



Стална конференција  
градова и општина

Савез градова и општина



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Swiss Agency for Development  
and Cooperation SDC

**Драган Спирић**

# **Упоредна пракса опорезивања правних лица порезом на имовину**

Пројекат *Институционална подршка СКГО*

Београд, 2011



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Swiss Agency for Development  
and Cooperation SDC

Анализа је резултат рада Сталне конференције градова и општина (СКГО) у оквиру пројекта „Институционална подршка СКГО“. Пројекат финансира Швајцарска агенција за развој и сарадњу (SDC), а спроводи Стална конференција градова и општина. Анализа не представља званичан став Швајцарске агенције за развој и сарадњу. Аутор анализе је искључиво одговоран за информације које се у њој налазе.

# Садржај

Увод.....	5
<b>1. Опорезивање имовине правних лица .....</b>	<b>7</b>
1.1. Фискална политика.....	7
1.2. Правна лица.....	7
1.3. Имовина привредног друштва.....	8
1.4. Право својине.....	8
1.5. Историја пореза .....	9
1.6. Шта је порез на имовину? .....	9
1.7. Номиналан и реалан порез на имовину .....	10
1.8. Сврха опорезивања.....	11
<b>2. Утицај пореске структуре на БДП .....</b>	<b>13</b>
<b>3. Максимирање прихода локалних самоуправа од пореза на имовину правних лица ..</b>	<b>19</b>
<b>4. Порез на имовину у међународној перспективи.....</b>	<b>23</b>
4.1. Улога пореза на имовину .....	23
4.1.1. Порез на имовину као извор прихода.....	23
4.1.2. Порез на имовину као локални приход.....	25
4.2. Системи и методи процењивања имовине .....	25
4.2.1. Процењивање на бази површине.....	25
4.2.2. Процењивање на бази тржишне вредности .....	26
4.2.1.1. Књиговодствена vs тржишна вредност.....	27
4.2.3. Процењивање вредности на бази ренте .....	28
4.2.4. Површински vs тржишни приступ у процењивању.....	29
4.3. Самопроцењивање имовине.....	30
4.4. Порески третман имовине правних лица .....	31
4.5. Администрирање пореза на имовину .....	32
4.5.1. Централна vs локална администрација .....	33
4.5.2. Поступак опорезивања имовине.....	34
4.5.2.1. Идентификација имовине .....	34
4.5.2.2. Припрема пореских решења и жалбени поступак.....	35
4.5.2.3. Издавање пореских решења, сакупљање прихода и наплата прихода ...	36
<b>5. Упоредни приказ опорезивања правних лица порезом на имовину .....</b>	<b>39</b>
5.1. Надлежност у погледу пореског регулисања.....	39
5.2. Кључни елементи пореза на имовину у међународној пракси .....	40
5.3. Порески третман невладиних организација по питању пореза на имовину .....	46

<b>6. Порез на имовину у Србији .....</b>	<b>49</b>
6.1. Закон о порезима на имовину .....	49
6.1.1. Предмет опорезивања.....	49
6.1.2. Порески обвезник.....	50
6.1.3. Пореска основица .....	50
6.1.3.1. Основица и амортизација.....	51
6.1.4. Пореска стопа .....	51
6.1.5. Пореска ослобађења.....	53
6.1.6. Администрирање пореза на имовину.....	55
6.2. Порез на имовину и накнада за коришћење грађевинског земљишта.....	57
6.2.1. Уредба о праву на конверзију права коришћења у право својине уз накнаду .....	57
<b>7. Због чега је порез на имовину стављен у други план?.....</b>	<b>63</b>
<b>Закључак .....</b>	<b>65</b>
<b>Литература.....</b>	<b>67</b>

## Увод

Систем финансирања локалне самоуправе у Србији суочава се са бројним проблемима и изазовима, нарочито последњих година, у време светске економске кризе. Процес децентрализације у Србији формално започет доношењем Закона о финансирању локалне самоуправе 2006. године потом утемељиван бројним Закономима (Закон о локалној самоуправи, Закон о порезима на имовину, Закон о пореском поступку и пореској администрацији, Закон о јавном дугу итд...), недвосмислено је показао своју економску оправданост. Међутим, упоредо са позитивним ефектима на финансије локалне самоуправе, током година су се идентификовали проблеми везани за начин и поступак обрачуна и прикупљања изворних прихода међу којима порези на имовину имају највећи приоритет. Дискусије у академским круговима и критике на рачун логике и (не)праведности законског решења по питању пореза на имовину у 2009. и 2010. години резултирале су доношењем Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 101/10) крајем 2010. године.

Принцип који би се морао поштовати у Србији како не би дошло до вештачких дисторзија у економским одлукама појединаца и компанија јесте пореска неутралност. Како би се ова неутралност остварила кроз порески систем, неопходно је да порез на имовину једнако терети имовину физичких и правних лица, што до сада није био случај. У многим земљама је уобичајна пракса да се правна лица опорезују по вишим стопама од физичких из различитих разлога али највише политичких. У Србији је у 2011. години након последњих измена Закона, ситуација супротна у односу на светску праксу, имовина физичких лица је лишена многих олобођења (морамо рећи нелогичних), док је опорезивање имовине правних лица, задржавањем књиговодствене вредности као основице за процењивање вредности имовине, а с обзиром на уобичајено мале вредности у пословним књигама, остало не реформисано, те је јасно да овакав порез на имовину релативно више оптерећује физичка него правна лица. Разлоге за овако устројен порез на имовину можемо тражити у жељи законодавца да подстакне привредну активност, или можда жељи да се стимулише увећавање имовина правних лица како би се лакше наплатила дуговања, или можда непостојање довољног административног капацитета за тржишно вредновање имовине итд. Који год били разлози за неједнак третман пореских обвезника, они морају бити поткрепљени објективним параметрима и анализом утицаја пореза на имовину на доношење економских одлука пореских обвезника.

Тематика овог рада обухвата све елементе пореза на имовину код правних лица, како у теоријском тако и у емпиријском смислу, везу између пореске структуре и стопе раста БДП-а, упоредну праксу земаља ОЕЦД-а, анализу стања у Србији, као и предлоге за измену важећег Закона о порезима на имовину.



# 1. Опорезивање имовине правних лица

## 1.1. Фискална политика

Иако је капитализам у почетку био заснован на немешању државе у привредне послове, показало се да су државне интервенције ипак неопходне. Капитализам је био немоћан да се самостално извуче из сваке кризе у коју западне. Из тог разлога капиталистичке државе још од тридесетих година прошлог века почињу да предузимају ефикасне мере, са циљем обезбеђивања стабилног привредног развоја и пуне запослености.

Постоји неколико метода које капиталистичка држава користи за спровођење одређених мера, које подразумевају улагање државног новца у оне гране производње за које је приватни капитал мање заинтересован или уопште није заинтересован. Тиме држава подстиче повећање ефективне тражње. Прва у низу јесте активна буџетско-пореска политика, или краће, фискална политика.

Фискална политика (енгл. *fiscal policy*) је скуп свих мера једне државе (владе) којима се утиче на зараде, имовину, акумулацију физичких и правних лица с циљем прикупљања средстава за финансирање јавне потрошње. Такође, коришћењем фискалних инструмената (пореза, јавних расхода, јавног дуга) држава утиче на укупне трошкове: зараде, запосленост, привредни раст итд.

Примарни задатак фискалне политике је прикупљање новца у државну благajну и његово трошење. Фискална политика се састоји од пореске политике и политике јавних расхода. То је политика државе која се огледа у променама величине и структуре јавних расхода, као и све промене у структури пореских захватања, тј. промене у величини и структури јавних прихода. Ове промене разумљиво реализују државни органи.<sup>1</sup>

## 1.2. Правна лица

Правно лице није резултат природног догађаја, већ је резултат друштвених односа. Оно не настаје природним путем већ из потребе друштва да одређеној друштвеној творевини пружи правну заштиту.<sup>2</sup>

Са становишта савременог учења, правним лицем треба сматрати организовани скуп физичких лица који има своју посебну имовину која му служи за обављање дефинисане делатности и које је признато од стране правног поретка.

Организован скуп физичких лица подразумева творевину која настаје на начин прописан законом, који има правила о својој организацији (оснивачки акт, статут), органе преко

<sup>1</sup> Цветановић, С, Јовановић Д, *Економија*, Економски факултет, Ниш, 2006. год

<sup>2</sup> Дабић, Љ, Споровић – Јовановић, Л, *Трговинско право*, Економски факултет, Београд, 2008. год

којих остварује своју пословну способност и има свој материјални и персонални елемент (супстрат). Имовина мора припадати правном лицу. Она је строго наменска, јер служи за обављање делатности или остварење постављеног циља и за намирање преузетих обавеза. Најзад, правни поредак такву творевину мора признавати, тј. предвиђати је својим прописима као субјекат права. Недостатак било ког од наведених елемената ускраћује једној творевини статус правног лица и правну пословну способност.

Развој правних лица у већем обиму започиње са развојем крупне робне привреде, односно са развојем капиталистичких друштвено-економских односа. Друштвени значај правних лица је огроман. Пошто превазилазе економску моћ и животни век појединца, правна лица могу да обављају шири спектар активности у дужем временском интервалу него појединац. Преко њих се остварују бројни друштвено-економски, политички, привредни, друштвени и социјални циљеви. Значај правних лица се повећава, јер су временом циљеви друштва све богатији, разноврснији и сложенији. Правноорганизациони облици у привреди су носиоци привредног живота.

### 1.3. Имовина привредног друштва

Економску основу сваког правног лица чини његова имовина. То је материјални супстрат правног лица. Имовину чине сва права која, као једна целина, укупност, припадају привредном друштву као правном лицу. Привредно друштво има своју имовину која је посебна, одвојена од имовине чланова друштва и наменске је природе, јер служи за обављање регистроване делатности и за намирање привредног друштва.

Имовину привредног друштва формирају њени оснивачи. Наиме, ортаци, чланови и акционари привредног друштва дужни су да уложе своје уговорене улоге у имовину друштва, сагласно закону, оснивачком акту, уговору или другом акту друштва. Унети улози постају имовина привредног друштва које постаје њихов власник.

Пошто је имовина друштва јединствена, привредно друштво може имати само једну имовину, којом одговара за своје обавезе у извршном, ликвидационом и стечајном поступку.<sup>3</sup>

Имовина привредног друштва мора бити вреднована, тј. изражена у новцу. Имовина привредног друштва налази се у правном промету, као и само привредно друштво. Структуру имовине чине: право својине на покретним и непокретним стварима, новчана средства, хартије од вредности и друга имовинска права.

### 1.4. Право својине

Право својине је стварно право које се може имати на стварима. Према томе, објекат својине су ствари у праву. Право својине је самовласт на стварима коју има носиоц овог права. Право својине је апсолутно стварно право које делује према свима, јер то право титулара својине морају сви поштовати. Поштовање тога права састоји се у обавези свих лица да се уздрже од повреде, угрожавања тога права и његовог оспоравања. Сваком праву правни поредак предвиђа и одређена ограничења: у погледу предмета, у погледу права својине и у погледу субјекта.

<sup>3</sup> Дабић, Љ, Споровић – Јовановић, Л, *Трговинско право*, Економски факултет, Београд, 2008. год

Од апсолутних права треба разликовати права која су по својој природи релативна, јер делују *inter partes*, имовинска су и у погледу трајања временски ограничена.<sup>4</sup>

Право својине у себи садржи три овлашћења која се називају својинска овлашћења. То су: овлашћење држања, односно овлашћење употребе и коришћења, овлашћење плодуживања, тј. уживање плодова ствари и овлашћење располагања ствари, тј. овлашћење отуђења.

## 1.5. Историја пореза

Од када постоји држава постоји и потреба да се она финансира. Начин њеног финансирања се веома мењао током времена.

У старија времена (антика и средњи век), порези су били мање важни него данас, а држава и владалац више су се ослањали на приходе од крунске земље и рудника племенитих метала, који су се налазили у владаочевој својини. Владалац је, као власник свега постојећег, користио и рад поданика за своје и државне потребе, а без опорезивања. Снажније државе наплаћивале су трибут од покорених држава.

Ипак, и тада су постојали извесни порези, односно дажбине. У Египту се помињу порез на уље за кување и главарина, у Грчкој царина и главарина на робове и странце, у Риму главарина у ранијем периоду, а касније порез на наслеђе и на промет (жито, со), као и царина.

И у средњем веку приходи од крунских домена остају важан извор прихода владоца и државе, али се шире порези у облику главарине, пореза на земљу и наслеђе и разних других дажбина. Део пореза плаћа се у натури, као део жетве или у стоци. Црква стиче велике приходе кроз разне дажбине.

Појава и раст многих пореза чврсто је везана за ратове и потребу коју они доносе да се у кратком року знатно повећа државни приход. Тако је први порез на доходак грађана уведен у Енглеској 1799. године како би се финансирао рат са Наполеоном. И касније су скокови у опорезивању резултат ратова (на пример, I и II светског), после којих порески терет није у потпуности враћан на пређашњи ниво.

Прогресиван порез на доходак уведен је први пут у Пруској 1853, а затим у другим земљама (Британија 1907, САД 1913, Француска 1917).

У Енглеској је у средњем веку наплаћиван порез и за сваки прозор на згради. Порески обвезници су зато зазидавали прозоре да би плаћали мањи порез. Последица такве пореске политике се и данас може видети на неким зградама у Лондону.

## 1.6. Шта је порез на имовину?

Порези на имовину представљају један од најстаријих пореских прихода. У почетку, постојао је општи порез на укупну имовину, али је касније подељен у различите врсте опорезивања имовине покретне и непокретне. У земљама са развијеним економијама, основна функција ове врсте пореза је да обезбеди средства за локалне самоуправе. Како је порез на имовину самосталан и независтан извор финансирања локалних заједница, пореска стопа се утврђује на локалном нивоу, али та аутономија је обично ограничена у извесној мери - правних параметара у оквиру

<sup>4</sup> Дабић, Љ, Споровић – Јовановић, Л, *Трговинско право*, Економски факултет, Београд, 2008. год

којих локални скуп пореских стопа може да варира. Порески обвезници, правна и/или физичка лица, су власници или корисници некретнина. Пореска основица је у већини случајева вредност земљишта и објеката. Што се тиче опорезивања земљишта, узима се у обзир широка лепеза критеријума на основу којих се утврђује износ пореза. Као критеријуми се наводе локација, инфраструктура, квалитет земљишта итд.

## 1.7. Номиналан и реалан порез на имовину

Иза израза *порези на имовину* стоје разни порези. Теорија познаје бројне поделе. Сви они имају за основу имовину, али се она као порески објект појављује у различитим позицијама. Имовина у својој статистици показује постојање економске снаге, као што и прелаз имовине из једних у друге руке, имовина у динамици, индицира постојање економске снаге осим имовине. Чињеница да се вредност имовине повећава реално у неком периоду без акције њеног титулара, ствара основ да се имовина порески третира. Практично, имовину порески третирамо у њеној статистици, динамици и по основу њеног реалног увећања. Овде се акценат ставља на имовину у статистици.<sup>5</sup>

Имовина у *статистици* може да буде само основ за плаћање пореза и онда се говори о тзв. номиналном порезу на имовину, али може да буде и извор и онда се говори о тзв. реалном порезу на имовину.

Номинални порез на имовину је један од најстаријих пореза и плаћа се периодично, не из имовине, већ из обвезникових прихода. То је непосредан порез јер терети нето вредност имовине (ређе бруто) исказану у новцу, било да је у својини правних, било физичких лица. Предмет опорезивања је како покретна, тако и непокретна имовина.

Номинални порез на имовину је субјективан порез и приликом његовог обрачунавања обвезнику се признају олакшице и ослобођења личног и предметног карактера. Будући да је овај порез по свом карактеру општи порез, то су олакшице врло ретке и везују се за поштовање међународних споразума и конвенција.

Основицу овог пореза чини вредност имовине коју је често тешко утврдити, нарочито када је реч о непокретностима.

Једна од карактеристика овог пореза је и услов редовног плаћања - ниска и по правилу пропорционална стопа. Израчунато је да стопи од 1% код овог пореза одговара стопа од 20% код пореза на доходак.

Интересантно, али овај порез није заступљен у пореским системима свих савремених држава. Његов фискални значај по правилу није велики, али социјални и економски јесте. Учешће пореза на имовину у укупним пореским приходима савремених држава је неравномеран. У САД и Великој Британији удео овог пореза је преко 8%, у Француској, Немачкој и Холаднији између 1% и 4%, а у већини осталих земаља (Аустрија, Швајцарска, Грчка, Италија) удео овог пореза је маргиналан. Међу државама са малим ућешћем пореза на имовину укупним фискалним приходима спада и Србија (око 0,7%).

Порез на имовину заправо, има функцију допунског пореза порезу на доходак јер га плаћају поред физичких и сва правна лица, уз одеђене олакшице. Пореске олакшице могу да обухвате делатност коју правно лице обавља.

*Реалан порез на имовину*, за разлику од номиналног пореза на имовину реални порез на имовину је нередован порез. Како се номинални порез на имовину плаћа из прихода, прави

<sup>5</sup> Раичевић, Б, *Јавне финансије*, Економски факултет, Београд, 2008. год

порез на имовину је реални порез на имовину, будући да се плаћа из имовине односно из супстанце. Овај порез је ванредан порез и углавном се јавља у ванредним ситуацијама када треба обезбедити изузетно велика средства. Из овога је јасно да је битна карактеристика овог пореза његова висока и по правилу, прогресивна стопа (од 10-65%, а понекад и 10-100%).

Према дефиницији, ванредни порези су по правилу једнократни порези који се могу платити једнократно, али и у више рата и у дужем временском периоду.

## 1.8. Сврха опорезивања

Основна сврха убирања пореза је финансирање буџета и прописаних надлежности државе и њених јединица. Порези су најважнији извор буџета и без њих држава не би могла да функционише и финансира јавна добра и заједничке потребе, као што су одбрана, заштита својине и права грађана, јавни ред и мир, образовање, здравство, инфраструктура и слично.

Поред овог главног циља, други циљеви опорезивања су:

- редуистрибуција дохотка или имовине, где се неки обвезници оптерећују порезом више, а други мање,
- дестимулисање нежељеног понашања, као потрошње дувана и алкохола кроз високе акцизе,
- уградња стабилизатора укупног дохотка земље кроз прогресивно опорезивање, како верују неки економисти.

Важна особина појединих пореза је врста пореске стопе. Она може бити пропорционална, када стопа остаје иста без обзира на раст дохотка, прогресивна, када стопа расте са повећањем дохотка, и регресивна, када се стопа смањује са повећањем дохотка.



## 2. Утицај пореске структуре на БДП

Теорија јавних финансија указује да сви порези сем паушалних, доводе до дисторзија у економији једне земље, и ти поремећаји могу се одразити позитивно и негативно на привредни раст. На пример, утицај релативно високог пореза на потрошњу на кретање цена је евидентан, такође и на спољнотрговинску размену, самим тим дефинитивно има последица и по БДП.

Велики број студија је у многим земљама истраживало везу између укупног пореског оптерећења и јавних расхода са привредним растом, али консензус о постојању те везе није постигнут. То није изненађење јер, генерално, величина јавног сектора има два супротна ефекта: Већи порези значе веће трошкове пословања привреде и становништва, а са друге стране већи јавни расходи посебно они у инфраструктуру подстичу привредни раст. Чак, иако се утврди нека зависност између величине јавних расхода и раста БДП-а, далеко је од јасног који су правци те зависности. Један од првих научних радова који истражују зависност економског раста и фискалних варијабли је рад економисте Бароа (1989, 1991), који је анализирао – поред осталих варијабли- реалну јавну потрошњу и реални БДП као регресор (зависна варијабла), и пронашао значајно негативну корелацију са економским растом. Коестер и Корменди (1989), су користили просечне и маргиналне пореске стопе (које су добијене преко односа укупних пореских прихода у БДП-у), али нису разграничили утицаје појединих пореских инструмената. За разлику од Бароа, они су пронашли слабе доказе о односу између нивоа пореских стопа и економског раста. Левин и Ренелт (1992) такође нису успели да пронађу чврсте доказе у анализираним земљама о вези између различитог убирања пореских облика и раста. Такође неуверљив доказ о овој вези, презентовао је Слемрод (1995), који за земље ОЕЦД-а није пронашао неку очигледну везу или назнаке повезаности између пореских стопа и БДП-а по становнику. Фостер и Хенрексон (2001) су истраживали везу између привредног раста и величине државне администрације, и пронашли негативну везу између учешћа укупних јавних расхода у БДП-у и раста.

