
ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли је Јавно предузеће „Национални парк Ђердап“ обвезник пореза на имовину за непокретности у јавној својини којима управља?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00455/2014-04 од 30.6.2015. год.)

Према одредби члана 2. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се 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;
- 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;

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

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;

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

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

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

Према одредби члана 2. став 2. Закона, непокретностима, у смислу става 1. овог члана, сматрају се:

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

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

Кад на непокретности постоји неко од права, односно коришћење или државина, из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона, порез на имовину плаћа се на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине (члан 2. став 3. Закона).

Према одредби члана 4. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је на непокретности на територији Републике Србије:

1) ималац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) Закона;

2) корисник непокретности у јавној својини из члана 2. став 1. тачка 5) Закона;

3) држалац непокретности из члана 2. став 1. тач. 6) и 7) Закона;

4) прималац лизинга из члана 2. став 1. тачка 8) Закона.

Дакле, јавно предузеће обвезник је пореза на имовину за непокретности на територији Републике Србије:

– на којој је то јавно предузеће ималац права својине под условом да на тој непокретности друго лице нема право, коришћење или државину из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона;

– на којима је ималац права својине друго лице, а јавно предузеће је ималац права, корисник или држалац из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона.

С тим у вези, јавно предузеће обвезник је пореза на имовину на непокретности у јавној својини на којима је:

– ималац права коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта,

– ималац права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина,

– корисник, у складу са законом којим се уређује јавна својина, као и

– држалац без правног основа.

Ако постоје недоумице по питању да ли је предметно јавно предузеће ималац права коришћења у складу са законом којим се уређује јавна својина или корисник у складу са законом којим се уређује јавна својина, за давање мишљења надлежан је Сектор за имовинско-правне послове Министарства финансија, као стручни обрађивач Закона о јавној својини („Сл. гласник РС“, бр. 72/11, 88/13 и 105/14).

2. Утврђивања вредности непокретности као основице пореза на имовину обвезника који непокретности у својим пословним књигама не исказује по методу фер вредности, а који објекте

користи за обављање прерађивачке делатности иако прерађивачка делатност није његова претежна регистрована делатност

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00110/2015-04 од 30.6.2015. год.)

Одредбом члана 6. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–УС, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон) прописано је да се вредност непокретности из члана 5. Закона утврђује применом следећих елемената:

- 1) корисна површина;
- 2) просечна цена квадратног метра (у даљем тексту: просечна цена) одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.

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 (члан 7. став 1. Закона).

Према одредбама члана 7. став 2. Закона, основу пореза на имовину пореског обвезника који непокретности у својим пословним књигама не исказује у складу са чланом 7. став 1. Закона чини:

- 1) за неизграђено земљиште – вредност земљишта;
- 2) за остале непокретности – вредност објеката увећана за вредност припадајућег земљишта.

Према одредби члана 7. став 3. Закона, вредност непокретности из става 2. тог члана порески обвезник утврђује проценом према елементима из члана 6. став 1. Закона.

Према одредби члана 7. став 4. тачка 2) Закона, изузетно од става 3. тог члана, вредност непокретности је вредност исказана у пословним књигама на последњи дан пословне године обвезника (у даљем тексту: књиговодствена вредност) у текућој години за објекте у којима су смештени производни погони прерађивачке индустрије који се користе за обављање делатности.

Одредбом члана 7. став 5. Закона прописано је да се непокретности из става 4. тог члана опредељују према њиховој намени у складу са прописима којима се уређује класификација делатности.

За непокретности из става 4. овог члана које обвезник у пословним књигама исказује посебно од вредности припадајућег земљишта, осим експлоатационих поља, основицу пореза на имовину чини збир књиговодствених вредности објеката и вредности припадајућих земљишта које су процењене у складу са ставом 3. овог члана (члан 7. став 6. Закона).

Ако обвезник вредност земљишта и вредност објеката из става 4. овог члана не исказује посебно у својим пословним књигама, основица пореза на имовину за земљиште и објекат који се на њему налази, као јединствену целину, чини вредност земљишта утврђена у складу са ставом 3. овог члана увећана за грађевинску вредност објекта процењену од стране овлашћеног вештака грађевинске струке са стањем на последњи дан пословне године обвезника у текућој години (члан 7. став 7. Закона).

Према одредби члана 4. став 1. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14–др. закон и 5/15), друштво има претежну делатност, која се региструје у складу са законом о регистрацији, а може обављати и све друге делатности које нису законом забрањене независно од тога да ли су одређене оснивачким актом, односно статутом.

Према Уредби о класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10), прерађивачка индустрија сврстана је у Сектор Ц.

Према томе, код утврђивања вредности непокретности као основице пореза на имовину обвезника који води пословне књиге, објекти из члана 7. став 4. Закона опредељују се према њиховој намени у складу са прописима којима се уређује класификација делатности. С тим у вези, објектима у којима су смештени производни погони прерађивачке индустрије који се користе за обављање делатности у смислу члана 7. став 4. тачка 2) Закона сматрају се објекти који су инвестиционо-техничком документацијом, односно другом документацијом (документ о промени намене објекта и сл.) опредељени за ту намену, у делу у коме се фактички користе као производни погони прерађивачке индустрије, што подразумева и производне погоне прерађивачке индустрије који се користе за обављање прерађивачке делатности обвезника коме прерађивачка делатност није претежна регистрована делатност. Имајући у виду да привредно друштво коме претежна регистрована делатност није прерађивачка делатност ту делатност може обављати ако није законом забрањена независно од тога што није регистрована и да ли је одређена оснивачким актом или статутом, код утврђивања чињеничног стања по питању да ли се конкретни објекти заиста и користе као производни погони прерађивачке индустрије обвезник је на захтев надлежног органа јединице локалне самоуправе дужан да пружи одговарајуће доказе (на пример, да по основу обављања те делатности фактурише испоруку робе, да остварује приходе по основу те делатности и сл ...).

Основица пореза на имовину за предметне објекте обвезника који непокретности у својим пословним књигама не исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним

рачуноводственим политикама, чини вредност објеката увећана за вредност припадајућег земљишта, при чему се наведене вредности (а самим тим и основица пореза на имовину) утврђују у зависности од начина њиховог исказивања у пословним књигама обвезника. Наиме, ако обвезник у својим пословним књигама:

– исказује посебно вредност објеката из члана 7. став 4. тачка 2) Закона од вредности припадајућег земљишта, основицу пореза на имовину чини збир вредности тих објеката која је исказана у пословним књигама на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: текућа година) и вредности припадајућег земљишта утврђене применом елемената корисне површине и просечне цене квадратног метра одговарајућег земљишта у зони у којој се налази то земљиште (која је утврђена актом јединице локалне самоуправе који је објављен до 30. новембра текуће године у складу са Законом);

– не исказује посебно вредност објеката из члана 7. став 4. тачка 2) Закона од вредности припадајућег земљишта, основицу пореза на имовину чини збир вредности земљишта утврђена применом елемената корисне површине и просечне цене квадратног метра одговарајућег земљишта у зони у којој се налази то земљиште (која је утврђена актом јединице локалне самоуправе који је објављен до 30. новембра текуће године у складу са Законом) и грађевинске вредности објеката из члана 7. став 4. тачка 2) Закона процењене од стране овлашћеног вештака грађевинске струке са стањем на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

3. Порески третман преноса уз накнаду права својине на непокретности привредног друштва – субјекта приватизације, по

основу уговора о продаји у поступку приватизације, који се врши привредном друштву – кућу у поступку приватизације

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00183/2015-04 од 30.6.2015. год.)

Према одредби члана 23. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду, и то: права својине на непокретности, права интелектуалне својине, права својине на моторном возилу – осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, права својине на пловилу, односно права својине на ваздухоплову са сопственим погоном – осим државног и права коришћења грађевинског земљишта.

Сагласно одредби члана 24. тач. 1) и 3) Закона, преносом уз накнаду, који је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, сматра се и стицање права својине и других права из члана 23. Закона на основу правоснажне судске одлуке или другог акта државног, односно другог надлежног органа са јавним овлашћењем, као и пренос уз накнаду целокупне имовине правног лица.

Према одредби члана 24а тачка 1) Закона, од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима се пренос, односно стицање апсолутног права из чл. 23. и 24. Закона на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност.

Обвезник пореза на пренос апсолутних права је продавац, односно преносилац права из члана 23. став 1. тач. 1), 2) и 4) овог закона (члан 25. став 1. Закона).

У случају из члана 24. овог закона, обвезник пореза на пренос апсолутног права је лице које стиче апсолутно право (члан 25. став 4. Закона).

Пореска обавеза настаје даном закључења уговора о преносу апсолутних права, односно о давању грађевинског земљишта у закуп из члана 23. став 2. овог закона (члан 29. став 1. Закона).

Кад није сачињен пуноважан уговор о преносу права на непокретности, у смислу закона којим се уређује промет непокретности, сматраће се да је пореска обавеза настала даном када је стицалац права на непокретности ступио у посед непокретности (члан 29. став 3. Закона).

Према одредби члана 31. став 1. тачка 9а) Закона, порез на пренос апсолутних права не плаћа се на пренос апсолутног права из чл. 23. или 24. Закона на имовини или делу имовине субјекта приватизације, укључујући и имовину, односно део имовине субјекта приватизације у реструктурирању, са субјекта приватизације на купца имовине у поступку приватизације, по прописима којима се уређује приватизација.

Према одредби члана 36. став 1. Закона, обвезник пореза на пренос апсолутних права дужан је да поднесе пореску пријаву у року од 30 дана од дана настанка пореске обавезе у смислу члана 29. ст. 1. до 6. Закона, са одговарајућом документацијом потребном за утврђивање пореза.

Према одредби члана 2. тачка 4. Закона о приватизацији („Сл. гласник РС“, бр. 83/14 и 46/15, у даљем тексту: Закон о приватизацији), субјекти приватизације су предузећа, привредна друштва и друга правна лица у којима се врши промена власништва, укључујући и јавна предузећа, а за која је покренута иницијатива за приватизацију.

Модел приватизације су продаја капитала, продаја имовине, стратешко партнерство и пренос капитала без накнаде (члан 2. тачка 5. Закона о приватизацији).

Продаја имовине је модел приватизације којим се у поступку приватизације продаје имовина или део имовине субјекта приватизације (члан 2. тачка 17. Закона о приватизацији).

Купац је домаће или страно правно или физичко лице које је проглашено купцем, односно лице са којим је закључен купопродајни уговор (члан 2. тачка 8. Закона о приватизацији). Одредбом члана 12. Закона о приватизацији ближе је уређено ко може бити купац у поступку приватизације.

Одредбом члана 48. Закона о приватизацији прописано је да се у поступку приватизације може продати имовина или део имовине субјекта приватизације. Продају имовине организује и спроводи Агенција.

Према томе, на пренос права на непокретности на који се плаћа порез на додату вредност не плаћа се порез на пренос апсолутних права при чему Министарство финансија напомиње да се из предметног захтева и приложеног уговора не може закључити да ли пренос појединих непокретности побројаних у уговору подлеже плаћању пореза на додату вредност или не (у Уговору о продаји имовине који је приложен – у Уводним напоменама под тачком А. наводи се да се приватизација спроводи моделом продаје имовине – имовинског пакета који садржи пољопривредно земљиште са пратећим објектима, а у члану 1. уговора који садржи предмет продаје, поред пољопривредног земљишта, као предмет продаје наводе се и зграде пољопривреде од броја 1 до броја 11).

Ако се у поступку приватизације привредног друштва које се, у складу са прописима којима се уређује приватизација, сматра субјектом приватизације, по основу закљученог уговора врши пренос уз накнаду права својине на непокретности као делу имовине тог привредног друштва, са субјекта приватизације на лице које се у складу са тим законом сматра купцем у поступку приватизације, а под условом да тај пренос не подлеже плаћању

пореза на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност – обвезник пореза на пренос апсолутних права на том основу је преносилац права – субјект приватизације.

Међутим, ако се у поступку приватизације привредног друштва које се, у складу са прописима којима се уређује приватизација, сматра субјектом приватизације по основу закљученог уговора врши пренос уз накнаду права својине на непокретности као целокупној имовини тог привредног друштва, са субјекта приватизације на лице које се у складу са тим законом сматра купцем у поступку приватизације, а под условом да тај пренос не подлеже плаћању пореза на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност – обвезник пореза на пренос апсолутних права по том основу је стицалац права – купац у поступку приватизације.

Пореску пријаву са одговарајућом документацијом потребном за утврђивање пореза у прописаном року од 30 дана, који се рачуна од дана настанка пореске обавезе, подноси порески обвезник. Пријава се подноси и у случају када постоји основ за остваривање права на ослобођење од пореза на пренос апсолутних права (на пример, у случају из члана 31. став 1. тачка 9а) Закона). Наиме, порез на пренос апсолутних права утврђује се решењем надлежног пореског органа, те се и право на ослобођење од плаћања пореза на том основу утврђује решењем.

4. Да ли обвезник пореза на имовину – привредно друштво чија је претежна делатност 0111 – Гајење жита (осим пиринча), легуминоза и уљарица, применом одредбе члана 12. став 1. тачка 10) Закона о порезима на имовину може да оствари право на ослобођење од пореза на имовину за: вагу и вагарску кућицу, паркинг, перионицу, вулканизерницу, машинску радионицу и машинску халу у расаднику? Да ли се плаћа порез на имовину за

2014. и 2015. годину на цевоводе за наводњавање, бунар и систем за наводњавање?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-04-00415/2013-04 од 30.6.2015. год.)

Према одредби члана 2. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се 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;

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;

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

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;

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

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

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

Одредбом члана 2. став 2. Закона прописано је да се непокретностима, у смислу става 1. овог члана, сматрају:

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

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

Одредбом члана 12. став 1. тачка 10) Закона прописано је да се порез на имовину не плаћа на 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.

