непокретности ван система опорезивања, који се према неким незваничним проценама креће од 14% до 22%, у зависности од врсте непокретности, доводи до тога да поред формалних, законских, и *de facto* пореске олакшице буду прилично распрострањене.

Поред тога што су одређени аспекти опорезивања имовине начелно лоше регулисани, резултати спроведеног истраживања су показали да се поједине јединице локалне самоуправе из одабраног узорка, приликом доношења одговарајућих подзаконских аката, нису придржавале законских одредаба, односно неке од њих су их погрешно протумачиле. Стубови „новог” начина утврђивања основице пореза на имовину за обвезнике који не воде пословне књиге и обвезнике који воде пословне књиге, а који вредност непокретности не исказују по методу фер вредности, су акт о утврђивању просечних цена одговарајућих непокретности у зонама и одлука о зонама. Наиме, њихово необјављивање, односно објављивање по истеку законом прописаног рока, довешће до тога да ће основица за прву категорију обвезника бити једнака основици у текућој години (када се основица утврђивала на основу „старих” правила), док ће за другу категорију обвезника основица пореза на имовину бити њихова књиговодствена вредност. Недоношење, односно необјављивање у законом прописаном року одлуке о стопама пореза на имовину и акта о коефицијентима за непокретности у зонама резултираће применом максималних износа стопа, односно коефицијената утврђених ЗПИ, док ће необјављивање, у складу са ЗПИ, одлуке о висини стопе амортизације довести до тога да се вредност непокретности неће умањити за амортизацију. Дакле, у тим случајевима неизвршавање законом прописаних обавеза се неће негативно одразити на висину прихода прикупљених на име пореза на имовину, односно основица пореза на имовину ће се и даље утврђивати на основу „нових” правила, што је посебно важно када је у питању пољопривредно и шумско земљиште. Све јединице локалне самоуправе из одабраног узорка су објавиле одлуку о зонама, с тим да њих, чак, шест (неразвијених), то није учинило у законом прописаном року. Што се тиче обавезе објављивања просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности у

зонама, за обе категорије јединица локалне самоуправе својствено је одсуство података о промету одређених категорија непокретности, и то углавном података о промету пољопривредног и шумског земљишта, као и гаража и гаражних места, односно постојање података о њиховом промету само у одређеним зонама, и то углавном у оним које се налазе на њиховим периферијама. Две јединице локалне самоуправе из одабраног узорка (једна развијена и једна неразвијена) акт о утврђивању просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности у зонама уопште нису ни донеле, а у, чак, четири (једној развијеној и три неразвијене) наведени акт није објављен у законом прописаном року. Међутим, упркос томе, он се у две јединице локалне самоуправе примењује, односно просечне цене утврђене у њему се користе за потребе утврђивања основице пореза на имовину. С обзиром на то да јединице локалне самоуправе имају слободу у погледу избора извора података, донекле изненађује наведено стање, па се не можемо отети утиску да је оно делимично и одраз тежње да се на терену пореза на имовину задржи *status quo*, јер би прелазак на нови начин утврђивања основице пореза на имовину, посебно у неразвијеним јединицама локалне самоуправе, у којима је ионако велики број грађана већ на ивици сиромаштва, изазвао повећање пореског оптерећења. Према томе, и потреба за одржавањем социјалног мира и задобијањем политичке подршке је једним делом утицала на немењање основице, односно на њено задржавање на нивоу из претходне године.

У ситуацијама када ни у граничним зонама није било промета одговарајућих непокретности, за потребе утврђивања основице пореза на имовину обвезника који воде пословне књиге, а који вредност непокретности у њима не исказују по методу фер вредности, јединице локалне самоуправе имају обавезу да утврде просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности на основу којих је у текућој години утврђена основица пореза на имовину за непокретности обвезника који не воде пословне књиге у најопремљенијој зони, као и да објаве акт о коефицијентима за непокретности у зонама. Мишљења смо да су јединице локалне самоуправе из одабраног узорка најлошије интерпретирале одредбу ЗПИ посвећену коефицијентима за непокретности у зонама, укључивши и смисао њеног прописивања. Њихова неадекватна примена, исказивање у процентима, прописивање њиховог износа изнад законом допуштеног максимума, објављивање по истеку законом прописаног рока су најбоља потврда за то. Генерални утисак јесте да су поједине јединице локалне самоуправе из одабраног узорка одредиле

висину коефицијената у зонама на својој територији само како би формално испуниле законску обавезу, испуштајући из вида суштину њиховог прописивања, односно чињеницу да њихово објављивање само по себи, без објављивања података о просечној цени тих непокретности на основу којих је за текућу годину утврђена основица пореза на имовину за непокретности обвезника који не воде пословне књиге у најопремљенијој зони, постаје бесмислено. Када се посматра 20 развијених и 20 неразвијених јединица локалне самоуправе из одабраног узорка, може се констатовати да се прва група јединица локалне самоуправе боље снашла у имплементацији ЗПИ, тим пре, јер четири неразвијене јединице локалне самоуправе уопште нису објавиле акте, односно одлуке неопходне за спровођење „новог” начина опорезивања имовине. Илустрације ради, у само једној развијеној општини из одабраног узорка акт о утврђивању просечних цена одговарајућих непокретности у зонама није уопште објављен, јер није забележен промет, и само у једној од њих наведени акт није објављен у законом прописаном року. Што се тиче неразвијених јединица локалне самоуправе, у једној од њих акт о утврђивању просечних цена одговарајућих непокретности у зонама није уопште објављен, јер није забележен промет, а у, чак, три није објављен у законом прописаном року, док у њих шест одлука о зонама није објављена у законом прописаном року. Оно што забрињава јесте чињеница да је један број јединица локалне самоуправе занемарио последице које проистичу из непридржавања законских обавеза, па се упркос томе примењују „нова” правила за утврђивање основице пореза на имовину. Неадекватној интерпретацији одредаба ЗПИ несумњиво је допринела и њихова несистематичност, непрецизност, њихово понављање, као и изванредан степен недоследности. Не може се занемарити ни генерално компликован начин доласка до основице пореза на имовину, посебно када је реч о обвезницима који воде пословне књиге, а који вредност непокретности не исказују по методу фер вредности у случајевима када ни у граничним зонама није забележен промет одговарајућих непокретности, као и када је реч о обвезницима који не воде пословне књиге у ситуацији када јединица локалне самоуправе није објавила акт о просечним ценама. Неодговарајуће тумачење одредаба ЗПИ указује и на недовољно обучене кадрове у локалним пореским администрацијама, посебно у оним мањим и неразвијеним. У том смислу, издавање одговарајућих инструкција или поједностављење законског текста би било пожељно.

Увођење пореза на нето имовину у порески систем Републике Србије, као пореза на „изузетно богате обвезнике”, у условима високог буџетског дефицита, на први поглед, се чини као добро решење, тим пре што и социјални, и економски, и административно-технички разлози говоре у прилог његовом постојању. Иако идеалан с теоретске тачке гледишта, његова имплементација у највећем броју земаља наилази на бројне тешкоће и незадовољавајуће фискалне перформансе. Међу њима се налазе и земље које имају обучену и оспособљену пореску администрацију, што представља један од предуслова за увођење овог пореза. С обзиром на капацитете Пореске управе у Србији и њено (не)искуство у примени синтетичких и субјектних пореза, имплементација пореза на нето имовину не изгледа као реална опција, барем не у ближој будућности.

