

6.7. Порески систем и циљеви опорезивања

6.7.1. Порески систем

Порески систем се може одредити као скуп свих пореских облика уведених у једној земљи и повезаних у једну целину, помоћу који се могу спроводити циљеви њене економске и финансијске политике. Ипак, развој теорије јавних финансија обележиле су и расправе међу појединим теоретичарима о томе да ли порески систем треба да се састоји од једног пореског облика или од више њих. У том смислу, развили су се приступи пореског монизма и пореског плурализма.

6.7.2. Порески монизам и порески плурализам

Не постоји земља у којој се врши опорезивање само једним порезом па се поставља се питање зашто је то тако? Зашто се једним порезом не би могло обезбедити прикупљање потребних средстава за задовољавање јавних потреба? Идеја о пореском монизму стара је неколико векова и више пута се појављивала у финансијској теорији.

6.7.2.1. Порески монизам¹

Порески монизам је модел пореског „система“ који се заснива на опорезивању применом само једног пореског облика. Идеја о пореском монизму појавила се у оквиру учења физиократа, у Француској у 18 веку. Уместо већег броја пореских облика који су се тада примењивали у Француској, физиократи су се залагали за увођење јединственог пореза на чист приход у земљорадњи, сматрајући да је пољопривредна делатност једина грана привређивања у којој се ствара друштвено богатство. Заговорници идеје пореског монизма истицали су његове *предности* које се огледају у једноставности и брзини увођења и убирања само једног пореза, затим мањој пореској администрацији и олакшаној пореској контроли, као и равномерној расподели пореског терета. Међутим, бројни и изражени *недостаци* пореског монизма учинили су да ово утопијско виђење организовања пореског система није нашао практичну примену у друштву. Пошто порески обвезник стиче приходе из различитих извора и располаже различитом имовином, применом једног, ма како саврешног пореза, не би се обухватила његова укупна економска снага. Последишно, довела би се у питање и укупна финансијска издашност пореског монизма, која би се морала надоместити постојањем релативно више пореске стопе код пореског облика. Међутим, примена високе пореске стопе, доводи до јаког отпора плаћању пореза и пореску евазију и нарушава принцип умерености пореског оптерећења, који подразумева опорезовање свих извори прихода умереном висином пореске стопе. Напослетку, држава применом само

¹Eng. *single tax system*

једног пореског облика, лишава себе осим фискалног, остваривања бројних екстрафискалних циљева опорезивања. Заговорници пореског монизма увек су остајали, мање или више, усамљени. Историја финансијске мисли обилује са различитим концептима пореског монизма, али ниједна теорија пореског монизма није прихваћена у финансијској теорији нити у пракси. Ни у сагледивој будућности не види се могућност да порески систем буде заснован само на једном порезу.

6.7.2.2. Порески плурализам

Финансијска теорија, а посебно пракса, опредељује се за порески плурализам, тј. примену пореског система који се састоји из већег броја усклађених пореских облика који су погодни за остваривање како фискалних тако и екстрафискалних циљева. Данас су сви порески системи држава, због његових неспорних *предности* засновани на концепту пореског плурализма. Порески плурализам, због свеобухватнијег и потпунијег обухватања обвезникове пореске снаге, обезбеђује већу фискалну издашност и равномерније опорезивање пореских обвезника. Осим тога, примена већег броја пореских облика омогућава поред фискалних и остваривање широке лепезе екстрафискалних циљева опорезивања. Због различитих историјских, друштвено-политичких и економских околности, порески системи савремених држава се разликују како по врстама и броју пореских облика, тако и по различитом значају појединих пореских облика у оквиру пореског и шире - дајбинског система. Иако порески плурализам подразумева примену великог броја пореских облика, они се уопштено могу груписати пореске облике који опорезују имовину, доходака и потрошње. У зависности од успешног усаглашавања и примене различитих пореских облика, државе више или мање успешно остварују циљеве постављене опорезивањем, који могу бити фискалне и екстрафискалне природе.