Према одредби члана 39. став 2. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 47/13), од 1. јануара 2014. године до 31. децембра 2015. године порез на имовину не плаћа се на водно земљиште, као и на 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).

Према Класификацији делатности, која је саставни део Уредбе о класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10), у Сектор А Пољопривреда, шумарство и рибарство, у Групу 01.11 разврстана је делатност Гајење жита (осим пиринча), легуминоза и уљарица.

Одредбом члана 26. став 2. Закона о пољопривредном земљишту („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 65/08–др. закон и 41/09) прописано је да су објекти који се користе за примарну пољопривредну производњу, односно који су у функцији примарне пољопривредне производње у смислу става 1. тач. 1) и 2) тог члана – 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 (у даљем тексту: пољопривредни објекти).

Према одредби члана 13. став 1. Закона о водама, водни објекти, у смислу овог закона, јесу грађевински и други објекти, који заједно са уређајима који им припадају чине техничку, односно технолошку целину, а служе за обављање водне делатности (у даљем тексту: водни објекти).

Одредбом члана 18. Закона о водама прописано је да су водни објекти за коришћење вода – објекти:

1) за снабдевање водом за пиће и санитарно-хигијенске потребе – водозхвати (бунари, каптаже, захвати из водотока, канала, језера и бране са акумулацијама), постројења за припрему воде за пиће, магистрални цевоводи и резервоари са уређајима који им припадају;

2) за наводњавање: захвати из водотока, канала, језера и бране са акумулацијама, главни канали и секундарна мрежа и уређаји који им припадају;

3) за производњу хидроелектричне енергије и друге намене – бране са акумулацијама, доводни и одводни канали и уређаји који им припадају;

4) за узгој риба – рибњаци;

5) за пловидбу – објекти којима се обезбеђује сигурност пловидбе у пловном путу на каналима за наводњавање и одводњавање и бродске преводнице на њима.

Према мишљењу Министарства пољопривреде, шумарства и водопривреде број: 011-00-00345/2013-09 од 30.9.2013. године датом о примени одредаба Закона о пољопривредном земљишту („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 65/08–др. закон и 41/09, у даљем тексту: Закон о пољопривредном земљишту) и Закона о водама („Сл. гласник РС“, бр. 30/10 и 93/12, у даљем тексту: Закон о водама), „економски објекти који су у функцији примарне пољопривредне производње, у смислу Закона о пољопривредном земљишту, су

објекти за смештај механизације (трактора, комбајна, прикључних машина, алата и друге механизације), за чување готових пољопривредних производа (воћарских, ратарских и повртарских) и објекти који се користе за гајење стокe: штале, складишта за храну–сењаци, силоси, амбари, подруми и сл. објекти за чување воде, простори за гајење (ограђени и неограђени) са надзором за пашу, ограде, испусти и др. простор одређен за ђубриште и објекти за сточне отпатке. У вези са напред наведеним, систем за наводњавање, цевоводи на систему за наводњавање и бунар (као водозахват за систем за наводњавање) су објекти који се неоспорно могу сматрати да су у функцији примарне пољопривредне производње. Исто је засновано и на чињеници да систем за наводњавање представља функционалну и техничко-технолошку целину (дефинисано и чланом 2. став 1. тачка 22. Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09)“.

Према мишљењу Министарства пољопривреде и заштите животне средине број: 011-00-00762/2014-09 од 27. јануара 2015. године „на основу члана 13. и члана 18. став 1. тачка 3. Закона о водама, водни објекти за коришћење вода су: за наводњавање – захват из водотока, канала, језера, бране са акумулацијом, главни канали и секундарна мрежа и уређаји који им припадају и чине техничко-технолошку целину. Правилником о садржини и начину вођења Катастра водних објеката („Сл. гласник РС“, бр. 34/11), између осталог, побројани су водни објекти. У вези вашег питања, конкретан одговор је: цевовод на систему за наводњавање и бунар су сврстани у водне објекте, а систем за наводњавање није посебно водни објекат, али се састоји из више водних објеката: захвата воде (површински или подземни), цевовода, канала и уређаја који им припадају и чине техничко-технолошку целину. Орган надлежан за послове водопривреде издаје водна акта за режим вода који се успоставља са водним објектима (на пр. бунарима, цевоводима и др.).“

Према томе, имајући у виду објекте који су, у складу са законом којим се уређује пољопривредно земљиште, објекти који се користе за примарну пољопривредну производњу, односно који су у функцији примарне пољопривредне производње, а сходно мишљењу Министарства пољопривреде, шумарства и водопривреде број: 011-00-00345/2013-09 од 30.9.2013. године према коме „вага и вагарска кућица, паркинг, перионица, вулканизерница, машинска радионица и машинска хала у расаднику појединачно не могу бити објекти у функцији примарне пољопривредне производње“, нема основа да обвезник пореза на имовину – привредно друштво чија је претежна делатност 0111 – Гајење жита (осим пиринча), легуминоза и уљарица, применом одредбе члана 12. став 1. тачка 10) Закона оствари право на ослобођење од пореза на имовину за вагу и вагарску кућицу, за паркинг, за перионицу, за вулканизерницу, за машинску радионицу и машинску халу у расаднику.

Такође, како су, према мишљењу Министарства пољопривреде и заштите животне средине број: 011-00-00762/2014-09 од 27.1.2015. године, цевоводи за наводњавање и бунар сврстани у водне објекте, као и да систем за наводњавање није посебно водни објекат, али се састоји из више водних објеката: захвата воде (површински или подземни), цевовода, канала и уређаја који им припадају и чине техничко-технолошку целину, на те објекте се порез на имовину не плаћа за 2014. и 2015. годину под условом да је за њих надлежни орган издао правоснажну водну сагласност, односно ако се за те објекте водна дозвола не издаје у складу са Законом о водама.

5. Шта чини основицу пореза на имовину за непокретности за које је привредном друштву у току пореске године настала пореска обавеза стицањем права које је предмет опорезивања, при чему је

правни основ стицања права уговор о статусној промени припајања?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00199/2015-04 од 30.6.2015. год.)

Према одредби члана 7. став 9. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), за непокретност коју обвезник који води пословне књиге изгради, стекне, или му по другом основу настане пореска обавеза у току године за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: пореска година), основица пореза на имовину за ту годину је њена набавна вредност исказана у пословним књигама обвезника, а за наредне године утврђује се применом члана 7. ст. 1. до 8. и става 10. Закона.

Према одредби члана 10. Закона, 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.

Према одредби члана 486. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, 36/11, 99/11, 83/14–др. закон и 5/15), једно или више друштава може се припојити другом друштву преношењем на то друштво целокупне имовине и обавеза, чиме друштво које се припаја престаје да постоји без спровођења поступка ликвидације.

Према томе, кад у току пореске године дође до статусне промене припајања, па друштво које се припаја (у даљем тексту: друштво преносилац) другом друштву (у даљем тексту: друштву стицаоцу) у оквиру преноса целокупне своје имовине на друштво стицаоца, друштву стицаоцу пренесе и права на непокретности која су предмет опорезивања порезом на имовину, чиме у току те пореске године друштву преносиоцу престане, а друштву стицаоцу настане пореска обавеза по основу пореза на имовину за непокретности на којима је право пренето, основица на коју

друштво стицалац (као „нови“ обвезник пореза на имовину) утврђује порез на имовину за пореску годину (за период почев од настанка пореске обавезе у тој години) за непокретности које је у тој години стекло статусном променом је набавна вредност тих непокретности која је исказана у пословним књигама друштва стицаоца.

б. а) Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права на улагање неновчаног улога који чини право својине на непокретности – хотелу у капитал привредног друштва, на име чега улагач стиче уделе или акције у привредном друштву у које се врши улагање?

б) Да ли се плаћа 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?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00244/2015-04 од 29.6.2015. год.)

а) Према одредби члана 23. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

Од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима се пренос, односно стицање апсолутног права из чл. 23. и 24. Закона на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност (члан 24а тачка 1) Закона).

Према одредби члана 31. став 1. тачка 3) Закона, порез на пренос апсолутних права не плаћа се код улагања апсолутних права у капитал привредног друштва – резидента Републике Србије, у складу са законом којим се уређују привредна друштва.

За сврху опорезивања порезом на наслеђе и поклон и порезом на пренос апсолутних права, у погледу резидентства правног лица примењују се одредбе закона којим се уређује порез на добит правних лица, а у погледу резидентства физичког лица – одредбе закона којим се уређује порез на доходак грађана (члан 15. став 4. Закона).

Сагласно одредби члана 2. став 2. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. 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, 68/14–др. закон и 142/14), резидентни обвезник, у смислу тог закона, је правно лице које је основано или има место стварне управе и контроле на територији Републике Србије.

Дакле, на улагање неновчаног улога који чини право својине на непокретности – хотелу у капитал привредног друштва, које се врши у складу са законом којим се уређују привредна друштва, на име чега улагач стиче уделе или акције у привредном друштву у које се улагање врши, порез на пренос апсолутних права се не плаћа када је друштво у које се апсолутно право улаже резидент Републике Србије.

б) 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 (члан 12. став 6. Закона).

Према одредби члана 44. став 1. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14–др. закон и 5/15, у даљем тексту: Закон о привредним друштвима), имовину друштва, у смислу овог закона, чине ствари и права у власништву друштва, као и друга права друштва.

Улози који су уплаћени, односно унети у друштво постају имовина друштва (члан 47. став 2. Закона о привредним друштвима).

Дакле, кад на непокретности на територији Републике Србије, поред права својине, не постоји и право, државина или коришћење из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона, па се порез на имовину плаћа на право својине, уношењем тог права као неновчаног улога у капитал привредног друштва, друштву преносиоцу престаје, а друштву стицаоцу настаје пореска обавеза по основу пореза на имовину.

Друштво које је стекло право својине на непокретности и по том основу постало порески обвезник пореско ослобођење за ту непокретност (као део своје имовине) може остварити када за то постоји законски основ. С тим у вези, Министарство финансија напомиње да се 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 за годину у којој је пореска обавеза настала, као ни за годину која следи тој години, што подразумева и да су испуњени услови за такво евидентирање, према прописима којима се уређује рачуноводство (нпр. да обвезник од настанка пореске обавезе није користио и не користи конкретну непокретност, нити ју је уступио другом лицу на коришћење, да је непокретност доступна за моменталну продају у свом тренутном стању искључиво под условима који су уобичајени за продаје такве имовине и њена продаја мора бити врло вероватна тј. да је одговарајући ниво управе обвезника посвећен плану за продају те непокретности и да је активни програм за проналажење купца и извршење плана већ почео, да је непокретност активно присутна на тржишту по цени која је разумна у односу на њену вредност ...).

7. а) Шта чини основицу пореза на имовину за непокретност обвезника који не води пословне књиге за коју обвезник први пут подноси пријаву у 2014. години, иако је пореска обавеза настала у 2013. години, али порез за 2013. годину није утврђен јер пореска пријава није поднета, а непокретност се налази у јединици локалне

самоуправе која није утврдила просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности у зони у периоду 1. јануар – 30. септембар 2013. године из разлога што промета те врсте непокретности није било ни у зони, ни у граничним зонама?

б) Да ли се за потребе утврђивања основице пореза на имовину грађевинско земљиште изван грађевинског подручја разврстава у грађевинско земљиште?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-239/2014-04 од 25.6.2015. год.)

а) Према одредби члана 6. став 5. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–УС, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. пропис, у даљем тексту: Закон), просечну цену одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе утврђује свака јединица локалне самоуправе актом надлежног органа, на основу цена остварених у промету одговарајућих непокретности по зонама у периоду од 1. јануара до 30. септембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: текућа година).

Просечна цена у зони у којој није било најмање три промета (у даљем тексту: зона у којој није било промета) одговарајућих непокретности у периоду из става 5. овог члана, за те непокретности утврђује се на основу просека просечних цена остварених у граничним зонама у којима је у том периоду било најмање три промета одговарајућих непокретности (члан 6. став 6. Закона).

Граничне зоне из става 6. овог члана су зоне чије се територије граниче са зоном у којој није било промета, независно од тога којој јединици локалне самоуправе припадају (члан 6. став 7. Закона).

Ако ни у граничним зонама из става 7. овог члана није било промета одговарајућих непокретности у периоду из става 5. овог члана, основица пореза на имовину за те непокретности у зони у којој није било промета једнака је основици пореза на имовину те,

односно одговарајуће непокретности у тој зони обвезника који не води пословне књиге за текућу годину (члан 6. став 8. Закона).

Према одредби члана 6а став 1. Закона, за сврху утврђивања основице пореза на имовину, непокретности се разврставају у следеће групе одговарајућих непокретности:

- 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.

Према одредби члана 16. став 2. Правилника о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 108/13 и 118/13, у даљем тексту: Правилник), изузетно, за утврђивање пореза на имовину за 2013. годину и за раније године, на непокретности за које је пореска обавеза настала, а пореска пријава није поднета до 31. децембра 2013. године, пореска пријава за утврђивање пореза на имовину подноси се на одговарајућем обрасцу прописаном Правилником о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 139/04, 63/07, 9/09, 27/11 и 59/13) и на обрасцу прописаном овим правилником.

Дакле, основица пореза на имовину за 2014. годину за објекат пореског обвезника који не води пословне књиге, за који је том лицу настала пореска обавеза у 2013. години, али порез за 2013. годину није утврђен јер је пореска пријава први пут поднета у 2014. години, при чему се тај објекат налази на територији јединице локалне самоуправе која није утврдила просечну цену квадратног метра за ту врсту одговарајућих објеката у зони у којој се налази, из разлога што ни у тој зони ни у њеним граничним зонама у периоду од 1. јануара до 30. септембра 2013. године није било најмање

три промета те врсте одговарајућих објеката, једнака је основици пореза на имовину тог објекта за 2013. годину. Како право на утврђивање пореза на имовину за 2013. годину није застарело, то подразумева да надлежни орган јединице локалне самоуправе претходно утврђује порез на имовину (што значи и пореску основицу) за конкретни објекат за 2013. годину. На утврђивање основице пореза на имовину за објекат обвезника који не води пословне књиге за 2014. годину на наведени начин није од утицаја чињеница да се пореска основица за ту врсту објеката обвезника који не воде пословне књиге за 2013. годину утврђивала применом елемената (корисна површина, просечна цена квадратног метра одговарајућих непокретности на територији општине, локација непокретности, квалитет непокретности) који су различити од елемената на основу којих се за 2014. годину утврђује порез на имовину.