На крају, српски систем опорезивања имовине можемо оценити путем критеријума хоризонталне и вертикалне правичности, неутралности, стабилности, лакоће администрирања, јавне прихваћености, стварања повољне инвестиционе климе, транспарентности, издашности, степена локалне аутономије, неекономских користи, наменског карактера прикупљених прихода и начела флексибилности.

У појединим аспектима систем опорезивања имовине у статистици у Србији не удовољава критеријуму хоризонталне правичности. Тако, у прилог хоризонталној правичности не иде решење да се у случају преласка лимита од 10 ари порез на имовину плаћа на целокупну површину земљишта, умањење вредности непокретности за амортизацију, изузимање од опорезивања појединих права на непокретностима, као и чињеница да је велики број непокретности ван система опорезивања. Што се тиче вертикалне правичности, она је, у начелу, обезбеђена прописивањем прогресивних стопа за непокретности (осим земљишта) обвезника који не воде пословне књиге, као и прописивањем пореског ослобођења када укупна основица за све непокретности обвезника на територији једне јединице локалне самоуправе не прелази износ од 400.000 динара. Међутим, њу донекле подрива регресивни систем пореских кредита.

Због широког круга пореских олакшица, пре свега, због фаворизовања појединих делатности, као и различитих врста и висине пореских стопа у зависности од врсте пореских обвезника и непокретности, српски систем опорезивања имовине не удовољава у

потпуности критеријуму неутралности, док честе измене законског текста доводе до тога да он не испуњава критеријум стабилности.

Ако се има у виду критеријум лакоће администрирања, могло би се констатовати да српски систем опорезивања имовине само донекле удовољава овом критеријуму, пошто прва фаза администрирања – идентификација предмета опорезивања и даље представља велики изазов за локалне пореске администрације, па се велики број непокретности и даље налази ван система опорезивања. Измене и допуне ЗПИ из 2013. године, које се састоје у прописивању обавезе за обвезнике који воде пословне књиге да утврђују порез на имовину самоопорезивањем, иду у прилог једноставнијем администрирању, па локалне пореске администрације, захваљујући томе, могу усмерити своје напоре на вршење пореске контроле.

Имајући у виду да је измена правила, која се односе на утврђивање основице пореза на имовину обвезника који не воде пословне књиге, у великом броју јединица локалне самоуправе довела до увећања пореског дуга, нови систем опорезивања имовине, установљен изменама и допунама ЗПИ из 2013. године, налази на отпор обвезника, тако да би се могло констатовати да српски систем опорезивања имовине не удовољава критеријуму јавне прихваћености.

Порез на имовину у Републици Србији не испуњава критеријум стварања повољне инвестиционе климе, због тога што не обезбеђује пореске олакшице за пословни сектор (изузев пореских олакшица за објекте обвезника коме је пољопривреда претежна регистрована делатност и који се искључиво користе за примарну пољопривредну производњу), као и због релативно честих измена законског текста.

Што се тиче критеријума транспарентности, српски систем опорезивања имовине му само донекле удовољава. Транспарентности доприноси законом установљена обавеза јединица локалне самоуправе да акте и одлуке релевантне за утврђивање пореза на имовину објављују, не само у званичним локалним гласилима, него и на интернет страни. Међутим, одредбе ЗПИ, посебно оне које су посвећене утврђивању основице пореза на имовину, су несистематичне и формулисане на начин који није довољно јасан просечном пореском обвезнику.

По фискалној издашности, подаци указују да порез на имовину има релативно мало учешће у укупним пореским приходима. Оно је испод просека држава чланица Европске уније.

У погледу степена локалне аутономије, може се констатовати да јединице локалне самоуправе у Републици Србији имају задовољавајући степен слободе у погледу уређивања неких елемената пореза на имовину. Наиме, у складу са општеприхваћеном праксом, јединице локалне самоуправе имају могућност да, придржавајући се законских ограничења, самостално одреде висину стопа пореза на имовину. Поред тога, пружена им је и могућност да одреде и висину стопе амортизације, при чему су везане максималним допуштеним износом амортизације и методом обрачуна амортизације, прописаним на централном нивоу.

Српски систем опорезивања имовине само донекле удовољава критеријуму неекономских користи. Неекономске користи се огледају у томе да порез на имовину, као изворни приход јединица локалне самоуправе, има значајну улогу у контексту фискалне децентрализације, као и у томе да ће нови начин утврђивања основице пореза на имовину за пољопривредно и шумско земљиште стимулисати повећање ефикасности њиховог коришћења.

Упркос томе што се приходи прикупљени од пореза на имовину сливају у локалне буџете и троше за обезбеђивање локалних јавних добара од којих ће користи имати и обвезници овог пореза, српски систем опорезивања имовине нема наменски карактер.

Што се тиче оцене српског система опорезивања имовине са становишта начела флексибилности, имајући у виду начин утврђивања основице, у питању је релативно нефлексибилан порез, што је особина доброг локалног пореза.

На крају бисмо хтели истаћи да се надамо да ће резултати спроведеног истраживања, који су поткрепљени испитивањем репрезентативног узорка јединица локалне самоуправе у Србији, бити, барем донекле, од користи носиоцима пореске политике приликом даљег унапређења решења у овој области. Наиме, стварање одговарајућег законског оквира и његова правилна интерпретација од стране јединица локалне самоуправе могу одиграти важну улогу у повећању фискалног значаја пореза на имовину.

Литература

МОНОГРАФИЈЕ, ЧЛАНЦИ, ЗБОРНИЦИ

Aleksnavičius Audrius, Baumanė Vivita, „Possible Impact of Changes in Real Property Taxation”, *Proceedings of the International Scientific Conference: Rural Development*, Vilnius 2011.

Almy Richard, *A Survey of Property Tax Systems in Europe*, Paper prepared for the Department of Taxes and Customs the Ministry of Finance Republic of Slovenia, March 2001.

Алтипамарков Никола, „Пореска правичност главних пореских облика у Србији”, *Квартални монитор* 24/2011.

Aluko Bioye Tajudeen, „Building Local Governance Fiscal Autonomy through Property Taxation Financing Option”, *International Journal of Strategic Property Management* 9/2005.

Арсид Милојко, Ранђеловић Саша, Бућић Александар, Васиљевић Душан, *Реформе пореза на имовину у Србији: резултати и перспективе*, Фондација за развој економске науке, Београд 2012.

Bahl Roy, „Land Taxes versus Property Taxes in Developing and Transition Countries”, *Land Value Taxation* (ed. Dick Netzer), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 1998.

Bahl Roy, *Implementation Rules for Fiscal Decentralization*, International Studies Program, School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta 1999.

Bahl Roy, „Opportunities and Risks of Fiscal Decentralization: A Developing Country Perspectives”, *Fiscal Decentralization and Land Policy* (eds. Gregory Ingram, Yu-Hung Hong), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2008.

Bahl Roy, *Property Tax Reform in Developing and Transition Countries*, The United States Agency for International Development (USAID), Washington D. C. 2009.

Bahl Roy, Linn Johannes, *Urban Public Finance in Developing Countries*, Oxford University Press, Oxford 1992.

Bahl Roy, Martinez-Vazquez Jorge, *The Property Tax in Developing Countries: Current Practice and Prospects*, Working Paper WP07RB1, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge 2007.