6.7.3. Циљеви опорезивања

Увођењем разноврсних пореских облика у оквиру једне земље, законодавац настоји да испуни разноврсне и бројне циљеве фискалног и екстрафискалног карактера.

6.7.3.1. Фискални циљеви опорезивања

Одмах је потребно истаћи да је свим државама одувек превасходни циљ опорезивања био и остао обезбеђивање средстава за задовољавање јавних потреба. Порези ће увек постојати док буде постојала држава као организациони облик путем које се врши задовољавање наведених потреба, и ова улога пореза у савременом друштву ће и даље бити основна и преовлађујућа. Међутим, поред фискалних, порези уколико се правилно осмисле и употребе, могу допринети и остваривању бројних циљева екстрафискалног карактера.

6.7.3.2. Екстрафискални циљеви опорезивања

Екстрафискални циљеви опорезивања појављују се почетком 20-тог века, и они се везују за утицаје који се пореском политиком постижу у подручјима економског и друштвеног живота. Економски и социјално-политички циљеви сврставају се у две најзначајније групе екстрафискалних циљева опорезивања. *Економски циљеви* по својој природи могу имати микроекономски и макроекономски карактер. Микроекономски циљеви јесу бројни али се њихова суштина своди на конкретну подршку одређеном субјекту (физичком или правном лицу) у остваривању његових економских активности. Реч је обично о заштити и подршци појединих привредних грана кроз различите видове пореских ослобођења, а зарад стимулација њиховог развоја. Са друге стране, макроекономски циљеви опорезивања остварују се деловањем на основне макроекономске агрегате (пуна запосленост, стабилност цена, уравнотежен платни биланс и др.) На пример, порези могу бити делотворан инструмент усклађивања понуде и тражње (уколико је понуда на тржишту већа од тражње, пореска политика је усмерена на повећање куповне моћи пореских обвезника и посредно на повећање укупне потражње). Овакав циљ се остварује смањењем пореског оптерећења код постојећих пореза, повећањем пореских ослобођења и олакшица и тада је реч о експанзивној пореској политици. Уколико је тражња већа од понуде, мерама пореске политике се делује у правцу смањења потрошње повећавањем пореског оптерећења (увођењем нових пореза, повећањем пореског оптерећења код постојећих пореза, смањењем пореских олакшица и сл.) Пореска политика усмерена на повећање пореског оптерећења представља рестриктивну пореску политику. *Социјално-политички циљеви* огледају се у настојању државе да смањи разлике у материјалном и социјалном положају пореских обвезника. Порези се употребљавају како би се смањењем разлика у материјалном положају пореских обвезника ублажиле напетости у друштву чији је корен у неравномерној расподели дохотка и имовине (нпр. мање пореско оптерећење производа који представљају егзистенцијална добра-хлеб, млеко, уље и сл., затим изузеће из опорезивања здравствених и образовних услуга итд., употреба разних пореских олакшица итд.) Порезима се такође може деловати и у правцу остваривања јавних политика од значаја за земљу попут демографских, културних, образовних, здравствених и других политика. На пример, високе акцизе за алкохолна пића и дуванске производе, могу смањити потрошњу ових производа који су штетни за здравље људи, чиме се делује и на смањење издатака за здравство.

7. ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

Пошто имовина представља опредмећене приходе и дохотке који су већ опорезовани, у принципу је не би требало опорезовати. Међутим, сложеност економског живота у савременим условима онемогућује да се приходи, лако и тачно бележе и опорезују једноставним инструментима. Зато се и поседовање одређене имовине може сматрати показатељем нерегистроване и необухваћене пореске снаге. Иако је порез био плаћен у два маха, први пут када је остварен приход, а други пут када је тај приход био употребљен за куповину одређеног предмета, сматра се правичним, праведним и допустивим, да се и сама чињеница поседовања одређене имовине употреби као довољан разлог за додатно пореско оптерећење кроз тзв. терцијарно опорезивање. Суштински, опорезивањем имовине настоји се посредно опорезовати приходи и доходак. Порез на имовину заправо има функцију допунског пореза порезу на доходак, јер га плаћају сва физичка и правна лица, уз одређене олакшице. У зависности од тога да ли се имовина третира као израз економске снаге, као прелаз економске снаге или као повећање економске снаге, порези из имовине се деле на порезе из имовине у статисти, порезе из имовине у динамици и на порезе на увећану вредност имовине.