Сва ова истраживања су инспирисана тзв „Вагнеровим законом“ - док економије расту, учешће јавних расхода у БДП-у расте под утицајем пораста тражње за добрима и услугама које пружа јавни сектор. Иако може бити мање расправа око утицаја пореске структуре на раст, него утицаја нивоа пореског оптерећења, све тврдње морају бити поткрепљене емпијским доказима, и не могу се узимати здраво за готово.

Овај одељак разматра однос између структуре пореза и економског раста коришћењем регресионе анализе којом се показује зависност стопе раста БДП-а од промене учешћа одређених у укупним порезима. За ову анализу коришћен је прилагођени модел раста из теорије привредног развоја и подаци за 21. земљу ОЕЦД-а у периоду од 1971-2004. Резултати ове анализе показују да су порези на доходак повезани са нижим стопама раста за разлику од пореза на потрошњу и имовину. Порези на имовину а посебно порези на непокретности, према овој анализи су највише „growth-friendly“, следе их порези на потрошњу затим порези на доходак грађана а као порез са најнегативнијим утицајем на БДП per capita истиче се порез на добит предузећа.

У разматрању праваца реформе пореског система једне земље, идентификовање утицаја различитих пореских облика на привредни раст је веома корисно без обзира на то да ли је ниво пореског оптерећења разматран или не. Још један разлог фокусирања на пореску структуру уместо на ниво пореског оптерећења, јесте тај што укупно пореско оптерећење рефлектује социјалне преференције преко величине јавног сектора, док је пореска структура први и најважнији инструмент за реализацију тих циљева. Владе могу разматрати промене у структури пореза како би минимизирале негативне ефекте пореза на раст и да у исто време задрже жељени ниво јавних услуга и добара. Циљ ове анализе је идентификовање оних пореских облика који су повезани са највишим стопама раста у анализираним подацима за 21. земљу ОЕЦД-а.

Докази који су презентовани у овој анализи су базирани на стандардном емпиријском моделу раста који представља једну врсту симбиозе неокласичних и кејнзијанских модела раста. Држећи укупну масу пореских прихода на истом нивоу, параметри пореске структуре су унети у регресију<sup>6</sup> раста како би се оценила веза између пореске структуре и БДП-а per capita. Круцијална ствар у овој анализи је да су све специфичности и резултати процењени у условима „буџетског ограничења“, тј. ако би се смањило један порез, други порези морају бити повећани како би укупни порески приходи остали исти. Ово једноставно ограничење омогућује нам процену промена у пореској структури које не мењају висину укупних прихода, а са друге стране пружа директно упоређење између различитих пореских категорија и стопа раста.

Веома занимљиви али и чврсти закључци навиру на основу ове анализе. Веће ослањање на порезе на доходак је повезано са нижим стопама раста БДП-а per capita од пореза на потрошњу и имовину. У оквиру пореза на доходак, порези на добит (приходе) привредних друштава су повезани са нижим стопама раста БДП-а per capita, него порези на доходак грађана. У ствари, повећање удела пореза на добит предузећа у пореској структури се намеће као најмање привлачан избор у пореској политици ако је циљ раст стопе БДП-а. Упоредујући само порезе на потрошњу и порезе на имовину, који су се показали супериорнији од пореза на доходак, порези на имовину, а поготову порези на непокретности су доведени у везу са највишим стопама раста БДП-а по становнику. Ово рангирање пореских инструмената према повезаности са стопама раста је утемељено још више специфичним проверама, укључујући проверу и других детерминанти раста, специфичности земаља итд.

Пронаћи прави баланс између пореских облика није једини изазов за пореске реформаторе. Сами порески облици се могу дизајнирати да буду више или мање „growth-friendly“. На пример, порези на потрошњу (ПДВ, акцизе итд.) по општој јединственој стопи могу изазивати мање дисторзија него они са пореским ослобађањима и умањеним стопама за поједине категорије.

Налази неколико студија које су анализирале везу између пореске структуре са економским растом су пружила много јасније одговоре од студија које су се фокусирале на пореско оптерећење. Кнелер и група аутора (1999) праве разлику између дисторзивних пореза са једне стране, у које укључују порезе на доходак и имовину, и тзв. недисторзивне порезе са друге, где убрајају порезе на потрошњу. Њихов закључак је да први умањују раст док други не. Такође су закључили да су продуктивни јавни издаци корисни за раст док непродуктивни нису. Вилдмен (2001) је проучавала раст између 1965. и 1990. код 23. земље ОЕЦД-а, и закључила да је део пореских прихода који је прикупљен повећањем пореза на доходак негативно повезан са растом. Поред тога документовала је тенденцију пореза на потрошњу да подстичу раст. Швелнус и Арнолд (2008) као и Вартиа (2008) у

<sup>6</sup> Регресиона анализа – Статистичка техника за процењивање квантитативне везе између економске варијабле коју желимо да објаснимо (зависне варијабле) и једне или више независних варијабли.

својим одвојеним анализама документовали су негативне ефекте пореза на добит предузећа на продуктивност предузећа и индустрије, користећи широк спектар података у области привреде земаља ОЕЦД-а.

Фокус ове анализе је више на структури пореза него на њихов ниво оптерећења. Међутим, изоставити потпуно ниво пореског оптерећења који се веома разликује од земље до земље, би дефинитивно довело до погрешних корелација и закључака. Због тога су све регресије (зависности) које садрже ниво пореза изражен кроз учешће укупних прихода у БДП-у коришћене као контролне варијабле.

Када се постави ограничење укупних пореских прихода, свака промена код једног пореског инструмента изазива промену код осталих (најмање једног или више) како би укупни порески приходи остали на истом нивоу. Такви trade-off-ови при сталним пореским приходима, могу се исправно израчунати усвајањем предлога Кнелера и Гемела који предлажу процењивање регресија раста према једом имплицитном ограничењу. У овом случају, ограничење је сума удела свих пореских инструмената тј. један. Могуће је израчунати утицај појединачних пореских инструмената с аспекта постављеног ограничења, образложењем да је један порески инструмент изостављен како би се затворила пореска структура осталим. Другим речима, изостављени порески инструмент се посматра као резидуал који ће бити редукован уколико се остали инструменти повећају. Овај приступ делује убедљиво зато што процењује различите правце пореске политике у погледу измена пореског система, под претпоставком истог нивоа укупних пореских прихода како би се изабрала она структура која највише погодује расту. Тако на пример, један правац би био стављање пореза на потрошњу и имовину у други план, да би се утврдио дугорочан ефекат пореза на доходак на БДП по становнику уколико земља жели да се више ослони на порезе на доходак, прилагођавајући ниво пореза на потрошњу и имовину како би укупни порези остали на истом нивоу.

Табела 1. показује резултате стављања индикатора пореских облика у регресије раста. На дну табеле су приказани порези који су изостављени у конкретној регресији и који се посматрају као резидуали како би укупни порези остали исти. Иако резултати анализе приказују негативне коефицијенте за укупно пореско оптерећење, тешко је дати прецизну интерпретацију без детаљније анализе карактера јавних расхода који се финансирају прикупљеним порезима. Било би непримерено извући закључке на основу ових коефицијената, уколико се не спроведе дубља анализа.

**Табела 1.** Регресије раста према порезима<sup>7</sup>

Зависна варијабла	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
<b>Основни модел</b>					
Физички капитал	0.18*** (0.05)	0.25*** (0.05)	0.18*** (0.05)	0.16*** (0.05)	0.21 (0.45)
Хумани капитал	1.19*** (0.13)	1.30*** (0.12)	1.18*** (0.13)	1.40*** (0.11)	1.57*** (0.11)
Раст становништва	-0.08*** (0.01)	-0.08*** (0.01)	-0.07*** (0.01)	-0.07*** (0.01)	-0.07*** (0.01)
<b>Контролна варијабла</b>					
Општи ниво пореза (Укупни приходи/БДП)	-0.27*** (0.20)	-0.24*** (0.25)	-0.26*** (0.05)	-0.22*** (0.04)	-0.14*** (0.04)

<sup>7</sup> Jens Arnold, Do tax structures affect aggregate economic growth? Empirical evidence from a panel of OECD countries, OECD, 2008

Зависна варијабла	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
<b>Варијабле пореске структуре</b>					
Порези на доходак	-0.98*** (0.20)				
Порези на доходак физичких лица		-1.13*** (0.19)			
Порези на доходак правних лица		-2.01*** (0.32)			
Порези на потрошњу и имовину			0.93*** (0.20)		
Порези на потрошњу				0.74*** (0.18)	0.72*** (0.19)
Порези на имовину				1.45*** (0.43)	
Порези на имовину-Некретнине					2.47*** (0.84)
Порези на имовину-остали порези					-0.34 (0.51)
Исти ниво пореских прихода постигнут <b>прилагођавањем пореза на:</b>	Потрошњу и имовину	Потрошњу и имовину	Приходе	Приходе	Приходе

1. Стандардне грешке су приказане у заградама. \*значајан на нивоу од 10%; \*\*значајан на нивоу од 5%; \*\*\*значајан на нивоу од 1%

Прва процена упоређује порезе на доходак са порезима на потрошњу и имовину. Прецизније колона (1) процењује утицај на дугорочни БДП-а по становнику хипотетичке промене тежишта на порез на доходак, ако је таква реформа финансирана смањењем пореза на потрошњу и имовину. Регресиони коефицијенти показује негативне ефекте на БДП по становнику, и тај утицај је веома упечатљив. Колона (3) обрће логику и поставља исто питање на супротан начин. Показује да снажније ослањање на порезе на потрошњу и имовину, умањењем пореза на доходак би повољно утицао на БДП по становнику. Ово је једна од најважнијих закључака ове анализе. Порези на имовину су очигледо повезани са мањим БДП-а по становнику него порези на потрошњу.

У колони (2), порези на доходак су рашчлањени на порезе на доходак грађана и порезе на приходе предузећа, са порезима на потрошњу и имовину као резидуале. Оба пореска облика имају изражено негативане коефицијенте, што значи да имају значајан негативан утицај на раст, у поређењу са порезима на потрошњу и имовину. Поред тога, негативан ефекат пореза на приходе правних лица је много већи од пореза на доходак грађана. Закључак је да уколико пореска политика жели да смањење прихода од пореза на потрошњу или имовину надомести било повећањем пореза на доходак грађана било пореза на приходе предузећа онда њени креатори морају бити свесни умањења дугорочног раста БДП-а по становнику, с тим што би то умањење било још израженије уколико избор падне на порезе на приходе предузећа.

Колона (4) раздваја порезе на потрошњу и порезе на имовину, са порезима на доходак као резидуале. На основу регресионих коефицијената чини се да су и порези на потрошњу и порези на имовину више повезани са високим дугорочним растом БДП-а по становнику него порези на доходак. Као додаток, орјентација на опорезивање имовине показује већи каузалитет са високим стопама раста него код пореза на потрошњу. Порези на имовину су у овој колони приказани као хетерогена група, међутим даље рашчлањивање ове групе идентификује пореске облике који појединачно имају веће регресионе коефицијенте у односу на целу

групу. Због тога су у колони (5) приказани порези на непокретности и остали облици пореза на имовину. Овако разложена група показује да су порези на непокретности најзаслужнији за највећи регресиони коефицијент пореза на имовину од свих хетерогених пореских облика. Тај коефицијент је високо позитиван, показујући да су ови порези много бољи за економски раст од пореза на доходак који су резидуали у конкретной регресији. Остали облици пореза на имовину имају знатно мање коефицијенте. Даље раслојавање пореза на некретнине на порезе од физичких лица и порезе од правних лица показује да су први највише „growth-friendly“ од свих пореских облика који стоје на располагању креатору пореске политике.

Стављујући заједно резултате колоне од (1) до (5), долазимо до следећих закључака: Порез на приходе правних лица има најнегативнији утицај на БДП по становнику, следе га порези на доходак грађана. Порези на потрошњу имају релативно слабији утицај на економски раст, док порези на имовину, а посебно порези на некретнине се показују као најмање штетни по БДП.

Креатори пореске политике приликом доношења закључака на основу ове анализе морају узети у обзир две ствари: прва је што економски раст није једини циљ пореске политике а друга то што иако постоје чињенице о позитивном утицају на стопу раста БДП-а поједини облици пореза могу бити у одређеном тренутку политички непопуларни. Сви се слажемо око тога да је економски раст предуслов за побољшање животног стандарда, али исто тако и то да пореска политика није једини инструмент за остваривање тог раста. Друго све анализе различитих група земаља на основу емпиријских података, доводе до закључака који могу бити тачни на основу просека групе. Под специфичним условима у појединим земљама, потоји оправдан разлог очекивати одступања од генералних ставки које су представљене у овој анализи, и да поједини порези имају другачији утицај на економски раст. Ближе сагледавање конкретне земље је неопходно пре давања препорука на основу приказане анализе. У већини случајева пореске политике које се померају ка порезима на имовину и потрошњу, а нарочито које се удаљавају од пореза на приходе правних лица, имају веће изгледе да убрзају економски раст.



### 3. Максимизирање прихода локалних самоуправа од пореза на имовину правних лица

Опште је познато код правних лица, посебно комерцијалних, да је тражња за некретнинама високо еластична а капитал мобилан дугорочно. Претпоставимо да локалне самоуправе имају моћ да утврде различите пореске стопе за физичка и правна лица. Бек и Вилсон су међу првима који су дали модел оптималног опорезивања, којим су закључили да оптимална пореска стопа за комерцијалне објекте нижа од пореске стопе примењена на објекте чији су власници физичка лица. Модел показује да је промена у приходима ( $P$ ) према променама у пореској стопи ( $p$ ) једнака пореској бази  $B$  увећаној за коефицијент еластичности пореске базе ( $\epsilon$ ) у односу на пореску стопу:  $dP/dp=B(1+\epsilon)$ .

Овај модел се односи само на тржиште комерцијалних и индустријских некретнина правних лица. Локалне самоуправе морају одредити пореску стопу узимајући у обзир то да тражња за јавним услугама тих некретнина може бити високо еластична а капитал такође високо еластичан (мобилан) у дугом року. Базични резултат овог модела је да пореска стопа која дугорочно максимизира порез на имовину од правних лица је једнака количнику стопе капитализације имовине и еластичности њене понуде у локалној самоуправи ( $p_{\max} = r/b$ ). Даље, еластичност понуде комерцијалне и индустријске имовине зависи битно од еластичности понуде земљишта за те намене, која је под контролом локалне самоуправе кроз могућности зонирања земљишта.

Инверзна функција тражње за комерцијалним и индустријским некретнинама у локалној самоуправи је  $R = DQ^{1/\epsilon}$ , где је  $R$  годишња закупнина по јединици некретнине  $Q$ ,  $\epsilon < 0$  еластичност тражње која мења нагиб криве тражње. Еластичност тражње за некретнинама са којом се сусрећу мале локалне самоуправе на широј урбаној територији је велика. Грађевинска индустрија производи комерцијалне и индустријске некретнине по тржишним ценама на бази инверзне функције понуде  $V = AQ^{1/b}$  где је  $V$  тржишна цена јединице некретнине  $Q$ ,  $b$  је еластичност понуде која мења нагиб криве понуде. Еластичност понуде комерцијалних и индустријских некретнина зависи од еластичности понуде земљишта и структурног капитала (локалне инфраструктуре). У веома дугом року понуда структурног капитала је веома велика (можда и бесконачно велика). Еластичност понуде земљишта за одређену намену зависи од вредности земљишта за друге намене као и од склоности локалне самоуправе да зонирањем одређује употребу земљишта. Критично питање је да ли зонирање комерцијалне и индустријске употребе имовине прати тражњу на тржишту. Еластичност понуде земљишта за комерцијалну и индустријску употребу чини се важним фактором који одређује еластичност понуде комерцијалних и индустријских објеката инвеститора.

Сматра се да еластичност понуде комерцијалних и индустријских некретнина дугорочно зависи од еластичности понуде земљишта за ту употребу. Мат је дошао до обрасца за израчунавање еластичности понуде:

$$b = [\sigma(S_{LL} + S_{CC}) + e_L e_C] / (\sigma + S_{CL} + S_{LC}),$$

где је  $\sigma$  еластичност супституције капитала земљом у продукцији некретнина,  $S_L(S_C)$  је удео земљишта (капитала) у вредности некретнине, и  $e_L(e_C)$  је еластичност понуде земљишта (структурног капитала) која се односи на локалну самоуправу. У кратком року еластичности понуде земљишта и капитала су нуле, али у веома дугом року еластичност понуде структурног капитала у малим локалним самоуправама је веома велика-можда бесконачна. Са бесконачном еластичношћу понуде структурног капитала, еластичност понуде некретнина се може редуковати на:

$$b = (\sigma S_C + e_L) / S_L$$

Удео земљишта у вредности некретнине креће се отприлике у распону од 0.15 до 0.25 (капитала од 0.85 до 0.75). Постоје неколико емпиријских процена еластичности супституције капитала земљиштем за комерцијалне и индустријске некретнине. Еластичност варира по секторима, виша је за канцеларије, локале итд, а нижа за малопродајне и индустријске објекте. Емпиријске процене за комерцијални сектор према Клапу (1980) и Мекдоналду се крећу од 1,0 до 1,2. Емпиријски резултати Фалиса и Мекдоналда (1981) показују да је вредност  $\sigma$  за производни сектор од 0,70 до 0,77, за малопродају и трговину на велико 0,28 до 0,50. Претпостављајући да је удео земљишта у вредности некретнине 0,20 (а удео структурног капитала 0,80) еластичност понуде некретнина у дугом року је:

$$b = 4\sigma + 5e_L$$

На пример, ако је  $\sigma = 0.75$ ,  $b = 3 + 5e_L$  онда је  $p_{max} = r / (3 + 5e_L)$ . Пореска стопа која максимизира приходе од пореза на имовину правних лица је обрнуто сразмерна еластичности понуде земљишта за комерцијалну и индустријску употребу. Што је већа жеља локалних самоуправа да обезбеде земљиште за комерцијалну и индустријску употребу, мања ће бити пореска стопа која максимизира пореске приходе на дуги рок.

Овај образац се може користити за упоређење постојеће стопе пореза на имовину правних лица у локалној самоуправи. Основни образац за стопу која максимизира порез је  $p_{max} = r^* / b$  уколико је тражња за индустријским некретнинама савршено еластична. Уколико је капитал перфектно еластичан (мобиран), онда  $p_{max} = r^* / (3 + 5e_L)$ . Уколико је нека локална самоуправа у потпуности развијена (а знамо да није) и не жели да обезбеди више земљишта за потребе индустрије (а знамо да жели), онда се пореска стопа рачуна по обрасцу  $p = r^* / 3$ . Уколико је еластичност понуде земљишта скромна 0,2, онда пореска стопа не треба бити већа од  $r^* / 4$ . С обзиром да је код нас Законом о порезима на имовину за лица која воде пословне књиге прописана максимална пореска стопа од 0,4% на основу књиговодствене вредности, наш законодавац је омогућио локалним самоуправама да саме одреде стопу пореза на имовину правних лица. Лако је извући закључак да постојање јединствене стопе (јер се већина ЈЛС одлучила за максималну стопу) за све локалне самоуправе није у складу са различитим стопама капитализације по секторима (које опет даље зависе од тржишне вредности, годишњих закупнина, пореза на приходе од непоретности итд) и различитим еластичностима понуде земљишта код локалних самоуправа. Ово је један од аргумената оправданости диферентних

пореских стопа међу локалним самоуправама, међутим мора се узети у обзир да пореска конкуренција често није заснована на објективним параметрима већ често на бази „погледа“ у туђе двориште, политичких и промотивних разлога. Тренутно стање је да Београд који има релативно нееластичну понуду грађевинског (слободног) земљишта а високу тражњу за комерцијалним и индустријским некретнинама (наравно у односу на Србију) опорезује пословне некретнине истом стопом као и нпр. Трговиште које има потпуно обрнуте параметре еластичности понуде земљишта и тражње за некретнинама.