Bahl Roy, Jorge Martinez-Vazquez, „The Determinants of Revenue Performance”, *Making the Property Tax Work – Experiences in Developing and Transition Countries* (eds. Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, Joan Youngman), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2008.

Bahl Roy, Wallace Sally, „A Paradigm for Taxation in Developing Countries”, *Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax* (eds. Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, Joan Youngman), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2010.

Barńska Anna, „Real Estate Mass-Appraisal in Selected Countries – Functioning Systems and Proposed Solutions”, *Real Estate Management and Valuation* 3/2013.

Беговић Борис, „Порези на имовину у Србији: постојеће стање и предлог реформе“, *Финансије* 1-6/2005.

Беговић Борис, „Реформа пореза на имовину“, *Нека питања локалних финансија* (ур. Борис Беговић, Милица Бисић, Бошко Мијатовић), Центар за либерално-демократске студије, Београд 2005.

Беговић Борис, Бисић Милица, Илић-Попов Гордана, Мијатовић Бошко, Поповић Дејан, *Реформа пореског система*, Центар за либерално-демократске студије, Београд 2003.

Беговић Борис, Илић-Попов Гордана, Мијатовић Бошко, Поповић Дејан, *Реформа пореског система (2)*, Центар за либерално-демократске студије, Београд 2004.

Беговић Борис, Мијатовић Бошко, Пауновић Марко, *Реформа финансирања грађевинског земљишта*, Центар за либерално-демократске студије, Београд 2006.

Беговић Борис, Мијатовић Бошко, Хибер Драгор, *Приватизација државног земљишта у Србији*, Центар за либерално-демократске студије, Београд 2006.

Bell Michael, Adams Charles, *Fiscal Decentralization Indicators: Local Democratic Governance*, Paper prepared for Fiscal Decentralization Indicators Project Meeting, OECD, Paris 1999.

Bell Michael, Bowman John, „Extending Property Taxation into Previously Untaxed Areas: South African Townships and Tribal Areas”, *Making the Property Tax Work: Experiences in Developing and Transitional Countries* (eds. Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, Joan Youngman), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge 2008.

Binta Rokshana, Akther Shakil Mohammad, „A Comparative Analysis of Property Tax Assessment Methods”, *Journal of Property Tax Assessment and Administration* 3/2012.

Bird Richard, „Threading the Fiscal Labyrinth: Some Issues in Fiscal Decentralization”, *National Tax Journal* 2/1993.

Bird Richard, Slack Enid, „Land and Property Taxation in 25 countries: A Comparative Review”, *International Handbook of Land and Property Taxation* (eds. Richard Bird, Enid Slack), Edward Elgar, Cheltenham – Northampton 2004.

Bird Richard, Slack Enid, „Introduction and Overview”, *International Handbook of Land and Property Taxation* (eds. Richard Bird, Enid Slack), Edward Elgar, Cheltenham – Northampton 2004.

Bird Richard, Slack Enid, *The Role of the Property Tax in Financing Rural Local Governments*, International Studies Program, Working Paper 06-40, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta 2006.

Blažić Helena, Grdinić Maja, „Porez na imovinu u EU”, *Financijska tržišta i institucije Republike Hrvatske u procesu uključivanja u EU* (ur. Zdenko Prohaska, Mira Dimitrić, Helena Blažić), Sveučilište u Rijeci, Ekonomski fakultet, Rijeka 2012.

Borge Lars-Erik, Henning Nyhus Ole, *Distributional Implications of Municipal Property Tax*, Department of Economics Norwegian University of Science and Technology, Preliminary draft, Trondheim 2012.

Божич Бранко, Михајловић Рајица, *Унапређење управљања земљиштем на нивоу јединица локалне самоуправе*, Грађевински факултет Универзитета у Београду, Београд 2014.

Bowman John, „Residential Property Tax Relief Measures”, *Erosion of the Property Tax Base – Trends, Causes and Consequences* (eds. Nancy Augustine, Michael Bell, David Brunori, Joan Youngman), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2009.

Brueckner Jan, Kim Hyun-a, „Urban Sprawl and the Property Tax”, *International Tax and Public Finance* 1/2003.

Bryson Phillip, „The Property Tax in Slovak Republic: Major Reforms and Striking Results”, *Journal of Property Tax Assessment and Administration* 2/2006.

Bryson Phillip, Cornia Gary, „Moral Hazard in Property Tax Administration: A Comparative Analysis of the Czech and Slovak Republics”, *Comparative Economic Studies* 1/2003.

Bryson Phillip, Cornia Gary, „The Property Tax – A Missed Opportunity for Fiscal Decentralization in Transition Countries? The Czech and Slovak Cases”, *Enhancing the Capacities to Govern: Challenges Facing the Central and Eastern European countries* (eds. Michael Bryane, Rainer Kattel, Wolfgang Drechsler), The Network of Institutes and Schools of Public Administration in Central and Eastern Europe, Bratislava 2004.

Brzeski Jan, *Political Challenges to (fully) Using Property Taxes Reform Difficulties in Transition CE Countries*, Working Paper 06-38, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta 2006.

Cameron David, „Property Taxes”, *Encyclopedia of Law and Economics* (ed. Boudewijn Bouckaert), Gerrit De Gees, University of Ghent, Ghent 2000.

Carlson Richard Henry, „A Brief History of Property Tax”, *Fair and Equitable* February 2005.

Cohen Jeffrey, Coughlin Cletus, „An Introduction to Two Rate Taxation of Land and Buildings”, *Federal Reserve of Bank of St. Louis Review* 3/2005.

Connellan Owen, *Land Value Taxation in Britain*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2004.

Connolly Katrina, Bell Michael, *Area Based Property Tax Systems: Current Practice and Equity Concerns*, Working Paper WP09KC1, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2009.

Cornia Gary, Walters Lawrence, „Full Disclosure: Unanticipated Improvements in Property Tax Uniformity”, *Journal of Property Tax Assessment and Administration* 3/2006.

Дабетић Дејан, *Република Србија и избегавање двоструког опорезивања - Приручник за примену међународних уговора о избегавању двоструког опорезивања*, Савез рачуновођа и ревизора Србије и Рачуноводство д.о.о., Београд 2008.

Da Rocha Ferreira Andre, Carvalho Cristieli, Machry Graeff Fernanda, Rigon Barreto Pedro, „Formation and Evidence of Customary International Law”, *Model United Nations Journal* 1/2013.

Dillinger William, *Urban Property Tax Reforms – Guidelines and Recommendations*, Working Paper Series 710, World Bank, Washington D. C. 1991.

Дмитровић Шапоња Љиљана, Петкович Ђерђи, Јакшић Дејан, *Рачуноводство*, Економски факултет у Суботици, Суботица 2012.

Dunford Richard, „Survey of Property Tax Relief Programs for the Retention of Agricultural and Open Space Land”, *Gonzaga Law Review* 5/1979.

Ђурић Зоран, *Методe проценe вредности некретнина*, Кварк, Краљево 2009.

Eckert Joe, *Computer Assisted Mass Appraisal Options for Transition and Developing Countries*, International Studies Program, Working Paper 06-43, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta 2006.

Енциклопедија имовинског права и права удруженог рада, том I, Службени лист СФРЈ, Београд 1978.