Министарство финансија напомиње да се за утврђивање пореза на имовину за 2013. и 2014. годину за конкретни објекат обвезника који не води пословне књиге, за који је пореска обавеза том обвезнику настала у 2013. години, али је пореска пријава први пут поднета у 2014. години, пореска пријава подноси и на обрасцу ППИ-2 прописаном Правилником о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 139/04, 63/07, 9/09, 27/11 и 59/13) и на обрасцу ППИ-2 прописаном Правилником о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 108/13 и 118/13).

Међутим, ако је обавеза по основу пореза на имовину за објекат настала његовом изградњом у току 2014. године, што значи да за предметни објекат није утврђена пореска основица за 2013. годину (јер објекат није ни постојао), пореска основица за тај објекат за 2014. годину пореског обвезника који не води пословне књиге, који се налази на територији јединице локалне самоуправе која није утврдила просечну цену квадратног метра за ту врсту одговарајућих објеката у зони у којој се налази, из разлога што ни

у тој зони ни у њеним граничним зонама у периоду од 1. јануара до 30. септембра 2013. године није било најмање три промета те врсте одговарајућих објеката, једнака је основици пореза на имовину одговарајућег објекта обвезника који не води пословне књиге за 2013. годину, сходно површини објекта за који се порез утврђује. Министарство финансија напомиње да се у том случају пореска обавеза за 2014. годину утврђује за период од настанка пореске обавезе до истека 2014. године.

Одговарајућим објектом, по мишљењу Министарства финансија, сматра се објекат у истој зони, који по врсти одговара објекту за који се порез утврђује.

б) Према одредби члана 6а став 1. Закона, за сврху утврђивања основице пореза на имовину, непокретности се разврставају у следеће групе одговарајућих непокретности:

- 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.

Дакле, за сврху утврђивања пореза на имовину, земљиште које је предмет опорезивања разврстава се у групе одговарајућег земљишта из члана 6а став 1. Закона: грађевинско земљиште; пољопривредно земљиште; шумско земљиште, при чему Законом није уређено шта се сматра грађевинским, пољопривредним, односно шумским земљиштем, имајући у виду да су ти појмови уређени одговарајућим системским законима.

С тим у вези, за давање мишљења по питању да ли је грађевинско земљиште и земљиште за које је у катастру уписана намена грађевинско земљиште изван грађевинског подручја, а како се наводи, „због постојања економског објекта пре двадесет година који сада не постоји, при чему то земљиште није

проглашено планом за грађевинско“, предметни захтев прослеђен је на надлежност Министарству грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре, Београд, Немањина 22-26, као стручном обрађивачу закона којим су уређени планирање и изградња.

8. Елементи на основу којих се утврђује вредност непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге за сврху утврђивања пореза на имовину

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-00121/2015-04 од 24.6.2015. год.)

Према одредби члана 5. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02-СУС, 80/02, 80/02-др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12-УС, 47/13 и 68/14-др. закон, у даљем тексту: Закон), основица пореза на имовину за непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са овим законом.

Вредност непокретности из става 1. овог члана, осим земљишта, може се 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 године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину и која је објављена у складу са овим законом (члан 5. став 3. Закона).

Према одредби члана 5. став 4. Закона, ако скупштина јединице локалне самоуправе не утврди висину стопе амортизације, или је не утврди у складу са овим законом, или је утврди, а не објави у складу са ставом 3. овог члана, код утврђивања пореза на имовину вредност непокретности из става 1. овог члана не умањује се за амортизацију.

Одредбом члана 6. став 1. Закона прописано је да се вредност непокретности из члана 5. овог закона утврђује применом следећих елемената:

- 1) корисна површина;
- 2) просечна цена квадратног метра (у даљем тексту: просечна цена) одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.

Према одредби члана 6. став 3. Закона, зоне из става 1. тачка 2) овог члана 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 (у даљем тексту: зоне).

Одредбом члана 11. став 1. Закона прописано је да стопе пореза на имовину износе:

- 1) на права на непокретности пореског обвезника који води пословне књиге – до 0,4%;
- 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:

На пореску основицу	Плаћа се на име пореза
(1) до 10.000.000 динара	до 0,4%
(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

У случају да скупштина јединице локалне самоуправе не утврди висину пореске стопе, или је утврди преко максималног износа из става 1. овог члана, порез на имовину утврдиће применом највише одговарајуће пореске стопе из става 1. овог члана на права на непокретности обвезника који води пословне књиге, односно обвезника који не води пословне књиге (члан 11. став 2. Закона).

Према одредби члана 13. став 1. Закона, утврђени порез на згради или стану у којем станује обвезник умањује се за 50%, а највише 20.000 динара.

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, у складу са ставом 1. овог члана (члан 13. став 2. Закона).

Утврђени порез на права на зграде и станове површине до 60m², 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% (члан 13. став 3. Закона).

Дакле, на висину пореске обавезе на основу пореза на имовину обвезника који не води пословне књиге од утицаја је не само висина пореске основице, већ и стопа по којој се утврђује порез и евентуално право конкретног обвезника на порески кредит.

Наиме, један од елемената за утврђивање пореске основице је просечна цена квадратног метра одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност, при чему зоне одређује надлежни орган јединице локалне самоуправе према критеријумима прописаним чланом 6. став 3. Закона.

Стопе пореза на имовину утврђује скупштина јединице локалне самоуправе, при чему не могу бити више од максималног износа пореских стопа прописаних Законом. То значи да се одлуком скупштине јединице локалне самоуправе могу прописати

ниже стопе пореза на имовину од највише одговарајуће пореске стопе прописане Законом.

Такође, јединица локалне самоуправе овлашћена је да одлуком скупштине може (а не мора) вредност непокретности која чини основицу пореза на имовину обвезника који не води пословне књиге, осим земљишта, 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.

Министарство финансија напомиње да ће указивања из дописа изнова размотрити код наредних измена и допуна Закона.

9. Да ли је задужбина обвезник пореза на имовину на право својине на непокретности коју је без накнаде уступила другом лицу ради остваривања циљева због којих је задужбина основана, као и да ли задужбина треба да поднесе пореску пријаву за примљени поклон који чине право својине на непокретности и на покретним стварима ако сматра да има право на пореско ослобођење?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00316/2014-04 од 23.6.2015. год.)

1. Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се 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;

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;

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

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;

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

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

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

Кад на непокретности постоји неко од права, односно коришћење или државина, из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона, порез на имовину плаћа се на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине (члан 2. став 3. Закона).

Према одредби члана 4. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је на непокретности на територији Републике Србије:

1) ималац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) Закона;

2) корисник непокретности у јавној својини из члана 2. став 1. тачка 5) Закона;

3) држалац непокретности из члана 2. став 1. тач. 6) и 7) Закона;

4) прималац лизинга из члана 2. став 1. тачка 8) Закона.

Према томе, кад на непокретности у својини задужбине није у корист другог лица конституисано право, државина, односно коришћење из члана 2. став 1. тач. 2), 3) и 8) Закона, обвезник пореза на имовину на тој непокретности је задужбина, што

подразумева и кад је, како се наводи, задужбина ту непокретност без накнаде уступила другом лицу на неодређено време, ради остваривања циљева због којих је задужбина основана.

2. Према одредби члана 38. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 47/13), порез на наслеђе и поклон, односно порез на пренос апсолутних права за чије утврђивање је поступак започет по прописима који су важили до дана ступања на снагу овог закона, утврдиће се применом закона који је био на снази у време настанка пореске обавезе.

Порез на наслеђе и поклон, односно порез на пренос апсолутних права, по основу наслеђа, поклона или преноса апсолутних права, за који пореска обавеза није пријављена у прописаним роковима па је настала даном сазнања надлежног пореског органа након ступања на снагу овог закона, утврдиће се и платити применом закона којим се уређују порези на имовину који је био на снази на дан на који би пореска обавеза настала у складу са чланом 17. ст. 1. до 4, односно чланом 29. ст. 1. до 7. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11 и 57/12–УС) да је пријављена у прописаном року (члан 38. став 3. Закона).

Према одредби члана 14. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11 и 57/12–УС, у даљем тексту: ЗПИ), која је била у примени од 12. априла 2011. године закључно са 29. мајем 2013. године, порез на наслеђе и поклон плаћа се на укупну површину непокретности на којима су конституисана права из члана 2. став 1. тач. 1) до б) овог закона, која наследници наследе, односно поклонопримци приме на поклон.

Право својине на непокретности садржано је у одредби члана 2. став 1. тачка 1) ЗПИ.

Поклоном, у смислу овог закона, не сматра се пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима из ст. 1.

до 3. овог члана на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону (члан 14. став 5. ЗПИ).

Према одредби члана 14. став 1. Закона, која је у примени од 30. маја 2013. године, порез на наслеђе и поклон плаћа се на право својине и друга права на непокретности из члана 2. став 1. овог закона, које наследници наследе, односно поклонопримци приме на поклон.

Поклоном, у смислу овог закона, сматра се и пренос без накнаде имовине правног лица, која је предмет опорезивања у складу са одредбама ст. 1, 2. и 4. до 6. овог члана (члан 14. став 3. Закона).

Одредбом члана 14. став 4. Закона прописано је да се поклоном, у смислу овог закона, не сматра:

1) пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима из ст. 1. до 3. овог члана на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону;

2) приход физичког лица по основима који су изузети из дохотка за опорезивање, односно који је предмет опорезивања порезом на доходак грађана, у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана;

3) приход правног лица који се укључује у обрачун основице за опорезивање порезом на добит правних лица, у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица.

Обвезник пореза на наслеђе и поклон је резидент и нерезидент Републике Србије који наслеђи или на поклон прими право из члана 14. став 1. овог закона на непокретности која се налази на територији Републике Србије (члан 15. став 1. Закона).

Према одредби члана 17. став 2. Закона, као и ЗПИ, пореска обавеза у односу на поклон настаје даном закључења уговора о поклону, а ако уговор није закључен у писменој форми – даном пријема поклона.

Порез на наслеђе и поклон не плаћа задужбина, односно удружење, основано ради остваривања општекорисног циља у смислу закона који уређује задужбине, регистровано у складу са законом – на наслеђену или на поклон примљену имовину која служи искључиво за намене за које је та задужбина, односно удружење основано (члан 21. став 1. тачка 5а) ЗПИ, као и Закона).

Према одредби члана 3. став 1. Закона о задужбинама и фондацијама („Сл. гласник РС“, бр. 88/10 и 99/11, у даљем тексту: Закон о задужбинама и фондацијама), остваривањем општекорисног циља, у смислу тог закона, сматрају се активности усмерене на промовисање и заштиту људских, грађанских и мањинских права, промовисање демократских вредности, европских интеграција и међународног разумевања, одрживи развој, регионални развој, равноправност полова, унапређење социјалне и здравствене заштите, промовисање и унапређење културе и јавног информисања, промовисање и популаризацију науке, образовања, уметности и аматерског спорта, унапређивање положаја особа са инвалидитетом, бригу о деци и младима, помоћ старима, заштиту животне средине, борбу против корупције, заштиту потрошача, заштиту животиња, хуманитарне и друге активности којима задужбине и фондације остварују општекорисне циљеве односно интересе.

Порез на наслеђе и поклон и порез на пренос апсолутних права утврђују се решењем пореског органа, а плаћају у року од 15 дана од дана достављања решења (члан 40. став 1. Закона).

Према одредби члана 10. став 2. Закона о задужбинама и фондацијама („Сл. гласник РС“ бр. 88/10 и 99/11–др. закон, у даљем тексту: ЗОЗИФ), задужбина и фондација оснивају се актом о оснивању или уговором (у даљем тексту: оснивачки акт), састављеним у писменој форми.

Задужбина и фондација стичу својство правног лица даном уписа у Регистар (члан 29. став 1. ЗОЗИФ).

Задужбина и фондација не могу отпочети са деловањем пре уписа у Регистар (члан 29. став 2. ЗОЗИФ).

Према томе, на опорезивање поклона који чини право својине на непокретности који је задужбина примила по основу уговора закљученог почев од 20. марта 2013. године (када је, како се наводи, задужбина основана), а закључно са 29. мајем 2013. године, примењује се ЗПИ, а на поклон који чини право својине на непокретности који је задужбина примила по основу уговора закљученог од 30. маја 2013. године примењује се Закон.

С тим у вези, поклон права својине на непокретности у Републици Србији који је задужбина примила од својих оснивача у периоду од 20. марта 2013. године (када је, како се наводи, задужбина основана) закључно са 29. мајем 2013. године предмет је опорезивања порезом на наслеђе и поклон, осим када се на тај пренос права својине на непокретности плаћа порез на додату вредност у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону.

Поклон права својине на непокретности у Републици Србији који је задужбина примила од својих оснивача од 30. маја 2013. године предмет је опорезивања порезом на наслеђе и поклон, осим у случајевима када се:

- на тај пренос плаћа порез на додату вредност у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону, или

- када стицање тог права чини приход правног лица који се укључује у обрачун основице за опорезивање порезом на добит правних лица, у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица.

Када је стицање права својине на непокретности предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон, задужбина као поклонопримац и обвезник пореза на наслеђе и поклон, дужна је да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза по том основу, на обрасцу ППИ-3. Пореска пријава за утврђивање пореза на наслеђе и поклон подноси се и када обвезник сматра да има право на пореско ослобођење. Наиме, порез на наслеђе и поклон утврђује

се решењем надлежног пореског органа, па се и пореско ослобођење по том основу утврђује решењем пореског органа (што значи и када се остварује применом одредбе члана 21. став 1. тачка 5а) Закона).