## 4. Порез на имовину у међународној перспективи

Порези на имовину и земљиште имају и фискалне и нефискалне ефекте. Приходи који се остварују по основу ових пореза су веома важни извори финансирања за локалне самоуправе у свим земљама. У оној мери у којој локалне власти имају контролу над порезима, у тој мери имају и аутономију у одлучивању на које сврхе ће утошити средства. Ниво, обликовање, и контрола опорезивања имовине, је на тај начин, у многим земљама критични елемент ефективне децентрализоване пореске политике.

Једноставни, уопштени закључци на основу ових битних детерминанти се не изводе лако из проучавања комплексних пореских система широм света. Као један од примера у Немачкој, постоје две врсте пореза на земљиште за 4 различите групе са по 5 различитих стопа које одређују локалне самоуправе .

### 4.1. Улога пореза на имовину

#### 4.1.1. Порез на имовину као извор прихода

Одликују га четири битне детерминанте:

- Порези на имовину имају малог учешћа у укупним порезима у свим земљама, у развијеним земљама, на пример, ти порези имају учешћа око 0,4% у БДП и око 2% укупних пореских прихода, док код осталих земаље ОЕЦД-а имају учешће у просеку од 1% БДП-а и око 4 % укупно прикупљених прихода.
- Поред тога, порези на имовину су значајни локални приходи у многим земљама, и то више у земљама у развоју него у развијеним и земљама у транзицији. У односу на укупне локалне таксе и порезе, порези на имовину имају учешће од 40% у земљама у развоју , 35% у развијеним, док само 12 % у земљама у транзицији. У исто време нешто више од 10% локалних расхода је финансирано порезима на имовину у развијеним и земљама у развоју, док у транзиционим земљама нешто више од половине тог процента.
- Порези на имовину су много битнији у развијеним (ОЕЦД) земљама него у транзиционим и земљама у развоју. Највећи рацио пореза на имовину у БДП има Канада, следи је САД (2,9%) и Аустралија (2,5%): вероватно није случајно да су све три богате земље. Са друге стране, најнижи рацио је забележен у Аустрији (0,01%) која је такође релативно богата земља, док код неких транзиционих и земаља у развоју (Летонија, Јужна Африка) је релативно висок (преко 1%), што знаши да удео пореза на имовину у БДП одређује много више фактора него богатство.

- Многи од наведених параметара се нису много променили у последњим декадама, осим релативног удела и важности овог пореза у локалним приходима.

Зависност од пореза на имовину као извора прихода варира међу локалним самоуправама у зависности од многих фактора, као што су овлашћења у стварању расхода која су приписана локалним самоуправама, осталих прихода који су им доступни (као што су републички трансфери, комуналне и остале таксе), степен аутономије које имају локалне самоуправе да уређују порез на имовину, величине и раста пореске базе, и њихове воље и могућности да унапређују такве порезе. Однос између пореза на имовину и БДП може бити резултат односа појединачних рачуна као што су:

- ТВ/БДП – тржишна вредности према БДП
- ПБ/ТВ – однос процењене пореске базе у односу на тржишну вредност (рацио процене)
- ПБ\*/ПВ – Однос између пореске базе и процењене пореске базе (ослобађања)
- П/ПБ\* – Однос између процењеног пореза и пореске базе (пореске стопе)
- П\*/П – Однос између прикупљених пореза и процењеног пореза (ефикасност администрације)

Локалне самоуправе могу мало да учине по питању првог показатеља, међутим, локалне самоуправе могу утицати у одређеним условима на удео потенцијалне пореске базе која је лоцирана у оквиру њихове надлежности.

Много је значајније упоређење-однос између прикупљеног пореза и тржишне вредности имовине него удела пореза на имовину у БДП. Овај рачуно се обично назива ефективна пореска стопа ( $ЕПП = П*/Тржишна\ вредност$ ). У САД, на пример, скорашња студија је показала да просечна ефективна стопа на некретнине физичких лица које су вредноване 150.000 долара износи 1,2%. Иста студија је показала да је просечна ефективна стопа за комерцијалну имовину (правна лица) 2,3 % а за индустријску 1,7%. Разлика од државе до државе је импресивна, али ипак у односу на имовину физичких лица крећу се у распону од 0,4%-2,9%. Тај однос је скоро исти за индустријску имовину (0,4%-3,0%) али у односу на комерцијалну имовину је знатно већи, од 0,7% - 6,0% .

У Индији су такође овим порезом много више оптерећена правна лица, а с обзиром да у Индији постоје два начина процене вредности некретнине (један је на основу површине и прописане вредности по  $m^2$ , други је на основу рентне вредности) параметри за правна лица се крећу у распону од 50% до чак 200% у односу на параметре за физичка лица.

Ови подаци нас наводе на два закључка:

- порези на имовину су генерално већи код правних него код физичких лица, и
- где је дозвољена аутономија у доношењу одлука везано за порез на имовину, ту се у принципу јављају и диферентне ефективне пореске стопе.

Релативно мање информација о ефективној пореској стопи је расположиво за транзиционе и земље у развоју, али, као што је напред речено, оба ова закључка се могу применити и на остале земље. На основу података јасно је да је ефективна пореска стопа знатно мања у већини земаља у развоју. На пример, процењује се да је ова стопа у Колумбији 0,41%, 0,07% на Филипинима, а у Индонезији у распону од 0,01% до 0,41% .

Наравно ове бројке нам не казују због чега су ефективне стопе толико ниске, али се чини да административни фактори имају значајну улогу. Јасно је да је рачуно процене низак у многим земљама. Јасно је такође да у многим - посебно транзиционим земљама постоје веома велика ослобађања од пореза. Шта више, прописане стопе су генерално ниске, а наплата слаба, за разлику од дугог рачуна.

Што се тиче пореске политике, општи закључак је да, иако су многим земљама „везане руке“ због пословног и социјалног окружења у којима се налазе, очигледно постоји доста простора у многим земљама да се више потруде око прикупљања пореза на имовину. Земље са slabим интересом за овај порез као што су Мексико и Немачка на пример, могу много више урадити на пољу овог пореза уколико желе да то ураде, мада је очигледно да ће то бити теже Мексику који је земља са много нижим стандардом него Немачкој да повећају, рецимо, удео пореза на имовину у БДП за 1%. Као што је често случај у фискалној пракси, многе сиромашне земље могу да се потруде више него што тренутно раде око опорезивања земљишта и имовине, али без обзира на то колики је труд вероватно је да ће прикупити много мање средстава у релативном смислу него што то могу богатије земље. Очигледно је да оном који има више лакше долази још више, како у овом тако и у свим другим аспектима.

### 4.1.2. Порез на имовину као локални приход

Порез на имовину је пребачен локалним самоуправама у већини земаља. Један од разлога због чега се посматра као извор прихода локалних самоуправа јесте што је материјална основица непокретна, тј. нема могућност да се помера као реакција на промену у порезу. Мада промене у порезима на имовину могу утицати на вредности непокретности у некој заједници, дугорочно, разлике у висини пореза могу да утичу на то где ће људи лоцирати своје непокретности, мада много мање него промене у порезима на добит и зараде на локалном нивоу.

Други разлог што се овај порез посматра као извор прихода је повезаност са услугама које су типичне за локалне самоуправе и које доприносе порасту вредности имовине. Фишел (2000), на пример, порез на имовину сматра као бенефитни порез због тога што одражава користи које власник имовине добија од локалне самоуправе. У оној мери у којој локални порез на имовину финансира локалне услуге у тој мери ће и утицати на ефективност јавних одлука, јер ће порески обвезници подржавати оне мере које им доносе више користи пореза који плаћају.

## 4.2. Системи и методи процењивања имовине

Када се одреди пореска база, следећи корак је одређивање вредности на коју ће се применити пореска стопа. Генерално, два различита метода за процењивање се користе за опорезивање имовине: На основу површине и на основу вредности, с тим што се други дели на капитални и рентни приступ. Додатно, многе земље користе метод самопроцењивања.

### 4.2.1. Процењивање на бази површине

Код овог метода порез се обрачунава по  $m^2$  површине непокретности (или у неким земљама „корисне“ површине). Када се овај метод користи и за земљиште и за зграде, вредност имовине је једнака суми производа рачица процене<sup>8</sup> по  $m^2$  и површине земљишне парцеле, и рачица

<sup>8</sup> Рачица процене је прописани однос (као стопа или као коефицијент) који се примењује на тржишну вредност јединице површине или вредности (углавном је мањи од 100% или 1,00 како би се умањила пореска обавеза. На пример уколико је тржишна вредност 300\$ по  $m^2$  а стопа/коефицијент процењивања прописан-а на 60%/0,6, процењена вредност биће 180\$ по  $m^2$ ).

процене по  $m^2$  пута површина зграде. Рациа процене могу бити иста за земљиште и зграде, али се могу и разликовати. На пример, нижа вредност по  $m^2$  може бити примењена на зграде како би се подстакла изградња. Строго придржавање овом методу резултира пореску обавезу која је директно пропорционална величини земљишта и зграда. Овим методом, рацио процене по  $m^2$  се прилагођава на основу локације, квалитета, и осталих фактора. Одређивањем корективних коефицијената на тржишну вредност, иста има индиректан утицај на вредновање имовине. На пример, рацио процене по  $m^2$  се може прилагодити како би рефлектовао локацију имовине у одређеној зони у граду. Иако се специфични положај некретнине у оквиру зоне не узима у обзир, некретнине у различитим зонама ће имати различите вредности.

Корективни коефицијенти се добијају на основу просечних вредности некретнина које су груписане у одређеној зони, и не одражавају карактеристике појединачних некретнина. Када су зоне некретнина довољно уско одређене, процењена вредност по  $m^2$  приближно одражава тржишну вредност. На пример, зона се може дефинисати било како, од целог града у једној зони до зона које убрајају некретнине с једне стране улице. Овај метод је уобичајен за Централну и Источну Европу где неразвијеност тржишта некретнина отежава одређивање тржишне вредности. Он се такође користи и у Немачкој, Кини, Чилеу, Кенији, Тунису, Индији итд.

У Тунису, на пример, рентни порез захтева од општина да користе вредности, прописане на националном нивоу, за покривене квадратне метре некретнине, како би утврдиле порез. Вредности које се прописују декретом, варирају на основу величине и локације. Општине примењују 4 пореске стопе на површину објекта, где су објекти класификовани на бази 6 јавних услуга: сакупљање смећа, улично осветљење, асфалтирани путеви, асфалтирани тротари, постојање канализације, и постојање кишне канализације. Пореска стопа је 8% уколико је присутна једна до две јавне услуге, 10% ако постоје три до четири; 12% ако постоје пет до шест; и 14% где постоје остале јавне услуге и услуге које су квалитетније него код других.

#### 4.2.2. Процењивање на бази тржишне вредности

Тржишну вредност (или капиталну вредност) одређује тржиште појединачних некретнина. Укратко тржишна вредност се дефинише као цена по којој би се извршио пренос власништва, у овом случају, над предметом изнећу вољног продавца и вољног купца. Следећи методи се користе за одређивање тржишне вредности имовине:

- Цена која је постигнута за имовину која је слична имовини чија се вредност процењује. Користи се када је тржиште активно, и када се слична имовина продаје.
- Амортизациони трошковни приступ, где се имовина процењује тако што се земљиште процењује као неизграђено (празно) и на ту вредност се додају трошкови замене објекта (изградња новог) и друга побољшања вредности (ако је у питању реконструкција). Овај приступ се користи када је некретнина релативно нова, када не постоји продаја сличних некретнина, а реконструкције су релативно јединствене. Овај приступ се нормално користи за процењивање индустријске имовине.
- Код приходовног приступа, процењивач процењује укупну закупнину коју може да некретнина донесе власнику одузимајући трошкове одржавања и друге оперативне трошкове. Годишњи износ нето закупнине се капитализује стопом капитализације. Овај приступ се користи углавном код некретнина које се издају у закуп.

Веомо често код опорезивања имовине креатори пореске политике користе „процењену вредност“ која се добија када се корективни коефицијенти примене на тржишну вредност у зависности од класа пореских обвезника. Идеално, процењена вредност би требала да буде на нивоу 100% од фер тржишне вредности за све некретнине у једној земљи. Из раличитих

разлога многе земље процењују сву имовину ниже од фер тржишне вредности, али ако би се користиле том логиком онда би исти проценат од тржишне вредности требале да примене и на имовину физичких и правних лица. Неједнакост се јавља када се одређене имовине (нпр. јавне установе, јавна инфраструктура, непокретности одређених категорија пореских обвезника, итд) процењују другачије од осталих некретнина са циљем да се или умањи или повећа пореско оптерећење. Многе земље одређују вишеструке класификације имовине, свака са различитим процентима од тржишне вредности. Неке земље допуштају процењивање на бази локалитета, додатно компликујући администрацију пореза. Када су све некретнине вредноване према фер тржишној вредности онда порез постаје много транспарентнији. На овај начин лакше је пореским обвезницима разумети њихова пореска решења, као и упоређивати пореске стопе које се примењују по локалним самоуправама у земљи.

Други механизам који користе земље да пребаце пореско оптерећење на некретнине „нефаворизованих“ јесу ограничење раста вредности имовине која се само односе, или барем фаворизују, физичка лица. На пример, Флорида и Индијана прописују ограничење раста на некретнине физичких и правних лица. Али ипак та ограничења фаворизују некретнине физичких лица. Флорида ограничава пораст вредности некретнина изнад 3% или стопе инфлације, док за правна лица то ограничење је 10% (изузимајући нове зграде). Ограничење раста вредности се простире од 3% за правна лица до 1% за физичка у којима живе власници некретнина. Праведна пореска структура не предвиђа ограничење раста, а пореске стопе треба прилагодити према укупној вредности пореске базе у локалној самоуправи. Линколн инситут за државну политику, препоручује елиминацију таквих ограничења (заједно са ослобађањима и попустима за пољопривредно земљиште) као начин за уједначавање пореског система. Уколико и постоји ограничење годишњег раста вредности треба бити примењиван једнако и на физичка и правна лица. На пример, у Калифорнији је годишње ограничење раста вредности и за физичка и за правна лица 2% или инфлација, у зависности који параметар је мањи.

#### *4.2.1.1. Књиговодствена вредност VS тржишна вредност за утврђивање пореске основице*

У савременим пореским системима се срећемо како са књиговодственим тако и са тржишним вредностима који служе за утврђивање пореске основице имовине код лица која воде пословне књиге.

Књиговодствена вредност непокретности као основица за опорезивање имовине правних лица, носи са собом како предности тако и недостатке. Уколико су књиговодствене вредности вештачки ниске услед специјалних права на амортизацију, што је чест случај у пракси, порески приход је мањи. Кад су у питању комерцијални објекти на централним локацијама, књиговодствена вредност може бити поприлично мања од тржишне вредности коју има тај облик имовине.

Порески приход на основу тржишне вредности је већи у односу на онај који се постиже коришћењем књиговодствене вредности, из разлога што књиговодствене вредности могу бити резултат конзервативног књиговодства које штити способност компанија за плаћање пореза.

Трошкови администраирања су ниски у случају књиговодствене вредности због тога што се тај податак добија из пословник књига пореског обвезника. Високи су трошкови уколико је релевантна тржишна вредност, јер се та вредност не може лако извести и утврдити, већ се морају користити различити методи утврђивања вредности, као нпр: трошкови приступ за производне погоне; приступ приходне капитализације за канцеларијске објекте или шопинг центре. Компликације настају нпр. у оним случајевима где су канцеларијски простори део производних погона.

Пореска евазија, тј. избегавање плаћања пореза код књиговодствене вредности је минимална и не постоје политички притисци. Код тржишне вредности евазија је знатно виша уколико плаћање утиче на солвентност односно дугорочну финансијску сигурност саме фирме. Могућ је политички притисак са неодрживим размерама.

Иако је у свету вредновање имовине на основу тржишне вредности много чешће од књиговодствене вредности, приметан је утицај „руске школе“ на земље бивших република Совјетског савеза, па и код нас, која процењивање имовине за правна лица врши на основу књиговодствене вредности.

### 4.2.3. Процењивање вредности на бази ренте

Код овог приступа, рентна вредност (или годишња вредност) некретнине, се одређује на бази процењене (а не стварне) рентне вредности или нето ренте. Један од разлога коришћења рентне вредности је тај што се порези плаћају из прихода а не из супстанце, због тога је боље опорезивати нето рентну вредност некретнине. У теорији, ипак, не би требало да постоји разлика између пореза на тржишну вредност и пореза на рентну вредност. Када се имовина максимално и најефикасније експлоатише и када се очекује да се тако и настави, рентна вредност ће имати везу са тржишном вредношћу – дисконтовани нето новчани ток плаћања закупнине ће бити приближно једнак тржишној вредности.

Ова веза наравно не постоји увек. Прво, укупна закупнина се много чешће користи од економски релевантније нето закупнине које не садрже трошкове одржавања, поправки, осигурања и других трошкова. Друго, већина земаља које користе овај приступ процењује рентну вредност на бази тренутне употребе. Због тога се јавља разлика између рентне вредности и тржишне вредности. Имовина која се недовољно користи, тј. експлоатише са мање ефеката него неким другим алтернативним употребама ће бити процењена рентном вредношћу на нижем нивоу него када би се иста имовина процењивала по тржишној вредности. С аспекта коришћења земљишта, порез базиран на вредности коју има земљиште када се најефикасније користи је много ефикаснији од пореза који је базиран на вредности која се одређује на основу тренутне употребе, зато што стимулише власника да максимизира потенцијал земљишта тако што повећава трошкове држања некоришћеног или мање коришћеног земљишта (у поређењу са ефикасно искоришћеним земљиштем).

Постоје проблеми са употребом процењивања имовине на бази рентне вредности. Прво, тешко је одредити рентну вредност када постоје контрола висине ренте. Контролисана или дотирана рента се не могу користити као тржишне ренте уколико се већина закупнина не контролише. Друго, некоришћено (празно) земљиште није опорезиво на основу тренутне употребе (зато што се она не употребљава), тиме је створена повластица за оне употребе земљишта које доносе ниже приходе од оних високо приходних<sup>9</sup>. Уколико се некоришћено земљиште не опорезује, да би се одржао исти ниво пореских прихода, мора се знатно више опорезивати земљиште које је у употреби што наравно није у складу са пореским принципом праведности. Већи порези надаље обесхрабрују инвестиције.

С аспекта администраирања пореза, постоје такође потешкоће код коришћења рентне вредности:

- Прво, рентна вредност је тешка за одређивање, је не постоји довољно информација о годишњој ренти упоредних некретнина, за јединствене комерцијалне и индустријске некретнине као што су железаре на пример.

<sup>9</sup> Као што је речено, уколико рентна вредност базира на највећој и најбољој употреби, ствара се могућност да неискоришћена земља буде опорезивана.

- Друго, тешко је израчунати нето закупнину, због различите расподеле трошкова између закупца и закуподавца за различите непокретности.
- Треће, процењивачи обично немају приступ информацијама о закупнинама због тога што оне нису увек познате у јавности, као што су продајне цене.

