

*Мр Момо Кијановић,
Начелник Одељења за фискалну анализу
Управе прихода, Београд*

Порез на имовину у статистици

У в о д

Свеобухватна фискална реформа са почетка 90-тих година обухватила је и област пореза на имовину, који су уведени у наш порески систем Законом о порезима на имовину¹⁾ који је ступио на снагу 01.01.1992. године.

Порези на имовину који су тренутно у примени у Републици Србији, нормативно - правно су уређени у Закону о порезима на имовину²⁾ (у даљем тексту: ЗПИ) који је у примени од 09.07.1994. године. Једна од негативних карактеристика постојећег пореског система је нестабилност (велики број измена) правне норме, од чега није био имун ни ЗПИ, који је претрпео пет измена и допуна закључно са 31.12.1999. године уз напомену, да је то закон који је од свих кључних пореских прописа претрпео најмање измена.

Порези на имовину обухватају више пореских облика који за порески објекат имају имовину. Према ОЕЦД класификацији пореза, порези на имовину спадају у групу 4000.³⁾

У члану 1. ЗПИ прописани су порески облици пореза на имовину и то:

- порез на имовину;
- порез на наслеђе и поклон;

1. "Службени гласник РС", број 76/91
2. "Службени гласник РС", број 43/94, 53/95, 54/96, 42/98 и 54/99
3. Др Дејан Поповић, Наука о порезима и пореско право, стр. 728

- порез на пренос апсолутних права.

Порези на имовину спадају у реалне (објектне) порезе и они погађају имовину пореског обвезника.

Као објекат опорезивања имовина се може наћи у различитим позицијама: у статисти (када се као манифестација економске снаге појављује њено поседовање, односно коришћење) и динамици (када се она преноси са једног лица на друго, а такав трансфер представља манифестацију обвезникове економске снаге).⁴⁾

Ако напред изнето теоријско разматрање применимо на одредбе ЗПИ, произлази да се порезом на имовину опорезује имовина у статисти а порезом на наслеђе и поклон и порезом на пренос апсолутних права опорезује имовина у динамици.

Са становишта поделе пореза на непосредне и посредне, порези на имовину у статисти спадају у класичне непосредне порезе.⁵⁾

Поред ЗПИ као основне правне норме, нормативно - правна уређеност опорезивања имовине регулише се и:

- Правилником о садржају пореске пријаве за утврђивање пореза на имовину ("Службени гласник РС", број: 9/97 и 46/98);

- Правилником о начину утврђивања основице пореза на имовину ("Службени гласник РС", број: 8/96 и 7/99).

Иако су обвезници пореза на имовину правна лица и предузетници и физичка лица, предмет овог рада биће порез на имовину у статисти које плаћају правна лица.

1. Предмет опорезивања

Правна лица, која пословне књиге воде према одредбама Закона о рачуноводству, плаћају порез на имовину на следећа стварна права на непокретностима:

- право својине;
- право плодуживања;
- право употребе и право становања;
- право коришћења по основу тајм - шеринга;
- право дугорочног закупа;
- право коришћења градског грађевинског земљишта површине преко 10 ари.⁶⁾

Закон о порезима на имовину опорезује стварна права на непокретностима, пре свега право својине и право личне службености (право плодуживања, право употребе и право становања), док заложно право није предмет опорезивања.

Под непокретностима које су предмет опорезивања по одредбама ЗПИ сматрају се:

- земљиште;

4. Др Јован Ловчевић, Институције јавних финансија, стр. 118

5. Др Дејан Поповић, Наука о порезима и пореско право, стр. 731

6. Вид.: члан 2. став 1. ЗПИ

- стамбене и пословне зграде;
- станови;
- пословне просторије;
- гараже;
- зграде и просторије за одмор и рекреацију и
- други грађевински објекти.

Право дугорочног закупа на непокретностима за период дужи од 10 година и право коришћења градског грађевинског земљишта површине преко 10 ари, предмет су опорезивања порезом на имовину почев од 01.01.1999. године.⁷⁾ Наглашавам, да ако један носилац права коришћења на градском грађевинском земљишту користи једну или више грађевинских парцела чија је укупна површина преко 10 ари обрачунава се и плаћа порез на имовину на право коришћења градског грађевинског земљишта.

Код пореских обвезника врло често долази до забуне и недоумице када је у питању плаћање накнаде за коришћење градског грађевинског земљишта и плаћање пореза на имовину по основу права коришћења градског грађевинског земљишта површине преко 10 ари. Ово су обавезе које се плаћају по различитим законским основима (Закон о грађевинском земљишту и ЗПИ) и плаћање једне не искључује плаћање друге обавезе. Ове недоумице су разјашњене и мишљењем Министарства финансија РС, број: 430-03-00172/2000-04 од 22.03.2000. године.