За остваривање пореског ослобођења из члана 21. став 1. тачка 5а) Закона потребно је да задужбина – поклонопримац и порески обвезник, испуни све прописане услове, а то су:

- да је конкретна задужбина основана ради остваривања општекорисног циља у смислу закона који уређује задужбине,
- да је конкретна задужбина регистрована у складу са законом,
- да је на поклон примила имовину која служи искључиво за намене за које је та задужбина основана.

3. Према одредби члана 14. став 2. ЗПИ, која је била у примени од 12. априла 2011. године закључно са 29. мајем 2013. године, порез на наслеђе и поклон плаћа се и на наслеђени, односно на поклон примљени готов новац, штедне улоге, депозите у банкама, новчана потраживања, права интелектуалне својине, право својине на употребљаваном моторном возилу – осим на mopеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, на употребљаваном пловилу, односно на употребљаваном ваздухоплову на сопствени погон осим државног, и друге покретне ствари, осим удела у правном лицу, односно хартија од вредности.

Употребљавано моторно возило, употребљавано пвило, односно употребљавани ваздухоплов, у смислу овог закона, јесте моторно возило, пвило, односно ваздухоплов које је најмање једанпут, у складу са прописима, било регистровано, уписано у прописани уписник, односно у регистар или евиденцију ваздухоплова, на територији Републике Србије (члан 14. став 4. ЗПИ).

Поклоном, у смислу овог закона, не сматра се пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима из ст. 1.

до 3. овог члана на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону (члан 14. став 5. ЗПИ).

Од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузимају се новац, права, односно ствари из става 2. овог члана, које наследник наследи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа, односно поклона, до 30.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа (члан 14. став 8. ЗПИ).

Поклоном, у смислу овог закона, сматра се и покривање расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем (члан 14. став 9. ЗПИ).

Одредбом члана 14. став 2. Закона, која је била у примени од 30. маја 2013. године, прописано је да се порез на наслеђе и поклон плаћа и на наслеђени, односно на поклон примљени:

- 1) готов новац;
- 2) штедни улог;
- 3) депозит у банци;
- 4) новчано потраживање;
- 5) право интелектуалне својине;
- 6) право својине на возилу, пловилу, односно ваздухоплову и другим покретним стварима.

Према одредби члана 14. став 4. Закона, поклоном, у смислу овог закона, не сматра се:

- 1) пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима из ст. 1. до 3. овог члана на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону;

- 2) приход физичког лица по основима који су изузети из дохотка за опорезивање, односно који је предмет опорезивања порезом на доходак грађана, у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана;

3) приход правног лица који се укључује у обрачун основице за опорезивање порезом на добит правних лица, у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица.

Одредбом члана 14. став 6. Закона прописано је да се од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузима наслеђе, односно поклон, и то:

- 1) удела у правном лицу, односно хартија од вредности;
- 2) мопеда, мотокултиватора, трактора, радних машина, државних ваздухоплова, односно ваздухоплова без сопственог погона;
- 3) новца, права, односно ствари из ст. 2. и 3. овог члана, које наследник наследи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа односно поклона, до 100.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа.

Порез на наслеђе и поклон не плаћа задужбина, односно удружење, основано ради остваривања општекорисног циља у смислу закона који уређује задужбине, регистровано у складу са законом – на наслеђену или на поклон примљену имовину која служи искључиво за намене за које је та задужбина, односно удружење основано (члан 21. став 1. тачка 5а) ЗПИ, као и Закона).

Према одредби члана 3. став 1. Закона о задужбинама и фондацијама („Сл. гласник РС“, бр. 88/10 и 99/11, у даљем тексту: Закон о задужбинама и фондацијама), остваривањем општекорисног циља у смислу тог закона, сматрају се активности усмерене на промовисање и заштиту људских, грађанских и мањинских права, промовисање демократских вредности, европских интеграција и међународног разумевања, одрживи развој, регионални развој, равноправност полова, унапређење социјалне и здравствене заштите, промовисање и унапређење културе и јавног информисања, промовисање и популаризацију науке, образовања, уметности и аматерског спорта, унапређивање положаја особа са инвалидитетом, бригу о деци и младима, помоћ старима, заштиту животне средине, борбу против корупције, заштиту потрошача,

заштиту животиња, хуманитарне и друге активности којима задужбине и фондације остварују општекорисне циљеве односно интересе.

Према томе, на опорезивање поклоне који чини право својине на покретним стварима који је задужбина примила о основу уговора о поклону односно – ако уговор није закључен у писаној форми по основу пријема поклоне, почев од 20. марта 2013. године (када је, како се наводи, задужбина основана) закључно са 29. мајем 2013. године, примењује се ЗПИ, а на поклон од 30. маја 2013. године примењује се Закон.

С тим у вези, поклон покретних ствари вредности 2.000.000 динара који је задужбина примила од својих оснивача на основу уговора о поклону закљученог од 20. марта 2013. године (када је, како се наводи, задужбина основана) закључно са 29. мајем 2013. године, а ако уговор није закључен у писаној форми – који је примила од 20. марта 2013. године закључно са 29. мајем 2013. године, предмет је опорезивања порезом на наслеђе и поклон, осим:

- када се на тај пренос плаћа порез на додату вредност у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону;

- када је поклоњен удео у правном лицу, хартије од вредности, мопед, мотокултиватор, трактор, радна машина, употребљавано пловило или употребљавани ваздухоплов на сопствени погон осим државног;

- за вредност поклоне новца, права односно ствари из члана 14. став 2. ЗПИ примљених од истог лица у једној календарској години у вредности до 30.000 динара.

Поклон покретних ствари вредности 2.000.000 динара који је задужбина примила од својих оснивача на основу уговора о поклону закљученог од 30. маја 2013. године, а ако уговор није закључен у писаној форми – који је примљен од 30. маја 2013. године, предмет је опорезивања порезом на наслеђе и поклон, осим:

– када се на тај пренос плаћа порез на додату вредност у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону;

– када стицање тих ствари чини приход правног лица који се укључује у обрачун основице за опорезивање порезом на добит правних лица, у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица;

– када је поклоњен удео у правном лицу, хартије од вредности, мопед, мотокултиватор, трактор, радна машина, државни ваздухоплов, односно ваздухоплов без сопственог погона;

– на поклон примљен новац, права односно ствари из члана 14. ст. 2. и 3. Закона који је примљен од истог лица у једној календарској години – за вредност поклона до 100.000 динара.

Када је стицање новца, права односно ствари из чл. 14. став 2. ЗПИ, односно Закона, предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон, задужбина као поклонопримац и обвезник пореза на наслеђе и поклон, дужна је да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на том основу, на обрасцу ППИ-3. Пореска пријава за утврђивање пореза на наслеђе и поклон подноси се и када обвезник сматра да има право на пореско ослобођење. Наиме, порез на наслеђе и поклон утврђује се решењем надлежног пореског органа, па се и пореско ослобођење по том основу утврђује решењем пореског органа (што значи и када се остварује применом одредбе члана 21. став 1. тачка 5а) Закона).

За остваривање пореског ослобођења из члана 21. став 1. тачка 5а) Закона потребно је да задужбина – поклонопримац и порески обвезник, испуни све прописане услове, а то су:

– да је конкретна задужбина основана ради остваривања општекорисног циља у смислу закона који уређује задужбине,

– да је конкретна задужбина регистрована у складу са законом,

– да је на поклон примила имовину која служи искључиво за намене за које је та задужбина основана.

10. Порески третман деобе наследничке заједнице између наследника првог наследног реда извршене у оставинском поступку

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00377/2013-04 од 23.6.2015. год.)

Према одредбама члана 38. ст. 1. и 3. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 47/13), порез на наслеђе и поклон, односно порез на пренос апсолутних права, за чије утврђивање је поступак започет по прописима који су важили до дана ступања на снагу овог закона, утврдиће се применом закона који је био на снази у време настанка пореске обавезе. Порез на наслеђе и поклон, односно порез на пренос апсолутних права, по основу наслеђа, поклона или преноса апсолутних права, за који пореска обавеза није пријављена у прописаним роковима па је настала даном сазнања надлежног пореског органа након ступања на снагу овог закона, утврдиће се и платити применом закона којим се уређују порези на имовину који је био на снази на дан на који би пореска обавеза настала у складу са чланом 17. ст. 1. до 4, односно чланом 29. ст. 1. до 7. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11 и 57/12–УС) да је пријављена у прописаном року.

Пореска обавеза у односу на наслеђе настаје даном правоснажности решења о наслеђивању (члан 17. став 1. Закона о порезима на имовину – „Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, у даљем тексту: Закон).

Ако уговор о поклону, решење о наслеђивању, одлука суда, односно други правни основ преноса права из члана 14. Закона, нису пријављени у смислу члана 35. овог закона, или су пријављени неблаговремено, сматраће се да је пореска обавеза настала даном сазнања надлежног пореског органа за наслеђивање или поклон ствари, права или новца или признавање права која су предмет опорезивања према члану 14. Закона (члан 17. став 5. Закона).

Према одредби члана 14. став 1, у вези са чланом 2. став 1. Закона, која је била у примени дана 20. јуна 2012. године када је, како се наводи, решење о наслеђивању постало правоснажно, порез на наслеђе и поклон плаћа се на укупну површину непокретности на којима су конституисана права из члана 2. став 1. тач. 1) до 6) Закона (право својине, односно право својине на грађевинском земљишту; право становања; право закупа стана или стамбене зграде у складу са законом којим је уређено становање, за период дужи од једне године или на неодређено време; право закупа грађевинског земљишта у јавној својини, односно пољопривредног земљишта у државној својини, као и право коришћења грађевинског земљишта у јавној својини), која наследници наследе, односно поклонопримци приме на поклон.

Порез на наслеђе и поклон плаћа се и на наслеђени, односно на поклон примљени готов новац, штедне улоге, депозите у банкама, новчана потраживања, права интелектуалне својине, право својине на употребљаваном моторном возилу – осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, употребљаваном пловилу, односно на употребљаваном ваздухоплову на сопствени погон осим државног, и друге покретне ствари, осим удела у правном лицу, односно хартија од вредности (члан 14. став 2. Закона).

Од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузимају се новац, права, односно ствари из члана 14. став 2. Закона, које наследник наслеђи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа, односно поклона, до 30.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа (члан 14. став 8. Закона).

Према одредби члана 21. став 1. тачка 1) Закона, порез на наслеђе и поклон не плаћа наследник првог наследног реда, брачни друг и родитељ оставиоца, односно поклонопримац првог наследног реда и брачни друг поклонодавца.

Стицање имовине у оставинском поступку пријемом уступљеног наследног дела, сматра се поклоном у смислу овог закона (члан 21. став 6. Закона).

Одредбом члана 9. ст. 1. и 2. Закона о наслеђивању („Сл. гласник РС“, бр. 46/95, 101/03–УС и 6/15, у даљем тексту: Закон о наслеђивању) прописано је да први наследни ред чине оставиочеве потомци и његов брачни друг. Оставиочева деца и брачни друг наслеђују на једнаке делове.

Према одредби члана 12. став 1. Закона о наслеђивању, други наследни ред чине оставиочев брачни друг и оставиочеве родитељи и њихово потомство.

Према одредби члана 122. став 3. Закона о ванпарничном поступку („Сл. гласник СРС“, бр. 25/82 и 48/88 и „Сл. гласник РС“, бр. 46/95, 18/05, 85/12, 45/13–др. закон, 55/14 и 6/15), ако у поступку за расправљање заоставштине сви наследници споразумно предложе деобу и начин деобе, суд ће овај споразум унети у решење о наслеђивању.

Дакле, за опредељивање пореског третмана деобе наследничке заједнице између наследника који се у односу на оставиоца налазе у првом наследном реду, а која је извршена у оставинском поступку, при чему је решење о наслеђивању у коме је садржан и споразум о деоби постало правоснажно 20. јуна 2012. године, примењује се Закон о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС).

Кад оставилац иза себе није оставио тестамент, на имовину коју у припадајућем делу наследе лица која се у односу на оставиоца налазе у првом наследном реду по законском реду наслеђивања, порез на наслеђе и поклон се не плаћа.

Физичка деоба наследничке заједнице извршена између наследника у оставинском поступку, а у сразмери са идеалним наследним деловима сваког од наследника (тј. када величина вредности која припада сваком од наследника после деобе одговара вредности његовог наследног дела пре деобе), са пореског

становишта не представља пренос и на њу се порез на наслеђе и поклон не плаћа.

Кад наследници који се међусобно налазе у другом наследном реду по законском реду наслеђивања који су живели у засебним породичним домаћинствима пре смрти оставиоца и деобе наследства (у конкретном случају, син и две ћерке оставиоца) изврше физичку деобу наслеђене имовине у несразмери са припадајућим идеалним наследним деловима, при чему наследник који стиче имовину веће вредности од вредности његовог наследног дела пре деобе, не исплаћује накнаду наследнику који стиче имовину мање вредности, таква деоба са пореског становишта представља поклон на разлици између права стеченог деобом и припадајућег идеалног наследног дела, на који се порез на поклон плаћа. Наиме, стицање имовине у оставинском поступку пријемом уступљеног наследног дела, сматра се поклоном у смислу закона којим се уређују порези на имовину.

11. Да ли је предмет опорезивања порезом на имовину закуп грађевинског земљишта површине преко 10 ари који је конституисан на период од 99 година?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 464-01-00236/2015-04 од 22.6.2015. год.)

Одредбама члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02-СУС, 80/02, 80/02-др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12-УС, 47/13 и 68/14-др. закон, у даљем тексту: Закон) прописано је да се порез на имовину из члана 1. тачка 1) овог закона (у даљем тексту: порез на имовину), плаћа 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;

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;

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

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;

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

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

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

Дакле, право закупа грађевинског земљишта конституисано на период од 99 година није предмет опорезивања порезом на имовину.