Упркос овим проблемима, процењивање на основу рентне вредности се користи у неколико земаља, између осталих, у Аустралији, Великој Британији (за правна лица), Кини, Индији, Тајланду, Гвинеји и Тунису. У Индији, где се рента контролише код старијих некретнина, процењена вредност није увек повезана са тржишном вредношћу, зато што се одређује на основу контролисане ренте. Свака држава покушава да реши проблеме пореза на имовину који су произашли због контролисане ренте. У неким земљама, „разумна рента“ се дефинише као већа од стварне ренте која се прима и потенцијалне ренте. Друге земље „разумну ренту“ одређују на основу варијабли које доприносе вредности, као што су локација, конструкција, површина, годиште, и сврху коришћења. У Индији су најмање две државе због ових разлога померају ка тржишној вредности а једна на систем процењивања на бази површине.

#### 4.2.4. Површински VS Тржишни приступ у процењивању

Где год је могућ тржишни приступ, генерално такав приступ резултира бољом пореском базом. Прво, користи од услуга се много боље одражавају на вредност имовине него површина имовине. На пример, некретнине које су ближе транзитним путевима, или парковима уживају веће вредности. Користи тих услуга нису рефлектоване кроз величину некретнина већ кроз њихову вредност. Чак и оне јавне услуге чије корисности се могу повезати са димензијама некретнине (као што су тротоари или улично осветљење, на пример), оне се више односе на прилазну страну објекта него на његову величину. Друго, тржишна вредност има предност да укључује погодности окружења, погодности које стварају јавни издаци и политике. Површински приступ (посебно онај који се врши на основу прописане вредности по јединици површине) вероватно неће обухватити те погодности, зато што он не узима у обзир разлике у квалитету зграда нити њене локације. На пример, уколико је некретнина лоциран поред парка; друга исте величине поред фабрике систем базиран на јединици површине ће за обе некретнине одредити исти порез. Код система заснованог на тржишној вредности, некретнина која је лоцирана поред парка ће плаћати већи порез. У овом случају површински приступ не би био фер.

Треће, површински приступ процењивања резултира релативно већим пореским оптерећењем обвезницима са ниским примањима него онима са вишим када се упореди са тржишним приступом. Разлог је то што просечан приход у богатим насељима је већи него у сиромашним. Порез на основу површине ће бити исти за имовину која је исте величине, било да се налазе у богатим или сиромашним насељима. Такође, старије зграде у лошем стању али велике површине ће плаћати релативно већи порез. Даље ако релативно сиромашније насеље постане богатије, не би дошло до релативне промене у порезу. Порески систем који не успева да узме у обзир промене у релативним вредностима током времена резултира неједнакошћу у пореском оптерећењу. Ако се одреди једна вредност по  $m^2$  за сва домаћинства, на пример, и ако се релативна вредност промени током времена ако рецимо одређене локације временом постану пожељније, за неколико година ако се та вредност по  $m^2$  не промени такав начин опорезивања резултира неправедним пореским системом.

Једна предност која се често апострофира код површинског начина процењивања је да је порез мање волатилан од пореза на основу тржишне вредности. Ова „предност“ се једнако може сматрати за ману која погоршава неједнакост.

Такође се сматра да систем процењивања на основу површине је једноставнији за схватање и јефтинији за администрирање од система просцењивања на основу вредности. Ово је посебно тачно уколико је тржиште некретнина недовољно развијено, као што је случај са транзиционим и земљама у развоју. Ипак, иако вредност по јединици може бити једноставније за администрирање за домаћинства, тешко је користити тај метод, за пословне и индустријске некретнине.

У сваком случају, у оној мери у којој су градске зоне ужије дефинисане током времена, у тој мери ће и процењивање на бази вредности по јединици површине бити приближно процењивању на бази тржишне вредности. Може се добро имплементирати оваква варијанта система процењивања на бази вредности по јединици површине у транзиционим земљама које тренутно користе неку врсту процењивања на бази површине коју добијају из застарелих катастарских катастра.

### 4.3. Самопроцењивање (самоопорезивање)

Код овог метода власници имовине сами уносе њену вредност. У Мађарској, на пример, тренутни локални порески систем је базиран на принципу самопријављивања. Порески обвезници су у обавези да се региструју и пријаве пореске обавезе локалној пореској администрацији. Верификација за порез на зграде и пореза на некоришћено земљиште у Мађарској је потребна само за површину а не и за њену тржишну вредност. У пракси, одговорност за саморегистровање није нарочито ефективана због тога што се не пријављују сви власници. Последично, број потенцијалних пореских обвезника и опорезиве имовине је генерално непознат. Одређивање пореских обавеза такође подразумева проверу пореске пријаве коју попуњава порески обвезник. Недостак кадрова који би спроводили ове провере (и канцеларијске и теренске) за сваку некретнину у Мађарској значи да су те верификације пореских пријава неадекватне.

У Тајланду, попуњене податке о имовини власници достављају локалним процењивачима, који упоређују те податке у смислу подударности са подацима које они имају. Самопроцењивање имовине зајмодаваца је обавезно и у Филипинима, на сваке три године. Локални процењивач на основу тих података припрема пореско решење.

У неким земљама које користе систем тржишне вредности и где постоји самопроцењивање, порески орган има право да откупи ту имовину по процењеној вредности. Систем где порески орган може откупити ће бити кредибилан само уколико је у могућности и уколико има воље да откупи имовину. Ретко где је ово право коришћено, више је имало сврху „упозорења“ власницима који сами одређују вредност имовине да уколико потцене своју имовину како би умањили порез постоји могућност да приликом експропријације земљишта и зграда у јавне сврхе, добити онолику одштету колику су унели у пореским пријавама.

Скоро се појавио предлог, да власници који сами процењују своју имовину имају обавезу да ту вредност јавно обелодане. Свако ко жели да купи ту имовину по цени која превазилази објављену цену, за рецимо постављени праг од 40%, може да достави понуду власнику. Уколико власник одбије понуду, понуђена цена плус пенал ће постати нова процењена вредност. Иако је овај приступ често понављан и препоручиван у прошлости, такве идеје уколико се дубље анализирају нису прихватљиве из више разлога и нису се показале прихватљивим у пракси било где.

Поред тога, самоопорезивање је привлачан метод сиромашним земљама са slabим административним капацитетом. Не захтева постојање процењивача, и лак је за имплементацију.

У неким случајевима, као што је Богота (Колумбија), с времена на време овај приступ се показао релативно успешним.

Како би умањили проблем потцењивања имовине који је присутан код сваког система самопроцењивања, локалне самоуправе морају бити спремне да ангажују независне стручњаке-процењиваче који ће проценити ону имовину за коју се верује да је пограшно самопроцењена. Као што је уобичајно са порезом, не постоји лак начин да се власници натерају да сами себе опорезују у одсуству кредибилног процеса верификације, а експертско вештачење у многоме поскупљује трошкове прикупљање пореза.

Самоопорезивање често доводи до нетачног вредновања имовине са тенденцијом потцењивања. Овај метод крши принцип праведности с аспекта могућности плаћања зато што власници са сличним некретнинама не морају да плаћају исти порез. Генерално некретнине са нижом вредношћу имају нижу стопу потцењености од оних високовредних, што чини овај приступ регресивним (порези су релативно већи на нисковредну имовину). Потцењивање такође еродира величину пореске базе са штетним утицајем на висину пореских стопа и/или на ниво локалних услуга.

#### 4.4. Порески третман имовине правних лица

Имовина правних лица укључује широк спектар различитих врста имовине која служи за употребу у пословне сврхе (као што су канцеларије, банке, малопродајни објекти, ресторани, хотели и слино) за потребе индустрије (као што су рудници, производне хале, бродоградилница и оне које се користе у посебне сврхе (као што су гасоводи, пруге, далеководи).

У већини земаља, таква имовина је у закону а нарочито у пракси, субјект већег опорезивања него имовина физичких лица. Ретки су оправдани разлози за постојање таквог третмана имовине правних лица. Другачије опорезивање ремети употребу земљишта у корист физичких лица у односу на индустријску и комерцијалну употребу. Слична, а још боље иста, стопа на све употребе без обзира на власника, ће осигурати да се избор употребе врши на бази највеће и најбоље. Посебно опорезивање једног фактора производње (непокретност) може такође пореметити производну ефикасност, тиме што ће утицати на другачију структуру фактора производње добара и услуга. Могућност правних лица да тај порез превале на физичка лица других локалних самоуправа, налаже потребу за ограничењем могућности локалних самоуправа да одређују пореске стопе на ову врсту непокретности. Пореско оптерећење правних лица се преваљује на потрошаче, у зависности од тржишних услова, и у оној мери у којој се производи и услуге екпортују ван локалне самоуправе, потрошачи ће у другим јурисдикцијама преузимати део тог пореза. Извоз пореза је неправедан зато што су за исте користи од локалних издатака потребни различити износи пореза у различитим јурисдикцијама у зависности од степена извоза пореза. Он дисторзира развојни модел због тога што порези који се плаћају локално нису у складу са користима који се примају локално. Он умањује демократски каузалитет зато што они који носе порески терет нису исти они који уживају те користи.

Ниже опорезивање посебних локација у или између локалних самоуправа у циљу да се подстакне економски и индустријски развој, ће такође пореметити употребу земљишта и зграда. Када говоримо о одлуци да се лоцирају одређени погони, на њу највише утичу тржишни услови, расположивост и цена стручне радне снаге, присутност репродуктивног материјала, близина тржишта, и квалитет живота. Уколико порези на имовину имају малог удела у укупним трошковима правних лица, било које смањење пореза неће имати значајнијег

утицаја на доношење одлуке о промени локације пословних активности. У оквиру града, са друге стране, пореске диференције могу утицати на доношење одлука. На ширем градском простору, тржишни услови и трошкови имају тенденцију да буду релативно једнаки. Следи даље, да ће ниже пореске стопе у једном насељу, генерисати ниже трошкове и веће профите за пословне актере који су се лоцирали у том насељу. Пореска конкуренција између локалних самоуправа може довести до пада прихода без неког стварног утицаја на алокативне одлуке на локалном нивоу. Један од начина да се минимизира таква непожељна конкуренција је да централна власт одреди доње лимите за стопе пореза.

Порез на имовину код правних лица се сматра добрим локалним порезом пошто је тешко избећи његово плаћање, зато што централне власти нису у бољој позицији у погледу администрирања овог пореза од локалних и зато што је порез на имовину мање подложен утицајима краткорочних флукуација у привреди, за разлику од пореза на доходак или пореза на промет.

Упркос наведеним предностима, намена и значај пореза на имовину правних лица се поприлично разликује од државе до државе. У Аустралији, Хондурасу, Канади, Сједињеним Америчким Државама, Шпанији, опорезивање тржишне вредности имовине представља не само најзначајнији извор прихода локалних самоуправа, већ и један од највећих јавних прихода уопште. С друге стране, у Белгији, Француској, Немачкој и Великој Британији, локалне власти убирају мало или нимало прихода од пореза на имовину, између осталог и због тога што се приходи од имовине како правних, тако и физичких лица сливају у државни буџет.

У већини земаља које се налазе у процесу транзиције, централне власти нису вољне да администрирање пореза на имовину препусте локалним самоуправама, па их и даље држе у својој надлежности. У вези са овим се јавља проблем администрирања пореза на имовину на задовољавајући начин. Наиме, централне власти не региструју сву имовину или чак потцењују њену вредност, а разлог томе је што им овај порез не спада међу приоритетним, већ приходе прослеђују локалним самоуправама.

У земљама које имају традицију опорезивања по тржишној вредности, око процене имовине се формирао читав професионални апарат који укључује стручне проценитеље, софистициране рачунарске методологије и велики број специјализованих стручњака из различитих области релевантних за дату проблематику. Међутим, у земљама у транзицији и земљама у развоју, поменути чиниоци за процену су недовољно заступљени, што значи да не постоји општеприхваћен начин за утврђивање тржишне вредности непокретне имовине која се опорезује.

## 4.5. Администрирање пореза на имовину

Да ли се аргументи за децентрализацију односе и на администрацију локалних такси? Док централизована администрација пружа квалитет услуга под разумљивим трошковима, у исто време може закомпликовати обрачун и успорити проток прихода. Такође, централна администрација може посветити мање пажње прикупљању локалних такси од такси којима финансирају своје издатке. Самоадминистрирање приближава администрацију пореским обвезницима омогућавајући да локалне самоуправе боље оставарују своје интересе по питању расподеле прихода. Међутим, локалним самоуправама може бити ограничавајући фактор недостатак техничких капацитета. Отуда и дилема: док централна администрација може бити индиферентна према уредном прикупљању локалних такси, локалним самоуправама недостатак људских и техничких капацитета представља уско грло ефикасне наплате прихода. У пракси, земље користе различите алтернативе за администрирање локалних такси.

Децентрализација је била један од главних циљева владине реформе, мотивисана уверењем да ће приближавање доношења одлука људима унапредити ефективност, ефикасност и одговорности државе. Оно што је јасно, то је да ефективно децентрализовано пружање услуга грађанима, захтева и децентрализацију убирања прихода. Дати локалним самоуправама одређени степен приходне аутономије омогућава им да буду одговорније према својим грађанима, јер им пружа мугоћност да ускладе своје буџете према локалним потребама, а не само да алоцирају трансферна средства и одлучују о томе на који начин ће се трошкови услуга расподелити. Администрација је круцијална за пореску политику, зато што слаба пореска администрација ће сигурно пореметити остваривање стандардних државних циљева - ефективну алокацију ресурса, редистрибуцију дохотка и стабилизацију.

Зато што дискусија о децентрализацији превазилази националне границе, постоје поуке које се могу извући из искуства многих земаља. Интернационално искуство даје две битне лекције што се тиче локалне и регионалне приходне аутономије. Прво, прикупљање и администрирање такси не мора безусловно да буде на истом нивоу власти. Не постоји уверљив разлог због чега би онај ниво власти који прикупља приходе требао да их и администрира, али такође не постоји ни разлог због чега не би требало. Друго, децентрализовану администрацију, не би требало унапред окарактерисати као технички немогућом или нерационалном за било коју земљу. Актуелна пракса зависи од микса техничких и политичких варијабли. Према Ејбелу и Тејлиерћу постоје 6 нивоа приходне аутономије:

1. локална самоуправа одређује стопе и пореску основицу,
2. локална самоуправа одређује само стопе,
3. локална самоуправа одређује стопу али само до лимита које утврђује држава,
4. подела прихода од пореза између централне и локалне власти где промена односа у расподели се може извршити само уз сагласност свих локалних самоуправа,
5. подела прихода где држава самостално одређује начин расподеле, и
6. држава самостално утврђује стопе и основице за приходе локалних самоуправа.

#### 4.5.1. Централна VS локална администрација

Централна администрација може пружити квалитетан сервис по нижим трошковима јер код већих административних јединица се остварује ефекат економије обима, у могућности су да запосле кадрове са вишим квалификацијама, да им пруже одговарајућу специјализацију и обезбеде средства за напреднију информациону технологију, имају већи капацитет при решавању спорова са великим пореским обвезницима, као и оспособљеност за пореске активности које прелазе локалне и регионалне јурисдикције. Ипак, централизована администрација може умањити транспарентност и прецизност у обрачуна локалних такси, да касни са трансферима прикупљених локалних прихода, нарушава аутономију пореске политике локалне самоуправе, игнорише предлоге и примедбе локалних органа. Централна администрација нарочито ограничава могуће опције локалне пореске политике што је у супротности са различитим потребама и могућностима развоја сваке локалне самоуправе.

Независна локална администрација пружа предности на ужој територији, слободу да се уведе иновације у начин наплате и обрачуна такси, разноврсност прихода, близину пореским обвезницима. Ова администрација може побољшати евидентирање пореских обвезника, прикупљање, и унапређење многих такси. Истовремено омогућава бољу координацију са креаторима локалне пореске политике, елиминише потребу за провлачење административних одлука кроз централизовану бирократију, осигурава уредније прикупљање локалних прихода, пружа могућност тестирања пореских иновација на релативно малом простору без утицаја на остале пореске јурисдикције.

Ова упоређења свакако доносе и дилему. Одлука да се децентрализује администрација локалних такси често укључује, како Дилинџер описује „избор између равнодушности и некомпетентности“. Када централна власт не добија никакве или мало прихода прикупљених од пореза на локалу, ти порези ће вероватно бити мање интересантни од оних пореза које убира за себе. Али са друге стране локална власт може имати мање капацитета да администрира своје приходе од централне администрације, у смислу квалификованих кадрова, технологије, и могућности да „укроте“ велике компаније. Отуда аутори закључују: државна администрација је способнија али мање заинтересована за локалне приходе, а локална администрација је много више заинтересована него способна.

Регионалним или локалним администрацијама ће недостајати капацитета уколико никада нису раније администrirале порезе а републичка администрација је невољна да дозволи самоадминистrirање док се тај капицет не демостrirа. Приликом разматрања да ли су локалне администрације способне да администrirају своје приходе, треба утврдити критеријуме према којима ће се одредити да ли могу да постану способне да изврше задатке, а не да ли су спремне да раде тај посао. То значи да тренинг и техничка помоћ треба да буду кључни елементи процеса децентрализације администрације. Да закључимо, некомпетентност се може превазићи, али незаинтересованост је трајна.

„Пореска администрација је пореска политика“ је честа констатација у пореским дискусијама у транзиционим и земљама у развоју, и не постоји пореска област код које је овај став исправнији него код пореза на имовину, због тога што ниједан други порески облик није зависнији од пореске администрације. Колико добро се порези на имовину администrirају не утиче само на приходе него и на једнакост и ефикасност. У многим земљама, слаба администрација је озбиљна препрека у реформи пореског система. Често, локалне власти немају довољно капацитета да администrirају порез. Многе административне функције се и даље извршавају ручно уместо компјутерске обраде. Резултат је да приходна база не укључује све опорезиве имовине, проценат прикупљеног пореза је ниска, а принудна наплата скоро и да не постоји. Чак и у земљама са релативно добром пореском администрацијом, се јављају се проблеми са освежавањем података у редовним временским периодима.

## 4.5.2. Поступак опорезивања имовине

Три су кључна корака у опорезивању некретнина:

1. Идентификација некретнине која се опорезује
2. Припрема разреза (које садржи опис некретнине и процењену вредност) и реаговање на жалбе на процењену вредност
3. Издавање пореских решења, сакупљање прихода, и наплата дуговања.

### 4.5.2.1. Идентификација имовине

Први корак у одређивању пореске обавезе је регистровање имовине и одређивање власника (или другог лица обавезног за плаћање пореза). Фискални катастар захтева информације које у најмању руку морају да садрже: опис, графички приказ ивица некретнине (користећи катастарске мапе), влаништво, и вредност земљишта и зграда. Припрема и израда катастарких мапа је есенцијални елемент идентификације имовине. Потребно је обезбедити податке за све некретнине и да се за сваку некретнину додели јединствени идентификациони број по парцели како би се паратиле промене на свакој парцели. Идентификација имовине омогућава повезивање процењивања, штампање рачуна, и трансфер имовине.

Идентификација имовине захтева да се постојећи подаци о некретнинама у оквиру локалних јурисдикција обнове и начине конзистентним. Као што је показано у многим студијама, тренутно неке од потребних информација држе различите агенције, на пример, у Летоњи Државна земљишна служба, Државна пореска служба и Служба поседовног регистра. Информација која треба да се прикупи за сваку појединачну имовину обухвата, на пример: Шифра (број) процене имовине, адреса, власник(ци) имовине, површина објекта у  $m^2$ , година старости, и евентуелно година реновирања. Трошкови прикупљања информација се могу додати у пореском решењу. У појединим Канадским провинцијама, на пример, процењивачку функцију врши овлашћена компанија у тој провинцији. Трошкови процењивања се прослеђују локалним самоуправама које даље распоређују трошкове на пореске рачуне. Прикупљање информација се мора уредити на конзистентан начин који ће омогућити освежавање података на годишњој бази.