Уколико се на непокретност установи неко стварно право које је уже од права својине, а то су право плодуюживања, право употребе и право становања, право коришћења по основу тајм-шеринга, право дугорочног закупа и право коришћења градског грађевинског земљишта површине преко 10 ари порез на имовину плаћаће се на ова ужа права а не на порез на имовину.⁸⁾

Правно лице поред тога што плаћа порез на имовину на неко од стварних права на непокретностима, почев од 01.10.1997. године плаћа и порез на имовину на право својине на покретним стварима и то:

- на акције издате на име;
- на уделе у друштвима са ограниченом одговорношћу.⁹⁾

Као што из наведене правне норме изричито произлази, право својине конституисано на акцијама на доносиоца и на осталим хартијама од вредности, није предмет опорезивања порезом на имовину.

Осим тога право својине на капиталу оснивача предузећа са неограниченом одговорношћу, који нису извршили пререгистрацију у друштво са ограниченом одговорношћу, није предмет опорезивања порезом на имовину по основу удела, јер капитал није уложен у деоничарско друштво.

7. Вид.: Закон о изменама и допунама Закона о порезима на имовину ("Службени гласник РС", број: 42/98)

8. Вид.: члан 2. став 4. ЗПИ

9. Вид.: члан 3. ЗПИ

У вези са опорезивањем ове две врсте покретних ствари, почетком 1997. године Министарство финансија РС дало је мишљење чији један део гласи: "...порезом на имовину опорезује се, поред права на непокретностима, право својине резидента Републике стечено до 31.12.1996. године на уделима у друштву са ограниченом одговорношћу и акцијама на име, независно од њихове врсте и класе, које су уплаћене у целини, односно које се опорезују у висини уплаћеног износа, односно стеченог права својине на акцијама и уделима, укључујући и деонице издате у смислу одредаба Закона о хартијама од вредности ("Службени лист СФРЈ", број: 64/89 и 29/99) независно од тога да ли се емитент акција на име односно друштво у којем се поседује капитал, налази у земљи или у иностранству, уз услов да је акционару предата акција, односно да је акционару уручена потврда која садржи елементе утврђене Законом о хартијама од вредности за плашт акције, ако акција није штампана, односно да је члан друштва са ограниченом одговорношћу уписан у Књигу чланова друштва."

Већ сам нагласио да је свако правно лице које је ималац права на непокретности које се налазе на територији Републике Србије обвезник пореза на имовину, што значи да се у конкретном случају код одређивања пореског обвезника примењује територијални принцип.

Међутим, код опорезивања права својине на акције издате на име и на уделе у друштвима са ограниченом одговорношћу примењује се критеријум резиденства, тј. обвезник је правно лице које је резидент Републике, а то је правно лице које је основано или има седиште стварне управе и контроле на територији Републике.¹⁰⁾

2. Пореска основица и настанак пореске обавезе

Основица пореза на имовину од пољопривредног и шумског земљишта и других непокретности (стамбене и пословне зграде, станови, пословне просторије, гараже, зграде и просторије за одмор и рекреацију и других грађевинских објеката, осим економских објеката у пољопривреди) пореског обвезника који води пословне књиге на начин прописан Законом о рачуноводству, је вредност непокретности утврђена у његовим пословним књигама, у складу са прописом.¹¹⁾

Пореска основица се утврђује појединачно за сваку непокретност а на основу података из књиговодства правног лица (са рачуна: 020 - земљиште, 021 - шуме и 022 - грађевински објекти) са стањем на дан 31. децембра године која претходи години за коју се утврђује порез, а то је садашња вредност непокретности после спроведеног поступка ревалоризације и после спроведеног поступка исправке вредности по основу амортизације.