12. Утврђивања пореза на имовину за грађевинско земљиште обвезнику који не води пословне књиге

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00307/2015-04 од 9.6.2015. год.)

1. Према одредби члана 11. став 1. тач. 2) и 3) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02-УС, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12-УС, 47/13 и 68/14-др. закон, у даљем тексту: Закон), стопе пореза на имовину износе:

- на права на земљишту код обвезника који не води пословне књиге – до 0,30%
- на права на непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге, осим на земљишту:

На пореску основицу	Плаћа се на име пореза
(1) до 10.000.000 динара	до 0,4%
(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

У случају да скупштина јединице локалне самоуправе не утврди висину пореске стопе, или је утврди преко максималног износа из става 1. овог члана, порез на имовину утврдиће применом највише одговарајуће пореске стопе из става 1. овог члана на права на непокретности обвезника који води пословне књиге, односно обвезника који не води пословне књиге (члан 11. став 2. Закона).

Према члану 13. став 1. Закона, утврђени порез на згради или стану у којем станује обвезник умањује се за 50%, а највише 20.000 динара.

Утврђени порез на права на зграде и станове површине до 60м², 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% (члан 13. став 3. Закона).

Према томе, код утврђивања пореза на имовину за непокретности обвезника који не води пословне књиге, основица пореза на имовину утврђује се за сваку непокретност засебно.

Наиме, да би се правилно утврдио порез на имовину потребно је да надлежни орган на утврђену пореску основицу примени прописану стопу пореза, а стопе пореза на имовину за земљиште могу се разликовати од стопа пореза за остале непокретности за које су обвезници лица која не воде пословне књиге. Поред тога, у складу са чланом 13. Закона, обвезник који не води пословне књиге има право на порески кредит – што значи да за стамбену зграду или стан у коме станује обвезник мора бити утврђен порез (а не само пореска основица) који се умањује по основу пореског кредита.

2. Према одредби члана 2. став 1. тач. 1) и 3) до 8) Закона, порез на имовину плаћа се 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;

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

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;

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

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

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

Непокретностима, у смислу члана 2. став 1. Закона, сматра се земљиште, и то: грађевинско, пољопривредно, шумско и друго (члан 2. став 2. тачка 1) Закона).

Основица пореза на имовину за непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са овим законом (члан 5. став 1. Закона).

Према одредби члана 6. став 1. Закона, вредност непокретности из члана 5. овог закона утврђује се применом следећих елемената:

- 1) корисна површина;
- 2) просечна цена квадратног метра (у даљем тексту: просечна цена) одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.

Одредбом члана 6. став 3. Закона прописано је да зоне из става 1. тачка 2) овог члана 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 (у даљем тексту: зоне).

Према члану 6. став 5. Закона, просечну цену одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе, утврђује свака јединица локалне самоуправе актом надлежног органа, на основу цена остварених у промету одговарајућих непокретности по зонама у периоду од 1. јануара до 30. септембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: текућа година).

Просечна цена у зони у којој није било најмање три промета (у даљем тексту: зона у којој није било промета) одговарајућих непокретности у периоду из става 5. овог члана, за те непокретности утврђује се на основу просека просечних цена ост-

варених у граничним зонама у којима је у том периоду било најмање три промета одговарајућих непокретности (члан 6. став 6. Закона).

Према томе, код утврђивања пореза на имовину за грађевинско земљиште обвезнику који не води пословне књиге, основица пореза на имовину утврђује се за сваку физичку целину земљишта засебно. Наиме, грађевинско земљиште у различитим зонама има различиту просечну цену квадратног метра, а право својине и право коришћења грађевинског земљишта површине до 10 ари није предмет опорезивања, те се пореска основица (што значи и пореска обавеза) за грађевинско земљиште истог обвезника које се налази у различитим зонама исте јединице локалне самоуправе, не може правилно утврдити сабирањем површина свих парцела које су на територији исте јединице локалне самоуправе.

Министарство финансија напомиње да је код опорезивања права својине или права коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари (у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта), реч о површини земљишта које представља физичку целину. Примера ради, ако је порески обвезник ималац права својине на грађевинском земљишту које чине две катастарске парцеле од којих је једна површине преко 10 ари, а друга површине мање од 10 ари, при чему се те катастарске парцеле међусобно граниче, па чине једну физичку целину, та целина (укупна површина те две парцеле) је предмет опорезивања порезом на имовину. Међутим, ако је порески обвезник власник земљишта које чине две катастарске парцеле од којих је једна површине преко 10 ари, а друга површине мање од 10 ари, при чему се те катастарске парцеле међусобно не граниче и налазе се у различитим зонама, у том случају предметне парцеле представљају посебне физичке целине (не сабира се њихова

површина), при чему је предмет опорезивања порезом на имовину само земљиште површине преко 10 ари.

13. Како се утврђује порез на имовину за непокретности за које је обвезник физичко лице – обвезник који не води пословне књиге?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00083/2015-04 од 9.6.2015. год.)

Према одредби члана 2. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на имовину из члана 1. тачка 1) Закона (у даљем тексту: порез на имовину), плаћа се 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;

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;

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

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;

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

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

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

Непокретностима, у смислу члана 1. става 1. Закона, сматрају се:

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

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

Кад на непокретности постоји неко од права, односно коришћење или државина, из члана 1. става 1. тач. 2) до 8) Закона, порез на имовину плаћа се на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине.

Обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је на непокретности на територији Републике Србије:

1) ималац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) Закона;

2) корисник непокретности у јавној својини из члана 2. став 1. тачка 5) Закона;

3) држалац непокретности из члана 2. став 1. тач. 6) и 7) Закона;

4) прималац лизинга из члана 2. став 1. тачка 8) Закона (члан 4. став 1. Закона).

Према одредби члана 5. став 1. Закона, основица пореза на имовину за непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са овим законом.

Према одредби члана 6. став 1. Закона, вредност непокретности из члана 5. Закона утврђује се применом следећих елемената:

1) корисна површина;

2) просечна цена квадратног метра (у даљем тексту: просечна цена) одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.

Одредбом члана 6. став 2. Закона прописано је да је корисна површина земљишта – његова укупна површина, а корисна површина објекта је 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).

Према одредби члана 6. став 3. Закона, зоне из става 1. тачка 2) овог члана 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 (у даљем тексту: зоне).

Одредбом члана 6. став 5. Закона прописано је да просечну цену одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе утврђује свака јединица локалне самоуправе актом надлежног органа, на основу цена остварених у промету одговарајућих непокретности по зонама у периоду од 1. јануара до 30. септембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: текућа година).

Просечна цена у зони у којој није било најмање три промета (у даљем тексту: зона у којој није било промета) одговарајућих непокретности у периоду из става 5. овог члана, за те непокретности утврђује се на основу просека просечних цена остварених у граничним зонама у којима је у том периоду било најмање три промета одговарајућих непокретности (члан 6. став 6. Закона).

Вредност непокретности из члана 5. става 1. Закона, осим земљишта, може се 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 године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину и која је објављена у складу са Законом (члан 5. став 3. Закона).

Ако ни у граничним зонама из става 7. овог члана није било промета одговарајућих непокретности у периоду из става 5. овог члана, основица пореза на имовину за те непокретности у зони у којој није било промета једнака је основици пореза на имовину те, односно одговарајуће непокретности у тој зони обвезника који не води пословне књиге за текућу годину (члан 6. став 8. Закона).

Основица пореза на имовину за непокретност обвезника који не води пословне књиге у јединици локалне самоуправе која у складу са овим законом није одредила зоне једнака је основици пореза на имовину за текућу годину те, односно друге одговарајуће непокретности обвезника који не води пословне књиге, за одговарајућу површину (члан 6. став 9. Закона).

Утврђени порез на згради или стану у којем станује обвезник умањује се за 50%, а највише 20.000 динара (члан 13. став 1. Закона).

Према томе, порез на имовину за непокретности за које је обвезник физичко лице – обвезник који не води пословне књиге, утврђује се множењем пореске основице (утврђене на напред наведени начин) и пореске стопе и потом се утврђени порез умањује за порески кредит – ако обвезник на порески кредит има право.

Министарство финансија напомиње да се физичком лицу – обвезнику који не води пословне књиге, порез на имовину утврђује решењем надлежног органа јединице локалне самоуправе, на основу података из пореске пријаве и других података којима надлежни орган располаже. С тим у вези, ако обвезник сматра да

подаци којима располаже надлежни порески орган не одговарају чињеничном стању од утицаја на утврђивање пореза, потребно је да том органу пружи доказе за те чињенице.

14. Овлашћења јединица локалне самоуправе везана за утврђивање пореза на имовину

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00144/2015-04 од 5.6.2015. год.)

Према одредби члана 5. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), основица пореза на имовину за непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са овим законом.

Према одредби члана 6. став 1. Закона, вредност непокретности из члана 5. овог закона утврђује се применом следећих елемената:

- 1) корисна површина;
- 2) просечна цена квадратног метра (у даљем тексту: просечна цена) одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.

Вредност непокретности из става 1. овог члана, осим земљишта, може се 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 године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину и која је објављена у складу са овим законом (члан 5. став 3. Закона).

Према одредби члана 5. став 4. Закона, ако скупштина јединице локалне самоуправе не утврди висину стопе амортизације, или је не утврди у складу са овим законом, или је утврди, а не објави у складу са ставом 3. овог члана, код утврђивања пореза на имовину вредност непокретности из става 1. овог члана не умањује се за амортизацију.

Према одредби члана 6. став 3. Закона, зоне из става 1. тачка 2) овог члана 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 (у даљем тексту: зоне).

Одредбом члана 11. став 1. Закона прописано је да стопе пореза на имовину износе:

- 1) на права на непокретности пореског обвезника који води пословне књиге – до 0,4%;
- 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:

На пореску основицу	Плаћа се на име пореза
(1) до 10.000.000 динара	до 0,4%
(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

У случају да скупштина јединице локалне самоуправе не утврди висину пореске стопе, или је утврди преко максималног износа из става 1. овог члана, порез на имовину утврдиће применом највише одговарајуће пореске стопе из става 1. овог члана на права на непокретности обвезника који води пословне књиге, односно обвезника који не води пословне књиге (члан 11. став 2. Закона).

Према одредби члана 13. став 1. Закона, утврђени порез на згради или стану у којем станује обвезник умањује се за 50%, а највише 20.000 динара.

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, у складу са ставом 1. овог члана (члан 13. став 2. Закона).

Утврђени порез на права на зграде и станове површине до 60m², 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% (члан 13. став 3. Закона).

Домаћинством, у смислу овог закона, сматра се заједница живота, привређивања и трошења остварених прихода чланова те заједнице (члан 13. став 4. Закона).

Дакле, на висину пореске обавезе по основу пореза на имовину од утицаја је не само висина пореске основице, већ и стопа по којој се утврђује порез, а када је у питању пореска обавеза обвезника који не води пословне књиге – на висину пореске обавезе утиче и евентуално право конкретног обвезника на порески кредит.

Наиме, један од елемената за утврђивање пореске основице је просечна цена квадратног метра одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност, при чему зоне одређује надлежни орган јединице локалне самоуправе према критеријумима прописаним Законом. Такође, стопе пореза на

имовину утврђује скупштина јединице локалне самоуправе, при чему не могу бити више од максималног износа пореских стопа прописаних Законом. То значи да се одлуком скупштине јединице локалне самоуправе могу утврдити ниже стопе пореза на имовину од највише одговарајуће пореске стопе прописане Законом (нпр. нижа стопа од 0,40% за непокретности обвезника који не води пословне књиге). Поред тога, јединица локалне самоуправе овлашћена је да одлуком скупштине може (а не мора) вредност непокретности која чини основицу пореза на имовину обвезника који не води пословне књиге, осим земљишта, умањити за амортизацију но 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.

Узимајући у обзир наведено, јединице локалне самоуправе овлашћене су да елементима прописаним Законом (зоне, пореске стопе, стопа амортизације) одреде оптимално пореско оптерећење по основу пореза на имовину.

Уједно, Министарство финансија напомиње да се предметни захтев сматра иницијативом за измену Закона, која ће бити размотрена код наредних измена и допуна Закона.

15. Да ли је пренос уз накнаду удела у правном лицу предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00145/2015-04 од 5.6.2015. год.)

Према одредби члана 23. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14, у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду:

- права својине на непокретности;
- права интелектуалне својине;
- права својине на моторном возилу – осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, права својине на пловилу, односно права својине на ваздухоплову са сопственим погоном – осим државног, као и
- права коришћења грађевинског земљишта.

Одредбом члана 8. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 5/09, у даљем тексту: Закон о изменама), која се примењује од 30.1.2009. године, у Закону о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02-СУС, 80/02, 80/02-др. закон, 135/04 и 61/07) у члану 23. став 1. брисана је тачка 3), према којој је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права био пренос уз накнаду удела у правном лицу и хартија од вредности.

Одредбом члана 24. Закона о изменама прописано је да ће се порез на наслеђе и поклон, односно порез на пренос апсолутних права, за пренос хартија од вредности и удела у правном лицу по основу уговора или другог акта закљученог до дана ступања на снагу овог закона, односно по основу одлуке суда која је постала правоснажна до дана ступања на снагу овог закона, утврдити и платити применом Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02-СУС, 80/02, 80/02-др. закон, 135/04 и 61/07).

Према одредби члана 44. став 1. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“ бр. 36/11, 99/11, 83/14-др. закон и 5/15, у даљем тексту: Закон о привредним друштвима), имовину друштва, у смислу овог закона, чине ствари и права у власништву друштва, као и друга права друштва.

Основни (регистровани) капитал друштва је новчана вредност уписаних улога чланова друштва у друштво која је регистрована у складу са законом о регистрацији (члан 44. став 3. Закона о привредним друштвима).