Идентификовање некретнина је често много теже у транзиционим и земљама у развоју. Неке од проблема који су уочени:

- Пореска база није освежавана годинама. У земљама са екстремно високом евазијом пореза на имовину као што је Кенија, фискални катастар садржи отприлике од 20%-70% укупне опорезиве имовине. У Гвинеји, пореска решења у 1999. су покривала само једну трећину опорезиве имовине.
- Извори информација које користи фискални катастар, су обично подељени између централних и локалних власти. У Мађарској на пример, у Министарству пољопривреде у служби за земљишне послове се води општи катастар непокретности али без информација о вредности. На локалном нивоу судски органи чувају податке о преносу власништва. Пореске администрације у општинским управама држе податке о вредности некретнине. Урбанистички уреди у локалним самоуправама држе информације о дозволама, локалном плану грађевинског земљишта који се користи за зонирање и информацијама о јавној инфраструктури. Ове базе нису интегрисане.
- Систем праћења и бележења преноса земљишта и објеката такође често има недостатака. На Филипинима, на пример, закон предвиђа да се из земљишних регистара, судских регистара и агенција које се баве продајом непокретности достављају подаци о преносима имовине пореским процењивачима, али у пракси се они генерално ослањају на податке које добијају од пореских обвезника. Иако није уобичајно у земљама у развоју, много је лакше добити (непоуздану) информацију од пореског обвезника него (вероватно много тачнију) из других органа.
- Због тога што је исувише скупо да локалне самоуправе одржавају добру имовинску идентификацију у Тајланду, порези се једноставно не прикупљају од свих некретнина у јурисдикцији.

У многим земљама, имовински регистри нису компјутеризовани. У Кенији, на пример, регистри се обрађују ручно и *ad hoc*.

#### 4.5.2.2. Припрема пореских решења и жалбени процесуал

Како би се административни трошкови расподелили равномерно на све пореске обвезнике, порези на имовину морају бити фондирани на основу униформног метода процењивања у оквиру сваке локалне самоуправе. Таква униформност се може лакше постићи ако се врши на једном месту. Правичан и продуктиван порез на имовину не захтева само исправно процењивање већ и периодичну ревалуацију како би се приказале промене у вредности.

Честе ревалуације одржавају легитимност пореза и смањују ризик од напрасних, драматичних промена у пореском оптерећењу, када услед дужег периода неажурирања дође до великог повећања процењене вредности. Из ових разлога валуациони циклус треба да буде што краћи.

Код система базираног на вредности где се вредности имовина мењају, краће време за ревалуацију ће очигледно боље рефлектовати тржишне услове. Индексирање (нпр. стопом инфлације) као што се користи у одређеним земљама, није добра као поновно процењивање зато што се вредности имовине мењају по другачијој стопи у зависности од насеља, карактеристика имовине, комуналне инфраструктуре. Праведност није постигнута уколико се усклађивање вредности врши на основу једног општег фактора. Међутим, када су финансијски ресурси недовољни, индексирање може бити корисно. Индексирање (преко 3 до 5 година) које рефлектује релативне промене у ценама код локација и на тржишту некретнина могу побољшати информисаност пореске администрације о тржишним трендовима, а са друге стране ублажити нелагодност у којој се нађу порески обвезници када им се нагло повећа вредност имовине.

Као што је и у случају са идентификацијом имовине, проблеми око процењивања и ревалуације често потичу од недостатка ресурса и експертизе. Други проблем који утиче на освежавање вредности у пореским базама, у многим земљама је недостаатак интеграције база различитих државних органа. Уколико је, на пример некретнина продата, и информација је забележена у катастру непокретности, та информација се треба послати фискалном катастру како би се унела нова вредност некретнине. Уколико је издата грађевинска дозвола, или је извршена деоба имовине, надлежни орган треба послати информације пореској администрацији како би се изменила пореска решења. Овакви процеси не функционишу добро у многим земљама, а код неких уопште.

Сваки пореки систем такође треба процес у којем ће порески обвезници имати могућност да се жале на процењену вредност уколико мисле да је она погрешна. Генерално, овакве жалбе се разматрају канцеларијском контролом исправљањем техничких грешака и параметара који одређују процењену вредност. Ако се разлике не реше у овој фази, даље се шаљу одбору за ревизију вредности кога чине експерти из области процењивања. У неким земљама, постоји и трећи ниво на коме се порески обвезници могу жалити на решење одбора и то код специјализованог пореског суда. Овај трећи ниво захтева и правног заступника.

Можемо рећи да иако је могућност подношења жалбе пожељно и неопходно у пракси, оно може понекад да повећа неједнакост у пракси, јер ова могућност много више користи имућнијим пореским обвезницима, који могу да приуште себи „јурење“ све до највише судске инстанце. У многим земљама, ипак, реалност је да се жалбени поступак иако прописан законом скоро никад не користи, због тога што су порези ниски често нижи од таксе на подношење жалбе, или због тога што поједини порески обвезници имају мање формалних начина (корупцијом), или зато што је формални систем често сложен и тром тако да се не исплати жалити се.

#### *4.5.2.3. Издавање пореских решења, сакућљање прихода, и најлакша дуговања*

Прикупљање пореза укључује слање пореских решења, прикупљање пореза, и осигурање наплате. Међународна пракса је да је ова функција прослеђена локалним самоуправама. Уколико се порез на имовину не плати у прописаном року, онда се наплаћује камата и пенали за кашњење. Уколико се пореска обавеза не намирује у дугом року, други инструменти се предузимају који у крајњој линији подразумевају и продају имовине како би се намирило дуговање. У многим земљама, трансфер имовине није дозвољен уколико порез на имовину није плаћен.

Процент ненаплаћених пореза се разликује између развијених и са друге стране транзиционих и земаља у развоју (на пример 3%-4% у Јапану и Великој Британији па све до преко 50% у неким деловима Кеније и Филипинима и скоро 70% на порез на земљиште у Русији. Дуговања по основу пореза су већа у земљама које немају довољно ресурса и експертизе за администрирање пореза на имовину и где се принудна наплата слабо користи.



## 5. Упоредни приказ опорезивања правних лица порезом на имовину

### 5.1. Надлежност у погледу пореског регулисања

Приходи од имовине лица која воде пословне књиге начелно припадају јединицама локалне самоуправе. Градови и општине администрирају порез на имовину или се то чини на националном нивоу. Што се тиче доношења одлука у вези с тим, као и са дефинисањем каматних стопа, могућности се разлику. Шематски приказ поменитих проблема по одабраним земљама је дат у следећем приказу:

Држава	Припадност прихода	Надлежност над мењањем пореске стопе
Аустрија	Локалне самоуправе (комунае)	Централна власт и локална самоуправа
Белгија	Регионалне власти	Централна власт
Канада	Углавном владе провинција; али и општине	Владе провинција
Чешка Република	Локалне самоуправе	Централна власт и локалне самоуправе
Немачка	Локалне самоуправе	Државна управа за порезе израчунава вредност основице, онда се та вредност множи са фактором који утврђује општина
Холандија	Локалне самоуправе	Централна влада и локалне самоуправе
Шпанија	Општинске власти	Централна влада, али општинске владе могу да утврде пореску стопу између максимума и минимума за пореске стопе, пореска умањења за породице, и припрез на празне куће.
Швајцарска	Регионалне власти (кантони) и локалне самоуправе	Централна влада, регионалне владе (кантони) и локалне самоуправе
Велика Британија	Порез на имовину на резиденцијалну имовину (општински порез) се формира локално; пословне стопе за нерезиденцијалну имовину се формирају на националном нивоу.	Општински порез по већима дистрикта, јединствена надлежност, и већа метрополитан области; стопа за пословне објекте се добија од Одеа за процену вредности при Уреду за интерне приходе

## 5.2. Кључни елементи пореза на имовину у међународној пракси

У Црној Гори се примењује јединствена пропорционална пореска стопа одређена Законом, на начин да Закон прописује минимални износ пореске стопе (0,08%) и максимални износ пореске стопе (0,8%) тржишне вредности непокретности. Стопу пореза на непокретности, јединица локалне самоуправе, може утврђивати различито према врстама непокретности. Обвезник пореза на непокретности је свако правно лице које је власник непокретности на дан 1. јануар године за коју се порез утврђује. Порески обвезници су солидарно одговорни за плаћање пореза на имовину. У случају заједничке или сусвојине на истој непокретности, регулисање је исто као и у Србији и Босни и Херцеговини. Основица пореза на имовину код правних лица у Црној Гори је тржишна вредност непокретности која представља вредност те непокретности 1. јануара године за коју се порез утврђује. Што се тиче основних критеријума на основу којих се утврђује тржишна вредност, набрајају се намена, величина, место где се налази, квалитет и други елементи који имају утицај на вредност. Ближе критеријуме и методологију за одређивање тржишне вредности имовине прописује Влада Републике Црне Горе, на предлог министра за финансије. Поменута методологија се усклађује са тржишним вредностима најмање једанпут у три године.

У случају пореза на имовину у Републици Македонији, пореска стопа је пропорционална, и креће се од 0,1% до 0,2%. Пореска стопа, у оквирима који су одређени законом, се утврђује од стране скупштине општине. У Македонији је порески обвезник правно лице, као и у претходне три поменуте државе, које је власник непокретности, а може да буде и плодоуживатељ на имовину сагласно са законом. Утврђивање основице незнатно разликује од Босне и Херцеговине и Црне Горе и такође представља тржишну вредност непокретности. Приликом одређивања тржишне вредности главну улогу играју Савети општина, Савети општина града Скопља и Савет града Скопља који формирају комисију. Методологија за утврђивање тржишне вредности на непокретну имовину (*Методологија за утврђивање на базарна вредност на недвижни имот*) је главна смерница коју дефинише Влада на предлог министра.

У складу са принципима фискалне децентрализације и повећања надлежности локалних самоуправа суседне нам Бугарске, још од почетка фискалне 2007. године, пореске стопе за локалне порезе се утврђују од стране скупштине општина а у оквиру датих лимита, усвојених законом. Пореске стопе пореза на непокретну имовину су дефинисане у распону од 0,05% до 0,2% утврђене пореске процењене вредности. Порески обвезници су власници некретности.

За разлику од претходно поменутих земаља које користе пореску стопу изражену процентом (*ad valorem*), у Словачкој се примењује пореска стопа у апсолутном износу по мерној јединици. Наиме, порезом на објекте се опорезују објекти од 1 словачке куне (0,33€) за сваки m<sup>2</sup> који је заузет објектом. На ово се додаје додатни порез у износу од 10 словачких куна за све додатне спратове који се налазе изнад земље.

Румунско законодавство дефинише пропорционалну стопу у распону од 0,1% до 1,5%. За правна лица оне износи 0,25% а максимално 1,5%.

У Босни и Херцеговини порески обвезник је власник непокретности која се опорезује. У случају сувласништва и заједничког власништва на непокретности, сваки сувласник и сваки заједничар је порески обвезник. Основица пореза на имовину обвезника који воде пословне књиге је тржишна вредност непокретности. Што се тиче ситуација у којима земљиште и грађевински објекат чине нераздвојну целину, порез им се може зарачунавати појединачно, како за земљиште тако и на постројењу на датом земљишту.

Према пореском законодавству Републике Словеније, порески обвезници су власници или корисници некретнина, у нашем случају правна лица. Министарство финансија у предлогу Закона о порезима на имовину (*Закон о давку на нејремичнине*), који је ступио на снагу 1. јануара 2011. године, захтева утврђивање износа пореске основице на основу продајне вредности имовине. Ако је продајна вредност нижа од тржишне вредности према Закону о процени вредности имовине за више од 20%, пореска основица је 80% од тржишне вредности имовине.

У Холандији према Закону о порезима на имовину (*Onroerende-zaak belasting, OZB, 1970*), порез плаћају како правни власници, тако и корисници изграђених и неизграђених земљишта која се налазе на подручју општине. Опорезиви износ је процењена вредност имовине. Ова вредност се дефинише посебним Законом о вредности некретнина, а утврђују је саме општине. Такође, процењена имовинска вредности се користи за одређивање пореске основе и других пореза, као што су порез на доходак и порез на наследство и поклоне.

У Јапану, пореској обавези подлежу власници обухваћене материјалне имовине правних лица који су на дан 1.1. дотичне године уписани у порески катастар. У начелу, прометна вредност имовине се користи као пореска основица. За земљиште као и за грађевинске објекте као основица се, међутим, узимају вредности регистроване у пореском катастру.

Шведско пореско законодавство утврђује пореску основицу на основу јединствене вредности у пореском периоду. Јединствене вредности се усклађују у редовним интервалима. Од 2003. године на сваких 6 година се треба вршити детаљна процена, а у том периоду, у трећој години, поједностављена процена. Порески обвезници су правна лица којима се опорезују зграде и други објекти. Пореска основица је постављена на 75% од тржишне вредности.

У Индији постоје три начина на које се вреднује имовина: површина објекта, годишња рентна вредност и тржишна вредност. У принципу који год метод био коришћен постоји општа неједнакост код опорезивања физичких у односу на правна лица у корист првих. Генерално, пореске стопе, процењене вредности по  $m^2$  или рентне вредности за правна лица су више за 50-300% у просеку од истих за физичка. Интересантан је начин на који неке локалне самоуправе приморавају пореске обвезнике да редовно плаћају порез. У Ахмедабаду на пример, уколико порески обвезник касни или још горе не плаћа порез на имовину предузимају се следеће активности:

- уколико опомена не уроди плодом први корак је искључење са водне мреже,
- следећи корак је искључење са канализационе мреже,
- трећи корак је заплена имовине, и
- четврти је продаја на аукцији.

Овакав начин наплате дуговања и пореске евазије је скоро утростручио приходе од пореза на имовину у овом граду иако тај град користи прилагођену варијанту метода процене на основу површине, сврставши га у 10 градова са најуспешнијом имплементацијом пореза на имовину у Индији.

У САД, с обзиром на велики број држава, њихову аутономију и специфичност, јасно је да су и порески системи одраз различитости у економији, политици и социјалној структури. Пореске политике варирају од потпуно неутралних до драстично селективних. Поновићемо став да уколико скуп свих пореских ослобађања која се дозволе било физичким било правним лицима, поремете баланс пореског оптерећењења на штету „нефаворизоване“ групе те се на тај начин ствара неадекватан порески систем. У табели 2.1. и 2.2. је приказана ефективна пореска стопа на 1 милион долара вредности комерцијалне имовине према просечној вредности стамбене зграде (куће) у изабраним градским подручјима у свакој држави. Што је већи овај рацио<sup>10</sup>,

<sup>10</sup> MTA rasio

порез на комерцијалне некретнине више надомешта порез на некретнине који плаћају физичка лица. Петнаест држава у Америци имају ратио приближно 1. Међутим, са друге стране шест држава укључујући и Њујорк, има ефективне пореске стопе које су три до шест пута веће од него ког физичких лица. У наредним табелама ћемо приказати по б најбоље и најлошије оцењених држава по критеријуму равномерности пореског оптерећења у САД.

**Табела 2.1.** Шест најбоље оцењених држава на основу равномерности пореског оптерећења између физичких и правних лица

Држава	Удео процењене вредности у фер тржишној вредности	Оцењена	Лимити за годишњи пораст вредности имовине	Оцењена	Равномерност пореског оптерећења између физичких и правних лица	Оцењена	Поењени	Укупна оцена
Њу Хемпшир	100% тржишне вредности.	A	Не	A	Ослобођење за одређена старија лица и неспособна лица, (RSA 72:38-b and 72:39-b). MTA Ratio = 1.00 .	A	0	A
Северна Каролина	100% реалне вредности у новцу. N.C.G.S. § 105-283.	A	Не.	A	Ослобођење за ратне војне инвалиде и инвалиде; видети <a href="http://www.dor.state.nc.us/downloads/av9_2010.pdf">www.dor.state.nc.us/downloads/av9_2010.pdf</a> . MTA Ratio = 1.00	A	0	A
Кентаки	100% готовинске вредности	A	Не	A	У 2009 и 2010 \$33,700 порески кредит за ратне ветеране и инвалиде	B	1	A
Вашингтон	100% фер тржишне вредности; аки статут предвиђа и процењивање по стопи која је мања од 100% у окрузима где се прикупљају. RCW 84.40.030.	B	Не	A	Пореска смањења за ратне ветеране, инвалиде и власнике са нискиом примањима. MTA Ratio = 1.00	A	1	A
Небраска	Некретнине- 100% од стварне вредности; Пољопривредници - 75% стварне вредности; за физичка лица - 100% неотписане вредности. R.R.S.N. §77-201.	B	Не	A	Општа ослобађања за остале обвезнике је мања вредност од вредности пољопривредне имовине и просечне процењене вредности некретнине у округу (или \$40К, који год је износ већи). Повећано ослобођење за ратне ветеране и инвалиде MTA Ratio = 1.00	A	1	A
Орегон	100% тржишне вредности за сву имовину.	A	Лимит од 3% за пораст вредности имовине за све. O.R.S. 308.146.	C	Одређена ослобађања за ратне ветеране и друго соц. угрожено становништво. MTA Ratio = 1.00	A	2	B+

Извор: Fredrick J. Nicely, Douglas J. Turner, *The Best and Worst of Property Tax Administration COST Scorecard on State Property Tax Administrative Practices*

**Табела 2.2.** Шест најлошије оцењених држава на основу равномерности пореског оптерећења између физичких и правних лица

Држава	Удео процењене вредности у фер тржишној вредности	Оцена	Лимити за годишњи пораст вредности имовине	Оцена	Равномерност пореског оптерећења између физичких и правних лица	Оцена	Политика	Укупна оцена
Јужна Каролина	Неколико различитих процената с обзиром на групу: производња и опрема - 10.5%; некретнине у којима станују власници - 4%; некретнине у којима не станују власници - 6%; неклассификована комерцијална имовина - 6%; комерцијална имовина предузетника 10.5%.	Ф	Лимит за пољопривреднике - 15% максимално повећање за 5 година. Ово ограничење се односи и на комерцијалну имовину осим на средства која се процењују по методи јединичног вредновања	Д	Неопорезиви део \$50,000 од ФТВ за ветеране, старије од 65 година, инвалиде. Сви власници који живе у предметној некретнини су ослобођени таксе за функционисање школа. МТА Ratio = 3.20	Ф	11	Ф
Колумбија дистрикт	100% тржишне вредности имовине (за комерцијалне некретнине – „процењена тржишна вредност“ за имовину физичких лица је „садашња вредност“ на основу одбитка амортизације). Поред тога, пореске стопе варирају у зависности да ли су власници физичка или правна лица. Физичка 0.85% версус правна 1.85%	Д	10% годишње за физичка лица (5% за оне са малим примањима).	Ф	Неопорезиви део \$67,500 за пољопривреднике (који се усклађује са растом трошкова живота) и 50% попушта за старије од 65 година. DC Code 47-863. МТА Ratio = 2.474	Ф	11	Ф
Ајова	Варира (сви порези се администрирају локално); станова, куће и комерцијална имовина се процењују једнако према рачуни продајне цене (користи се 100% за посматрану године). Iowa Code § 441.21.	Д	За домаћинства, комерцијалну имовину и жељезнице limit- 4% годишње; државна имовина 8% годишње. Порез који плаћају компаније (tzv.“replacement tax”, uveden kao kompenzacija za ukidanje poreza na imovinu za preduzeća) na svoju imovinu imaju ograničenje 8% ili 10% годишње.	Ф	Широко обухватни порески кредит око 69% актуелне дозвољене пореске обавезе за пољопривредну имовину . Поред тога прописано је ограничење по основу прихода за старије и инвалиде МТА Ratio = 2.35	Д	10	Д
Њујорк	Варира по локалним јурисдикцијама (као проценат пуне вредности RPL § 1903.	Ф	Широм државе нема али Град Њујорк и округ Насау имају лимит за Групу 1- имовина физичких лица 6% у било којој години и 20% у било којем петогодишњем периоду.	Д	Олакшице за школску таксу (СТАР)- потпуно за физичка лица-власнике, и старије који су испод приходног прага . Додатне олакшице су прописане за старије , инвалиде, ратне ветеране; делимично ослобођење за власнике првог стана (50% процењене вредности у првој години, смањење лакшице за по 10% сваке следеће године). МТА Ratio NYC = 6.50, Ostali МТА Ratio = 1.64	Д	10	Д
Луизијана	Различити проценти: земља 10%; побољшање некретнина физичких лица - 10%; електрична постројења (без земљишта) - 15%; некретнине јавних установа (без земљишта) - 25%; остала имовина - 15%. La. R.S. § 47:1854.	Ф	Генерално не; ипак порески орган може одобрити специјалне лимите. Порез у години након ревалоризационог циклуса не могу прећи прошлогодишњи износ ако је последица повећања пораст вредности некретнине услед процењивања.	С	Неопорезиви део \$75К од пуне тржишне цене за сва физичка лица која испуњавају прописане критеријум; посебни нивои процена за специфичне групе појединаца. МТА Ratio = 2.54	Д	9	Д
Колорадо	29% стварне вредности за сву имовину сем за имовину физичких лица. Он се одређује прописом сваке године (тренутно 7.96%). CRS § 39-1-104.	Ф	Процењене вредности имовине свих физичких лица су лимитиране на 45% од укупно процењене вредности имовине у држави по години	Д	Старији и ратни инвалиди добијају попуст од 50% на први стан-кућу \$200к неопорезиви део на стамбене објекте у којима станују власници. CRS Sec. 39-3-203. МТА Ratio = 3.556	Ц	9	Д

Извор: Fredrick J. Nicely, Douglas J. Turner, *The Best and Worst of Property Tax Administration COST Scorecard on State Property Tax Administrative Practices*

У Сингапуру се користи систем годишње рентне вредности за процену основице, и то процењена вредност годишње ренте коју може донети некретнина у зависности од локације. За власнике-физичка лица која станују у тим некретнинама стопа пореза је 4% а за све остале некретнине је 10%. Имовина која је ексклузивно ослобођена пореза на имовину је:

- верски објекти,
- државне школе,
- објекти који се користе у добротворне сврхе, и
- објекти за пружање социјалне заштите.