European Tax Handbook, IBDF, Amsterdam 2010.

Franzsen Riel, Case Study: Romania, Paper presented at the Workshop Market Value-Based Taxation of Real Property: Lessons from International Experience, The Lincoln Institute of Land Policy in collaboration with the Center of Excellence in Finance, Ljubljana, Slovenia, March 17-21, 2014.

Franzsen Riel, William McCluskey, *The Feasibility of Value Site Taxation*, International Studies Program, Working Paper 06-45, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta 2006.

ГИС Приручник за локалне самоуправе у Србији, Deutsche Gesellschaft for Technische Zusammenarbeit, Канцеларија за управљање земљиштем, Стална конференција градова и општина, Републички геодетски завод, Београд 2008.

Horvat Ladislav, „Имовина као извор и повод за опорезивање”, *Финансијска пракса* јуни 1984.

Илић-Попов Гордана, „Опорезивање станарског права”, *Привредно правни приручник* 4/1992.

Илић-Попов Гордана, „Фискални односи у федеративној држави – са становишта јавних прихода”, *The Fiscal Decentralization Initiative: Conference Proceedings* (ур. Божидар Раичевић, Гордана Илић-Попов), The Fiscal Decentralization Initiative for Central and Eastern Europe and Palgo Centar, Београд 2002.

Improvement of Local Property Tax Administration in South East Europe, Network of Association of Local Authorities of South-East Europe, Skopje 2009.

Холцингер Јелена, *Анализа Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину из 2013. године*, Стална конференција градова и општина, Београд 2013.

Jelčić Božidar, *Rječnik javnih financija i financijskog prava*, Informator, Zagreb 1981.

Jelčić Božidar, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Informator, Zagreb 1999.

Јовашевић Драган, „Пореска утаја у новом кривичном праву Републике Србије”, *Теме* 3/2009.

Kenyon Daphne, Langley Adam, Paquin Bethany, *Rethinking Property Tax Incentives for Business*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2012.

Kesner-Škreb Marina, „Porez na imovinu”, *Financijska teorija i praksa* 3/2002.

Kesner-Škreb Marina, „Što s porezima u Hrvatskoj? Porezno opterećenje, oporezivanje dohotka, dobiti i imovine”, *Newsletter Instituta za javne financije* 32/2007.

Kesner-Škreb Marina, „Što sve treba znati o oporezivanju nekretnina”, *Newsletter Instituta za javne financije* 46/2009.

Kesner-Škreb Marina, „Mnogo vike nizašto – tri pitanja o porezima na nekretnine”, *Newsletter Instituta za javne financije* 66/2012.

Kesner-Škreb Marina, „Prijedlog poreza na nekretnine-neka otvorena pitanja”, *Aktualni osvrti* 44/2012.

Kessler Denis, Pestieau Pierre, „The Taxation of Wealth in EEC – Facts and Trends”, *Canadian Public Policy* 3/1991.

Kitchen Harry, *Property Taxation: Issues in Implementation*, Paper prepared for the Consortium for Economic Policy Research and Advice, Ottawa 2003.

Kordić Gordana, Podborkić Ruža, „Oporezivanje imovine: hrvatska praksa i europska iskustva”, *Ekonomska misao i praksa* 1/2010.

Кристић Саша, *Изворни приходи у систему финансирања локалне самоуправе у Републици Србији*, Палго центар и Стална конференција градова и општина, Београд 2006.

Kukić Nenad, Švaljek Sandra, „Porez na nekretnine: osnovne značajke i rasprava o uvođenju u Hrvatskoj”, *Privredna kretanja i ekonomska politika* 132/2012.

Labropoulos Tassos, Dimopoulou Efi, Panagiotis Zentelis, „The Necessity of Developing a CAMA System for the Real Estate Market in Greece“, *Proceedings of the UN - ECE - WPLA & FIG Com 3-7, joint workshop: Spatial Information Management for Sustainable Real Estate Market. Best Practice Guidelines on Nation-wide Land Administration, 28-31 May 2003, Athens 2003*.

Левитас Тони, Васиљевић Душан, Бућић Александар, „Порез на имовину: анализа стања и перспектива реформи”, *Пореска политика у Србији – поглед унапред*, USAID Сега пројекат, Београд 2010.

Lim Cheng-Lay, McCluskey William, Davis Peadar, „Area Based Banding for Property Tax Assessment in Transitional Countries: An Empirical Investigation”, *Journal of Real Estate Literature* 2/2008.

Lovrinčević Vedran, „Porez na nekretnine u EU i implikacije za Hrvatsku”, *Ekonomski vijesnik* 2/2011.

Ловчевић Јован, *Институције јавних финансија*, Службени лист СФРЈ, Београд 1991.

Martinez-Vazquez Jorge, Noiset Luc, Rider Mark, „Should Developing Countries Follow the Conventional View?”, *Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax* (eds. Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, Joan Youngman), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2010.

Марић Марко, „Примена регресионе анализе у масовној процени вредности непокретности”, *Геодетска служба* 109-110/2007.

Масгрејв Ричард, *Теорија јавних финансија: студија из области јавне привреде*, Научна књига, Београд 1973.

Машкин Николај, *Историја старог Рима*, Научна књига, Београд 2002.

McCluskey William, *Country Case Studies: Greece and Cyprus*, Paper presented at the Workshop Market Value-Based Taxation of Real Property: Lessons from International Experience, The Lincoln Institute of Land Policy in collaboration with the Center of Excellence in Finance, Ljubljana, Slovenia, March 17-21, 2014.

McCluskey William, Bell Michael, Lim Lay-Cheng, „Rental Value versus Capital Value: Alternative Bases for the Property Tax”, *Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax* (eds. Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, Joan Youngman), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2010.

McCluskey William, Bevc Igor, „Fiscal Decentralization in the Republic of Slovenia: An Opportunity for the Property Tax”, *Property Management* 4/2007.

McCluskey William, Plimmer Francis, *The Potential for the Property Tax in the 2004 Accession Countries of Central and Eastern Europe*, RICS Research Paper Series, Vol. 7, Number 17, The Royal Institution of Chartered Surveyors, London 2007.

McCluskey William, Tretton David, „Valuing and Taxing Iconic Properties – A Perspective from the United Kingdom”, *Land Lines* 2/2013.

McCluskey William, Plimmer Francis, Connellan Owen, “Ad Valorem Property Tax: Issues of Fairness and Equity”, *Assessment Journal* 3/1998.

McCluskey William, Plimmer Francis, Connellan Owen, „Property Tax Banding: A Solution for Developing Countries”, *Assessment Journal* 2/2002.

Mikesell John, *International Experiences with Administration of Local Taxes: A Review of Practices and Issues*, World Bank, Washington D. C. 2003.

Mikesell John, Zorn Kurt, „Data Challenges in Implementing a Market Value Property Tax: Market and Market-Informed Valuation in Russia, Ukraine and the Baltic States”, *Making the Property Tax Work: Experiences in Developing and Transitional Countries* (eds. Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, Joan Youngman), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2008.

Мијатовић Бошко, *Укидање накнаде за коришћење грађевинског земљишта*, Српска асоцијација менаџера, Центар за либерално-демократске студије, Центар за приватно међународно предузетништво, Београд 2013.

Милошевић Горан, *Теорија и пракса финансијског права*, Криминалистичко-полицијска академија, Београд 2011.