7.1. Порези на имовину у статисти

Ако је имовина израз постојеће економске снаге једног пореског обвезника, она се посматра у својој статисти. Код опорезивања имовине у статисти полази се од претпоставке да када обвезник већ располаже са одређеном имовином, вероватно има и довољне приходе из којих може и треба да плати порез за њу. Ипак иако имовина у статисти може бити основ за плаћање пореза, она може бити и извор за плаћање пореза. Из тог разлога порези на имовину у статисти могу бити номинални и реални.

7.1.1. Врсте пореза на имовину у статисти

7.1.1.1. Номинални порези на имовину у статисти

Номинални порез на имовину је један од најстаријих пореза, који се плаћа редовно, периодично и по правилу по пропорционалним стопама, али не из имовине већ из прихода обвезника. Основицу овог пореза чини вредност имовине коју је неретко тешко уврдити, нарочито када је реч о непокретностима. Дакле, номинални порези на имовину су то само по имену јер не терете и не плаћају се из супстанце опорезоване имовине и суштински немају извор у вредности имовине, већ у приходима обвезника. На пример номинални порез на имовину је опорезивање стана, код којег није намера законодавца да се тај порез плаћа из вредности стана већ из других прихода. Номинални порез на имовину је субјектан порез и

приликом његовог обрачунавања обвезнику се признају олакшице и ослобођења личног и предметног карактера.

7.1.1.2.Реални порези на имовину у статистици

Реални порези на имовину имају за извор вредност саме имовине, и јављају се као повремени или ванредни. Као прави пример повременог реалног пореза на имовину, може се узети порез на наслеђе и поклон, јер има за циљ да се опорезује део вредности наслеђене или на поклон примљене имовине. Овде постоји намера да се порез плаћа из супстанце и та намера је лако остварљива. Са друге стране, ванредни реални порези на имовину најчешће се користе у ванредним ситуацијама, када је неопходно обезбедити изузетно велика средства (нпр. за време рата или периоде после њега, а ради захватања имовине стечене ратном коњуктуром). Његова битна карактеристика јесте и висока, по правилну прогресивна стопа.

7.2. Порези на имовину у динамици

Код пореза на имовину у динамици не полази се од саме имовине, већ од чињенице да настаје прелаз имовине са једног на другог пореског обвезника, што указује на постојање економске снаге. Неретко се ови порези у теорији јавних финансија називају и саобраћајним порезима. Главни аргумент којим се оправдава њихово увођење јесте чињеница да обе уговорне стране остварују одређену материјалну корист која није предмет опорезивања ни пореза из прихода ни пореза на потрошњу. Уколико не би постојао порез на пренос имовине, један део економске снаге обвезника не би био порески оптерећен. Прелаз имовине може бити са накнадом и без накнаде.

7.2.1.Порез на пренос имовине с накнадом

Оправданост постојања овог пореза објашњава се бројним аргументима теоријске и практичне природе. Прво, обе уговорне стране преносом имовине, свака за себе, остварују одређену материјалну корист која увећава њихово богатство и то треба опорезовати. Друго становиште је да овај порез представља неку врсту надокнаде за расходе које има држава обезбеђујући и гарантујући пренос и коришћење новостечене имовине. Трећа теорија, која је и најреалнија, полази од тога да ни порези на доходак, ни порези на потрошњу не захватају укупну економску снагу обвезника. Један њен део остаје, акумулира се и штеди. Њеним инвестирањем открива се стварна економска снага обвезника, до тада у пуној мери порески неоптерећена. По правилу овај порески облик је фискално издашан, а осим тога проузрокује и читав низ допунских прихода будући да подразумева бројне правне радње које се остварују уз плаћање одређених накнада и такса.