Улози у друштво могу да буду новчани и неновчани и изражавају се у динарима (члан 45. став 1. Закона о привредним друштвима).

Неновчани улози могу бити у стварима и правима, ако овим законом за поједине форме друштава није другачије одређено (члан 45. став 3. Закона о привредним друштвима).

Лица која су оснивачким актом или на други начин преузела обавезу да уплате односно унесу у друштво одређени улог одговарају друштву за извршење те обавезе и у обавези су да накнаде штету која му је проузрокована пропуштањем или кашњењем извршења те обавезе (члан 46. став 1. Закона о привредним друштвима).

По основу преузете обавезе лица из члана 46. став 1. Закона о привредним друштвима стичу удео у друштву, односно акције друштва (члан 47. став 1. Закона о привредним друштвима).

Улози који су уплаћени, односно унети у друштво постају имовина друштва (члан 47. став 2. Закона о привредним друштвима).

Према томе, пренос уз накнаду удела у правном лицу по основу уговора закључених од 30. јануара 2009. године није предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права.

На пренос уз накнаду права својине на непокретности по основу правног посла уз накнаду порез на пренос апсолутних права се плаћа, када се на тај пренос не плаћа порез на додату вредност и када Законом није прописан основ за пореско ослобођење.

Надлежни порески орган у сваком конкретном случају утврђује чињенично стање, између осталог, по питању шта је предмет преноса уз накнаду: право својине на непокретности или удео у правном лицу. Наиме, правна природа правног посла не одређује се према називу који су уговорне стране дале конкретном правном послу, већ према правима и обавезама које из тог правног посла за уговорне стране произлазе. У том смислу, потребно је разликовати својински режим над привредним друштвом од својинског режима унутар привредног друштва. Ако је лице (физичко или правно) на име неновчаног улога у привредно друштво унело

право својине на непокретности, тим улагањем улагач је изгубио право својине на непокретности, а то право стекло је привредно друштво у које је улагање извршено (чиме је конкретна непокретност постала саставни део имовине тог друштва), а улагач је на име улога стекао акције или удео у друштву у које је улагање извршио. Имајући у виду да нико на другога не може пренети више права него што сам има, власник удела може правним послом пренети право својине на уделу, а привредно друштво може пренети право својине на својој непокретности (независно од основа њеног стицања, што подразумева и ако је стечена уношењем неновчаног улога) и као њен власник привредно друштво може дати изјаву о дозволи уписа права (тзв. *clausulu intabulandi*).

Министарство финансија напомиње да се капитални добитак који физичко лице оствари продајом удела у правном лицу, односно права својине на непокретности, опорезује порезом на капитални добитак у складу за законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана.

16. Да ли је Народна банка Србије обвезник пореза на имовину за непокретности у јавној својини које су јој пренете на коришћење?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00076/2015-04 од 5.6.2015. год.)

Према одредби члана 15. став 1. Закона о буџетском систему („Сл. гласник РС“, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13–исправка, 108/13 и 142/14, у даљем тексту: ЗОБС), порези се могу уводити само законом и то на потрошњу, доходак, добит, имовину и пренос имовине физичких и правних лица.

Пореским законом морају бити утврђени предмет опорезивања, основица, обвезник, пореска стопа или износ, сва изузимања и олакшице од опорезивања, као и начин и рокови плаћања пореза (члан 15. став 2. ЗОБС).

Према одредби члана 2. став 1. тачка 4) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: ЗПИ), порез на имовину плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина.

Према одредби члана 4. став 1. тачка 1) ЗПИ, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је на непокретности на територији Републике Србије ималац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) овог закона.

Одредбом члана 39в став 1. ЗПИ прописано је да обвезник који води пословне књиге утврђује порез на имовину (врши самоопорезивање) – најкасније до 31. марта пореске године.

Установе и 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 органа јединице локалне самоуправе или јавног предузећа, односно друштва капитала, имају право коришћења на непокретним и покретним стварима у јавној својини које су им пренете на коришћење (члан 18. став 6. Закона о јавној својини – „Сл. гласник РС“, бр. 72/11, 88/13 и 105/14, у даљем тексту: ЗОЈС).

Према одредби члана 2а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14 и 105/14, у даљем тексту: ЗПППА), овај закон примењује се и на изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања но тим основама.

Одредбама члана 2а став 2. ЗПППА прописано је да код утврђивања, наплате и контроле јавних прихода и споредних пореских давања из става 1. овог члана, издавања прекршајног налога, као и код подношења захтева за покретање прекршајног поступка за пореске прекршаје, надлежном прекршајном суду, надлежни орган јединице локалне самоуправе има права и обавезе које по овом закону има Пореска управа, осим права и обавеза побројаних у тач. 1) до б) те одредбе.

Према одредби члана 54. став 1. ЗПППА, утврђивање пореза је делатност Пореске управе, односно пореског обвезника, која се састоји у издавању управних аката, односно у предузимању законом прописаних радњи, којима се установљава постојање појединачне пореске обавезе и одређују порески обвезник, пореска основица и износ пореске обавезе.

Према одредбама члана 54. став 2. ЗПППА, утврђивање пореза обавља:

1) сам порески обвезник (самоопорезивање);

2) Пореска управа, доношењем пореског решења, и то:

(1) у поступку пореске контроле – ако порески обвезник, супротно закону, не обави утврђивање пореске обавезе или га изврши нетачно или непотпуно;

(2) у случајевима када је законом прописано да се не спроводи самоопорезивање или када је законом прописано да се, упркос самоопорезивању, пореско решење мора донети.

Према одредби члана 6. тачка 1) Закона о финансирању локалне самоуправе („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 47/11, 93/12, 99/13–др. пропис и 125/14–др. пропис, у даљем тексту: Закон о финансирању локалне самоуправе), јединици локалне самоуправе припадају изворни приходи остварени на њеној територији, и то порез на имовину, осим пореза на пренос апсолутних права и пореза на наслеђе и поклон.

Јединица локалне самоуправе у целости утврђује, наплаћује и контролише јавне приходе из члана 6. овог закона

почев од 1. јануара 2007. године (члан 60. Закона о финансирању локалне самоуправе).

Дакле, обвезник пореза на имовину прописан је ЗПИ, а наплата и контрола тог пореза је у надлежности јединице локалне самоуправе на чијој територији се налази непокретност за коју се утврђује порез. Утврђивање пореза на имовину обавља самоопорезивањем обвезник који води пословне књиге (што значи и Народна банка Србије за непокретности за које је порески обвезник), односно надлежни орган јединице локалне самоуправе у поступку пореске контроле – ако порески обвезник, супротно закону, не обави утврђивање пореске обавезе или га изврши нетачно и непотпуно.

Применом члана 2. став 1. тачка 4), у вези са чланом 4. став 1. тачка 1) ЗПИ и чланом 18. став 6. ЗОЈС, Народна банка Србије јесте обвезник пореза за имовину за непокретности у јавној својини које су јој пренете на коришћење. Стога нема основа да Министарство финансија – Сектор за фискални систем, као стручни обрађивач ЗПИ, поступи по захтеву и надлежним локалним пореским администрацијама побројаним у Списку који је достављен у прилогу предметног захтева, наложи да Народну банку Србије престане да евидентира као обвезника пореза на имовину (јер за такво поступање не постоји основ прописан ЗПИ).

17. Шта се подразумева под надлежним органом који својим актом утврђује просечну цену одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-00263/2015-04 од 5.6.2015. год.)

Према одредби члана 8. Закона о финансирању локалне самоуправе („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 47/11, 93/12, 99/13 и

125/14-др. пропис), скупштина јединице локалне самоуправе утврђује висину стопе пореза на имовину, осим пореза на пренос апсолутних права и пореза на наслеђе и поклон, до висине највише стопе прописане законом којим се уређују порези на имовину.

Према одредби члана 5 став 3. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02-СУС, 80/02, 80/02-др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12-УС, 47/13 и 68/14-др. закон, у даљем тексту: Закон), вредност непокретности из става 1. овог члана, осим земљишта, може се 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 године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину и која је објављена у складу са овим законом.

Према одредби члана 6. став 5. Закона, просечну цену одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе, утврђује свака јединица локалне самоуправе актом надлежног органа, на основу цена остварених у промету одговарајућих непокретности по зонама у периоду од 1. јануара до 30. септембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: текућа година).

Просечна цена у зони у којој није било најмање три промета (у даљем тексту: зона у којој није било промета) одговарајућих непокретности у периоду из става 5. овог члана, за те непокретности утврђује се на основу просека просечних цена остварених у граничним зонама у којима је у том периоду било најмање три промета одговарајућих непокретности (члан 6. став 6. Закона).

Дакле, скупштина јединице локалне самоуправе искључиво је надлежна да донесе:

- одлуку којом се уређују стопе пореза на имовину, као и

– одлуку којом се уређује висина стопе амортизације за коју се умањује вредност непокретности (осим земљишта) обвезника пореза на имовину који не воде пословне књиге.

Просечну цену одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе утврђује свака јединица локалне самоуправе актом надлежног органа, што значи да се надлежни орган одређује у складу са прописима којима се уређује локална самоуправа и општим актима конкретне јединице локалне самоуправе.

18. Право својине на земљишту површине преко 10 ари као предмет опорезивања порезом на имовину

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00208/2015-04 од 5.6.2015. год.)

Према одредби члана 2. став 1. тачка 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се на право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари, које се налази на територији Републике Србије.

Одредбом члана 2. став 2. тачка 1) Закона прописано је да се непокретностима, у смислу члана 2. став 1. Закона, сматра земљиште, и то: грађевинско, пољопривредно, шумско и друго.

Према одредби члана 4. став 1. тачка 1) Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је на непокретности на територији Републике Србије ималац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) Закона.

Када су на истој непокретности више лица обвезници, обвезник је свако од тих лица сразмерно свом уделу у односу на целу непокретност (члан 4. став 2. Закона).

Према томе, када је предмет опорезивања порезом на имовину право својине на земљишту површине преко 10 ари, реч је о површини земљишта које представља физичку целину, независно од:

– чињенице да ли земљиште као физичку целину чини једна или више катастарских парцела, односно њихових делова, које се међусобно граниче,

– броја пореских обвезника на земљишту које је предмет опорезивања (предмет опорезивања опредељује површина земљишта преко 10 ари, а не број пореских обвезника за то земљиште).

19. Надлежност за утврђивање просечних цена квадратног метра одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе као један од елемената за утврђивање вредности непокретности која чини основицу пореза на имовину

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-00347/2015-04 од 5.6.2015. год.)

У складу са одредбом члана 6. став 1. тачка 2) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02-СУС, 80/02, 80/02-др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12-УС, 47/13 и 68/14, у даљем тексту: Закон), просечна цена квадратног метра (у даљем тексту: просечна цена) одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност је један од елемената за утврђивање вредности непокретности која чини основицу пореза на имовину.

Према одредби члана 6. став 5. Закона, просечну цену одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе, утврђује свака јединица локалне самоуправе актом надлежног органа, на основу цена остварених у промету одговарајућих непокретности по зонама у периоду од 1. јануара до

30. септембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: текућа година).

Просечна цена у зони у којој није било најмање три промета (у даљем тексту: зона у којој није било промета) одговарајућих непокретности у периоду из става 5. овог члана, за те непокретности утврђује се на основу просека просечних цена остварених у граничним зонама у којима је у том периоду било најмање три промета одговарајућих непокретности (члан 6. став 6. Закона).

Дакле, за утврђивање просечних цена одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе надлежна је јединица локалне самоуправе, а утврђује их актом надлежног органа, на основу цена остварених у промету одговарајућих непокретности по зонама у периоду од 1. јануара до 30. септембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину.

20. Да ли се објекат који је инвестиционо-техничком документацијом или другом документацијом (нпр. документ о промени намене објекта) опредељен као објекат за складиштење, а фактички се користи за обављање трговинске делатности (на велико и мало), сматра објектом из члана 7. став 4. тачка 8) Закона о порезима на имовину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-01-00046/2014-04 од 5.6.2015. год.)

Одредбом члана 7. став 4. тачка 8) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон) прописано је да је, изузетно од става 3. тог члана, вредност непокретности која чини основицу пореза на имовину за складишне и стоваришне објекте – вредност исказана у пословним књигама на последњи дан пословне године

обвезника (у даљем тексту: књиговодствена вредност) у текућој години.

Непокретности из члана 7. став 4. Закона опредељују се према њиховој намени у складу са прописима којима се уређује класификација делатности (члан 7. став 5. Закона).

Сагласно члану 6. став 5. Закона, текућом годином сматра се година која претходи години за коју се утврђује порез на имовину.

По мишљењу Министарства финансија, складишним објектима, у смислу одредбе члана 7. став 4. тачка 8) Закона, сматрају се објекти који су инвестиционо-техничком документацијом, односно другом документацијом (нпр. документ о промени намене објекта) опредељени као објекти за складиштење, који се у целости користе за складиштење односно у делу корисне површине из члана 6. став 1. тачка 1) Закона у којем се фактички користе за складиштење.

Део објекта који је инвестиционо-техничком документацијом или другом документацијом (нпр. документ о промени намене објекта) опредељен као објекат за складиштење, а за који је фактички извршена промена намене тако да се користи као административни простор (канцеларије за административне послове, улаз за особље, гардероба за особље, санитарни простор, простор за паковање робе, простор за преузимање робе од стране купца и сл.) не сматра се складишним простором у смислу одредбе члана 7. став 4. тачка 8) Закона.

Имајући у виду да је један од елемената за утврђивање вредности непокретности као основице пореза на имовину корисна површина објекта (а не његова запремина), ако објекат који је инвестиционо-техничком документацијом или другом документацијом (нпр. документ о промени намене објекта) опредељен као објекат за складиштење чини једна етажа чија се корисна површина (као збир подних површина из члана 6. став 2. Закона) фактички користи за обављање трговинске делатности (на велико

и мало), такав објекат се не сматра складишним односно стоваришним објектом у смислу члана 7. став 4. тачка 8) Закона, па ни када су на тој јединој етажи – подној површини, а у функцији обављања трговинске делатности, постављене покретне ствари – носачи са полицама на којима се, поред робе која је непосредно доступна купцима, налази и роба намењена продаји у том објекту којом се попуњавају полице на којима се налази роба непосредно доступна купцима или за непосредну продају.