У Данској су уведена три пореза на имовину. Порез на земљиште (*Грундскулд*) и порез на вредност имовине (*Ејендомсвæрдискат*) плаћају сва физичка лица-власници некретнина. Пословне непокретности се опорезују посебним порезом (*Дæкнинісафиџи*), тако што се опорезују на основу вредности која се добија када се од укупне вредности непокретности одбије вредност земљишта. Уколико овако утврђена вредност не прелази 50,000ДКК (9,330\$) не плаћа се порез. Ниво пореских стопа се разликује од општине до општине, неки од примера приказани су у табели.

	Општина Гентофте	Град Копенхаген	Општина Балеруп
Порез на земљиште	16‰	34‰	29‰
Порез на вредност имовине*	10‰	10‰	10‰
Порез на Грађевине	10‰	10‰	10‰
*Имовина која је вреднија од 3,040,000 ДКК (567,264\$) се опорезује по стопи од 30‰			

Izvor: KPMG, Avgust 2009

У пословним круговима Норвешка важи за земљу са високим порезима. Општине у Норвешкој имају право на порез на имовину прикупљен на њеној територији. Порез се обрачунава на основу процењене вредности имовине, која се креће од 20% до 50% тржишне вредности. Пореске стопе варирају од 0,2% до 0,7% зависно од општине. За имовину која се користи у пословне сврхе не плаћа се порез на имовину због пореза на доходак који плаћа носилац посла.

У Мађарској, за објекте, порез се плаћа на основу површине (Максимално ХУФ 900 по м<sup>2</sup> годишње) или на основу тржишне вредности (максимум 3%). Слична је ситуација и са земљиштем, где се порез одређује на основу површине(ХУФ 200 по м<sup>2</sup>) или на основу тржишне вредности земљишта (максимално 3%)<sup>11</sup>.

У Грчкој, порез на имовину се утврђује на бази „објективне вредности„. За правна лица првих 243.600€ објективне вредности нису предмет опорезивања . Сва вредност преко 243.600 се опорезује по стопи од 0,7% за физичка лица. До 243.600€ такође нису предмет опорезивања. Свака вредност преко 243.600€ се опорезује по скали од 0,3% до 0,8%. Изузетци су шуме, пољопривредна добра и рудници, имовина коју користи индустрија, добра која служе за сопствену употребу код трговина и хотела, хотелијерство има попуст од 50% вредности земљишта које поседују и која се користе за у туристичке сврхе и она земљишта која се користе за сопствене сврхе. Занимљиво је решење грчких општина које су рачун за порезе на имовину инкорпорирале у рачун за струју (као што је у Србији РТС претплата), који се плаћа сваког другог месеца.<sup>12</sup>

<sup>11</sup> PFK doing business in Hungary

<sup>12</sup> KTIMATOEMPORIKI CRETE – taxation in Greece

У Русији, за сва домаћа и страна правна лица која су власници некретнина и која имају трајно боравиште, опорезива имовина укључује личну имовину и зграде које се третирају као стална имовина према рачуноводственим стандардима. За страна правна лица без сталног боравишта у Русији, само зграде су субјект опорезивања. Пореску стопу одређује регионални прописи али не може да буде виша од 2,2%. У Москви, околини, и Санкт Петербургу пореска стопа је тренутно 2.2%. Пореска основица је једнака вредности сталне имовине у пословним књигама. Земљиште, вода, и природни ресурси нису предмет опорезивања.<sup>13</sup>

У Француској, домаћа и страна правна лица (компаније, трустови, организације итд.) које директно или индиректно поседују некретнине, или имају права на ту имовину обавезна су да плаћају порез који износи 3% од тржишне вредности те некретнине или права. Порез се плаћа на некретнине и права која су у власништву 1. Јануара текуће године. Изузеци од опорезивања су:

- међународне организације и амбасаде,
- правна лица која се не сматрају преобладајућим имовинским компанијама, и
- правна лица на које се односи споразум о избегавању двоструког опорезивања.

Ове одредбе се примењују на лица која врше мале инвестиције у француску имовину, организације и институције пензионих фондова, организације и установе од јавног интереса, непрофитне организације као и на правна лица које обавештавају пореске органе о идентитету власника као и о уделу сваког власника у имовини правног лица. Правна лица немају потребу да приказују уделе акционара који поседују мање од 1% капитала.

Правна лица која су у обавези да плаћају порез на имовину обавезни су да до 15. маја године за коју се утврђује порез доставе пореску пријаву у којој се наводи локација, структура и тржишна вредност непокретности која се посудеје на 1. јануар те године.

У Азербејџану, порез на имовину се плаћа на основу вредности имовине у билансу стања правног лица и то 1% на просечну вредност сталне имовине која се добија када се саберу вредности на почетку и на крају године и поделе са 2. Аконтационо плаћање се врши у ратама које су 20% од прошлогодишњег пореза и то најкасније до 15-тог у другом месецу сваког квартала. Пореске пријаве се достављају најкасније до 31 марта следеће фискалне године.<sup>14</sup>

На основу свега наведеног а које се тиче пореске основице, пореских стопа и администрација пореза на имовину за обрачун пореза на имовину правних лица, може се закључити да не постоји јединствен начин опорезивања у земљама у окружењу, европским државама као и Јапану. Варирају, како % процењене вредности која је релевантна за утврђивање износа пореза, тако и пореске стопе, о начину администрација да и не говоримо.

<sup>13</sup> Doing Business in Russia – KPMG

<sup>14</sup> Deloitte – Taxation and investment in Azerbaijan

### 5.3. Правна лица (невладине организације) која су ослобођена плаћања пореза на имовину у централној и источној Европи

Већина земаља предвиђа пореска ослобођања за невладине организације које пружају јавне услуге. Те земље су Ческа, Мађарска, Летонија, Литванија, Македонија, Република Српска, Србија, Црна Гора и Словачка. У Републици Српској, некретнине религијских организација и организација које се баве образовањем, културом, науком, социјалном негом, медицинском, хуманитарством и спортом су ослобођене плаћања пореза за имовину која се користи за остваривање циљева из статута тих организација. Слично је и у нашој земљи.

У Чешкој, парцеле са зградама које се користе за религијске церемоније, организације од јавног интереса, школе, музеји, уметничке галерије, архиви, здравствене и социјалне установе, фондације и фондови, су изузети од пореза на коришћење земљишта. Ипак, јавна предузећа плаћају порез на ону имовину која се користи у комерцијалне сврхе. Литванија такође изузима већину НВО од опорезивања порезом на имовину, укључујући донаторска и покровитељска средства, социјалне организације, организације ометених у развоју и инвалида, образовања, социјалне бриге, заштите животне средине и религијске организације.

Македонија ослобађа зграде и земљишта која се користе, између осталог, за образовање, културу, науку, здравствену и социјалну заштиту, хуманитарне и спортске активности. Македонска православна црква и остале религијске заједнице, и радне просторе у којима су запошљени инвалиди, осим зграда и земљишта које се економски експлоатишу или изнајмљују.

У Словачкој, изузеће од плаћања такси и пореза има имовина која се користи у јавне сврхе, као што су култура, образовање, социјалне услуге, све док се имовина не користи у комерцијалне сврхе укључујући и оне које су закупљене.

Друге земље Централне и Југоисточне Европе прописују мање олакшице за невладине организације што се тиче пореза на имовину. У Бугарској поједине организације, као што је Бугарски Црвени крст и друштвени центри (читалишта), имају право на пореско ослобођење уколико се имовина не користи у комерцијалне сврхе која нису повезана са главним активностима организације. Хрватска пружа олакшицу Црвеном крсту, сличним хуманитарним организацијама, фондовима и фондацијама, непрофитним медицинским установама, и то у износу од 5% од пореза на капиталне трансакције за сву имовину које су се десиле пре 1. јануара 1998.<sup>15</sup>

У Румунији, следеће организације су изузете од плаћања пореза на имовину, осим за некретнине које се користе у половне сврхе: зграде јавних институција, историјски, архитектонски или археолошки споменици, музеји, зграде које користе верске организације, зграде задужбине са мисијом да промовишу националне културне институције и хуманитарне, социјалне и културне активности. Стопе пореза на имовину могу или да се смање или повећају до 50% одлуком локалне самоуправе.

Пољска ослобађа обавезе плаћања пореза на имовину само организације које су укључене у активности за добробит младих (нпр. образовање, спорт, рекреација и наука) уз услов да не користе имовину за комерцијалне активности. Иако остале установе и организације имају обавезу да плаћају порез за објекте и земљиште које не користе у комерцијалне сврхе те обавезе су релативно ниске.

<sup>15</sup> После 1 јануара 1998. године ове трансакције се наплаћују порезом на додату вредност

Неколико земаља дозвољавају уске олакшице за невладине организације. У Албанији, већина субјекта су предмет опорезивања, осим међународних и организација за помоћ у случају природних катастрофа основана од стране Савета Министара. У Словенији, дипломатска и конзуларна представништва, међународне организације, и верске заједнице су ослобођене плаћања пореза на имовину. У Естонији не постоје пореске олакшице за невладине организације. У Федерацији Босна и Херцеговина опорезивање имовине је у надлежности кантона. У Сарајевском кантону, на пример, само су верске заједнице ослобођене плаћања пореза на имовину, и само под условом да се та имовина користи за остваривање статутарних циљева.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Survey of tax laws affecting NGOS in CEE- Internacional Center for Not-for-Profit Law



## 6. Порези на имовину у Србији

### 6.1. Закон о порезима на имовину

Претходне године било је доста дискусија о променама у вези начина опорезивања имовине у Србији од 2011. године, а као последица усвајања Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 101/10). Многе процене односиле су се на најаву повећања износа пореза на станове и куће, тј. за физичка лица. У делу закона који третира пореске обвезнике – правна лица одредбе које дефинишу пореску основицу и пореску стопу су остале непромењене.

Данас десет месеци након примене Закона, уз незнатне измене које су се десиле и у априлу и октобру 2011. године, можемо рећи да измењени систем опорезивања имовине у Србији функционише у складу са очекивањима, као и да је висина пореског терета за обвезнике-физичка лица остала сасвим у складу са њиховом економском снагом, посебно ако под истом подразумевамо и вредност непокретности које поседују и које су предмет опорезивања. Оно што свакако није за похвалу је то што је законодавац подлегао притиску наилазећих парламентарних избора у 2012. години, ограничивши порез на имовину у 2012. на износ који је био у 2011. у којој је, подсетимо, важило ограничење за повећање пореза од 60% у односу на 2010. Годишња ограничења повећања пореза и постепену примену Закона не треба жустро критиковати, јер у ниједном пореском систему нису препоручљива тако значајна повећања пореза у две узастопне године без обзира на ниску базу, међутим уколико се јасно не одреди временски период који је потребан за пуну примену Закона, долазиће се до ситуације да законодавац најчешће из политичких разлога (поена) може из године у годину одлагати а чак, ко зна, и смањивати ниво пореза на имовину.

#### 6.1.1. Предмет опорезивања

Према нашем Закону о порезима на имовину<sup>17</sup> порез се плаћа на основу права имовине, права закупа и права коришћења, тј. на:

1. право својине, односно на право својине на грађевинском земљишту површине преко 10 ари,
2. право становања,
3. право закупа стана или стамбене зграде у складу са законом којим је уређено становање, за период дужи од једне године или на неодређено време,  
За. право закупа грађевинског земљишта у јавној својини, односно пољопривредног земљишта у државној својини, површине преко 10 ари,
4. право коришћења грађевинског земљишта у јавној својини површине преко 10 ари.

<sup>17</sup> Закон је објављен у „Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 - СУС, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11 и 78/2011

Непокретностима, у смислу овог члана, сматрају се: земљиште, стамбене и пословне зграде, станови, пословне просторије, гараже, зграде и просторије за одмор и рекреацију и други грађевински објекти, односно њихови делови.

У случају кад на непокретности постоји неко од права из тач. 3) до 4) овог члана, порез на имовину плаћа се на то право, а не на право својине.

### 6.1.2. Порески обвезник

Порески обвезник пореза на имовину правних лица је правно лице ималац права на непокретностима која се налазе на територији Републике Србије осим када је овим законом друкчије уређено. Под појмом ималац својине или другог стварног права подразумева да се лице које се води у земљишним књигама, односно у другим прописаним евиденцијама. Међутим, ако се у неком конкретном случају правно стање не поклапа, с пореско-правног становништва узмеће се да је ималац својине или другог стварног права стварни носилац неког од тих права.

У случају кад је непокретност, коју је стекла и користи јавна служба (јавно предузеће, установа) и друга организација чији је оснивач Република Србија, односно предузеће и друга организација улагањем државног капитала, у државној својини, у складу са законом којим се уређују средства у својини Републике Србије, порески обвезник је корисник непокретности.

Последњом изменом Закона<sup>18</sup> у октобру 2011. године прецизирано је да за непокретност која је дата у државину и на коришћење примаоцу лизинга по основу уговора о финансијском лизингу, обвезник пореза на имовину је прималац лизинга.

### 6.1.3. Пореска основица

Пореску основицу пореза на имовину правних лица чини књиговодствена вредност дате имовине у пословним књигама на дан 31. децембра године која претходи години за коју се утврђује порез. Предузећа воде пословне књиге. У њима се бележе подаци о укупном пословању предузећа на годишњем нивоу. На основу књиговодствених података правног лица, а коришћењем одређених алгоритама, израчунава се износ новца које ће то правно лице да уплати на име пореза на имовину за временски период од годину дана.

Иста одредба Закона (члан 7.) прописује књиговодствену вредност као пореску основицу за пољопривредна и шумска земљишта. С обзиром да је пољопривредно земљиште ограничен ресурс који има тенденцију смањења у дугом року, али и ресурс који се може експлоатисати (теоретски) у безброј циклуса репродукције без губљења супстанце, тешко је објашњив став по коме би ограничен ресурс са таквим карактеристикама губио на вредности током година употребе. Слична је ситуација и са шумским земљиштем, али га ипак треба декомпоновати на само земљиште које се може поистоветити са наведеним карактеристикама пољопривредног земљишта и биомасу (дрвеће) које се под интензивном експлоатацијом веома брзо умањује а споро обнавља. Те две компоненте би требало посебно вредновати како би се добила реална вредност шумског земљишта.

<sup>18</sup> Закон о изменама и допунама Закона о порезима на имовину, "Службени гласник РС", бр. 78/2011 од 19.10.2011. године.

### 6.1.3.1. Основица и амортизација

Проблем се тиче односа књиговодствене и тржишне вредности имовине. Иако лица која воде пословне књиге имају неке разлоге да реално искажу вредност своје имовине (ради узимања кредита нпр), њихов претежан интерес је по правилу да им се призна што је могуће већи износ амортизације, што доводи до потцењивања имовине у пословним књигама. Али подаци о степену те потцењености превазилазе очекивања. Према анализи која је израђена у пореској управи у Аранђеловцу, 31% некретнина обвезника који воде пословне књиге је пријавило вредност која је за 10% или мања у односу на тржишну вредност тих некретнина. Само 17% објеката има књиговодствену вредност у износу већем од 50% тржишне вредности.<sup>19</sup>

Други, али не мање важан, проблем јесте то што књиговодствена вредност не одражава промене на тржишту и промене у квалитету јавних услуга и инфраструктуре. Уколико се некретнина правног лица услед јавних радова одједном нађе на прометној саобраћајници (ауто пут) тржишна вредност некретнине ће знатно порасти док ће књиговодствена вредност наставити и даље „по своме“ да се умањује амортизационом стопом. Диспропорција односа између пореза који се прикупља и добијених јавних користи се код пореза на имовину у нашој земљи преваљује на терет физичких лица код којих се процењивање имовине колико толико приближило тржишној вредности. Самим тим можемо констатовати да је наш порез на имовину неправедан, што не значи да треба порез на имовину који плаћају физичка лица вратити на претходни ниво, већ начин на који се утврђује порез на имовину правних лица уредити тако да се постигне пореска неутралност по питању пореског третмана физичких и правних лица, јер је најбољи онај порески систем који не утиче на доношење пословних одлука и употребу фактора производње.

Амортизација се такође јавља као велики проблем у вези са утврђивањем вредности основице, иако би она требало да буде укључена у тржишну вредност непокретности. Нелогично је да пословни простор у центру града који је стар 50-так година, вреди знатно мање него новоградња.

Као што је у уводу речено, остаје и даље питање због чега законодавац, и поред толико измена Закона о порезима на имовину у протеклих десетак година, и даље одолева притиску стручне јавности да пореску основицу пореза на имовину правних лица чини тржишна вредност.

### 6.1.4. Пореска стопа

Што се пореске стопе на права пореских обвезника који воде пословне књиге тиче, и даље је на снази пропорционална стопа у максималном износу од 0,40%. Законом о финансирању локалне самоуправе се утврђују висине стопа пореза на имовину до износа који су утврђени Законом о порезима на имовину. У случају да скупштина локалне самоуправе не утврди висину пореске стопе, или је утврди преко максималног износа који је предвиђен законом, порез на имовину утврдиће се применом највише одговарајуће пореске стопе на права на непокретности обвезника који води пословне књиге.

Овако релативно ниским пореским стопама, слично ономе како се то чини у западноевропским земљама, избегнуто је да порез на имовину буде конфискаторски и креће се испод нивоа прихода који ова имовина, односно капитал, по себи ствара.