7.2.2.Порез на пренос имовине без накнаде

Порез на пренос имовине без накнаде теоријски такође спада у ред саобраћајних пореза где се пореска обавеза везује за пренос имовине са једног субјекта на другог али без накнаде. По суштини је непосредан порез, будући да погађа вредност имовине која представља предмет опорезивања, и подразумева постојање два пореска облика: порез на наслеђе и порез на поклон.

7.2.2.1.Порези на наслеђе

Основни разлог опорезивања наслеђа састоји се у томе што се наслеђивањем, мимо рада, нагло повећава економска, па тиме и пореска снага наследника. Опорезивање наслеђа има низ предности. Пре свега, порезом на наслеђе не угрожава се дотадашња економска снага обвезника, могуће је у високој мери вршити опорезовање, а примена овог пореза не изазива неповољне економске и социјалне последице. Порез на наслеђе је угодан за обвезника пошто се плаћа у моменту када се улази у посед наслеђене имовине, и тешко је преваљив јер није у вези са економским процесима. Пореска стопа пореза на наслеђе је прогресивна, и по правилу релативно ниска. Опорезивање наслеђа може се извршити путем опорезивања целокупне наследне масе тј. оставине или путем опорезивања наслеђених делова имовине од стране наследника. *Порез на оставину* за објект опорезивања узима целокупно наследну масу умањену за терет дугова и трошкова независно од броја наследника и њиховог односа према оставиоцу. Опорезивање се дакле врши, пре деобе наслеђа на наследнике, и то је „последњи порез на имовину умрлог“. Порез на оставину је и објектни порез, који у обзир узима само величину вредности наследне масе. Предност пореза на оставину је у томе што је издашнији, а административни трошкови су му нижи јер не води рачуна о броју наследника, нити о степену њиховог сродства са оставиоцем. *Порез на наслеђене делове имовине* за објект опорезивања не узима целину, већ делове оставине који припадају сваком наследнику понаособ. Према томе, код овог пореза опорезивање следи тек пошто се расподелу оставштина на наследнике, при чему су најближи сродници по правилу ослобођени овог пореза, или су изложени ниским пореским стопама. Сходно томе, код овог пореза могуће је уважавати околности које се тичу обвезника и то пре свега степен његовог сродства, па и имовно стање пре наслеђивања. Порез на наслеђе је правичнији у односу на порез на оставину пошто се утврђује за сваког конкретног наследника, у зависности од висине његовог наследног реда и степена сродства са оставиоцем.

7.2.2.2.Порези на поклон

Порези на поклон представљају нужну допуну порезу на наслеђе и уобичајено је да се ова два пореска облика нађу у једном законском тексту,

како би се предупредила евентуална намера власника имовине да избегне порез на наслеђе, тако што ће за живота поклонити имовину, и акте наслеђивања остварити у правној форми поклона. Осим тога, разлог постојања овог пореског облика темељи се и на чињеници да се примањем поклона, мимо рада повећава економска снага поклонопримца. Као и код пореза на наслеђе, и код пореза на поклон су пореске стопе прогресивне и релативно ниске, уз постојање бројних личних и предметних ослобођења, условљених превасходно пореско-техничким, односно економским разлозима. Посебну врсту ослобођења чине ослобођења подстакнута културним и социјалним разлозима(избегавање опорезивања донација и завештања.)

