
ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. а) Да ли је гасоводна мрежа предмет опорезивања порезом на имовину?

б) Како се утврђује основица пореза на имовину за објекте који се фактички не користе као производни погони прерађивачке индустрије?

в) Шта се сматра складишним објектима у смислу члана 7. став 4. тачка 8) Закона о порезима на имовину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00485/2015-04 од 24.11.2015. год.)

Према одредби члана 7. став 4. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–УС, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима

финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама је фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

Одредбом члана 7. став 2. Закона прописано је да основицу пореза на имовину пореског обвезника који непокретности у својим пословним књигама не исказује у складу са ставом 1. тог члана чини:

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

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

Према одредби члана 7. став 4. Закона, изузетно од члана 7. став 3. Закона, вредност непокретности је вредност исказана у пословним књигама на последњи дан пословне године обвезника (у даљем тексту: књиговодствена вредност) у текућој години, и то за:

- 1) експлоатациона поља и експлоатационе објекте;
- 2) објекте у којима су смештени производни погони прерађивачке индустрије који се користе за обављање делатности;
- 3) објекте за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије, осим трговине и управљања;
- 4) објекте за производњу гаса;
- 5) објекте за производњу паре, топле воде, хладног ваздуха и леда;
- 6) објекте за третман и одлагање отпада;
- 7) објекте у којима се одвијају процеси неопходни за поновну употребу материјала;
- 8) складишне и стоваришне објекте.

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

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

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

Изузетно од члана 7. ст. 1. до 7. Закона, основица пореза на имовину за жичаре, путеве, пруге и друге инфраструктурне објекте, као и за кабловску канализацију и друге подземне грађевинске објекте у које су смештене мреже намењене протоку воде (за пиће, атмосферске, отпадне и др.), водене паре, топле или вреле воде за потребе грејања и друге потребе корисника, гаса, нафте и нафтних деривата, телекомуникација и слично, је књиговодствена вредност објеката на последњи дан пословне године обвезника у текућој години (члан 7. став 8. Закона).

Према одредби члана 2. тачка 22) Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09, 81/09–исправка, 64/10–УС, 24/11, 121/12, 42/13–УС, 50/13–УС, 98/13–УС, 132/14

и 145/14, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), објекат јесте грађевина спојена са тлом, која представља физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину (зграде свих врста, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре електронских комуникација – кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, прикључак на електроенергетску мрежу, индустријски, пољопривредни и други привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и сл.) који може бити подземни или надземни.

Линијски инфраструктурни објекат јесте јавни пут, јавна железничка инфраструктура, електроенергетски вод, нафтовод, продуктовод, гасовод, објекат висинског превоза, линијска инфраструктура електронских комуникација, водоводна и канализациона инфраструктура и сл. који може бити надземни или подземни, чија изградња је предвиђена одговарајућим планским документом (члан 2. тачка 26) Закона о планирању и изградњи).

Према одредби члана 133. став 2. тачка 3) Закона о планирању и изградњи, Министарство издаје грађевинску дозволу за изградњу објеката за прераду нафте и гаса који се граде ван експлоатационих поља по претходно прибављеној сагласности министарства надлежног за експлоатацију минералних сировина, производњу биогорива и биотечности у постројењима капацитета преко 100 t годишње, нафтовода и продуктовода, гасовода називног радног надпритиска преко 16 бара уколико прелази преко територије две или више општина, складишта нафте, течног нафтног гаса и нафтних деривата капацитета преко 500 тона који се граде ван експлоатационих поља дефинисаних законом којим се уређује рударство и геолошка истраживања и магистралних топловода.

Према одредби члана 30. став 1. Закона о енергетици („Сл. гласник РС“, бр. 145/04, у даљем тексту: Закон о енергетици), енергетски објекти се граде у складу са законом којим се уређују услови и начин уређења простора, уређивање и коришћење грађевинског земљишта и изградња објеката, техничким и другим прописима, а по претходно прибављеној енергетској дозволи која се издаје у складу са овим законом.

Сагласно одредби члана 30. став 3. тач. 6) до 8) Закона о енергетици, енергетска дозвола се прибавља за изградњу следећих објеката: нафтовода и продуктовода, објеката за складиштење нафте, деривата нафте, биогорива, компримованог природног гаса и утечњеног природног гаса укупног резервоарског простора већег од 10m³; односно објеката за транспорт природног гаса, објеката за дистрибуцију природног гаса и објеката за складиштење природног гаса, односно директних гасовода.

а) Имајући у виду наведене одредбе, право, коришћење, односно државина из члана 2. став 1. Закона, на непокретности – гасоводној мрежи предмет је опорезивања порезом на имовину. Основица пореза на имовину за ту мрежу је њена вредност исказана у пословним књигама на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се порез на имовину утврђује и плаћа.

б) Објектима у којима су смештени производни погони прерађивачке индустрије који се користе за обављање делатности у смислу члана 7. став 4. Закона, сматрају се објекти који су инвестиционо-техничком документацијом, односно другом документацијом (нпр. документ о промени намене објекта) опредељени за ту намену, у делу у коме се фактички користе као производни погони прерађивачке

индустрије, независно од тога која делатност је претежна регистрована делатност пореског обвезника.

Према томе, ако се наведени објекти фактички не користе као производни погони прерађивачке индустрије – нема основа да се за те објекте основица пореза на имовину утврђује у складу са чланом 7. став 4. тачка 1) и ст. 5) до 7) Закона.

в) Складишним објектима, у смислу члана 7. став 4. тачка 8) Закона, сматрају се објекти који су инвестиционо-техничком документацијом, односно другом документацијом (нпр. документ о промени намене објекта) опредељени као објекти за складиштење, у делу који се фактички користи за складиштење, независно од врсте претежне регистроване делатности пореског обвезника.