Мирић Славица, Вујовић Константин, Јанић Миодраг, *Коментар Закона о грађевинском земљишту*, Номос, Београд 1995.

Mullen John, „Property Tax Exemptions and Local Fiscal Stress”, *National Tax Journal* 4/1990.

Müller Anders, *Importance of Recurrent Property Tax in Public Finance, Tax Policy and Fiscal Decentralization*, Paper presented at the International Conference in Tallinn-Estonia-June 2003, Property and Land Tax Reform, Institute of Revenues Rating & Revaluation, London 2003.

Oates Wallace, „Fiscal Decentralization and Economic Development”, *National Tax Journal* 2/1993.

Oates Wallace, „Local Property Taxation: Assessment”, *Land Lines* 3/1999.

Olowu Dele, *Property Taxation and Democratic Decentralization in Developing Countries*, Paper for Seminar on ‘Taxation Perspectives: A Democratic Approach to Public Finance in Developing Countries’ Institute of Development Studies, Sussex October 28-29, 2002.

Опорезивање имовине у Републици Србији (ур. Игор Татић), Савез рачуновођа и ревизора Србије и Рачуноводство д.о.о., Београд 2011.

Pashoulis Varnavas, Dimopoulos Thomas, *Market Value-Based Taxation of Real Property – Cyprus Case*, Paper presented at the Workshop Market Value-Based Taxation of Real Property: Lessons from International Experience, The Lincoln Institute of Land Policy in collaboration with the Center of Excellence in Finance, Ljubljana, Slovenia, March 17-21, 2014.

Павловић Владан, *Теорија и анализа биланса*, Мегатренд универзитет, Београд 2008.

Pena Sergio, Fuentes Cezar, Cervera Luis, Hernandez Vladimir, „Planning Support Systems: A Computer – Assisted Mass Appraisal (CAMA) System for Ciudad Juarez, Mexico”, *Journal of Property Tax Assessment and Administration* 4/2012.

Petrović Miroslav, „Oporezivanje imovine kao finansijski, ekonomski i socijalni fenomen”, *Financijska praksa* juni 1984.

Plimmer Frances, McCluskey William, Connellan Owen, *Equity and Fairness within Ad Valorem Real Property Taxes*, Working Paper WP00FP1, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge 2000.

Plimmer Frances, McCluskey William, *The Basis and Administration of the Property Tax: What Can Be Learned From International Practice*, FIG Congress 2010: Facing the Challenges-Building the Capacity, Sidney, 11-16 April 2010.

Поповић Дејан, *Наука о порезима и пореско право*, COLPI, Будимпешта и Савремена администрација, Београд 1997.

Поповић Дејан, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2013.

Поповић Дејан, Ковачевић Милан, Степановић Милован, *Коментар Закона о порезима на имовину*, Номос, Београд 1992.

Поповић Дејан, Костић Светислав, *Уговори Србије о избегавању двоструког опорезивања – правни оквир и тумачење*, Секос in, Београд 2009.

Portnov Boris, McCluskey William, Dedis William, „Property Taxation in Israel: A Non Ad Valorem Approach”, *Land Use Policy* 4/2001.

Powers Sally, *Collection and Enforcement of the Property Tax*, International Studies Program, Working Paper 06-48, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta, Georgia 2006.

Powers Sally, *Property Tax Revenue Model Problem: Effective Tax Rate Problem: Set Tax Rate to Revenue Need*, Paper presented at the Workshop Market Value-Based Taxation of Real Property: Lessons from International Experience, The Lincoln Institute of Land Policy in collaboration with the Center of Excellence in Finance, Ljubljana, Slovenia, March 17-21, 2014.

Прокопијевић Мирослав, *Фискална децентрализација у земљама Европске уније*, ОЕБС, Национална коалиција за децентрализацију, Канцеларија Националног савета за децентрализацију, Београд 2011.

Radvan Michal, *The Czech Republic Country Report on Annual Taxes on Land and Buildings*, Paper presented at the Workshop Market Value-Based Taxation of Real Property: Lessons from International Experience, The Lincoln Institute of Land Policy in collaboration with the Center of Excellence in Finance, Ljubljana, Slovenia, March 17-21, 2014.

Радичић Марко, Раичевић Божидар, *Јавне финансије – теорија и пракса*, Дата Статус и Економски факултет у Суботици, Београд – Суботица 2008.

Раичевић Божидар, „Порези на имовину у статистици и динамици”, *Правне основе пореског саветовања* (ур. Гордана Илић-Попов), Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2009.

Ранковић Јован, *Теорија биланса*, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд 2010.

Розен Харви, Гејер Тед, *Јавне финансије*, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд 2009.

Romanova Anna, *Real Property Tax in Slovak Republic*, Paper presented at the Workshop Market Value-Based Taxation of Real Property: Lessons from International Experience, The Lincoln Institute of Land Policy in collaboration with the Center of Excellence in Finance, Ljubljana, Slovenia, March 17-21, 2014.

Rosengard Jay, *The Tax Everyone Loves to Hate: Principles of Property Tax Reform*, Mossavar Rahmani Center for Business and Government, Harvard Kennedy School, Cambridge 2012.

Rudnick Rebecca, Gordon Richard, „Taxation of Wealth”, *Tax Law Design and Draft* (ed. Victor Thurnoyi), IMF, Washington D.C 1996.

Rural Property Tax Systems in Central and Eastern Europe, FAO Land Tenure studies, Rome 2002.

Sennoga Edward, Sjoquist David, Wallace Sally, *Incidence and Economic Impacts of Property Taxes in Developing and Transitional Countries*, International Studies Program, Working Paper 06-39, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta 2006.

Sheffrin Steven, *Fairness and market value property taxation*, Draft prepared for What role of property taxes? A workshop sponsored by the Lincoln Institute of Land Policy and Andrew School of Policy Studies, Stone Mountain April 27-29, 2008.

Silfverberg Christer, „The Swedish Net Wealth Tax – Main Features and Problems”, *Tax Law* (ed. Peter Wahlgren) Stockholm Institute for Scandinavian Law, Stockholm 2003.

Sirmans Stacy, Gatzlaff Dean, MacPherson David, „Horizontal and Vertical Inequity in Real Property Taxation”, *Journal of Real Estate Literature* 2/2008.

Slack Enid, „The Alternative Approaches to Taxing Land and Real Property”, *Perspectives on Fiscal Federalism* (eds. Richard Bird, Francois Vaillancourt), World Bank, Washington D.C. 2006.

Slack Enid, *The Property Tax in Theory and Practice*, Working Paper No. 02, Institute on Municipal Finance and Governance (IMFG), Munk School of Global Affairs, University of Toronto, Toronto 2010.

Smodiš Martin, Mitrović Dušan, *Development and Implementation of Real Estate Mass Valuation System in Slovenia*, Paper presented at the FIG Working Week Knowing to Manage Territory, Protect the Environment, Evaluate Cultural Heritage, Rome, 6-10 May 2012.

Станковић Обрен, Водинелић Владимир, *Увод у грађанско право*, Номос, Београд 1996.

Станковић Обрен, Орлић Миодраг, *Стварно право*, Номос, Београд 1996.

Стиглић Џозеф, *Економија јавног сектора*, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд 2008.

Srb Vladimir, „Критички осврт на садашњи систем опорезивања имовине”, *Financijska praksa* juni 1984.