21. Када настаје обавеза по основу пореза на имовину у случају када по основу уговора о купопродаји привредно друштво стекне право својине на неизграђеном земљишту, али је у катастру непокретности то друштво уписало предбележбу коју је потом оправдало, а након тога права и обавезе из закљученог уговора уступи другом привредном друштву – свом зависном друштву?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00036/2015-04 од 5.6.2015. год.)

Према одредби члана 10. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–УС, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14, у даљем тексту: Закон), 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.

Према одредби члана 74. став 1. Закона о облигационим односима („Сл. лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89–УС, 57/89, „Сл. лист СРЈ“, бр. 31/93, 22/99–др. пропис, 23/99–исправка, 35/99–др. пропис, 44/99–др. пропис, у даљем тексту: ЗООО), уговор је закључен под условом ако његов настанак или престанак зависи од неизвесне чињенице.

Ако је закључен под одложним условом па се услов испуни, уговор делује од тренутка његовог закључења, осим ако из закона,

природе посла или воље страна не проистиче нешто друго (члан 74. став 2. ЗООО).

Према одредби члана 78. став 1. Закона о државном премеру и катастру („Сл. гласник РС“, бр. 72/09, 18/10, 65/13 и 15/15–УС, у даљем тексту: Закон о катастру), предбележба је упис којим се условно стичу, преносе, ограничавају или престају стварна права на непокретностима.

Одредбом члана 78. став 2. тач. 1) и 2) Закона о катастру, предбележба се врши на основу исправе за упис која не испуњава услове за коначан упис стварних права, и то:

1) ако приватна исправа, односно исправа о правном послу не садржи изјаву о дозволи уписа, а та изјава није дата ни у посебној исправи;

2) ако је изјава о дозволи уписа условна или орочена, а услов и рок нису испуњени.

Предбележба се оправдава отклањањем сметњи за упис стварних права које су постојале у тренутку уписа предбележбе, односно накнадним достављањем доказа о испуњењу услова или рока за упис стварних права (члан 79. став 1. Закона о катастру).

Оправдањем, предбележба постаје упис стварних права, са дејством од тренутка уписа предбележбе (члан 79. став 2. Закона о катастру).

Према томе, када је по основу уговора о купопродаји привредно друштво стекло право својине на неизграђеном земљишту, обавеза по основу пореза на имовину том привредном друштву настала је даном закључења уговора о купопродаји, независно од тога да ли је и када то земљиште уписано у катастру непокретности, односно да ли је и када стицалац права према закљученом уговору у катастру непокретности уписан као ималац права својине на том земљишту тј. да ли је на основу закљученог

уговора уписао право својине или предбележбу коју је потом оправдао.

Када привредно друштво које је по основу уговора о купопродаји стекло право својине на неизграђеном земљишту не раскине закључени уговор са продавцем већ, како се наводи, права и обавезе из закљученог уговора уступи другом привредном друштву (што значи и свом зависном друштву), даном закључења тог уговора привредном друштву - „новом“ стицаоцу је настала (а дотадашњем имаоцу права својине је престала) обавеза по основу пореза на имовину, независно од тога да ли је и када то земљиште уписано у катастру непокретности, односно да ли је и када „нови“ стицалац права према закљученом уговору у катастру непокретности уписан као ималац права својине на том земљишту.

22. Да ли је хидроелектрана, укључујући и бране са акумулацијом и машинска постројења у функцији производње електричне енергије – у целисти или делом водни објекат у смислу одредби члана 12. став 1. тачка 7а) Закона о порезима на имовину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00403/2015-04 од 5.6.2015. год.)

Према одредби члана 12. став 1. тачка 7а) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на имовину не плаћа се на водно земљиште и водне објекте који су уписани у регистар катастра водног добра, односно катастра водних објеката, осим на објекте за узгој риба (рибњаке).

Одредбом члана 39. став 2. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 47/13) прописано је да се од 1. јануара 2014. године до 31. децембра 2015.

године порез на имовину не плаћа на водно земљиште, као и на 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 рибе (рибњаке).

Према томе, порез на имовину за 2014. и 2015. годину не плаћа се на 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 рибе (рибњаке).

Да ли се објекат у целини или у одређеном делу сматра водним објектом или не (па и по питању да ли је хидроелектрана укључујући и бране са акумулацијом и машинска постројења у функцији производње електричне енергије – у целости или делом водни објекат), за давање мишљења надлежно је Министарство пољопривреде, шумарства и водопривреде, као стручни обрађивач Закона о водама („Сл. гласник РС“, бр. 30/10 и 93/12).

23. Ко је обвезник пореза на имовину у случају када се након закључења уговора о купопродаји непокретности одлуком суда која није постала правоснажна поништи предметни уговор?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00618/2014-04 од 5.6.2015. год.)

Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/1 и 68/14, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се 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;

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;

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

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;

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

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

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

Кад на непокретности постоји неко од права, односно коришћење или државина, из става 1. тач. 2) до 8) овог члана, порез на имовину плаћа се на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине (члан 2. став 3. Закона).

Према одредби члана 4. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је на непокретности на територији Републике Србије:

1) ималац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) овог закона;

2) корисник непокретности у јавној својини из члана 2. став 1. тачка 5) овог закона;

3) држалац непокретности из члана 2. став 1. тач. 6) и 7) овог закона;

4) прималац лизинга из члана 2. став 1. тачка 8) овог закона.

Према одредби члана 10. Закона, 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.

Према томе, када се порез на имовину плаћа на право својине на непокретности, на којој дође до промене пореског обвезника – имаоца права својине по основу уговора о купопродаји, даном закључења тог уговора престаје пореска обавеза лицу које је било власник непокретности, а настаје пореска обавеза (за убудуће) лицу које је купило предметну непокретност.

Покретање поступка пред судом ради раскида или поништаја закљученог уговора о купопродаји непокретности (што подразумева и када је у том поступку донета првостепена одлука која није постала правоснажна) није од утицаја на измену обвезника пореза на имовину.

Имајући у виду да су правне последице поништења уговора такве да тај уговор престаје да важи од дана његовог закључења, ако се правоснажном судском одлуком на основу расправљања и спровођења доказног поступка, поништи уговор о купопродаји непокретности, даном правоснажности те одлуке долази до „успостављања стања пре закључења тог уговора“ што значи и до измене обвезника пореза на имовину као да уговор о купопродаји није био закључен.

24. Да ли је УФК СРЦ Ташмајдан обвезник пореза на имовину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00117/2014-04 од 5.6.2015. год.)

Према одредби члана 2. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др.

закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12-УС, 47/13 и 68/14-др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се 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;

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;

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

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;

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

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

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

Кад на непокретности постоји неко од права, односно коришћење или државина, из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона, порез на имовину плаћа се на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине (члан 2. став 3. Закона).

Према одредби члана 4. став 1. Закона, обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је на непокретности на територији Републике Србије:

- 1) ималац права из члана 2. став 1. тач. 1) до 4) Закона;
- 2) корисник непокретности у јавној својини из члана 2. став 1. тачка 5) Закона;
- 3) држалац непокретности из члана 2. став 1. тач. 6) и 7) Закона;
- 4) прималац лизинга из члана 2. став 1. тачка 8) Закона.

Према томе, установа је обвезник пореза на имовину на непокретности у Републици Србији на којој је ималац права својине ако, поред права својине, на тој непокретности није конституисано и право, коришћење или државина из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона у корист другог лица.

Када је на непокретности у Републици Србији, поред права својине једног лица, конституисано и право, коришћење или државина установе из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона, обвезник пореза на имовину за ту непокретност је установа (а не ималац права својине).

С тим у вези, установа је обвезник пореза на имовину на непокретности у јавној својини, ако је:

- ималац права коришћења грађевинског земљишта у јавној својини површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта, или
- ималац права коришћења или корисник непокретности у јавној својини, у складу са Законом о јавној својини („Сл. гласник РС“, бр. 72/11, 88/13 и 105/14), или
- држалац непокретности у јавној својини, без правног основа.

25. Да ли привредно друштво за професионалну рехабилитацију и запошљавање особа са инвалидитетом може да оствари право на

ослобођење од пореза на имовину за 2015. годину применом члана 12. став 1. тачка 1) Закона?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-313/2014-04 од 5.6.2015. год.)

Према одредби члана 12. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на имовину не плаћа се на непокретности 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.

Према одреди члана 2. тачка 5) Закона о буџетском систему („Сл. гласник РС“, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13–исправка, 108/13 и 142/14, у даљем тексту: Закон о буџетском систему), корисници јавних средстава су директни и индиректни корисници буџетских средстава, корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање и јавна предузећа основана од стране Републике Србије, односно локалне власти, правна лица основана од стране тих јавних предузећа, правна лица над којима Република Србија, односно локална власт има директну или индиректну контролу над више од 50% капитала или више од 50% гласова у управном одбору, друга правна лица у којима јавна средства чине више од 50% укупних прихода остварених у претходној пословној години, као и јавне агенције и организације на које се примењују прописи о јавним агенцијама.

Правилником о Списку корисника јавних средстава („Сл. гласник РС“, бр. 146/14), у Списак корисника јавних средстава у део II Корисници јавних средстава који нису укључени у систем кон-

солидованог рачуна трезора, а који припадају јавном сектору, тип корисника јавних средстава 7, укључена су, између осталих, и одређена привредна друштва за професионалну рехабилитацију и запошљавање особа са ивалдитетом, односно за радно оспособљавање и запошљавање инвалида.

Према мишљењу Управе за трезор број: 422-00-878-2/14-001-005 од 9. априла 2014. године „Остали корисници јавних средстава – тип КЈС 7 су субјекти који не припадају општем нивоу државе, али припадају јавном сектору, као делу националне економије, над којима Република Србија, Аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе има директну или индиректну контролу над више од 50% капитала или више од 50% гласова у органу управљања. Наведени субјекти самостално остварују приход на тржишту, не финансирају се из буџета као корисници буџетских средстава, односно нису обухваћени Законом или одлукама о буџету као директни, односно индиректни корисници буџетских средстава и сагласно томе, као корисници, нису укључени у систем консолидованог рачуна трезора.“

Према томе, нема законског основа да привредно друштво за професионалну рехабилитацију и запошљавање особа са инвалидитетом које је индиректни корисник буџетских средстава, а у списку је корисника јавних средстава који нису укључени у систем консолидованог рачуна трезора који припадају јавном сектору (тип КЈС 7), као обвезник пореза на имовину, применом члана 12. став 1. тачка 1) Закона оствари право на ослобођење од пореза на имовину за 2015. годину.

26. Да ли се плаћа порез на поклон код физичке деобе наслеђене имовине извршене у оставинском поступку између пет законских наследника који се у односу на оставиоца налазе у првом наследном реду кад наследници изврше физичку деобу наслеђене

имовине у несразмери са припадајућим идеалним наследним деловима?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00922/2013-04 од 5.6.2015. год.)

Према одредби члана 14. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон), која се примењује од 30. маја 2013. године, порез на наслеђе и поклон плаћа се на право својине и друга права на непокретности из члана 2. став 1. овог закона, које наследници наследе, односно поклонопримци приме на поклон.

Порез на наслеђе и поклон плаћа се и на наслеђени, односно на поклон примљени готов новац, штедни улог, депозит у банци, новчано потраживање, право интелектуалне својине, право својине на возилу, пловилу, односно ваздухоплову и другим покретним стварима (члан 14. став 2. Закона, који се примењује од 30. маја 2013. године).

Према одредби члана 14. став 6. Закона, која се примењује од 30. маја 2013. године, од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузима се наслеђе, односно поклон, и то:

- 1) удела у правном лицу, односно хартија од вредности;
- 2) мопеда, мотокултиватора, трактора, радних машина, државних ваздухоплова, односно ваздухоплова без сопственог погона;
- 3) новца, права, односно ствари из ст. 2. и 3. овог члана, које наследник наследи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа односно поклона, до 100.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа.

Према одредби члана 21. став 1. тачка 1) Закона, порез на наслеђе и поклон не плаћа наследник првог наследног реда, брачни друг и родитељ оставиоца, односно поклонопримац првог наследног реда и брачни друг поклонодавца.

Порез на поклон не плаћа поклонопримац на имовину која му је уступљена у оставинском поступку, коју би наследио да се наследник поклонодавац одрекао наслеђа (члан 21. став 1. тачка 4) Закона).

СТИЦАЊЕ ИМОВИНЕ У ОСТАВИНСКОМ ПОСТУПКУ ПРИЈЕМОМ УСТУПЉЕНОГ НАСЛЕДНОГ ДЕЛА СМАТРА СЕ ПОКЛОНОМ У СМISЛУ ОВОГ ЗАКОНА (члан 21. став 6. Закона).

Одредбом члана 9. ст. 1. и 2. Закона о наслеђивању („Сл. гласник РС“, бр. 46/95, 101/03–УС и 6/15) прописано је да први наследни ред чине оставиочеве потомци и његов брачни друг. Оставиочева деца и брачни друг наслеђују на једнаке делове.

Ако оставиочево дете не може или неће да наследи, његов део на једнаке делове наслеђују његова деца (унуци оставиочеве), а кад неки од оставиочевих унука не може или неће да наследи, његов део на једнаке делове наслеђују његова деца (праунуци оставиочеве) и тако редом све докле има оставиочевих потомака (члан 10. Закона о наслеђивању).

Сматра се да наследник који се одрекао наслеђа никада није ни био наследник (члан 213. став 3. Закона о наслеђивању).