У том смислу, по мишљењу Министарства финансија, складишним објектима сматрају се и објекти обвезника пореза на имовину – привредног друштва чија је претежна регистрована делатност, према Класификацији делатности која је саставни део Уредбе о класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10), разврстана у Сектор Ф – Грађевинарство – Група 43.22 Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система, који су инвестиционо-техничком документацијом намењени за складиштење (на пример, магацини у којима складишти – чува водоводна и санитарна опрема, цеви, пећи и сл. које је обвезник прибавио и чува да би их у оквиру своје делатности инсталирао–уградио у објекте) у делу у којем се фактички користе за складиштење.

Објекат или његов део који је инвестиционо-техничком документацијом или другом документацијом (нпр. документ о промени намене објекта) опредељен као објекат за складиштење, а за који је фактички извршена

промена намене тако да се не користи за ту намену (нпр. користи се као административни простор, гардероба за особље, санитарни простор и сл.) не сматра се складишним простором у смислу одредбе члана 7. став 4. тачка 8) Закона.

У сваком конкретном случају орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, наплату и контролу изворних јавних прихода јединице локалне самоуправе цени чињенично стање, између осталог, од утицаја на основицу и висину обавезе по основу пореза на имовину.

2. Да ли основицу пореза на имовину чини фер вредност непокретности – за непокретности за које је обвезник привредно друштво које је, у складу са прописима којима се уређује рачуноводство, разврстано као мало правно лице, а које примењује Правилник о начину признавања и процењивања имовине, обавеза, прихода и расхода малих правних лица и предузетника који је прописало министарство надлежно за послове финансија?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00097/2015-04 од 20.11.2015. год.)

Према одредби члана 7. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извешта-

вања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама је фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

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

Према одредби члана 2. тачка 4) Закона о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: ЗОР), Међународни стандарди финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), у смислу овог закона, су: Оквир за припремање и приказивање финансијских извештаја (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements), Међународни рачуноводствени стандарди – МРС (International Accounting Standards – IAS), Међународни стандарди финансијског извештавања – МСФИ (International Financial Reporting Standards – IFRS) и са њима повезана тумачења, издата од Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC), накнадне измене тих стандарда и са њима повезана тумачења, одобрени од Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (International Accounting Standards Board – IASB), чији је превод утврдило и објавило министарство надлежно за послове финансија (у даљем тексту: Министарство). Превод МСФИ који утврђује и објављује Министарство чине основни текстови МРС, односно МСФИ, издати од Одбора за међународне рачуноводствене стандарде, као и тумачења издата од Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда у облику у којем су издати, и који не укључују основе за закључивање, илуструјуће примере, смернице, коментаре, супротна мишљења, разрађене примере и други допунски објашњавајући материјал који може да се усвоји у вези са

стандардима, односно тумачењима, осим ако се изричито не наводи да је он саставни део стандарда, односно тумачења.

Одредбом члана 21. став 1. ЗОР прописано је да за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, мала и средња правна лица примењују МСФИ за МСП.

Одредбе члана 21. овог закона почеће да се примењују од финансијских извештаја који се састављају на дан 31. децембар 2014. године (члан 50. став 1. ЗОР).

Према одредби члана 50. став 2. ЗОР, изузетно од става 1. овог члана, правна лица која су у складу са Законом о рачуноводству и ревизији („Сл. гласник РС“, бр. 46/06, 111/09 и 99/11–др. закон) примењивала Правилник о начину признавања и процењивања имовине, обавеза, прихода и расхода малих правних лица и предузетника („Сл. гласник РС“, бр. 106/06 и 111/06–исправка, у даљем тексту: Правилник), могу примењивати одредбе тог правилника најкасније до састављања финансијских извештаја на дан 31. децембра 2015. године.

Према одредби члана 1. Правилника, овим правилником прописује се начин признавања и процењивања имовине, обавеза, прихода и расхода малих правних лица и предузетника, који не примењују Међународне рачуноводствене стандарде (МРС), односно Међународне стандарде финансијског извештавања (МСФИ).

Према томе, нема законског основа да основицу пореза на имовину за непокретности за које је обвезник мало правно лице које примењује Правилник о начину признавања и процењивања имовине, обавеза, прихода и расхода малих правних лица и предузетника („Сл. гласник РС“, бр. 106/06 и 111/06–исправка), чини фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи

години за коју се утврђује порез на имовину прописана чланом 7. став 1. Закона. Наиме, према одредби члана 7. став 1. Закона, фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се утврђује порез на имовину је основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама.

3. Да ли се вредност непокретности (осим земљишта) обвезника који не води пословне књиге код утврђивања основице пореза на имовину за 2014. годину умањује за амортизацију применом одлуке скупштине јединице локалне самоуправе о висини стопе амортизације која је донета у 2012. години, односно 21. децембра 2013. године?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00448/2015-04 од 20.11.2015. год.)

Према одредби члана 5. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–УС, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11 и 78/11, у даљем тексту: ЗПИ), који је био у примени до 31. децембра 2013. године, основица пореза на имовину код непокретности, осим пољопривредног и шумског земљишта, пореског обвезника који не води пословне књиге у складу са прописима у Републици Србији, је вредност непокретности на дан 31. децембра године која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез на имовину, ако тим законом није друкчије уређено.

Висину вредности непокретности из члана 5. став 1. ЗПИ утврђује орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, наплату и контролу изворних прихода јединице локалне самоуправе (у даљем тексту: орган јединице локалне самоуправе), с тим што се она, осим за земљиште, истеком сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција објекта умањује за амортизацију по стопи од 0,8% применом пропорционалне методе, а највише до 40% (члан 5. став 2. ЗПИ).

Законом о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 47/13) измењена је одредба члана 5. ЗПИ, са применом од 1. јануара 2014. године.

Према одредби члана 5. став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–УС, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), која је у примени од 1. јануара 2014. године, основица пореза на имовину за непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са Законом.

Вредност непокретности из члана 5. став 1. Закона, осим земљишта, може се умањити за амортизацију по стопи до 1% годишње применом пропорционалне методе, а највише до 40%, почев од истека сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција објекта, а на основу одлуке скупштине јединице локалне самоуправе о висини стопе амортизације која важи на дан 15. децембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину и која је објављена у складу са Законом (члан 5. став 3. Закона).