Tiits Tambet, „Land Taxation in Estonia”, *Making the Property Tax Work: Experiences in Developing and Transitional Countries* (eds. Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, Joan Youngman), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2008.

Šimović Jure, Šimović Hrvoje, *Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije*, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb 2006.

Šimović Jure, Rogić Lugarić Tereza, Cindori Sonja, „Utaja poreza u Republici Hrvatskoj i mjere za njeno sprječavanje”, *Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu* 2/2007.

Tassonyi Almos, „Land-Based Taxes in Hungary”, *International Handbook of Land and Property Taxation* (eds. Richard Bird, Enid Slack), Edward Elgar, Cheltenham – Northampton 2004.

Tomlinson Peter, „Book Review of Land Value Taxation: Can It and Will It Work today?”, *Regional Science and Urban Economics* 5/2001.

Tomson Aivar, „Mass Valuation Theory and Practice in Transitional Countries - Estonian, Latvian and Lithuanian Cases”, *Journal of Property Tax Assessment and Administration* 1/2005.

Trasberg Viktor, *From Land to Property Tax in Estonia*, Research Paper, University of Tartu, Tartu 2004.

Trasberg Victor, „Property and Land Taxation in the Baltic States“, *Journal of Property Tax Assessment and Administration* 2/2004.

Тркља Миливоје, *Финансијско право*, Правни факултет Универзитета у Новом Саду, Нови Сад 1998.

Vedriš Martin, *Osnove imovinskog prava*, Informator, Zagreb 1976.

Vizner Boris, Kapor Vladimir, Carić Slavko, *Ugovori građanskog i privrednog prava*, Vlastita naklada, Rijeka 1971.

Vlassenko Irena, „Evaluation of the Efficiency and Fairness of British, French and Swedish Property Tax Systems”, *Property Management* 5/2001.

Vytautas Šulija, *Lessons in Introducing Value-Based Property Tax: The Baltic Experience*, International Studies Program, Working Paper 06-49, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta 2006.

Wassmer Robert, „Property Taxation, Property Base and Property Value: An Empirical Test of the New View”, *National Tax Journal* 2/1993.

Wassmer Robert, „Tax Abatement as Means of Promoting Economic Activity”, *Erosion of the Property Tax Base – Trends, Causes and Consequences* (eds. Nancy Augustine, Michael Bell, David Brunori, Joan Youngman), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2009.

Youngman Joan, „Introduction to Legal Issues in Property Valuation and Taxation”, *Assessment Journal* March/April 1994.

Youngman Joan, „Tax on Land and Buildings”, *Tax Law Design and Drafting* (ed. Victor Thuronyi), IMF, Washington, D. C. 1996.

Youngman Joan, „The Property Tax in Development and in Transition”, *Making the Property Tax Work* (eds. Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, Joan Youngman), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2008.

Youngman Joan, Malme Jane, „Introduction”, *The Development of Property Taxation in Economies in Transition – Case Studies from Central and Eastern Europe* (eds. Joan Youngman, Jane Malme), The World Bank, Washington D.C. 2001.

Youngman Joan, Malme Jane, „The Property Tax in a New Environment: Lessons from International Tax Reform Efforts”, *The Challenges of Tax Reform in Global Economy* (eds. James Alm, Jorge Martinez-Vazquez, Mark Rider), Springer, New York 2006.

Yu-Hung Hong, „Taxing Land Without Market Value in Ancient China”, *Making the Property Tax Work – Experiences in Developing and Transition Countries* (eds. Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, Joan Youngman), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2008.

Yuan Bing, Connolly Katrina, Bell Michael, *A Compendium of a Countries with Area-Based Property Tax*, Working Paper WP09BY1, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge 2009.

Zodrow George, „Reflection on the New View and the Benefit View of the Property Tax”, *Property Taxation and Local Government Finance* (ed. Wallace Oates), Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2001.

Žunić Kovačević Nataša, „Trebaju li nam promjene u nekim aspektima oporezivanja (nepokretne) imovine?”, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 1/2007.

ПРОПИСИ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

Устав Републике Србије, *Службени гласник РС*, бр. 1/90.

Устав Републике Србије, *Службени гласник РС*, бр. 98/06.

Закон о ваздушном саобраћају, *Службени гласник РС*, бр. 73/10, 57/11, 93/12.

Закон о ванпарничном поступку, *Службени гласник СРС*, бр. 25/82, 48/88 и *Службени гласник РС*, бр. 46/95 – др. закон, 18/05 – др. закон, 85/12, 45/13 – др. закон и 55/14.

Закон о ванредним ситуацијама, *Службени гласник РС*, бр. 111/09, 92/11, 93/12.

Закон о водама, *Службени гласник РС*, бр. 30/10.

Закон о враћању одузете имовине и обештећењу, *Службени гласник РС*, бр. 72/11 и 108/13.

Закон о грађевинском земљишту, *Службени гласник РС*, бр. 44/95.

Закон о државном премеру и катастру, *Службени гласник РС*, бр. 72/09, 18/10, 65/13.

Закон о експропријацији, *Службени гласник РС*, бр. 53/95, *Службени лист СРЈ*, бр. 16/01 – одлука СУС и *Службени гласник РС*, бр. 20/09 и 55/13 – одлука УС.

Закон о избеглицама, *Службени гласник РС*, бр. 18/92, *Службени лист СРЈ*, 42/02 – одлука СУС, *Службени гласник РС*, бр. 30/10.

Закон о јавној својини, *Службени гласник РС*, бр. 72/11, 88/13.

Закон о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности, *Службени гласник РС*, бр. 36/01, *Службени лист СРЈ*, бр. 17/02, *Службени гласник РС*, бр. 72/11 – одлука УС.

Закон о комуналним делатностима, *Службени гласник РС*, бр. 88/20.

Закон о културним добрима, *Службени гласник РС*, бр. 71/94, 52/11 – др. закони, 99/11 – др. закон.

Закон о локалној самоуправи, *Службени гласник РС*, бр. 129/07.

Закон о наслеђивању, *Службени гласник РС*, бр. 46/95, 101/03 – одлука УСРС.

Закон о основама својинскоправних односа, *Службени лист СФРЈ*, бр. 6/80, 36/90 и *Службени лист СРЈ*, бр. 29/96.

Закон о планирању и изградњи, *Службени гласник РС*, бр. 72/09, 81/09 – испр., 64/10 – одлука УС, 24/11, 121/12, 42/13 – одлука УС, 50/13 – одлука УС и 98/13 – одлука УС.

Закон о пловидби и лукама на унутрашњим водама, *Службени гласник РС*, бр. 73/10.

Закон о пољопривредном земљишту, *Службени гласник РС*, бр. 62/06, 65/08 – др. закон и 41/09.

Закон о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС*, бр. 25/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13 и 68/14 – др. закон.

Закон о порезу на доходак грађана, *Службени гласник РС* бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – испр., 31/09, 44/09, 18/10, 59/11, 91/11 – одлука УС, 7/12 – усклађени дин. износи, 93/12, 114/12 – одлука УС, 47/13, 48/13 – испр., 108/13, 57/14.

Закон о порезима на имовину, *Службени гласник РС*, бр. 26/01, *Службени лист СРЈ*, бр. 42/02 – одлука СУС и *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 80/2002 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – одлука УС, 47/13 и 68/14 – др. закон.

Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС* бр. 80/02, 84/2002 – испр., 23/03 – испр., 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 63/06 – испр. др. закона, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – испр., 93/12, 47/13, 108/13 и 68/14.

Закон о рачуноводству, *Службени гласник РС* бр. 62/13.

Закон о социјалном становању, *Службени гласник РС*, бр. 72/09.

Закон о становању, *Службени гласник РС*, бр. 50/92, 76/92, 84/92 – испр., 33/93, 53/93, 67/93, 46/94, 47/94 – испр., 48/94, 44/95 – др. закон, 49/95, 16/97, 46/98, 26/11, 101/05 – др. закон и 99/11.

Закон о финансијском лизингу, *Службени гласник РС*, бр. 55/03, 61/05, 31/11, 99/11 – др. закон.

Закон о финансирању локалне самоуправе, *Службени гласник РС*, бр. 62/06, 47/11, 93/12, 99/13, 125/14.

Закон о црквама и верским заједницама, *Службени гласник РС*, бр. 36/06.

Кривични законик, *Службени гласник РС*, бр. 85/05, 88/05 – испр., 107/05 – испр., 72/09, 111/09, 121/12 и 104/13.

Уредба о класификацији делатности, *Службени гласник РС*, бр. 54/10.

Уредба о решавању стамбених потреба ратних војних инвалида и породица палих бораца, *Службени гласник РС*, бр. 82/06.

Уредба о утврђивању јединствене листе развијености региона и јединица локалне самоуправе за 2013. годину, *Службени гласник РС*, бр. 62/13.

Правилник о катастарском класирању и бонитирању земљишта, *Службени гласник РС*, бр. 63/14.

Правилник о начину утврђивања вредности грађевинског дела објекта и начину обрачуна накнаде за склониште, *Службени гласник РС*, бр. 78/12.

Правилник о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину, *Службени гласник РС*, бр. 108/13, 118/13.

Правилник о списку корисника јавних средстава, *Службени гласник РС*, бр. 120/13.

Одлука о одређивању зона и најопремљеније зоне на територији општине Бела Паланка, *Службени лист града Ниша*, бр. 93/13.

Одлука о одређивању зона и најопремљенијих зона на територији општине Житорађа, *Службени лист града Ниша*, бр. 91/13.

Одлука о одређивању зона на територији општине Дољевац, *Службени лист града Ниша*, бр. 90/13.

Одлука о утврђивању просечних цена квадратног метра одговарајућих непокретности за утврђивање пореза на имовину за 2014. годину у општини Бела Паланка, *Службени лист града Ниша*, бр. 90/13.

Одлука о утврђивању основних елемената пореза на имовину на територији општине Кнић, *Службени гласник општине Кнић*, бр. 15/13.

Одлука о утврђивању просечних цена ради утврђивања пореза на имовину за 2014. годину, *Општински Службени гласник Сјеница*, бр. 7/13.

Међународни рачуноводствени стандард МРС 16, *Службени гласник РС*, бр. 133/03.

Решење о утврђивању просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности за утврђивање пореза на имовину за 2014. годину у граду Суботици, *Службени лист града Суботице*, бр. 35/13.

Решење о утврђивању просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности по зонама на територији града Београда за утврђивање пореза на имовину за 2014. годину, *Службени лист града Београда*, бр. 56/13.

Решење о утврђивању просечних цена квадратног метра одговарајућих непокретности по зонама на територији града Новог Сада за утврђивање пореза на имовину за 2014. годину, *Службени лист града Новог Сада*, бр. 65/13.

ПРОПИСИ ДРУГИХ ДРЖАВА

Закон за даноците на имот, *Службен Весник на Република Македонија*, бр. 61/04, 92/07, 102/08, 35/11, 53/11 и 84/12.

Закон о порезу на непокретности, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 110/08, 118/09.

Закон о порезу на непокретности, *Службени лист Републике Црне Горе*, бр. 65/01, 75/10.

Zakon o davku na nepremičnine, *Uradni list Republike Slovenije*, št. 101/13.

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

Zakon o porezima Hercegovačko-neretvanskog kantona, *Službene novine Hercegovačko-neretvanskog kantona*, br. 2/09, 4/10.

Zakon o porezu na imovinu i porezu na naslijeđe i poklon, *Službeni glasnik Unsko-sanskog kantona*, br. 1/04, 11/04.

Zakon o porezu na imovinu, naslijeđe i dar, *Narodne novine Županije Posavske*, br. 9/08.

Zakon o porezu na imovinu, naslijeđe i poklon, *Službene novine Bosansko-podrinjskog kantona Goražde*, br. 7/09, 7/12.

Zakon o porezu na imovinu, naslijeđe i poklon, *Službene novine Tuzlanskog kantona*, br. 14/2009.

Zakon o porezima Hercegbosanske županije, *Narodne novine Hercegbosanske županije*, br. 10/09.

Zakona o porezu na imovinu i porezu na naslijeđe i poklon, *Službene novine Zeničko-dobojskog kantona*, br. 9/09.

Уредба о ближим критеријумима и методологији за одређивање тржишне вриједности непокретности, *Службени лист Републике Црне Горе*, бр. 36/11.

Правилник о процјени вриједности непокретности, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 37/09, 22/12.

МИШЉЕЊА МИНИСТАРСТВА ФИНАНСИЈА РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-03-00014/2007-04 од 13.03.2007. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-02536/2009-04 од 14.01.2010. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-03-00268/2010 од 25.01.2011. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-03276/2010-04 од 17.02.2011. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-01-00242/2011-06 од 11.05.2011. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-00432/2011-04 од 30.05.2011. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-00513/2011-04 од 21.06.2011. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-00692/2011-04 од 15.12.2011. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-00720/2011-04 од 28.12.2011. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-03-00149/2012-04 од 04.06.2012. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-00307/2012-04 од 04.06.2012. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-00383/2012-04 од 06.06.2012. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-00275/2012-04 од 12.07.2012. године.

Мишљење Министарства финансија и привреде РС, бр. 413-00-00132/2012-04 од 09.10.2012. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-01-00379/2013-04 од 23.09.2013. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-00230/2014-04 од 28.02.2014. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-00058/2014-04 од 28.02.2014. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-00-00120/2014-04 од 24.03.2014. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-00096/2014-04 од 05.05.2014. године.

ИНТЕРНЕТ И ДРУГИ ИЗВОРИ

Бечка конвенција о дипломатским односима, *Службени лист СФРЈ*, бр. 2/64.

Бечка конвенција о конзуларним односима, *Службени лист СФРЈ*, бр. 2/64.

European Charter of Local Self-Government, Council of Europe, European Treaty Series, No. 122.

European Economy – Property Taxation and Enhanced Tax Administration in Challenging Times, Economic Paper 463, European Commission - Directorate General for Economic and Financial Affairs, Brussels 2012.

European Economy – Possible Reforms for Real Estate Taxation: Criteria for Successful Policies, Occasional Papers 119, European Commission - Directorate General for Economic and Financial Affairs, Brussels 2012.

French Property Taxes, <http://www.french-property.com/reference/taxation.htm>

French Wealth Tax – Rates of Wealth Tax in France, <http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/wealth-tax/rate/>

Government Finance Statistics Manual, IMF, Washington D. C. 2012.