7.3.Порези на увећану вредност имовине

Сама чињеница да се вредност имовине може, услед неких спољних чинилаца, реално повећати у неком периоду без воље, напора и активности обвезника, ствара основ да се имовина опет порески оптерети и то путем пореза на увећану вредност имовине. Порези на увећану вредност имовине представљају порезе на имовину који имовину не погађају као такву већ само њену увећану вредност у неком временском периоду. На пример, могуће је да дође до пораста цена градског земљишта или стамбеног и пословног простора услед општег скока вредности некретнина, као резултат повећане тражње. Такође, често се догађа да тржишна вредност градског земљишта и стамбеног и пословног простора порасте захваљујући развоју инфраструктуре, која доприноси побољшању услова становања и пословања. Порез на увећану вредност имовине може се наплаћивати периодично, у одређеним временским интервалима, при чему су пореске стопе по правилу високе и прогресивне. Такође је потребно нагласити да се код овог пореза увећана вредност имовине мора исказивати у реалним износима, како би се утицај инфлације и депресијација новца која ствара илузију о увећању вредности отклонила.

7.4. Порези на имовину у Републици Србији

Закон о порезима на имовину² у члану 1. наводи да се порезима на имовину сматрају: а) порез на имовину; б) порез на наслеђе и поклон; ц) порез на пренос апсолутних права. Први порески облик односи се на имовину у њеном статичком виду, а друга два на имовину у њеној динамици.

7.4.1. Порези на имовину

7.4.1.1. Предмет опорезивања

Порез на имовину у Републици Србији плаћа се на право својине као и на право становања на непокретностима, при чему се непокретностима сматрају земљиште, стамбене и пословне зграде, станови, пословне просторије, гараже, зграде и просторије за одмор и рекреацију, као и други грађевински објекти, односно њихови делови. Осим тога, предмет опорезивања овим порезом јесте и: 1) право закупа стана или стамбене зграде у складу са законом којим је уређено становање за период дужи од једне године или на неодређено време; 2) право коришћења градског грађевинског односно јавног грађевинског земљишта или осталог грађевинског земљишта у државној својини површине преко **10** ари.

7.4.1.2. Порески обвезник

Порески обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је резидент али и нерезидент и које је ималац права на непокретностима на територији Републике Србије, које се воде у земљишним књигама, односно у другим прописаним евиденцијама. Пореском обвезнику обавеза по основу пореза на имовину настаје даном стицања права, односно даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе или даном омогућавања коришћења имовине на други начин.

7.4.1.3. Пореска основица

Основица пореза на имовину код непокретности, (осим пољопривредног и шумског земљишта где порески обвезник не води пословне књиге) јесте тржишна вредност непокретности на дан **31.** децембра године која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез на имовину. Уколико је порески обвезник изградио или стекао непокретност у току године за коју се утврђује и плаћа порез на имовину, основица пореза је тржишна вредност одговарајуће непокретности на дан **31.** децембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину. Висину тржишне вредности непокретности утврђује орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, наплату и контролу изворних прихода, и то применом основних и корективних елемената. Основни елементи су

² Службени гласник РС бр. 26/01,45/02,80/02,135/04,61/07, 5/09

корисна површина и просечна тржишна цена квадратног метра одговарајуће непокретности док корективне елементе чине локација непокретности, квалитет непокретности као и други елементи који утичу на тржишну вредност непокретности. Уколико се опорезује имовина пореског обвезника који води пословне књиге, тада је основица пореза на имовину код пољопривредног и шумског земљишта, као и других непокретности утврђена у његовим пословним књигама, у складу са прописима са стањем на дан **31.децембра** године која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез на имовину. Уколико се опорезује пољопривредно и шумско земљиште пореског обвезника који не води пословне књиге, основица пореза на имовину утврђује се као петоструки износ годишњег катастарског прихода од тог земљишта, према последњем податку организационе службе надлежне за послове катастра на дан **31. децембра** године која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез на имовину.