Ако скупштина јединице локалне самоуправе не утврди висину стопе амортизације, или је не утврди у складу са Законом, или је утврди, а не објави у складу са чланом 5.

став 3. Закона, код утврђивања пореза на имовину вредност непокретности из члана 5. став 1. Закона не умањује се за амортизацију (члан 5. став 4. Закона).

Према томе, вредност непокретности (осим земљишта) која је основица пореза на имовину пореског обвезника који не води пословне књиге у складу са прописима у Републици Србији, код утврђивања пореза на имовину за 2012. и за 2013. годину умањивала се за амортизацију, истеком сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња односно последња реконструкција објекта, по стопи од 0,8%, а највише до 40%, применом пропорционалне методе, непосредном применом ЗПИ. Наиме, ЗПИ није било дато овлашћење јединици локалне самоуправе да може одлуком скупштине да уреди да ли ће вредност наведених непокретности умањивати за амортизацију, односно по којим стопама ће се то умањење вршити. Стога, без законског основа евентуално донета одлука скупштине јединице локалне самоуправе у 2012. години којом је била уређена висина стопе амортизације није била од утицаја на Законом прописану обавезу умањења вредности непокретности (осим земљишта) обвезника који не води пословне књиге за амортизацију, нити на висину стопе по којој се то умањење вршило – приликом утврђивања основице пореза на имовину за 2012. и 2013. годину.

Код утврђивања основице пореза на имовину за 2014. годину, умањење вредности непокретности обвезника који не води пословне књиге (осим земљишта) за амортизацију није законска обавеза, већ могућност – ако је скупштина јединице локалне самоуправе донела одлуку о висини стопе амортизације у складу са Законом, која је објављена (на начин на који се објављују општи акти јединице локалне

самоуправе чија је скупштина донела одлуку) и која је важила на дан 15. децембра 2013. године.

Према томе, ако је скупштина јединице локалне самоуправе одлуку о висини стопе амортизације донела 21. децембра 2013. године и објавила је, како се наводи, до краја 2013. године (што значи да није важила на дан 15. децембра 2013. године), нема законског основа да се у тој јединици локалне самоуправе по основу амортизације врши умањење вредности непокретности обвезника који не води пословне књиге која чини основицу пореза на имовину за 2014. годину.

4. Да ли је Удружење грађана „Мрежа за пословни развој“ ослобођено плаћања пореза на наслеђену или на поклон примљену имовину која служи искључиво за намене за које је то удружење основано?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00210/2015-04 од 18.11.2015. год.)

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

Одредбом члана 14. став 2. Закона прописано је да се порез на наслеђе и поклон плаћа и на наслеђени, односно на поклон примљени:

- 1) готов новац;
- 2) штедни улог;

3) депозит у банци;
4) новчано потраживање;
5) право интелектуалне својине;
6) право својине на возилу, пловилу, односно ваздухоплову и другим покретним стварима.

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

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

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

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

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

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

1) удела у правном лицу, односно хартија од вредности;

2) мопеда, мотокултиватора, трактора, радних машина, државних ваздухоплова, односно ваздухоплова без сопственог погона;

3) новца, права, односно ствари из ст. 2. и 3. овог члана, које наследник наследи, односно поклонопримац прими на

поклон, од истог лица, за вредност наслеђа односно поклона, до 100.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа.

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

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

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

Према томе, на наслеђе и поклон које је предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон, а које као наследник или поклонопримац оствари удружење – то удружење је порески обвезник. Стога је удружење дужно да за то наслеђе и поклон поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза, на обрасцу ППИ-3. Пореска пријава за утврђивање пореза на наслеђе и поклон подноси се и када обвезник сматра да има право на пореско ослобођење. Наиме, порез на наслеђе и поклон утврђује се решењем надлежног пореског органа, па се и пореско ослобођење по том основу утврђује решењем пореског органа (што значи и када се остварује применом одредбе члана 21. став 1. тачка 5а) Закона).

Пореско ослобођење из члана 21. став 1. тачка 5а) Закона удружење – порески обвезник може остварити само за наслеђену или на поклон примљену имовину која служи искључиво за намене за које је то удружење основано, ако су испуњени следећи услови:

- да је конкретно удружење основано ради остваривања општекорисног циља у смислу закона који уређује задужбине,
- да је конкретно удружење регистровано у складу са законом.

Министарство финансија напомиње да је утврђивање пореза на наслеђе и поклон делатност Пореске управе, што значи да Пореска управа предузима законом прописане радње којима се у сваком конкретном случају установљава постојање појединачне пореске обавезе и одређују порески обвезник, пореска основица и износ пореске обавезе, односно пореско ослобођење.

Ако постоји недоумица по питању да ли се циљеви за које је конкретно удружење основано сматрају општекорисним циљевима у складу са законом којим се

уређују задужбине, за давање мишљења надлежно је Министарство културе и информисања.

5. Ко је обвезник пореза на имовину у случају ако се објекат састоји из више посебних целина (нпр. станови, гараже и пословни простор – локали) чије коришћење није отпочело истовремено, односно који нису истовремено оспособљени за коришћење?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-000199/2015-04 од 13.11.2015. год.)

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

- 1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;
- 2) право закупа стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време;
- 3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;
- 4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 1) грађевинско земљиште;
- 2) пољопривредно земљиште;
- 3) шумско земљиште;
- 4) станови;
- 5) куће за становање;
- 6) пословне зграде и други (надземни и подземни) грађевински објекти који служе за обављање делатности;
- 7) гараже и гаражна места.

Ако објекат чини више посебних целина које се у смислу члана 6а став 1. Закона могу сврстати у различите групе, свака посебна целина у оквиру објекта се, за потребе утврђивања пореза на имовину, сврстава у одговарајућу групу непокретности (члан 6а став 2. Закона).

Објекат који је јединствена целина мешовитог карактера, за потребе утврђивања пореза на имовину, разврстава се у складу са чланом 6а став 1. Закона према претежној намени (члан 6а став 3. Закона).

Обавеза по основу пореза на имовину настаје најранијим од следећих дана: даном стицања права, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења имовине на други начин (члан 10. Закона).