GIZ општинама даје милион франака,

http://www.b92.net/biz/vesti/srbija.php?yyyy=2013&mm=06&dd=07&nav_id=720907

Greek Court Rules Putting Property Tax in People's Electricity Bills Is Fine, <http://www.businessinsider.com/greek-court-rules-putting-property-tax-in-peoples-electricity-bills-is-fine-2012-3>

Iceland – Overall Trends in Taxation, Income and Wealth Tax in the Euro Area – An Initial Overview, Research Briefing, Deutsche Bank, Frankfurt 2012.

Income and Wealth Tax in the Euro Area – An Initial Overview, Research Briefing, Deutsche Bank, Frankfurt 2012.

Johansson Åsa, Heady Christopher, Arnold Jens, Brys Bert, Vartia Laura, *Tax and Economic Growth*, OECD Economics Department, Working Papers No. 620, Paris 2008.

Land (Real Estate) Mass Valuation Systems for Taxation Purposes in Europe, Federal Land Cadastre Service of Russia, Moscow 2001.

Lithuania: Issues in Municipal Finance, World Bank, Washington D. C. 2002.

Model Tax Convention on Income and Capital, OECD, Paris 2010.

Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries, United Nations, New York 2011.

Norregaard John, *Taxing Immovable Property – Revenue Potential and Implementation Challenges*, IMF Working Paper WP 13/129, IMF, Washington D. C. 2013.

OECD Classification of Taxes and Interpretative Guide, *Revenue Statistics 2011*, OECD, Paris 2011.

OECD Revenue Statistics, <http://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=21699>

Paugam Anne, *Ad Valorem Property Taxation and Transition Economies*, ECSIN, Infrastructure Unit Europe and Central Asia Region, World Bank, Working Paper No. 9, Washington, D. C. 1999.

Подршка реформи система јавних финансија у Србији, <http://www.skgo.org/projects/58>

Standard on Property Tax Policy, International Association of Assessing Officers, Kansas City, Missouri 2010.

Taxation and Investment in Luxembourg 2013, Deloitte, Luxembourg 2013.

Taxation Trends in the European Union – Data for EU Member States, Iceland and Norway, European Commission – Eurostat, Publications Office of the European Union, Luxembourg 2012.

Taxation Trends in the European Union – Data for the Member States, Iceland and Norway, European Commission – Eurostat, Publications Office of the European Union, Luxembourg 2013.

Taxing Powers of State and Local Government, OECD Tax Policy Studies No. 1, OECD, Paris 1998.

БИОГРАФИЈА АУТОРА

Цвјетана Цвјетковић је рођена 04.02.1985. године у Тузли. Основне студије на Правном факултету у Новом Саду уписала је 2003. године. Током студирања била је стипендиста Фонда за финансирање даровитих студената Универзитета у Новом Саду, као и добитник већег броја награда за остварене изузетне резултате током студија. Дипломирала је у септембру 2007. године са високом просечном оценом. Исте године, на Правном факултету у Новом Саду, уписала је дипломске академске студије, које је окончала 2009. године, одбранивши мастер рад на тему: „Методе законите евазије код опорезивања добити – трансферне цене и утањена капитализација”. Од децембра 2008. године запослена је на Правном факултету у Новом Саду, када је изабрана у звање сарадника у настави на наставном предмету Финансијско право. Децембра 2009. године изабрана је у звање асистента на истом предмету. Школске 2009/2010. године уписала је докторске академске студије на Правном факултету у Београду. На Правном факултету у Новом Саду врши функцију секретара Катедре правно-економских наука, као и секретара докторских академских студија Јавно право. Говори енглески језик. Аутор је већег броја чланака из области пореског права.

Прилог 1.

Изјава о ауторству

Потписани-а Цвјетана Цвјетковић
број индекса 16/2009

Изјављујем

да је докторска дисертација под насловом

Журез на имовину у ситуацији

- резултат сопственог истраживачког рада,
- да предложена дисертација у целини ни у деловима није била предложена за добијање било које дипломе према студијским програмима других високошколских установа,
- да су резултати коректно наведени и
- да нисам кршио/ла ауторска права и користио интелектуалну својину других лица.

Потпис докторанда

У Београду, 4.3.2015.

Цвјетковић

Прилог 2.

Изјава о истоветности штампане и електронске верзије докторског рада

Име и презиме аутора Цвјетана Цвјетковић

Број индекса 16/2009

Студијски програм _____

Наслов рада През на мивину у ситингу

Ментор Проф. др Гордана Цвић-Ђоковић

Потписани/а Цвјетана Цвјетковић

Изјављујем да је штампана верзија мог докторског рада истоветна електронској верзији коју сам предао/ла за објављивање на порталу **Дигиталног репозиторијума Универзитета у Београду**.

Дозвољавам да се објаве моји лични подаци везани за добијање академског звања доктора наука, као што су име и презиме, година и место рођења и датум одбране рада.

Ови лични подаци могу се објавити на мрежним страницама дигиталне библиотеке, у електронском каталогу и у публикацијама Универзитета у Београду.

Потпис докторанда

У Београду, 4.3.2015.

Цвјетковић

Прилог 3.

Изјава о коришћењу

Овлашћујем Универзитетску библиотеку „Светозар Марковић“ да у Дигитални репозиторијум Универзитета у Београду унесе моју докторску дисертацију под насловом:

Корез на шибину у штампарији

која је моје ауторско дело.

Дисертацију са свим прилозима предао/ла сам у електронском формату погодном за трајно архивирање.

Моју докторску дисертацију похрањену у Дигитални репозиторијум Универзитета у Београду могу да користе сви који поштују одредбе садржане у одабраном типу лиценце Креативне заједнице (Creative Commons) за коју сам се одлучио/ла.

1. Ауторство
2. Ауторство - некомерцијално
3. Ауторство – некомерцијално – без прераде
4. Ауторство – некомерцијално – делити под истим условима
5. Ауторство – без прераде
6. Ауторство – делити под истим условима

(Молимо да заокружите само једну од шест понуђених лиценци, кратак опис лиценци дат је на полеђини листа).

Потпис докторанда

У Београду, 4.3.2015.

Љубојевић

1. Ауторство - Дозвољаваате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце, чак и у комерцијалне сврхе. Ово је најслободнија од свих лиценци.

2. Ауторство – некомерцијално. Дозвољаваате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце. Ова лиценца не дозвољава комерцијалну употребу дела.

3. Ауторство - некомерцијално – без прераде. Дозвољаваате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, без промена, преобликовања или употребе дела у свом делу, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце. Ова лиценца не дозвољава комерцијалну употребу дела. У односу на све остале лиценце, овом лиценцом се ограничава највећи обим права коришћења дела.

4. Ауторство - некомерцијално – делити под истим условима. Дозвољаваате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце и ако се прерада дистрибуира под истом или сличном лиценцом. Ова лиценца не дозвољава комерцијалну употребу дела и прерада.

5. Ауторство – без прераде. Дозвољаваате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, без промена, преобликовања или употребе дела у свом делу, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце. Ова лиценца дозвољава комерцијалну употребу дела.

6. Ауторство - делити под истим условима. Дозвољаваате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце и ако се прерада дистрибуира под истом или сличном лиценцом. Ова лиценца дозвољава комерцијалну употребу дела и прерада. Слична је софтверским лиценцама, односно лиценцама отвореног кода.