Основица пореза на имовину - капитал, за правно лице које има право својине на акције издате на име и на уделе у друштвима са ограниченом одговорношћу је

10. Вид.: члан 2. Закона о порезу на добит предузећа

11. Вид.: члан 6. став 2. ЗПИ

вредност акција на име и удела утврђених у његовим пословним књигама, сагласно прописима. Вредност капитала чини његова укупна вредност која обухвата и ревалоризације и све облике резерви, умањена за губитак исказан у књигама правног лица.¹²⁾

У вези са овим наводим и део мишљења Министарства финансија РС, број: 430-03-59/1999-04 од 19.07.1999. године које гласи: "Према томе, основицу пореза на имовину на право својине правног лица на капиталу представља капитал са стањем у пословним књигама обвезника на дан 31.12. године која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез на имовину који сразмерно обухвата ревалоризацију, резерве и губитак исказан у пословним књигама друштва у коме се капитал поседује. Припадајући износ резерви за које је потребно повећати вредност капитала (акција на име и удели) утврђује се према процентуалном учешћу резерви које улазе у вредност трајног капитала у укупном капиталу. Такође, припадајући износ губитака за које је потребно умањити вредност капитала (акција на име и удела) утврђује се према учешћу губитка (непокривеног) у трајном капиталу."

Пореска обавеза настаје даном стицања права, даном почетка коришћења, оспособљавањем, издавањем употребне дозволе, односно омогућавањем коришћења имовине на други начин.¹³⁾

Сходно одредбама Закона о хартијама од вредности ("Службени лист СРЈ", број: 26/95, 28/96, 59/98 и 20/99), права и обавезе из хартија од вредности настају продајом хартија од вредности, односно уручењем потврде, ако се хартија од вредности не штампа. Значи, пореска обавеза код акција на име кад акционар као купац стекне право својине исплатом акција било да се то врши одједном или у ратама. Ако се акција исплаћује у ратама стиче се право из акције сразмерно висини уплаћених рата. Купац акције на име може да исплати акцију било у новцу било у стварима или правима с тим што се вредност ствари или права морају исказати у новцу.¹⁴⁾

3. Пореске стопе

Стопе пореза на имовину су пропорционалне и износе:¹⁵⁾

- на права на пољопривредно и шумско земљиште, чија се основица пореза утврђује према вредности у пословним књигама правног лица	0,40%
- на остале непокретности (земљиште, стамбене и пословне зграде, станове, пословне просторије, гараже, зграде и просторије за одмор и рекреацију и друге грађевинске објекти)	0,40%

12. Вид.: члан 7. став 1. и 2. ЗПИ

13. Вид.: члан 9. ЗПИ

14. Цекосин, "Информатор", број 7, страна 25

15. Вид.: члан 10. ЗПИ

- на акције издате на име и на уделе у друштвима
са ограниченом одговорношћу 0,25%

Из претходног произлази да правна лица плаћају порез на имовину по основу права на непокретностима по стопи од 0,40%, а по основу права на капитал - акције издате на име и на уделе у друштвима са ограниченом одговорношћу по стопи од 0,25%.

4. Пореска ослобођења и олакшице

Пореска ослобођења (фискус се одриче дела свог потенцијалног прихода по основу јавних прихода) су дефинисана чланом 11. ЗПИ, а пореске олакшице (умањење утврђене пореске обавезе) су дефинисане чланом 12. ЗПИ.

Ставом 1. члана 11. ЗПИ предвиђена су пореска ослобођења у виду изузимања од опорезивања порезом на имовину (не плаћа се) по основу права на непокретностима:

- 1) у државној својини које користе државни органи и организације и органи, организације и службе јединица територијалне аутономије и локалне самоуправе;
- 2) дипломатских и конзуларних представништва страних држава, под условом реципроцитета;
- 3) у својини верских организација;
- 4) које су од надлежног органа проглашене културним или историјским споменицима;
- 5) које се користе за просветне, културне, научне, социјалне, здравствене, хуманитарне или спортске сврхе;
- 6) на пољопривредно и шумско земљиште које се поново приводи намени - за пет година, рачунајући од почетка привођења намени;
- 7) на путеве, лучке обале и лукобране, бродске преводнице, пруге, аеродромске писте, бране (водоуставе), објекте за заштиту од штетног дејства вода, објекте за заштиту пољопривредног и шумског земљишта и друге еколошке објекте;
- 8) на градско грађевинско земљиште кад укупна површина грађевинске парцеле, односно грађевинских парцела једног носиоца права, не прелази 10 ари (у примени од 01.01.1999. године);
- 9) на склоништа људи и добара од ратних дејстава, осим ако се користе за намене по основу којих се остварује приход;
- 10) на економске зграде у пољопривреди;
- 11) на објекте, односно делове објеката који у складу са законом служе за обављање комуналних делатности.

Осим наведеног правна лица обвезници пореза на имовину на непокретностима не плаћају порез на имовину и:

- када укупна основица за све непокретности тог носиоца права не прелази износ од 90.000 динара;

- када мало предузеће (разврстано према одредбама Закона о рачуноводству) као порески обвезник плаћа порез на добит предузећа према оствареном укупном приходу у складу са Законом о порезу на добит предузећа.