Према одредби члана 2. тачка 21) Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09, 81/09–исправка, 64/10–УС, 24/11, 121/12, 42/13–УС, 50/13–УС, 98/13–УС, 132/14 и 145/14, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), инвеститор јесте лице за чије потребе се гради објекат и на чије име гласи грађевинска дозвола.

Сагласно одредби члана 2. тачка 23) Закона о планирању и изградњи, зграда јесте објекат са кровом и спољним зидовима, изграђена као самостална употребна целина која пружа заштиту од временских и спољних утицаја, а намењена је за становање, обављање неке делатности или

за смештај и чување животиња, робе, опреме за различите производне и услужне делатности и др. Зградама се сматрају и објекти који имају кров, али немају (све) зидове (нпр. надстрешнице), као и објекти који су претежно или потпуно смештени испод површине земље (склоништа, подземне гараже и сл.).

Према одредби члана 150. став 1. Закона о планирању и изградњи, грађење објеката, односно извођење радова може да врши привредно друштво, односно друго правно лице или предузетник (у даљем тексту: извођач радова).

Дакле, порез на имовину утврђује се за објекат за који је пореска обавеза настала. То значи да се и обвезник пореза на имовину и разврставање објекта у одговарајућу групу непокретности за сврху утврђивања основице пореза на имовину врши од настанка пореске обавезе.

Кад објекат није изграђен до нивоа који би га чинио подобним – оспособљеним за коришћење, у смислу да представља употребну целину која пружа заштиту од временских и спољних утицаја, са уобичајено потребним инсталацијама, постројењима и опремом (водоводном инсталацијом, електричном инсталацијом, уграђеном столаријом и сл.), због чега коришћење тог објекта није отпочело нити је за тај објекат издата употребна дозвола, Министарство финансија сматра да пореска обавеза по основу пореза на имовину за тај објекат није настала. Ако је коришћење објекта отпочело – обавеза по основу пореза на имовину је настала, независно од чињенице да употребна дозвола није издата. Фактичко је питање да ли је објекат оспособљен за коришћење и да ли се користи, те орган надлежан за утврђивање, наплату и контролу изворних јавних прихода јединице локалне самоуправе у сваком конкретном случају цени чињенично стање од утицаја на

настанак обавезе по основу пореза на имовину.

С тим у вези, ако се објекат састоји из више посебних целина (нпр. станови, гараже и пословни простор – локали) чије коришћење није отпочело истовремено, односно који нису истовремено оспособљени за коришћење, чињенице од утицаја на настанак пореске обавезе цене се за сваку посебну целину засебно.

Обвезник пореза на имовину на објекту (што значи и стамбено-пословном објекту), односно посебним целинама у оквиру тог објекта (становима, пословном простору и др.) за које је обавеза по основу пореза на имовину настала, јесте лице које је ималац права својине – под условом да на објекту, односно његовој посебној целини за коју се утврђује порез, није у корист другог лица конституисано право, државина или коришћење из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона. Министарство финансија напомиње да се правна идентификација првог субјекта својине на изграђеном објекту везује за лице на чије име је издата грађевинска дозвола за изградњу – инвеститора, што значи да је обвезник пореза на имовину то лице (уз услов да није у корист другог лица конституисано право, државина или коришћење из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона). Кад инвеститор право својине пренесе на друго лице – обвезник пореза на имовину постаје то друго лице (такође уз услов да на непокретности коју је стекло од инвеститора није у корист другог лица конституисано право, државина или коришћење из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона).

Објекат који је јединствена целина мешовитог карактера, за потребе утврђивања пореза на имовину, разврстава се према претежној намени. Кад се објекат састоји из више посебних целина које се у смислу члана ба

став 1. Закона могу сврстати у различите групе непокретности (на пример, кад су посебне целине у оквиру објекта станови и пословни простор – локали), свака посебна целина у оквиру објекта се, за потребе утврђивања пореза на имовину, сврстава у одговарајућу групу непокретности из члана ба став 1. тач. 4) до 7) Закона (станови – у групу Станови, а пословни простор – у групу Пословне зграде ... из тачке 6)).

6. Шта је предмет опорезивања порезом на имовину у случају кад је предмет уговора о хипотекарној продаји пренос права својине уз накнаду на објектима изграђеним у складу са прописаном документацијом и права коришћења на земљишту (катастарској парцели) у које су ти објекти инкорпорисани, при чему уговором нису обухваћени сви објекти који су инкорпорисани у предметном земљишту (нпр. помоћни објекти, објекти изграђени без прописане документације и сл.)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01152/2015-04 од 9.11.2015. год.)

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

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

2) право закупа стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање,

односно законом којим су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Обавеза по основу пореза на имовину настаје најранијим од следећих дана: даном стицања права, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења имовине на други начин (члан 10. Закона).

Према томе, право, државина или коришћење из члана 2. Закона на земљишту и објектима инкорпорисаним у том земљишту предмет је опорезивања порезом на имовину, независно од чињенице да ли су објекти изграђени са или без прописане инвестиционо-техничке документације за изградњу и да ли је право на земљишту и објектима уписано у катастру у корист његовог титулара.

С тим у вези, кад поред права коришћења земљишта у јавној својини и права својине на свим објектима инкорпорисаним у том земљишту, који су конституисани у корист правног лица – по основу уговора о хипотекарној продаји (према коме су хипотекована непокретност и земљиште и сви објекти), не постоји и државина или коришћење из члана 2. став 1. тач. 6) до 8) Закона конституисано у корист другог лица (физичког или правног), правно лице – стицалац права коришћења земљишта и права својине на објектима јесте обвезник пореза на имовину за то земљиште и објекте. Пореска обавеза настаје најранијим од дана побројаним у члану 10. Закона – за земљиште и све објекте које је правно лице стекло.