<sup>19</sup> Левитас, Т., Васиљевић, Д., Бућић, А., „Порез на имовину: анализа стања и перспективе реформи“, *Пореска политика у Србији: Погледајте унапред*, 2010., стр 95-123.

Битно је истаћи питање утврђивања висине пореске стопе, будући да је створен притисак на локалне самоуправе да се такмиче која ће и колико снизити пореску стопу пореза на имовину. Подсећамо да је још 2007. године, и изменама Закона о порезима на имовину из јула те године, дата могућност локалним самоуправама да својим одлукама сниже пореску стопу у односу на законом максимално дозвољену. Поставља се питање зашто тада нико није истицао питање висине пореске стопе и зашто медији нису масовно, као што су то чиниле ове године, вршили притисак на локалне самоуправе да снижавају пореске стопе пореза на имовину? На крају се догодило да је значајан број локалних самоуправа смањио пореске стопе, не из разлога што су пореске стопе по основу пореза на имовину толико значајно биле повећане, нити из разлога што је почела да функционише пореска конкуренција међу локалним самоуправама, већ из разлога што је ово предизборна година, и било је неопходно на тај начин изаћи у сусрет бирачима, што је такође разумљиво и сасвим легитимно. Ипак, једнако значајан број локалних самоуправа задржао је пореску стопу на нивоу на коме је била претходних година.

Који су разлози због којих локалне самоуправе нису, можда, требале да журе са снижавањем пореске стопе већ у првој години примене измењеног закона.

Прво, претходних година просечна пореска обавеза по основу пореза на имовину је у Србији била релативно ниска. Још тада се истицао проблем ниског фискалног значаја овог пореза због огромних умањења и ослобађања. Стога је доста збуњујуће са у првој години примене измењеног закона којим је фискални значај овог пореза повећан, велики број локалних самоуправа прибегне мери која у суштини значи враћање на претходно стање, тј. поновно умањење пореских прихода по том основу.

Друго, 2011. година и даље у суштини представља наставак кризе, а која је између осталог резултирала падом највећег броја прихода и локалних самоуправа. Да не помињемо суспензију Закона и финансирању локалне самоуправе и драстично смањење трансферних средстава за локалне самоуправе у претходне три године. Укупан губитак прихода градова и општина је само по основу смањења трансферних средстава током 2009, 2010. и 2011. године износио 50 милијарди динара или пола милијарде еура. Значи, у ситуацији опште неизвесности других прихода, одређене локалне самоуправе су прибегле смањењу пореске стопе јединог изворног прихода који је имао одређену стабилност у периоду кризе.

Треће, једном умањена пореска стопа, ако се покаже негативном у смислу губитака прихода буџета локалне самоуправе, биће веома тешко враћена на претходни ниво, или барем тешко без већих политичких трошкова такве одлуке. С те стране локалне самоуправе немају никакав маневарски простор што се тиче пореза на имовину код правних лица јер за разлику од поступка утврђивања пореске обавезе код физичких лица где постоји више елемената под директном контролом органа управе који утичу на висину пореске обавезе, код правних лица, за сад, једини утицај на пореску обавезу имају преко утврђивања пореске стопе.

Резимирајући све наведено, остаје да се види какви ће бити нето ефекти измена закона из децембра 2010. године и одлука неких локалних самоуправа о смањивању пореских стопа на укупне приходепо основу пореза на имовину. Такође, још увек је нереално причати о егзактним подацима на нивоу Србије и на нивоу појединачних локалних самоуправа, све док се не заврши буџетска 2011. Година и док не будемо имали тачне финансијске податке о порезу на имовину у овој години

### 6.1.5. Пореска ослобођења

Порез на имовину не плаћа се на права на непокретности:

1. у државној и другим облицима јавне својине које користе државни органи и организације и органи, организације и службе покрајинске аутономије и јединица локалне самоуправе, као и 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, односно на добра у општој употреби према прописима којима се уређују средства у својини Републике Србије;
2. дипломатских и конзуларних представништава страних држава, под условом реципроцитета;
3. у својини традиционалних цркава и верских заједница и других цркава и верских заједница регистрованих у складу са законом којим се уређује правни положај цркава и верских заједница, које су намењене и искључиво се користе за обављање богослужбене делатности;
4. које су од надлежног органа проглашене културним или историјским споменицима - на непокретности у целини, односно на посебне делове, који служе за ове намене;
5. пољопривредно и шумско земљиште које се поново приводи намени - пет година, рачунајући од почетка привођења намени;
6. путеве, лучке обале и лукобране, бродске преводнице, пруге, аеродромске писте, бране (водоуставе), објекте за одводњавање;
7. земљиште - за површину под објектом на који се порез плаћа;
8. склоништа људи и добара од ратних дејстава, осим ако се користе за намене по основу којих се остварује приход;
9. 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;
10. објекте, односно делове објеката који у складу са прописима непосредно служе за обављање комуналних делатности;
11. за које је међународним уговором који је закључила Република Србија уређено да се неће плаћати порез на имовину.

Порез на имовину на територији јединице локалне самоуправе не плаћа обвезник кад укупна основица за све његове непокретности на тој територији не прелази износ од 400.000 динара.

Ове одредбе не примењују се на непокретности које се трајно дају другим лицима ради остваривања прихода.

Трајним давањем другим лицима сматра се свако уступање непокретности другом лицу уз накнаду, које у току 12 месеци, непрекидно или са прекидима, траје дуже од 183 дана.

Порез на имовину не плаћа обвезник - ималац права на непокретности, коју без накнаде уступи на коришћење лицу прогнаном после 1. августа 1995. године, ако прогнано лице и чланови његовог породичног домаћинства не остварују приходе, изузев прихода од земљишта које је предмет опорезивања.

Порез на имовину не плаћа се на права на непокретности које су у пословним књигама обвезника, у складу са прописима којима се уређују рачуноводство и ревизија, евидентирани као добра која су искључиво намењена даљој продаји

Као што се види, Србија спада у ред земаља са највише пореских ослобађања, због којих порез на имовину, овакав какав је, трпи доста критика од стране стручне јавности у земљи а и шире.

Уколико се поштује принцип да се од пореза на имовину ослобађа само она имовина која се користи у некомерцијалне сврхе, поставља се питање због чега су пруге, аеродромске писте, лучни прелази и друго ослобођени плаћања пореза када се они итекако користе у комерцијалне сврхе. Даље, пореско ослобађање за земљиште које се налази под објектом за који се порез плаћа је такође дискутабилно. У свету постоје неколико начина за опорезивања изградњеног земљишта као што је и наведено у тексту. Неке земље опорезују само земљиште, друге само објекте, а треће и земљиште и објекте на њему. Разлози су вишеструки. Опорезивањем само земљишта креатори пореске политике желе да стимулишу изградњу и максимално искоришћавање тог земљишта, опорезивањем само објекта намера је да се умањи порез по обвезнику из најчешће политичких разлога (гледано с економског аспекта колики год да је мали утицај пореза на имовину на доносиоце одлука о изградњи објеката, он је ипак негативан), а с обзиром на његов мали удео у БДП, те промене не утичу значајније на тај паритет.

Прописана вредност од 400.000 динара за имовину до које се не плаћа порез је велики камен спотицања праведности нашег пореског устројства. Управо се испод те границе налази гро имовине правних лица вредноване на бази књиговодствене вредности у пословним књигама. Уколико власници-правна лица комерцијалних објеката на централним и најатрактивнијим локацијама (условно богати) буду ослобођени пореза због књиговодствене вредности ниже од 400.000 динара, којим се онда аргументима може бранити књиговодствена вредност као начин за процењивање имовине?

„Тржишну вредност“ треба користити за „објекте чија је намена комерцијална употреба оријентисана у правцу услужних делатности“ као што су објекти и зграде са канцеларијским простором у централно лоцираним зонама. „Књиговодствену вредност“ треба користити за компаније које имају производне капацитете. У пракси, тешко је направити дистинкцију између „производних капацитета“ и „објеката чија је намена комерцијална употреба оријентисана у правцу услужних делатности“, као што је нпр. било које постројење које у једном објекту има производњу (погон и сл) и услужни простор (простор за продају).

У сваком случају, пракса у Србији је таква да не подразумева примену међународних стандарда за процену вредности и методи процене вредности који се користе омогућавају формирање тржишних вредности које су далеко ниже од стварних тржишних вредности. На Слици 1. је приказан пример из праксе који се тиче проблема који се разматра.

Последњих шест продајних објеката који су изграђени 1925. и 1929. године су у потпуности отписана, тј. садашња вредност је нула. Самим тим је и пореска основица једнака нули. Непокретности које поседује порески обвезник се налазе на најатрактивнијим локацијама што подражумева јако високе тржишне вредности.

Предлози за разматрање могу бити:

- Пореска основица за непокретности које се користе у пословне сврхе је књиговодствена вредност. Уколико је тржишна вредност виша од 50% у односу на књиговодствену вредност, примењује се тржишна вредност. Изузетак: књиговодствена вредност се примењује увек када је реч о непокретностима које се искључиво користе за производњу.
- Пореска основица за непокретности које се користе у пословне сврхе је тржишна вредност. Изузетак: књиговодствена вредност се примењује увек када је реч о непокретностима које се искључиво користе за производњу.

Слика 1. Регистар основних средстава

Invent.br.	Naziv	Konto	V.n.	ST	Am.gr.	Dat.nab.	Nabavna vr.	Ispravka vr.	Neotpisana vr.
1002	Prodavnica br 5	02410	21	AK	2.5	1.1.1982	3.475.580,74	1.302.291,54	2.173.289,20
1003	Prodavnica br 6	02410	21	AK	2.5	1.1.1960	4.765.308,46	1.933.804,83	2.831.503,63
1007	Prodavnica br 19	02410	21	AK	2.5	1.1.1970	5.448.766,80	2.682.756,38	2.766.010,42
1011	Prodavnica br 31	02410	21	AK	2.5	1.1.1970	14.349.581,15	6.631.184,76	7.718.396,39
1016	Prodavnica br 44	02410	21	AK	2.5	1.1.1982	990.275,33	241.362,13	748.913,20
1017	Prodavnica br 51	02410	21	AK	2.5	1.1.1980	1.025.477,62	436.691,54	588.786,08
1018	Prodavnica 52	02410	21	AK	2.5	1.1.1980	939.201,32	399.997,63	539.203,69
1019	Prodavnica br 53	02410	21	AK	2.5	1.1.1980	945.388,63	401.501,80	543.886,83
1020	Prodavnica br 54	02410	21	AK	2.5	1.1.1980	1.025.379,59	436.698,91	588.680,68
1021	Prodavnica br 7	02410	21	AK	2.5	1.1.1925	70.497,91	70.497,91	0,00
1022	Prodavnica br 9	02410	21	AK	2.5	1.1.1929	1.281.361,53	1.281.361,53	0,00
1023	Prodavnica br 11	02410	21	AK	2.5	1.1.1925	753.698,10	753.698,10	0,00
1026	Prodavnica br 21	02410	21	AK	2.5	1.1.1929	1.846.321,64	1.846.321,64	0,00
1028	Prodavnica br 27	02410	21	AK	2.5	1.1.1925	1.034.112,58	1.034.112,58	0,00
1030	Prodavnica br 40	02410	21	AK	2.5	1.1.1929	2.663.818,21	2.663.818,21	0,00

Ово могу бити предлози за разматрање у транзиционом периоду и предлози који могу остварити политичку прихватљивост. Међутим, у крајњој инстанци, тржишну вредност треба примењивати за све врсте имовине. Али, порески обвезник мора имати право да се жали и да докаже, уз одговарајућу експертизу, да је тржишна вредност нижа од вредности која се добија на основу „прилагођених“ метода утврђивања вредности за сврхе опорезивања.

### 6.1.6. Администрирање пореза на имовину

Започета реформа пореског система у Србији неизоставно има консеквенце на процес администрирања пореза на имовину. Запослени у локалној пореској администрацији ће бити под великим стручним изазовом уколико се усвоје измене поступка утврђивања и наплате пореза на имовину код обвезника који воде пословне књиге. Наиме, у постојећем систему, ти обвезници на јединственој пореској пријави предају податке о свим непокретностима које поседују обједињено, и обавеза се утврђује према књиговодственој вредности. У будуће, непокретности правних лица би вероватно морале бити евидентирани посебно на појединачним пријавама, у којима би се налазили сви подаци везани за утврђивање тржишне вредности. Остаје да се реши питање поступка утврђивања тржишне вредности за непокретности правних лица, које се користе за специфичне намене. Код пословних просторија, комерцијалних простора као што су локали, продавнице, или канцеларијски простори, то ће бити мањи изазов јер сличне вредности већ постоје код истих или сличних непокретности у власништву физичких лица. Али за утврђивање производних погона, хладњача, силоса, хангара и сличних објеката ће заиста представљати сложен и захтеван посао. Због непостојања довољно људских и техничких капацитета на локалном нивоу који би могли да одговоре тим захтевима, на крају може колико толико и „оправдати“ законодавца због игнорисања тржишне вредности као пореске основице за утврђивање пореза на имовину код правних лица.

Порез на имовину утврђује се решењем надлежног органа локалне самоуправе за сваку календарску годину, применом одредаба Закона о порезима на имовину и одлуке јединице локалне самоуправе о стопама пореза на имовину на чијим се територијама налази. Иначе, локална одлука о стопама пореза на имовину не мора да се доноси за сваку годину посебно.

За имовину коју стекне, започне или престане да користи у току године, или му по другом основу настане или престане пореска обавеза, обвезник подноси пореску пријаву у року од

10 дана од дана настанка такве промене. За имовину за коју је правно лице поднело пореску пријаву, дужано је да подноси пореску пријаву, са тачним подацима, до 31. марта сваке године за коју се врши утврђивање пореза.

За неподношење пореске пријаве или неискривање тачних података казнене мере за правна лица прописане су Законом о пореском поступку и пореској администрацији<sup>20</sup>.

Модел пореског администрирања у Србији је заснован на самопроцењивању елемената имовине који утичу на њену вредност. Као што смо истакли у одељку 3. такав модел неизоставно производи пореску евазију и умањене вредности пореске базе. Пореска евазија на овај начин је много тежа код правних лица (с обзиром да је у питању књиговодствена вредност), односи се само уколико правна лица уопште не поднесу пореску пријаву. Провера исправности књиговодствене вредности, начина обрачуна, примењених коефицијената амортизације, готово да није предмет провере локалних пореских органа.

Порез на имовину је у претходном периоду био недовољно ефикасно администриран. Опорезивање имовине је представљало један елемент вођења социјалне политике, која је увек погрешна ако се води кроз порезе. Принудна наплата овог пореза била је неадекватна, односно није је ни било у последњих неколико година. То значи да се републичка Пореска управа ослањала на добровољно подношење пореских пријава од стране обвезника и добровољно плаћање.

Оно што се не сме заборавити када је у питању администрирање пореза на имовину то су неинтегрисане базе података пореске администрације, катастра непокретности, судских органа, итд. Стално понављање како Србија нема довољно капацитета да изврши интеграцију тих база и како нема довољно капацитета да пређе на опорезивање свих некретнина на основу тржишне вредности, даје ветар у леђа пореским администрацијама да и даље избегавају да крену озбиљно да се позабаве овом проблематиком. Иако је Законом прописана обавеза надлежних органа да достављају податке пореским администрацијама, све се завршава на достављање података уколико се то изричито захтева од стране пореске администрације у конкретним случајевима. Мора се успоставити континуирано циркулисање информација између државних и локалних органа у чијој су надлежности налазе евиденција, регулисање (издавање дозвола), опорезивање некретнина умрежавањем тих база података што у 21. веку не би требало да представља спектакуларни подухват. Технологија географског информационог система (ГИС) се користити за имовинско управљање, планирање развоја, просторно планирање, картографију и планирање инфраструктуре у многим земљама у свету. Упоредивањем „класичне“ катастарске базе са сателитским снимцима територије неког насеља који се уз помоћ ГИС-а могу конвертовати у карту парцела, могу се утврдити разлике, тј недостатци класичне катастарске базе. Уколико се изврши дигитална идентификација парцела и објеката на тим парцелама у локалним самоуправама, свака промена на тим парцелама у виду настанка или нестанка одређене некретнине ће се ажурирати у катастарској а затим и у пореској бази у најмању руку као обавештење да је дошло до промена, на основу којих се шаљу позиви за подношење пореске пријаве. Интеграцијом базе судова са пореским базама би се решио проблем власништва (расподеле) над имовине које многе локалне пореске администрације имају код доношења решења, с обзиром да она гласе на име власника/корисника.

Сви ови проблеми и недостатци код администрирања пореза на имовину у Србији чине се веома тешким за решавање, када се узме у обзир незаинтересованост централних власти за порезе које не убирају. Саме локалне самоуправе појединачно тешко могу да прикупе довољно средстава за интеграцију база података и ГИС система. Међутим, уколико локалне

<sup>20</sup> Закон је објављен у «Службени гласник РС», бр. 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 61/2007, 20/2009 и 53/2010.

самоуправе направе план и стратегију интеграције база и заједно инвестирају у овај систем у складу са економском снагом (нпр. исти % текућих прихода), у кратком року може доћи до знатног повећања пореза на имовину и то повећање које ће имати свој легитимитет јер ће умањити пореску евазију а не захтева „политички скуп“ повећање пореских стопа.

## **6.2. Порез на имовину и накнада за коришћење грађевинског земљишта**

Закон о планирању и изградњи предвиђа могућност конверзије права коришћења грађевинског земљишта у право својине, полази се од тога да ће они који искористе ту могућност престати да буду обвезници накнаде за коришћење. Овај закон не предвиђа више накнаду као извор прихода локалне самоуправе, и само у прелазним и завршним одредбама утврђује да ће се она наплаћивати док не буде интегрисана у порез на имовину.

Ако се процес конверзије права коришћења у право својине настави до краја 2011. године, очекује се радикално смањење прихода од накнаде за коришћење. Процес реформе пореског система иде у том смеру да се та накнада инкорпорира у јединствени порез на имовину, јер сада она представља двоструко опорезивање некретнина, и то пре свега објекта, а не земљишта како би се могло закључити према њеном називу. Методологија која се користи за утврђивање висине накнаде знатно се разликује од општине до општине, као што се разликују и стопе које се примењују. Градови и општине вишим стопама дискриминишу правна лица у односу на физичка, нарочито циљајући поједине врсте делатности и категорије обвезника. Нарочито су на удару јавна предузећа, бензинске пумпе, страни инвеститори, финансијске организације. Висина обавезе има мање везе са вредношћу некретнина него са претпостављеном економском снагом обвезника. Док су укупни приходи од пореза на имовину у 2009. години од правних лица само 10% већи од прихода од физичких, приходи од накнаде за коришћење од правних лица су у 2008. били 10 до 20 пута већи код правних него код физичких лица. Разлози овакве политике локалних самоуправа су превасходно политичке природе, тј. еластичности бирачког тела на пореска оптерећења.

### **6.2.1. Уредба о праву на конверзију права коришћења у право својине уз накнаду**

Уредба о условима, критеријумима и начину остваривања права на конверзију права коришћења у право својине уз накнаду, као и о начину одређивања тржишне вредности грађевинског земљишта и висине накнаде по основу конверзије права коришћења у право својине уз накнаду, објављена је у „Службеном гласнику РС“, бр. 67 од 13. 9. 2011, а ступила је на снагу осмог дана од дана објављивања, тј. 21. 9. 2011. године. Уредба је донета на основу члана 108. Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС“, бр. 72/09 и 81/09 – исправка, у даљем тексту: Закон), којим је предвиђено да Влада Републике Србије прописује критеријуме и поступак за утврђивање висине накнаде по основу конверзије права коришћења градског грађевинског земљишта у право својине за лица која по овом закону имају право на конверзију уз накнаду.