7.4.1.4. Пореска стопа

Пореске стопе пореза на имовину у Републици Србији одређују се различито у односу на чињеницу да ли порески обвезник води или не води пословне књиге. Уколико порески обвезник води пословне књиге стопе пореза на имовину на права на непокретности износи до **0,40%**. Међутим, уколико порески обвезник не води пословне књиге, стопе пореза на права на непокретностима су прогресивне и износе као у табеларном приказу:

На пореску основицу	Плаћа се на име пореза
1) до 6.000.000 динара	До 0,40%
2) од 6.000.000 до 15.000.000 динара	порез из подтачке 1) + до 0,80 на износ преко 6.000.000 динара
3) од 15.000.000 до 30.000.000 динара	порез из подтачке 2) + до 1,50% на износ преко 15.000.000 динара
4) преко 30.000.000 динара	Порез из подтачке 3) + до 3% на износ преко 30.000.000 динара

7.4.1.5. Пореске олакшице

Законом је предвиђен велики број пореских олакшица у виду пореских ослобођења и пореских кредита. *Пореске ослобођења* се пре свега везују за општу одредницу у закону која се везује за висину основице испод које се овај порез не плаћа. Наиме, 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. Осим овог општег ослобођења, законом је предвиђено да се порез на имовину не плаћа:

1) на права на непокретности у државној својини 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

- 2) на права на непокретности дипломатских и конзуларних представништава страних држава, под условом реципроцитета
- 3) на права на непокретности 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 користе за обављање богослужбене дужности
- 4) на права на непокретности које су од надлежног органа проглашене културним и историјским споменицима
- 5) на права над пољопривредним и шумским земљиштем које се поново приводи намени-пет година, рачунајући од почетка привођења намени
- 6) на права на путеве, лучке обале и лукобране, бродске преводнице, пруге, аеродромске писте, бране, објекте за одводњавање
- 7) на права на градским, односно јавно градским и осталим грађевинским земљиштем у државној својини, кад укупна површина грађевинске парцеле, односно грађевинских парцела (не рачунајући земљиште под објектом једно обвезника) не прелази **10** ари
- 8) на склоништа људи и добара од ратних дејстава
- 9) на објекте који су намењени и користе се за примарну пољопривредну производњу, у складу са законом којим се уређује пољопривредно земљиште
- 10) на права над објектима, односно деловима објекта који у складу са прописима непосредно служе за обављање комуналних делатности
- 11) за непокретности за које је међународним уговором који је закључила Република Србија уређено да се неће плаћати порез на имовину

Пореске олакшице у виду *пореских кредита* садржане су у умањењу утврђене пореске обавезе и то:

- 1) умањење пореза на права на згради или стану у којем станује обвезник или чланови његовог домаћинства и то за **40%** за обвезника и по **10%** за сваког члана његовог домаћинства, стим што укупно умањење не може да пређе **70%** утврђеног пореза који би се платио да није било ове пореске олакшице
- 2) умањење пореза за **75%** за лица старија од **65** година који живе у зградама и становима који нису на градском грађевинском земљишту, односно на земљишту у грађевинском подручју и не дају се у закуп

Домаћинством, у смислу овог закона, сматра се заједница живота, привређивања и трошења остварених прихода чланова те заједнице.

7.4.1.6. Утврђивање и наплата пореза на имовину

Ради *утврђивања* пореза на имовину, обвезник је дужан је да надлежном органу јединице локалне самоуправе на чијој територији се налази непокретност поднесе пореску пријаву, са тачним подацима, до **31**.марта

године за коју се врши утврђивање пореза. Ова обавеза се не односи на обвезнике који порез на доходак грађана за приходе од пољопривреде и шумарства плаћа према катастарском приходу. На имовину коју стекне, започне или престане да користи у току године или му по другом основу нестане или престане пореска обавеза, обвезник подноси пореску пријаву у року од **10** дана од дана настанка такве промене. Порески обвезници који воде пословне књиге(правна лица и предузетници) порез на имовину плаћају за имовину која им служи за обављање делатности, тако што подnose пореску пријаву ППИ-1³ сходно подацима из књиговодствених докумената(биланса стања). Порески обвезници који не воде пословне књиге⁴ надлежној јединици локалне самоуправе на чијој територији се непокретност налази подnose пореску пријаву ППИ-2⁵. Међутим, ови порески обвезници нису у обавези да за исту имовину подnose нову пријаву, осим у случају ако је дошло до промене подата садржаних у пријави који су од утицаја на висину пореске обавезе. *Плаћање* годишњег пореза на имовину врши се на следећи начин. Износ пореза на имовину се утврђује на почетку текуће пореске године решењем органа јединице локалне самоуправе, а доспеле обавезе порески обвезник је дужан да уплати у року од **15** дана од дана достављања решења. До доношења решења о утврђивању пореза на имовину за текућу годину, порез се плаћа аконтационо у висини обавезе за последње тромесечје године која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез. Разлику између пореза утврђеног решењем органа јединице локалне самоуправе и аконтационо уплаћеног пореза на имовину за тромесечје за које је пореска обавеза доспела, дужник је дужан да уплати у року од **15** дана од дана достављања првостепеног решења о утврђивању пореске обавезе.