Такође, кад је предмет уговора о хипотекарној продаји пренос права својине уз накнаду на објектима изграђеним у складу са прописаном документацијом и права коришћења на земљишту (катастарској парцели) у које су ти објекти инкорпорисани, при чему уговором нису обухваћени сви објекти који су инкорпорисани у предметном земљишту (нпр. помоћни објекти, објекти изграђени без прописане документације и сл.), правно лице – стизалац права јесте обвезник пореза на имовину за право коришћења на земљишту и свим објектима на којима је право својине стекло (уз услов да на њима не постоји и државина или коришћење из члана 2. став 1. тач. 6) до 8) Закона конституисано у корист другог лица).

Међутим, како је помоћни објекат припадак зграде као главне ствари и дели њену судбину, за давање мишљења по питању да ли по основу уговора о продаји непокретности којим се реализује хипотека, а којим нису обухваћени сви објекти који су инкорпорисани у земљишту на коме се пренос права коришћења по основу тог уговора врши, купац хипотековане непокретности стиче право својине само на објектима побројаним у предметном уговору или и на другим објектима на том земљишту (нпр. помоћним објектима, објектима изграђеним без прописане документације) надлежан је Сектор за имовинско-правне послове Министарства финансија (као стручни обрађивач закона којим се уређује промет непокретности и закона којим се уређује хипотека), па је по том питању Сектору за имовинско-правне послове прослеђен предметни захтев ради давања одговора.

7. Ко је обвезник пореза на имовину за станове и пословни простор у јавној својини, на којима задужбина има право

коришћења (при чему поједине станове и пословни простор користе закупци по основу уговора о закупу као облигационог односа, поједине станове користе физичка лица која на основу закљученог уговора имају право закупа на период дужи од годину дана— као „заштићени станари“, а поједини станови су празни)?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00193/2015-04 од 9.11.2015. год.)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Према одредби члана 40. став 1. Закона о становању („Сл. гласник РС“, бр. 50/92, 76/92, 84/92–исправка, 33/93, 53/93–др. закон, 67/93–др. закон, 46/94, 47/94–исправка, 48/94–др. закон, 44/95–др. закон, 49/95, 16/97, 46/98, 26/01, 101/05–др. закон и 99/11, у даљем тексту: Закон о становању), носилац станарског права, односно закупац стана на неодређено време који то право има на стану у својини грађана, од дана ступања на снагу Закона о становању, наставља са коришћењем тог стана у складу са одредбама чл. 30. до 39. Закона. Одредбама чл. 30. до 39. Закона о становању уређен је закуп станова у друштвеној својини.

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

- на којој је задужбина ималац права својине под условом да на тој непокретности друго лице нема право, коришћење и државину из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона,

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

С тим у вези, на стану на коме је право закупа конституисано у корист физичког лица, у складу са законом којим је уређено становање (настало из станарског права на стану у својини грађана, по сили Закона о становању), за период дужи од једне године или на неодређено време, обвезник пореза на имовину је физичко лице – закупац.

На стану или пословном простору у јавној својини на коме је задужбина ималац права коришћења у складу са законом којим се уређује јавна својина, а који се не користи (празан је), обвезник пореза на имовину је задужбина. На постојање пореске обавезе није од утицаја чињеница што задужбина не остварује приходе од непокретности за коју је обвезник пореза на имовину.

На стану или пословном простору у јавној својини на коме је задужбина ималац права коришћења у складу са законом којим се уређује јавна својина, а које је задужбина (као комерцијалне непокретности, под тржишним условима, ради остваривања прихода) издала другим лицима у закуп, у складу са законом којим се уређују облигациони односи (и користе их закупци), обвезник пореза на имовину је задужбина.

Обвезник пореза на имовину уређен је Законом и не може се мењати вољом уговорних страна у складу са закљученим уговором о закупу. Према томе, кад је према Закону обвезник пореза на имовину задужбина, задужбина је дужна да у складу са Законом утврђује и плаћа порез по том основу, што значи и у случају кад је уговором о закупу који је закључила као закуподавац купац преузео обавезу измирења пореске обавезе.

8. Рок за плаћање пореза на имовину

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00271/2014-04 од 4.11.2015. год.)

Одредбом члана 39в став 1. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон) прописано је да обвезник који води пословне књиге утврђује порез на имовину (врши самоопорезивање) – најкасније до 31. марта пореске године.

Обвезник из става 1. овог члана порез на имовину плаћа тромесечно, у року од 45 дана од дана почетка тромесечја, на прописани уплатни рачун јавних прихода.

Рок за плаћање пореза на имовину је временски период у коме треба да се изврши плаћање пореза, чијим протеком обвезник пада у доцњу. Имајући у виду да се порез на имовину утврђује за календарску годину, те да је почетак и трајање сваке календарске године унапред одређено и познато, као и дан када почиње да тече свако тромесечје те

године: 1. јануар, 1. април, 1. јул и 1. октобар, прописани рок за плаћање тог пореза који износи 45 дана од дана почетка тромесечја, је објективни рок који се рачуна према унапред општепознатој чињеници – дану када почиње свако тромесечје календарске године, па тај рок почиње да тече од првог дана сваког тромесечја у календарској години тј. од 1. јануара, 1. априла, 1. јула и 1. октобра.

9. Да ли је наследник ослобођен пореза на наслеђе остварено од оставиоца (који није сачинио завештање ни уговор о доживотном издржавању) на које су били позвани оставиочеви родитељи који се тог наслеђа нису прихватили, па је наследником оглашен њихов син – „рођени брат“ оставиоца?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1196/2015-08 од 2.11.2015. год.)

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

Према одредби члана 14. став 2. Закона, порез на наслеђе и поклон плаћа се и на наслеђени, односно на поклон примљени:

- 1) готов новац;
- 2) штедни улог;
- 3) депозит у банци;
- 4) новчано потраживање;

- 5) право интелектуалне својине;
- 6) право својине на возилу, пловилу, односно ваздухоплову и другим покретним стварима.

Сагласно одредби члана 14. став 6. тач. 1) и 3) Закона, од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузима се наслеђе, односно поклон, и то:

– удела у правном лицу, односно хартија од вредности и

– новца, права, односно ствари из члана 14. ст. 2. и 3. Закона, које наследник наследи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа односно поклона, до 100.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа.