Начин и поступак остваривања права на конверзију били су уређени Уредбом о начину и поступку остваривања права на конверзију права коришћења на грађевинском земљишту у право својине („Службени гласник РС“, бр. 46/10), која је стављена ван снаге доношењем ове Уредбе. Критеријуми и поступак утврђивања висине накнаде били су уређени Уредбом о критеријумима и поступку за утврђивање висине накнаде на основу конверзије права за лица која имају право на конверзију уз накнаду („Службени гласник РС“, бр. 4/10, 24/10 и 46/10), која је три пута мењана, а стављена је ван снаге даном ступања на снагу ове Уредбе, тј. 13. 9. 2011. године.

Новом Уредбом се обједињено уређује материја која је до сада била уређена с напред наведене две уредбе (које су престале да важе ступањем на снагу нове Уредбе). Дакле, новом Уредбом се ближе уређују услови, критеријуми и начин остваривања права на конверзију права коришћења у право својине уз накнаду, као и начин одређивања тржишне вредности грађевинског земљишта и висине накнаде по основу конверзије права коришћења у право својине уз накнаду.

Право на конверзију права коришћења у право својине уз накнаду, у складу са Законом, према члану 2. Уредбе, имају:

1. носиоци права коришћења који су били или јесу привредна друштва и друга правна лица на која су се примењивале одредбе закона којима се уређује промена власништва друштвеног или државног капитала, односно имовине (у даљем тексту: приватизација, стечајни или извршни поступак) и њихови правни следбеници, осим у случају из члана 103. став 2. Закона, када се врши конверзија без накнаде;
2. носиоци права коришћења који су право коришћења стекли куповином од привредног друштва или другог правног лица које је било предмет приватизације, стечајног или извршног поступка;
3. носиоци права коришћења на неизграђеном грађевинском земљишту у државној својини које је стечено ради изградње, у складу с раније важећим законима којима је било уређено грађевинско земљиште до 13. маја 2003. године или на основу одлуке надлежног органа, а које није приведено урбанистичкој намени;
4. лица која су стекла право дугорочног закупа на неизграђеном осталом грађевинском земљишту у државној својини, у складу са Законом;
5. привредна друштва и друга правна лица, носиоци права коришћења на неизграђеном и изграђеном грађевинском земљишту, на која се примењују одредбе прописа Републике Србије и билатералних међународних уговора, којима се уређује спровођење Анекса Г, Споразума о питањима сукцесије („Службени лист СРЈ – Међународни уговори“, број 6/02), за која је окончан поступак за повраћај имовине.

Накнада за конверзију права коришћења у право својине на грађевинском земљишту које је предмет конверзије, према одредбама члана 4. Уредбе, обрачунава се тако што се тржишна вредност тог грађевинског земљишта, у моменту подношења захтева за конверзију права коришћења у право својине, умањује за трошкове прибављања права коришћења на том грађевинском земљишту, уколико је таквих трошкова било, односно ако су ти трошкови настали до 11. септембра 2009. године (када је донет Закон о планирању и изградњи, објављен у „Службеном гласнику РС“, бр. 72/2009).

Тржишна вредност грађевинског земљишта и трошкови прибављања права коришћења, утврђују се у поступку који спроводи, по захтеву лица која имају право на конверзију права коришћења у право својине уз накнаду, орган јединице локалне самоуправе надлежан за имовинско-правне послове, на чијој територији се налази грађевинско земљиште које је предмет конверзије.

Трошкови прибављања права коришћења грађевинског земљишта, ближе су одређени одредбама члана 5. до 9. Уредбе, и то за лица из члана 2. тачке 1) и 2) Уредбе, затим за лица из тачке 3) и 5) Уредбе, затим посебно ако је у стицању права коришћења дошло до статусне промене правног лица, промене власника правног лица или је неко друго лице, у складу са законом, постало носилац права коришћења на грађевинском земљишту које је предмет конверзије.

Овим одредбама ближе је уређено шта се сматра трошковима прибављања права коришћења на грађевинском земљишту у случају продаје капитала или имовине субјекта приватизације трећим лицима, после раскида уговора о продаји капитала, као и продаје капитала или имовине субјекта приватизације, чији је капитал после приватизације пренет у корист Републике Србије, у целини или деловима.

Други стварни трошкови обухватају трошкове које су лица из члана 2. ове Уредбе имала на припремању грађевинског земљишта које је предмет конверзије, осим накнаде за уређивање грађевинског земљишта која не представља трошак прибављања права коришћења, као и трошкове на отклањању индустријског загађења на предметном земљишту, насталих најкасније до 11. септембра 2009. године.

Начин одређивања тржишне вредности грађевинског земљишта уређен је одредбама чл. 10. до 19. Уредбе. Јединица локалне самоуправе може донети акт којим утврђује тржишну вредност грађевинског земљишта на својој територији према урбанистичким зонама, најкасније у року од 90 дана од дана ступања на снагу ове уредбе.

Уколико јединица локалне самоуправе на основу наведеног акта не одреди тржишну вредност грађевинског земљишта, процена тржишне вредности грађевинског земљишта утврђује се у складу са Уредбом. Тржишну вредност грађевинског земљишта процењује стални судски вештак грађевинске струке, односно привредно друштво, односно друго правно лице регистровано за обављање процене вредности непокретности, осим када је тржишна вредност утврђена на основу акта јединице локалне самоуправе из члана 10. став 1. Уредбе. Ако су предмет захтева за процену тржишне вредности грађевинског земљишта и трошкова прибављања права коришћења катастарске парцеле на њима је, на основу планског документа на основу којег се издаје локацијска дозвола, могуће изградити или су изграђени објекти чија је бруто развијена грађевинска површина преко 10.000 m<sup>2</sup>, према члану 12. став 3. Уредбе, надлежни орган, на предлог подносиоца захтева може ангажовати и привредно друштво, односно друго правно лице које има најмање једно стално запослено лице са међународно признатим сертификатом за процењивање, издатим у складу с међународно признатим стандардима процењивања, дефинисаним као Међународни стандарди процењивања, осмо издање, издати од стране Комитета за међународне стандарде процењивања (International Valuation Standards Committee). Процена се врши у складу с Међународним стандардом процењивања. Накнаду за ангажовање лица за процену сноси подносилац захтева.

Поступак остваривања права по поднетом захтеву за конверзију је ближе прописан одредбама чл. 23. до 27. Уредбе. По добијању захтева надлежни орган одређује вештака грађевинске струке, односно друго лице из члана 12. став 3. ове уредбе, у складу са одредбама закона којим се уређује управни поступак. Судски вештак, односно друго лице из члана 12. став 3. ове уредбе, процењује тржишну вредност грађевинског земљишта, ревалоризоване трошкове прибављања права коришћења, односно укупну накнаду за конверзију права коришћења у право својине на грађевинском земљишту и у року од 30 дана од дана достављања свих потребних података, доставља надлежном органу налаз и мишљење. Накнаду за рад судског вештака, односно другог лица из члана 12. став 3. ове уредбе сноси подносилац захтева. Странке у поступку који се води пред надлежним органом јесу подносилац захтева и републички јавни правобранилац. Када судски вештак, односно друго лице, привредно друштво, односно друго правно лице које има најмање једно стално запослено лице с међународно признатим сертификатом за процењивање,

издатим у складу с међународно признатим стандардима процењивања, дефинисаним као Међународни стандарди процењивања, достави налаз и мишљење, надлежни орган га доставља странкама у поступку и заказује усмену расправу у року који не може бити дужи од осам дана од дана уручења налаза вештака. У току усмене расправе подносилац захтева је дужан да се изјасни о начину и роковима плаћања накнаде за конверзију.

По спроведеном поступку, надлежни орган у року од осам дана од дана закључења усмене расправе доноси решење којим се утврђује право на конверзију права коришћења у право својине уз накнаду. На решење се може изјавити жалба министарству надлежном за послове финансија, у року од 15 дана од дана достављања решења.

Плаћање накнаде за конверзију ближе је уређено одредбама члана 28. до 30. Уредбе. По правноснажности решења, лице које је у складу са посебним законом и статутом јединице локалне самоуправе овлашћено за закључење ове врсте уговора, закључује са подносиоцем захтева Уговор о регулисању међусобних права и обавеза насталих по основу конверзије права коришћења у право својине уз накнаду. Средства остварена од накнаде за конверзију у висини од 50% припадају Фонду за реституцију и у висини од 50% буџету јединице локалне самоуправе. Плаћање накнаде може бити једнократно или на рате. У случају једнократне исплате накнаде, остварује се попуст од 30% од утврђене висине накнаде, уколико је захтев за конверзију поднесен у складу са овом Уредбом, а најкасније до 31. децембра 2011, односно најкасније у року од 30 дана од дана ступања на снагу акта из члана 10. став 1. ове уредбе.

Ако се плаћање врши на рате, у року од 15 дана од дана закључења уговора о регулисању међусобних права и обавеза уплаћује се 10% од утврђеног износа накнаде за конверзију, а остатак износа уплаћује се у једнаким месечним ратама, највише до 240 месечних рата. Висина рате се на месечном нивоу усклађује са индексом раста потрошачких цена у Републици Србији, према подацима Републичког завода за статистику.

Услов за промену власништва на непокретностима јесте доказ о плаћеном износу целокупне накнаде. Износ који се исплаћује представља износ који се добије када се од укупног износа висине накнаде увећаног за индекс раста потрошачких цена, одбије износ плаћених рата до момента отуђења објекта или почетка његове изградње. Привредно друштво, односно друго правно лице може и пре рока одређеног уговором да отплати остатак дуга.

У случају неизмиривања уговорних обавеза од стране стицаоца права својине, јединица локалне самоуправе по службеној дужности покреће судски поступак за наплату остатка дуга у целости, у складу са законом.

Упис права својине у јавном регистру непокретности је уређен одредбама чл. 31. и 32. Уредбе. По правноснажности решења из члана 25. Уредбе којим се утврђује право на конверзију права коришћења у право својине уз накнаду, и прибављеним доказима о регулисању међусобних обавеза с јединицом локалне самоуправе, о чему надлежни орган јединице локалне самоуправе издаје потврду, стичу се услови за упис права својине у јавном регистру о непокретностима и стварним правима на њима. У случају плаћања у ратама упис се може извршити по достављању доказа да је извршена једнократна исплата свих преосталих рата.

На основу ове уредбе можемо закључити да се порез на имовину за правна лица креће у добром правцу, јер се у овој уредби по први пут помиње процењивање земљишта по тржишној вредности и то на два начина – први је доношењем акта којим се утврђују тржишне вредности по зонама а други ангажовањем експерата у области процењивања имовине што ће у многоме допринети објективнијем и транспарентнијем утврђивању вредности земљишта.

Други важан закључак је не само да накнада за коришћење представља двоструко опорезивање непокретности и не само да ће јој конверзија права коришћења у право својине одузети сваки основ за постојањем, већ и задржавање накнаде за коришћење суштински подрива све напоре да се од пореза на имовину направи један објективан и издашан извор прихода. Јер зашто би се локалне самоуправе ангажовале да евидентирају све непокретности, утврде

њихову вредност и наплате порез на имовину подједнако од привреде и од својих гласача, ако имају накнаду за коришћење која им је одлично средство да од кога год желе наплате онолико колико процене да он може да плати.

Са друге стране једноставно укидање накнаде за коришћење уз евентуално компензовање тог губитка градовима и општинама повећањем стопе пореза на имовину не изгледа као право решење. Ово због тога што би од тога корист имала правна лица која сада плаћају 90% накнаде за коришћење, док би трошкови били равномерно распоређени између физичких и правних лица. Ако се вратимо на праепоруку стручне јавности да и правна лица плаћају порез на имовину према тржишној, а не према књиговодственој вредности те имовине, могуће је да би и без повећања пореске стопе локална самоуправа надокнадила сва изгубљена средства по основу укидања накнаде за коришћење. У идеалном случају, просечна обавеза правних лица по основу пореза на имовину би била приближна садашњој обавези по основу пореза на имовину и накнаде за коришћење. Међутим, ефекти овог модела на појединачне пореске пореске обвезнике и појединачне јединице локалне самоуправе тек треба да буду анализирани.



## 7. Због чега је порез на имовину стављен у други план?

У овом одељку разматрамо елементе због којих порези на имовину не уживају неки посебан статус код креатора пореске политике.

Врло значајна карактеристика пореза на имовину је њихова непопуларност. Порез на имовину је познат у јавности као „најомраженији“ порез. Није популаран због тога што је видљив. Порези на имовину се у принципу користе за финансирање „видљивих“ услуга као што су изградња путева, комунална полиција, сакупљање отпада. Видљивост их повезује са услугама које пружају локалне самоуправе (неко ће рећи „Плаћам толико година порез општини а и даље је моја улица неасфалтирана!“), поред тога нису политички корисни, а и тешко се повећавају у односу на друге порезе.

Поред непопуларности међу становништвом овај порез је непопуларан и у пореској администрацији. Због променљивости и непредвидљивости пореза који се разрезају на бази тржишне вредности, разумљиво је због чега многе земље избегавају опорезивање на основу ове вредности. Код коришћења тржишне вредности као основице, могу се десити значајна годишња колебања уколико се тржишна цена некретнина брзо мења, посебно ако у неком насељу прође пут или електрификација која повећава атрактивност некретнина у том насељу.

Иако је систем процењивања по тржишној вредности униформан и јасан за распоређивање пореског терета међу обвезницима, та униформност може бити узрок волатилности пореза. Андерсон наводи да власници некретнина сматрају неправедним да се рачуни за порез на имовину могу мењати без обзира на то што није било промена у вредности њихове имовине или у квалитету услуга које добијају. Ово је један од разлога што се све чешће тражи процена имовине и пореска ограничења. Порески обвезници гледају на ограничења као осигурање од великих повећања пореза. Још један разлог непопуларности код централне власти је ниска пореска стопа од 0,5% до 1% тржишне вредности.

Значајна карактеристика пореза на имовину је и њихова нееластичност. Пореска основа се спорије повећава током година, за разлику од дохотка. Веома је тешко у кратком року повећати порез на имовину с обзиром на поменути ригидност просечне тржишне вредности некретнина. Алтернатива је повећање пореских стопа али она свакако може довести до много већих политичких трошкова него користи .

Порез на имовину детерменише и ерозија пореске базе. Многе локалне самоуправе избегавају пореским олакшицама, ослобађањима, доводећи тиме у неједнак третман пореске обвезнике. Чинећи привилегије правним лицима која испуњавају критеријуме за ослобађање, локалне самоуправе ремете конкуренцију и утичу вештачки на реалокацију капитала.



## Закључак

Порез на имовину генерише значајна средства за локалне самоуправе у мало земаља, углавном из ОЕЦД-а. У већини транзиционих и земаља у развоју, ипак, допринос пореза на имовину је мали, иако не безначајан удео у укупним приходима локалних самоуправа.

Приходи од пореза на имовину су ниски у многим транзиционим и земљама у развоју, због начина на који се порез администрира. Покривеност имовине порезом није свеобухватан, процењене вредности су ниске, као и номиналне пореске стопе, што се може рећи за проценат наплате. Ниске стопе пореза су понекад наметнуте од централне власти а понекад и од самих локалних самоуправа, јер приметно повећање пореских стопа највидљивијег од свих пореза се веома тешко политички продаје.

Једноставним повећањем пореских стопа се не може сматрати одговарајућим потезом, јер ће то повећање највише превалити на „неколицину поштених индивидуалаца чије су имовине исправно вредноване, и од којих се порез најредовније прикупља“ (Дилинџер, 1991, стр.5). Повећање номиналних пореских стопа се може сматрати разумним само уз побољшања у пореској администрацији, као што је боља покривеност, боље процењивање, фреквентније ревалуације, и повећане казне за неплатише.

Опште говорећи, приходи од пореза на имовину би били много већи уколико би се порез на имовину одређивао на бази земљишта и зграда (уместо нпр. само зграда), уколико постоје само одређена пореска ослобађања, уколико не постоји фаворизација одређених група пореских обвезника (физичка VS правна лица), уколико би пореске стопе биле веће, и уколико је пореска конкуренција међу локалним самоуправама ограничена.

Иако постоје проблеми порези на имовину представљају најреалнију опцију за повећање прихода локалне самоуправе. Повећање прихода од пореза на имовину је заиста и логичан и пожељан циљ за многе земље, посебно оне у којима се од локалних самоуправа очекује већа улогу у реалокацији јавних ресурса. Међутим значајно повећање прихода у кратком року од овог пореза не може се очекивати тек тако, иако је он важнији у мањим насељима, највише додатних прихода могу очекивати и убирати већа насеља. Ипак, свакако да је локалним самоуправама финансијски исплативо да сопственим средствима пројектно ангажују пописиваче имовине, који би на терену проверили и пописали све непокретности. Осим ефекта привремене запослености, вероватно младих и образованих људи, значајни су ефекти на износ пореза који ће се наплатити из тако ажуриране пореске базе.



# Литература

1. Цветановић, С, Јовановић, Д, *Економија*, Економски факултет, Ниш, 2006
2. Дабић, Љ и Споровић-Јовановић, Л, *Трговинско право*, Економски факултет, Београд, 2008,
3. Раичевић, Б, *Јавне финансије*, Економски факултет, Београд, 2008
4. Jens Arnold, Do tax structures affect aggregate economic growth? Empirical evidence from a panel of OECD countries , OECD, 2008
5. Gemmell, N., R. Kneller and I. Sanz, "Fiscal Policy Impacts on Growth in the OECD: Are They Long- or Short-Term?", Mimeo, University of Nottingham 2006
6. Kneller, R., M.F. Bleaney, and N. Gemmell, "Fiscal Policy and Growth: Evidence from OECD Countries", *Journal of Public Economics*, 74, pp. 171-190.,1999
7. Myles, G., "Economic Growth and the Role of Taxation", report for the OECD, 2008 dostupan na <http://www.people.ex.ac.uk/gdmyles/papers/pdfs/OECDfin.pdf>
8. John F. McDonald , Maximization of Non-Residential Property Tax Revenue by a Local Government, Center for Urban Real Estate, College of Business Administration, University of Illinois ,2007
9. Muth, R The derived demand for a productive factor and the industry supply curve, Oxford Economic Papers, New Series, 16, pp. 221-3, 1964
10. Wilson, J, Optimal property taxation in the presence of interregional capital mobility, *Journal of Urban Economics*, 18, pp. 73-89., 1985
11. Best Practices On Property Tax Reforms In India, National Institute of Urban Affairs , 2010
12. Nicely,F.,Turner,D The Best and Worst of Property Tax Administration COST Scorecard on State Property Tax Administrative Practices ,2011.
13. Bird,R., Slack, E, Land and Property Taxation: A Review , 2002
14. Slack,E, The Property Tax ... in Theory and Practice , Institute on Municipal Finance and Governance, Munk School of Global Affairs University of Toronto,2010
15. Левитас,Т., Васиљевић,Д.,Бућић,А., «Порез на имовину: анализа стања и перспективе реформи», Пореска политика у Србији: Поглед унапред, 2010., стр 95-123.16.
16. John L. Mikesell,International Experiences with Administration of Local Taxes: A Review of Practices and Issues, School of Public and Environmental Affairs Indiana University Bloomington, Indiana,2003
17. Deloitte – Taxation and investment in Azerbaijan
18. Survey of tax laws affecting non-governmental organisations in Central and Eastern Europe International Center for Not-for-Profit Law ,2003
19. Doing business in Hungary – PFK, 2009
20. Doing Business in Russia – KPMG, 2008
21. Komentar uredbe o pravu na konverziju prava korišćenja u pravo svojine uz naknadu, [www.propisi.net](http://www.propisi.net)
22. Zakon o porezima na imovinu, „Службени гласник РС”, бр. 26/01, 45/02 - СУС, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11 и 78/2011





[www.skgo.org](http://www.skgo.org)