7.4.2.Порез на наслеђе и поклон

Код пореза на наслеђе и поклон у суштини је реч о два пореска облика који се због своје велике сличности у фискалном третману заједнички појављују и код нормативног уређивања и у правној теорији. Реч је о опорезивању преноса имовине који су такозвани добротини. Сличност ове врсте преноса(иако се једна везује за чињеницу смрти, а друга се тиче односа међу живима), има за последицу да су и пореске обавезе које се примењују на једну врло блиске и применљиве и на другу врсту преноса.

³ Поред пописа приложених доказа и напомена, наведена пореска пријава садржи четири основне групе података и то: податке о обвезнику пореза, податке о рачуну обвезника пореза, податке о непокретностима и податке за остваривање права на пореско ослобођење

⁴ Прецизније, односи се на правна и физичка лица која остварују приходе од самосталне делатности и који воде књиге по систему простог књиговодства

⁵ Поред пописа приложених доказа и напомена, наведена пореска пријава садржи 6 основних група података и то: податке о обвезнику пореза, податке о рачуну обвезника пореза, податке о непокретностима, елементе за утврђивање квалитета објекта, податке о члановима домаћинства који станују са обвезником, и податке за остваривање права на пореско ослобођење

7.4.2.1.Предмет опорезивања

Порез на наслеђе и поклон плаћају наследници или поклонопримци који наслеђују, односно прима на поклон право својине, као и право становања на непокретности. Наследници или поклонопримци овај порез такође плаћају ако наследе или на поклон приме право закупа стана или стамбене зграде за период дужи од једне године или на неодређено време као и на право коришћења градског грађевинског земљишта или осталог државног земљишта у државној својини. Порез на наслеђе и поклон плаћа се на независно од површине наслеђене или на поклон примљене непокретности. Порез на наслеђе и поклон плаћа се и на наслеђени, односно на поклон примљени готов новац, штедне улоге, депозите у банкама, новчана потраживања, права интелектуалне својине, право својине на употребљаваном моторном возилу, употребљаваном пловном објекту, ваздухоплову на сопствени погон осим државног, и друге покретне ствари, осим удела у правном лицу, односно хартија од вредности. Законом о порезима на имовину у Републици Србији, изричито се утврђује да је и имовина правног лица која је предмет поклона(преноса без накнаде) предмет опорезивања. Потребно је истаћи да се поклоном не сматра пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима на који се плаћа порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону. Поклоном се такође у смислу опорезивања наслеђа и поклона у нашој земљи, не сматра примања по основама на које се плаћа порез на доходак грађана.

7.4.2.2.Порески обвезник

Порески обвезник пореза на наслеђе и поклон је резидент и нерезидент Републике Србије који наследи, или на поклон прими предмет опорезивања у виду непокретности и покретних ствари које се налазе на територији Републике Србије. Порески обвезник овог пореза је резидент Републике и за предмете који се налазе на територији друге републике или у иностранству.