Обвезници који се, у односу на оставиоца, односно поклонодавца, налазе у другом наследном реду по законском реду наслеђивања (у даљем тексту: наследни ред), порез на наслеђе и поклон плаћају по стопи од 1,5% (члан 19. став 1. Закона).

Одредбом члана 21. став 1. тачка 1) Закона прописано је да порез на наслеђе и поклон не плаћа наследник првог наследног реда, супружник и родитељ оставиоца, односно поклонопримац првог наследног реда и супружник поклонодавца.

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

Према одредби члана 9. став 1. Закона о наслеђивању („Сл. гласник РС“, бр. 46/95, 101/03–УС и 6/15, у даљем тексту: Закон о наслеђивању), први наследни ред чине оставиочеви потомци и његов брачни друг.

Други наследни ред чине оставиочев брачни друг и оставиочеви родитељи и њихово потомство (члан 12. став 1. Закона о наслеђивању).

Ако оставиочев родитељ не може или неће да наследи, његов део на једнаке делове наслеђују његова деца (браћа и сестре оставиоца), његови унуци и прауници и његови даљи потомци, по правилима која важе када оставиоца наслеђују његови потомци. Ако оставиочеви родитељи не могу или неће да наследи, њихов део наслеђују њихови потомци, онако како је одређено у претходном ставу (члан 13. Закона о наслеђивању).

Наследник се може одрећи наслеђа изјавом пред судом до окончања првостепеног поступка за расправљање заоставштине. Сматра се да наследник који се одрекао наслеђа никада није ни био наследник (члан 213. ст. 1. и 3. Закона о наслеђивању).

Према томе, кад оставилац није сачинио завештање ни уговор о доживотном издржавању, па се по законском реду наслеђивања на наслеђе позову родитељи оставиоца, који се у оставинском поступку одрекну наслеђа, сматра се да та лица никада нису била наследници. Кад се потом на наслеђе оставиоца позове брат оставиоца (који је син оставиочевих родитеља), који се прихвати наслеђа и решењем суда бива оглашен наследником оставиоца, то лице наслеђује заоставштину оставиоца (тј. изводи право својине од оставиоца, а не од својих родитеља). Стога, родитељи који се нису прихватили наслеђа нису оглашени наследником, па имовину која је предмет заоставштине нису могли уступити свом сину – брату оставиоца. Осим тога, чак и да су се родитељи оставиоца наслеђа прихватили, тада би се уступање наслеђене имовине од стране родитеља свом сину извршено без накнаде сматрало поклоном који су родитељи учинили свом сину (правни посао *inter vivos*), а не наслеђем.

Имајући у виду да из решења о наслеђивању које је приложено уз захтев произлази да је наследник наследио право својине на кући, новчана средства на рачуну код банке и право својине на акцијама:

– наслеђе акција у правном лицу није предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон, те се за наслеђе акција пореска пријава не подноси и порез на то наслеђе се не плаћа;

– наслеђе права својине на кући које физичко лице оствари од свог „рођеног“ брата са којим није непрекидно живео у заједничком домаћинству најмање годину дана пре смрти оставиоца предмет је опорезивања порезом на наслеђе и поклон, на које се тај порез плаћа по стопи од 1,5% (имајући у виду да се наследник у односу на оставиоца налази у другом наследном реду по законском реду наслеђивања);

– наслеђе новца које је физичко лице остварило од „рођеног“ брата – оставиоца предмет је опорезивања порезом на наслеђе и поклон – ако је вредност новца наслеђеног од оставиоца у једној календарској години преко 100.000 динара. У том случају се порез на наслеђе и поклон новца плаћа по стопи од 1,5%. Ако је вредност наслеђеног новца мања – наслеђени новац није предмет опорезивања порезом на наслеђе и поклон.

Чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореске обавезе на наслеђе и поклон у сваком конкретном случају утврђује надлежни порески орган.

10. Да ли се код опорезивања земљишта порезом на имовину шумским земљиштем сматрају голети, вегетација влажних ливада и мочвара, као и шумско земљиште на коме се не

налази шума, односно да ли је шумско земљиште на коме се налази шума предмет опорезивања?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-01112/2015-04 од 30.10.2015. год.)

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

- 1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;
- 2) право закупа стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време;
- 3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;
- 4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- 5) коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- 6) државину непокретности на којој имацац права својине није познат или није одређен;

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

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

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

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

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

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

Према мишљењу Министарства пољопривреде и заштите животне средине – Управе за шуме, број: 011-00-01646/2015-10 од 20.10.2015. године, „Одредбом члана 5. став 1. Закона о шумама прописао је да се шумом у смислу овог закона подразумева земљиште веће од 5 ари обрасло шумским дрвећем. Ставом 4. истог члана прописано је да шумско земљиште јесте земљиште на којем се гаји шума, земљиште на коме због његових природних особина рационалније гајити шуме, као и земљиште на коме се налазе објекти намењени газдовању шумама, дивљачи и остваривању општекорисних функција шума и које не може да се користи у друге сврхе, осим у случајевима и под условима предвиђених Законом. Обзиром на изнето да би

земљиште било шумско потребно је да су испуњени кумулативни услови: да је земљиште веће од 5 ари и да је обрасло шумским дрвећем (тада је шума) или да је намењено за пошумљавање и гајење шуме или да се на њему налазе објекти намењени газдовању шумама, дивљачи и остваривању општекорисних функција шума.

Земљиште које је веће од 5 ари и које је обрасло шумским дрвећем јесте шумско земљиште. Шумско земљиште заједно са стаблима шумског дрвећа чини шуму сагласно одредби члана 5. став 1. Закона. Шумским земљиштем не сматрају се вегетације влажних ливада и мочвара, док голети се изузетно могу сматрати шумским земљиштем уколико је веће од 5 ари и уколико због његових природних особина рационалније гајити шуме, односно испуњава услове за пошумљавање. Шумским земљиштем се не сматра земљиште мање од 5 ари на којем се налазе одвојене групе шумског дрвећа јер сагласно одредби члана 5. став 3. Закона ово не испуњава услове да буде шума. Надаље, шумским земљиштем се не сматрају ни паркови у насељеним местима ни дрвеће испод далековода и у коридору изграђеног далековода, без обзира на површине“.