Према одредби члана 122. став 3. Закона о ванпарничном поступку („Сл. гласник СРС“, бр. 25/82 и 48/88 и „Сл. гласник РС“, бр. 46/95, 18/05–др. закон, 85/12, 45/13–др. закон, 55/14 и 6/15), ако у поступку за расправљање заоставштине сви наследници споразумно предложе деобу и начин деобе, суд ће овај споразум унети у решење о наслеђивању.

Одредбом члана 38. став 1. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 47/13) прописано је да ће се порез на наслеђе и поклон, односно порез на пренос апсолутних права, за чије утврђивање је поступак започет но прописима који су важили до дана ступања на снагу овог закона, утврдити применом закона који је био на снази у време настанка пореске обавезе.

Према ставу 3. тог члана, порез на наслеђе и поклон, односно порез на пренос апсолутних права, по основу наслеђа, поклоне

или преноса апсолутних права, за који пореска обавеза није пријављена у прописаним роковима па је настала даном сазнања надлежног пореског органа након ступања на снагу овог закона, утврдиће се и платити применом закона којим се уређују порези на имовину који је био на снази на дан на који би пореска обавеза настала у складу са чланом 17. ст. 1. до 4, односно чланом 29. ст. 1. до 7. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02– др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11 и 57/12–УС) да је пријављена у прописаном року.

Према томе, кад оставилац иза себе није оставио тестамент, на имовину коју у припадајућем законском делу наследе лица која се у односу на оставиоца налазе у првом наследном реду, порез на наслеђе и поклон се не плаћа. С тим у вези, у конкретном случају, на наслеђе по 1/5 заоставштине које иза оставиоца остваре његових пет законских наследника првог наследног реда (супруга и четири ћерке), порез на наслеђе се не плаћа.

Физичка деоба наследничке заједнице извршена између наследника у сразмери са идеалним наследним деловима сваког од наследника (тј. кад величина вредности која припада сваком од наследника после деобе одговара вредности његовог наследног дела пре деобе), са пореског становишта не представља промет и на њу се порез на наслеђе и поклон не плаћа, независно од тога да ли је деоба извршена у оставинском поступку или по правоснажности решења о наслеђивању.

Међутим, кад наследници изврше физичку деобу наслеђене имовине у несразмери са припадајућим идеалним наследним деловима, при чему наследник који стиче имовину веће вредности од вредности његовог наследног дела пре деобе, не исплаћује накнаду наследнику који стиче имовину мање вредности, таква деоба са пореског становишта представља поклон на разлици између права стеченог деобом и припадајућег идеалног наследног дела, на који се порез на поклон плаћа, осим у случају постојања законског основа за ослобођење од тог пореза.

С тим у вези, имајући у виду да се ћерка у односу на мајку налази у првом наследном реду по законском реду наслеђивања, применом члана 21. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон) порез на поклон се не плаћа на имовину коју ћерка/ћерке стекну поклоном од своје мајке, па и кад је тај поклон учињен физичком деобом наслеђене имовине између њих (уколико је супруга оставиоца уједно и мајка његових ћерки), која је извршена у несразмери са припадајућим идеалним наследним деловима, тако што је мајка стекла имовину мање вредности од вредности њеног наследног дела пре деобе, а ћерка/ћерке које ту имовину стичу од мајке на име тог стицања не исплаћују накнаду мајци.

Такође, применом члана 21. став 1. тачка 4) Закона порез на поклон не плаћа се ни на имовину коју је конкретни наследник стекао физичком деобом наследничке заједнице у вредности већој од припадајућег наследног дела – ако би тај део наследио иза пок. оца – да се наследник који му је тај део уступио одрекао наслеђа. Имајући у виду да наследни део оставиочевог детета које неће да наследи наслеђују његова деца (унуци оставиочеви), а кад неки од оставиочевих унука не може или неће да наследи, његов део наслеђују његова деца (прауници оставиочеви) и тако редом све докле има оставиочевих потомака, произлази да се право на пореско ослобођење по том основу може остварити под условом да оставиочево дете – наследник који тај део уступа другом наследнику, нема потомке који могу и хоће да наследе.

Министарство финансија напомиње да се, почев од 30. маја 2013. године, од опорезивања порезом на поклон изузимају новац, права, односно ствари из члана 14. ст. 2. и 3. Закона, које поклоно-примац прими на поклон од конкретног лица – за вредност поклона до 100.000 динара у једној календарској години. Имајући у виду да у захтеву није наведено да ли је порески поступак започет пре или од 30. маја 2013. године, односно да ли је и када надлежни

орган сазнао за наслеђе и поклон у конкретном случају, одговор је сачињен под претпоставком да је пореска обавеза настала даном правоснажности решења о наслеђивању од 30. маја 2013. године или касније.

У сваком конкретном случају надлежни порески орган цени чињенице од утицаја на постојање и висину пореске обавезе на наслеђе и поклон, односно на постојање права на пореско ослобођење (што подразумева и да ли је физичка деоба наслеђене имовине учињена у сразмери са идеалним наследним деловима, који наследници су деобом стекли имовину веће а који имовину мање вредности, да ли би наследници наследили део имовине другог наследника – да се тај други наследник одрекао наслеђа, да ли је решење о наслеђивању постало правоснажно закључно до 29. маја 2013. године или након тог датума и, с тим у вези, који закон се примењује на утврђивање пореза на наслеђе и поклон, односно колика је вредност новца, права и ствари која се изузима од опорезивања порезом на поклон – за поклон примљен од истог поклонопримца у једној календарској години ...).

27. Захтев за ослобођење од пореза на имовину за кућу за становање или за њено разврставање у друкчију зону од прве зоне у коју је разврстана

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-01-00090/2015-04 од 5.6.2015. год.)

Према одредби члана 5. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон) основица пореза на имовину за непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са овим законом.

Вредност непокретности из става 1. овог члана, осим земљишта, може се 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 године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину и која је објављена у складу са овим законом (члан 5. став 3. Закона).

Према члану 5. став 4. Закона, ако скупштина јединице локалне самоуправе не утврди висину стопе амортизације, или је не утврди у складу са овим законом, или је утврди, а не објави у складу са ставом 3. овог члана, код утврђивања пореза на имовину вредност непокретности из става 1. овог члана не умањује се за амортизацију.

Одредбом члана 6. став 1. Закона прописано је да се вредност непокретности из члана 5. овог закона утврђује применом следећих елемената:

- 1) корисна површина;
- 2) просечна цена квадратног метра (у даљем тексту: просечна цена) одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.

Према одредби члана 6. став 2. Закона, корисна површина земљишта је његова укупна површина, а корисна површина објекта је 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).

Према одредби члана 6. став 3. Закона, зоне из става 1. тачка 2) овог члана 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 (у даљем тексту: зоне).

Јединица локалне самоуправе дужна је да на својој територији одреди најмање две зоне у складу са ставом 3. овог члана (члан 6. став 4. Закона).

Према одредби члана 6. став 5. Закона, просечну цену одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе утврђује свака јединица локалне самоуправе актом надлежног органа, на основу цена остварених у промету одговарајућих непокретности по зонама у периоду од 1. јануара до 30. септембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: текућа година).

Просечна цена у зони у којој није било најмање три промета (у даљем тексту: зона у којој није било промета) одговарајућих непокретности у периоду из става 5. овог члана, за те непокретности утврђује се на основу просека просечних цена остварених у граничним зонама у којима је у том периоду било најмање три промета одговарајућих непокретности (члан 6. став 6. Закона).

Граничне зоне из става 6. овог члана су зоне чије се територије граниче са зоном у којој није било промета, независно од тога којој јединици локалне самоуправе припадају (члан 6. став 7. Закона).

Према одредби члана 6а став 1. Закона, за сврху утврђивања основице пореза на имовину непокретности се разврставају у следеће групе одговарајућих непокретности:

- 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.

Ослобођења од пореза на имовину прописана су чланом 12. Закона и чланом 39. став 2. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 47/13).

Према томе, ослобођење од пореза на имовину може се остварити само када за то постоји законски основ. Нема законског основа да се обвезник пореза на имовину ослободи тог пореза из разлога што се, како се наводи, кућа за становање налази у ужој градској зони у улици са уздужним нагибом преко 15%, са једносмерним режимом саобраћаја, без изграђеног тротоара, са коловозом који је у лошем стању, што је у улици забрањен саобраћај за теретна возила, што се смеће ретко износи ...

На висину пореске обавезе по основу пореза на имовину за кућу за становање обвезника који не води пословне књиге од утицаја је не само висина пореске основице, већ и стопа по којој се утврђује порез и евентуално право конкретног обвезника на порески кредит. Уз претпоставку да је јединица локалне самоуправе донела и објавила акт о зонама и о просечним ценама квадратног метра одговарајућих непокретности у зонама – до 30. новембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину, пореска основица за кућу за становање је вредност те куће која се добија множењем њене корисне површине и просечне цене квадратног метра кућа за становање у зони у којој се конкретна кућа налази (у даљем тексту: просечна цена квадратног метра). Ако је скупштина јединице локалне самоуправе на чијој територији се конкретна кућа налази у складу са чланом 5. Закона донела одлуку о висини стопе амортизације за коју се умањује вредност

непокретности обвезника који не воде пословне књиге, вредност куће за становање која чини пореску основицу утврђена применом корисне површине и просечне цене квадратног метра умањује се и за амортизацију.

Нема законског основа да се основица пореза на имовину за кућу за становање која се налази у првој зони утврди применом просечне цене квадратног метра кућа за становање у зони која није прва.

28. а) Да ли опорезивање порезом на имовину права својине на стамбеној згради – кући за становање зависи од врсте тврдог материјала од кога је објекат изграђен?

б) Када се обавеза пореза на имовину утврђује за кућу за становање чији је једини власник физичко лице, шта чини корисну површину тог објекта за сврху утврђивања вредности те непокретности?

в) Ако је кућа за становање објекат, који је јединствена употребно–економска целина, оспособљен за уобичајено коришћење само на једном од два грађевинска нивоа, а други ниво није оспособљен за коришћење јер не располаже уобичајено потребним инсталацијама и опремом да би се тај део објекта могао користити (нпр. зидови нису измалтерисани, нема електричне и водоводне инсталације, нема уграђену столарију...) и његово коришћење фактички није омогућено или отпочело, да ли је настала обавеза пореза на имовину за тај други ниво објекта?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00065/2015-04 од 5.6.2015. год.)

а) Према одредби члана 2. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС,

47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), порез на имовину из члана 1. тачка 1) овог закона (у даљем тексту: порез на имовину), плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари.

Одредбом члана 2. став 2. тачка 2) Закона прописано је да се непокретностима, у смислу става 1. овог члана, сматрају стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови (у даљем тексту: објекти).

Према томе, право својине на стамбеној згради – кући за становање, као непокретном објекту на територији Републике Србије, конституисано у корист физичког лица, предмет је опорезивања порезом на имовину, независно од врсте тврдог материјала од кога је тај објекат изграђен (камен, цигла, блокови, мешовити материјал ...).

б) Основица пореза на имовину за непокретност пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са овим законом (члан 5. став 1. Закона).

Према одредби члана 6. став 1. Закона, вредност непокретности из члана 5. овог закона утврђује се применом следећих елемената:

- 1) корисна површина;
- 2) просечна цена квадратног метра (у даљем тексту: просечна цена) одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.

Одредбом члана 6. став 2. Закона прописано је да је корисна површина земљишта – његова укупна површина, а корисна површина објекта је 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).

Вредност непокретности из члана 5. став 1. Закона, осим земљишта, може се 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 године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину и која је објављена у складу са овим законом (члан 5. став 3. Закона).

Дакле, почев од 1. јануара 2014. године, основица пореза на имовину за објекат физичког лица – пореског обвезника који не води пословне књиге за који је пореска обавеза настала, је вредност објекта која се утврђује применом елемената корисне површине објекта и просечне цене квадратног метра одговарајућих објеката у зони у којој се налази објекат за који се утврђује порез, под условом да је јединица локалне самоуправе до 30. новембра године која претходи години за коју се утврђује порез објавила те просечне цене. Вредност непокретности може се умањити за амортизацију по стопи до 1% годишње применом пропорционалне методе, а највише 40%, почев од истека сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција објекта – ако је скупштина јединице локалне самоуправе у складу са чланом 5. Закона утврдила и објавила одлуку о висини стопе амортизације за коју се умањује вредност непокретности која чини основицу пореза на имовину.

Имајући у виду да је корисна површина објекта – 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), када се пореска обавеза утврђује за кућу за становање чији је једини власник физичко лице, корисну површину тог објекта чини збир подних површина између унутрашњих страна спољних зидо-

ва објекта искључујући површине балкона, тераса, лођа и неадаптираних таванских простора. То значи да се и површина просторија које су делом испод нивоа земље, као и површина степенишног простора који је унутар спољних зидова објекта, укључује у корисну површину конкретне куће за становање.

в) 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 (члан 10. Закона).

Према томе, ако је кућа за становање објекат који је јединствена физичка и функционална употребна целина која пружа заштиту од временских и спољних утицаја, са уобичајено потребним инсталацијама, постројењима и опремом, што је чини принципијелно оспособљеном за коришћење, за њу је пореска обавеза настала независно од чињенице да ли се користи цела, њен део или се не користи.

Међутим, ако је кућа за становање објекат који је јединствена употребна – економска целина оспособљен за уобичајено коришћење само на једном од два грађевинска нивоа, а други ниво није оспособљен за коришћење јер не располаже уобичајено потребним инсталацијама и опремом да би се тај део објекта могао користити (на пример, зидови нису измалтерисани, нема електричне и водоводне инсталације, нема уграђену столарију ...) и његово коришћење фактички није омогућено или отпочело, а употребна дозвола за објекат није издата, по мишљењу Министарства финансија пореска обавеза за тај део није настала. У сваком конкретном случају надлежни орган јединице локалне самоуправе утврђује чињенично стање из кога опредељује да ли је пореска обавеза настала.