Порез на имовину на акције на име и уделе у друштвима са ограниченом одговорношћу не плаћа носилац права својине у случају када укупна основица за ту имовину (акције и удели заједно са сразмерним делом резерви друштва, а по умањењу за сразмерни део губитка) не прелази износ од 75.000 динара.

Пореске олакшице из члана 12. ЗПИ примењују се искључиво за физичка лица.

5. Подношење пореске пријаве и утврђивање пореза

Обавеза подношења пореске пријаве ради утврђивања пореза на имовину регулисана је чланом 31. ЗПИ. Ставом 1. наведеног члана прописан је рок до када је обвезник пореза на имовину дужан да поднесе пореску пријаву, а то је 31. март године за коју се врши утврђивање пореза.

Обрасци пореских пријава за утврђивање пореза на имовину прописани су Правилником о садржају пореске пријаве за утврђивање пореза на имовину ("Службени гласник РС", број: 9/97 и 46/98).

Порески обвезник, правно лице подноси следеће пореске пријаве:

а) На Обрасцу ПП-1 за сва права на непокретностима која су прописана чланом 2. ЗПИ.

Пореска пријава се подноси пореском органу у општини на чијој територији се непокретност налази.

б) На Обрасцу ПП-1а на право својине на акције издате на име и на уделе у друштвима са ограниченом одговорношћу.

Пореска пријава се подноси пореском органу у општини на чијој територији обвезник има седиште.

Уколико се пореска пријава не поднесе у прописаном року, стичу се услови за покретање прекршајног поступка, а казна се изриче сходно одредбама члана 41. ЗПИ.

Утврђивање пореза на имовину порески орган врши на основу података из пореске пријаве, пословних књига пореског обвезника и других података са којима орган располаже, а од значаја су за утврђивање пореске обавезе.

Промене у току године од значаја за висину пореске обавезе пореза на имовину не утичу на утврђену пореску обавезу за ту годину.

Порез на имовину утврђује се у годишњем износу и плаћа се тромесечно у року од 45 дана од дана почетка тромесечја (до 15.02; до 15.05; до 15.08. и до 15.11.).

Уколико се утврђени порез на имовину не плати у прописаним роковима, обвезнику се обрачунава камата по стопи од 0,2% дневно и порески орган ће извршити принудну наплату у поступку који је прописан чланом 71. до 71ц. Закона о порезу на добит предузећа.

6. Фискални ефекти пореза на имовину у статистици

Порески орган је у току 2000. године за 14.805 обвезника - правних лица утврдио порезе на имовину по основу права на непокретностима у износу од 614.772.206 динара, а по основу права својине на акције издате на име и на уделе у друштвима са ограниченом одговорношћу за 3.936 обвезника пореза у износу од 110.105.444 динара.¹⁶⁾ Из наведених података произлази да је по основу пореза на имовину у статистици код правних лица у 2000. години утврђена укупна обавеза у износу од 724.877.650 динара, а што представља 60% укупно утврђеног пореза на имовину у 2000. години (укључујући и правна и физичка лица), или свега 10,6% од укупно утврђеног пореза за пореске облике за које РУЈП утврђује обавезе својим решењем.

Припадност пореза на имовину, као приход одговарајућег буџета, регулисана је Законом о локалној самоуправи ("Службени гласник РС", број 49/99),¹⁷⁾ по коме се порез на имовину у статистици, применом метода заједнице прихода, дели између Републике и општина, тако да буџету општине припада 25% од наплаћеног пореза на имовину.

Као и у већини земаља чланица ОЕЦД, тако и у Србији, учешће пореза на имовину у укупно наплаћеним јавним приходима није велико, и у 1999. години је износило 1,20% а у 2000. години 0,83%.¹⁸⁾ У државама - чланицама ОЕЦД ово учешће у просеку не прелази 3,18%, с тим што је у англосаксонским земљама нешто значајније (у просеку око 8%) док је у Белгији (0,03%), а у Италији, Португалији и Турској једнак нули или је потпуно маргиналан. Учешће у Србији најприближније је Грчкој (0,14%), Финској (0,34%) и Шпанији (1,20%), а највеће учешће је у Великој Британији (10,72%) и САД (9,38%).¹⁹⁾

16. Извор: РУЈП

17. Вид.: члан 48. Закона о локалној самоуправи

18. Извор: НБЈ - ЗОП, Образац Б-2

19. Др Дејан Поповић, Наука о порезима и пореско право, стр. 734-735.