Према томе, шумско земљиште на територији Републике Србије предмет је опорезивања порезом на имовину, и то:

– шумско земљиште на коме, поред права својине, не постоји и право, државина или коришћење из члана 2. став 1. тач. 4) до 8) Закона конституисано у корист лица које није власник тог земљишта, предмет је опорезивања кад је површина тог земљишта преко 10 ари;

– шумско земљиште на коме, поред права својине, постоји и право, државина или коришћење из члана 2. став 1. тач. 4) до 8) Закона конституисано у корист лица које није власник тог земљишта, предмет је опорезивања независно од његове површине.

Имајући у виду мишљење Министарства пољопривреде и заштите животне средине – Управе за шуме број: 011-00-01646/2015-10 од 20.10.2015. године, произлази да је земљиште – шумско земљиште ако су испуњени кумулативни услови:

- да је земљиште веће од 5 ари и
- да је обрасло шумским дрвећем (тада је шума) или да је намењено за пошумљавање и гајење шуме или да се на њему налазе објекти намењени газдовању шумама, дивљачи и остваривању општекорисних функција шума.

Голети се изузетно могу сматрати шумским земљиштем кад су површине преко 5 ари и ако је због њихових природних особина рационалније гајити шуме, односно ако испуњавају услове за пошумљавање.

Такође, сагласно цитираном мишљењу, шумским земљиштем не сматрају се вегетације влажних ливада и мочвара, земљиште мање од 5 ари на којем се налазе одвојене групе шумског дрвећа, као ни паркови у насељеним местима, ни дрвеће испод далековода и у коридору изграђеног далековода, без обзира на површину.

11. Да ли се непокретности – подземни резервоари за гориво у саставу станице за снабдевање моторних возила горивом

који су намењени и непосредно служе обављању трговине на мало моторним и другим горивима, сматрају складишним, односно стоваришним објектом у смислу одредбе члана 7. став 4. тачка 8) Закона?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-00343/2014-04 од 12.10.2015. год.)

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

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

Ако јединица локалне самоуправе не објави акт којим утврђује просечне цене одговарајућих непокретности у зонама до 30. новембра текуће године, као и акт којим утврђује зоне и најопремљеније зоне у складу са ставом 4. овог члана, основица пореза на имовину на непокретности обвезника који води пословне књиге је књиговодствена вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години (члан 7а став 6. Закона).

Одредбом члана 3. став 1. тачка 9) Закона о запаљивим и горивим течностима и запаљивим гасовима („Сл. гласник РС“, бр. 45/15, у даљем тексту: Закон о запаљивим и горивим течностима) прописано је да су објекти – грађевински објекти на одређеној локацији који се састоје

од грађевинског дела и уграђене опреме што заједно чини техничко-технолошку целину, као што су нафтоводи, гасоводи, продуктоводи, резервоари, складишта, претакалишта и други објекти или њихови саставни делови, а намењени су за складиштење и претакање запаљивих и горивих течности и запаљивих гасова, објекти у којима се врши складиштење запаљивих и горивих течности и запаљивих гасова ради обављања трговине или сопствене употребе.

Резервоар је грађевина спојена са тлом, која представља физичку, функционалну или техничко-технолошку целину са свим потребним инсталацијама, постројењима и опремом у коме се безбедно складишти запаљива и горива течност и запаљиви гас, израђен према прописима донетим на основу закона, стандардима, односно сродним документима и упутствима произвођача (члан 3. став 1. тачка 14) Закона о запаљивим и горивим течностима).

Према одредбама тач. 4.1.3, 4.1.4. и 4.1.11. Правилника о изградњи постројења за запаљиве течности и о ускладиштавању и претакању запаљивих течности („Сл. лист СФРЈ“, бр. 20/71 и 23/71–исправка), који се примењује сходно члану 38. Закона о запаљивим и горивим течностима, резервоар може бити надземни и подземни. Надземни резервоар је непокретни и непропусни суд, постављен односно изграђен на површини земље, за смештај запаљивих течности. Подземни резервоар је непокретни суд са свих страна заштићен некородивним материјалом (земљом, песком, шљунком), постављен односно изграђен испод површине земље за смештај запаљивих течности.

Према одредби члана 2. тачка 81) Закона о енергетици („Сл. гласник РС“, бр. 145/14), трговина моторним и другим горивима на станицама за снабдевање превозних средстава је трговина на мало.

Према Уредби о класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10), трговина на мало моторним горивима у специјализованим продавницама разврстана је у Сектор Г, Област 47, Грана 47.3, Група 47.30 – Трговина на мало за моторна возила и мотоцикле.

Према томе, по мишљењу Министарства финансија, непокретности – подземни резервоари за гориво у саставу станице за снабдевање моторних возила горивом који су намењени и непосредно служе обављању трговине на мало моторним и другим горивима, не сматрају се складишним, односно стоваришним објектом у смислу одредбе члана 7. став 4. тачка 8) Закона, независно од тога што се на станицама за снабдевање моторних возила горивом, због особина горива (нпр. запаљивости и горивости), горива морају држати у посебним за то (према прописаним стандардима) изграђеним подземним резервоарима, а не на начин као остала роба у трговинским објектима на мало.

12. Шта чини основицу пореза на имовину за непокретности – подземне резервоаре за гориво у саставу станице за снабдевање моторних возила горивом који су намењени и непосредно служе обављању трговине на мало моторним и другим горивима?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-0035/2015-04 од 9.10.2015. год.)

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

порез на имовину плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Према одредби члана 7. став 1. Закона, основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама је фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

Сагласно одредби члана 6. став 5. Закона, текућа година је година која претходи години за коју се утврђује порез на имовину.

Према одредби члана 7. став 2. Закона, основицу пореза на имовину пореског обвезника који непокретности у својим пословним књигама не исказује у складу са ставом 1. овог члана чини:

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

Вредност непокретности из става 2. овог члана порески обвезник утврђује проценом према елементима из члана 6. став 1. Закона (члан 7. став 3. Закона).

Према одредби члана 7. став 4. тачка 8) Закона, изузетно од става 3. тог члана, вредност непокретности је вредност исказана у пословним књигама на последњи дан пословне године обвезника (у даљем тексту: књиговодствена вредност) у текућој години, и то за складишне и стоваришне објекте.

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

Према одредби члана 2. тачка 22) Закона о планирању и изградњи („Сл. гласник РС“, бр. 72/09, 81/09–исправка,

64/10–УС, 24/11, 121/12, 42/13–УС, 50/13–УС, 98/13–УС, 132/14 и 145/14), објекат јесте грађевина спојена са тлом, која представља физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину (зграде свих врста, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре електронских комуникација – кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, прикључак на електроенергетску мрежу, индустријски, пољопривредни и други привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и сл.) који може бити подземни или надземни.

Одредбом члана 3. став 1. тачка 9) Закона о запаљивим и горивим течностима и запаљивим гасовима („Сл. гласник РС“, бр. 45/15, у даљем тексту: Закон о запаљивим и горивим течностима) прописано је да су објекти – грађевински објекти на одређеној локацији који се састоје од грађевинског дела и уграђене опреме што заједно чини техничко-технолошку целину, као што су нафтоводи, гасоводи, продуктоводи, резервоари, складишта, претакалишта и други објекти или њихови саставни делови, а намењени су за складиштење и претакање запаљивих и горивих течности и запаљивих гасова, објекти у којима се врши складиштење запаљивих и горивих течности и запаљивих гасова ради обављања трговине или сопствене употребе.

Резервоар је грађевина спојена са тлом, која представља физичку, функционалну или техничко-технолошку целину са свим потребним инсталацијама, постројењима и опремом у коме се безбедно складишти запаљива и горива течност и запаљиви гас, израђен према прописима донетим на основу закона, стандардима, односно сродним документима и упутствима произвођача (члан 3. став 1. тачка 14) Закона о запаљивим и горивим течностима).

Према одредбама тач. 4.1.3, 4.1.4. и 4.1.11. Правилника о изградњи постројења за запаљиве течности и о ускладиштавању и претакању запаљивих течности („Сл. лист СФРЈ“, бр. 20/71 и 23/71–исправка), који се примењује сходно члану 38. Закона о запаљивим и горивим течностима, резервоар може бити надземни и подземни. Надземни резервоар је непокретни и непропусни суд, постављен односно изграђен на површини земље, за смештај запаљивих течности. Подземни резервоар је непокретни суд са свих страна заштићен некородивним материјалом (земљом, песком, шљунком), постављен односно изграђен испод површине земље за смештај запаљивих течности.

Према одредби члана 2. тачка 81) Закона о енергетици („Сл. гласник РС“, бр. 145/14), трговина моторним и другим горивима на станицама за снабдевање превозних средстава је трговина на мало.

Према Уредби о класификацији делатности („Сл. гласник РС“, бр. 54/10), трговина на мало моторним горивима у специјализованим продавницама разврстана је у Сектор Г, Област 47, Грана 47.3, Група 47.30 – Трговина на мало за моторна возила и мотоцикле.

Према томе, право, коришћење или државина из члана 2. став 1. Закона на непокретностима – подземним резервоарима за гориво у саставу станице за снабдевање моторних возила горивом, који су инкорпорисани у земљишту (налазе се испод површине земљишта), предмет је опорезивања порезом на имовину.

Основица пореза на имовину за непокретности – подземне резервоаре за гориво у саставу станице за снабдевање моторних возила горивом, обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним

рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама, је фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се утврђује порез на имовину (у даљем тексту: текућа година).

Кад обвезник пореза на имовину који води пословне књиге вредност непокретности на последњи дан своје пословне године у текућој години није исказао по фер вредности у складу са МРС, односно МСФИ и усвојеним рачуноводственим политикама, основица пореза на имовину за пореску годину за непокретности тог обвезника (што значи и за непокретности – подземне резервоаре за гориво у саставу станице за снабдевање моторних возила горивом) за које је пореска обавеза настала пре 1. јануара године за коју се утврђује порез, утврђује се складу са чланом 7. ст. 2. до 8. и став 10. и чланом 7а ст. 3, 5, 6. и 8. Закона. При томе, по мишљењу Министарства финансија, непокретности – подземни резервоари за гориво у саставу станице за снабдевање моторних возила горивом који су намењени и непосредно служе обављању трговине на мало моторним и другим горивима, не сматрају се складишним, односно стоваришним објектом у смислу одредбе члана 7. став 4. тачка 8) Закона, независно од тога што се на станицама за снабдевање моторних возила горивом, због особина горива (нпр. запаљивости и горивости), она морају држати у посебним за то (према прописаним стандардима) изграђеним подземним резервоарима, а не на начин као остала роба у трговинским објектима на мало. С тим у вези, кад обвезник пореза на имовину који води пословне књиге вредност непокретности у текућој години није исказао по фер вредности у складу са МРС, односно МСФИ и усвојеним рачуноводственим политикама, основицу пореза на имовину

за непокретности – подземне резервоаре за гориво у саставу станице за снабдевање моторних возила горивом који су намењени и непосредно служе обављању трговине на мало моторним и другим горивима, за које је пореска обавеза настала пре 1. јануара године за коју се утврђује порез на имовину, чини вредност у пословним књигама на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи години за коју се утврђује порез само у случају из члана 7а став 6. Закона тј. само кад јединица локалне самоуправе није објавила акт којим утврђује просечне цене одговарајућих непокретности у зонама до 30. новембра текуће године, као и акт којим утврђује зоне и најопремљенију зону.

2. Министарство финансија – Сектор за фискални систем није надлежно да контролише исправност обрачуна основице пореза на имовину и да о томе издаје потврду. Наиме, сагласно одредби члана 60. Закона о финансирању локалне самоуправе („Сл. гласник РС“, бр. 62/06, 47/11, 93/12, 99/13–др. пропис и 125/14–др. пропис) контрола пореза на имовину у надлежности је јединице локалне самоуправе.