7.4.2.3.Пореска основица

Пореску основицу пореза на наслеђе чини тржишна вредност наслеђене имовине, умањена за износ дугова, трошкова и других терета на дан настанка пореске обавезе. Основицу пореза на поклон чини тржишна вредност на поклон примљене имовине, на дан настанка пореске обавезе, коју утврђује надлежна организациона јединица Пореске управе. Пореска обавеза у односу на наслеђе настаје даном правоснажности решења о наслеђивању, док пореска обавеза у односу на поклон настаје даном

закључења уговора о поклону, а ако уговор није закључен у писменом облику онда даном пријема поклона. Међутим, уколико је на непокретности која је предмет наслеђивања или поклона конституисано право плодоуживања, пореска обавеза настаје даном престанка тог права, осим када је наследник односно поклонопримац лице које је законом ослобођено обавезе плаћања пореза на наслеђе и поклон.

7.4.2.4. Пореске стопе

Стопе пореза на наслеђе и поклон су прогресивне тако што се на пореску основицу до **300.000** динара плаћа порез од **2%**, док се на пореску основицу преко **300.000** динара плаћа износ од **6.000** динара + **2,5%** на износ преко **300.000** динара. Потребно је истаћи да обвезници који се у односу на оставиоца, односно поклонодавца, налазе у трећем и даљем наследном реду, односно обвезници који са оставиоцем, односно поклонодавцем нису у сродству, порез на наслеђе и поклон плаћају по стопи од **2,5%**.

7.4.2.5. Пореске олакшице

Пореске олакшице код пореза на наслеђе и поклон одређене су кроз широк сет пореских ослобођења и тачно одређен порески кредит. *Пореска ослобођења* прописују да се порез на наслеђе и поклон не плаћа на примљени готов новац, штедне улоге, депозите у банкама и друге покретне ствари које су предмет опорезивања, уколико је појединачна тржишна, односно номинална вредност предмета опорезивања, односно његов појединачни износ мањи од **9.000** динара. Пореским ослобођењима је такође предвиђено да порез на наслеђе и поклон не плаћа:

1) наследник првог наследног реда, брачни друг и родитељ оставиоца, односно поклонопримац првог наследног реда и брачни друг поклонодавца

2) наследник, односно поклонопримац земљорадник другог наследног реда који наслеђује, односно прима на поклон имовину која му служи за обављање пољопривредне делатности, ако је са оставиоцем, односно поклонодавцем непрекидно живео у домаћинству најмање једну годину, пре смрти оставиоца, односно пре пријема поклона

3) наследник, односно поклонопримац другог наследног реда-на један наслеђени, односно на поклон примљени стан, ако је са оставиоцем, односно поклонодавцем непрекидно живео у заједничком домаћинству најмање годину дана пре смрти оставиоца, односно пре пријема поклона

4) поклонопримац- на имовину која му је уступљена у оставинском поступку, коју би наследио да се наследник-поклонодавац одрекао наслеђа

5) фонд и фондација, на наслеђену или на поклон примљену имовину која служи искључиво за намене за које су фонд и фондација основани

6) наследник, односно поклонопримац специјалних путничких аутомобила са уграђеним уређајима за болеснике, специјалних путничких аутомобила

за обуку возача са уграђеним дуплим командама, као и путничких аутомобила за такси и „рент а кар“ који су посебно означени,

7) Република Србија, аутономна покрајина, односно јединица локалне самоуправе, као наследник, односно поклонопримац

8) прималац донације по међународном уговору који је закључила Република Србија, када је тим уговором, уређено да се на добијен новац, ствари или права, неће плаћати порез на поклон

9) на имовину примљену од Републике Србије, аутономне покрајине, односно јединице локалне самоуправе

Други вид пореских олакшица пореза на наслеђе и поклон јавља се у виду *пореског кредита* којим се прописује умањење пореске обавезе код појединих специфичних ситуација наслеђивања.

7.4.2.6. Утврђивање и наплата пореза на наслеђе и поклон

Обвезник пореза на наслеђе и поклон дужан је поднесе пореску пријаву на обрасцу ППИ-3⁶ са тачним подацима, са одговарајућом документацијом потребном за утврђивање пореске обавезе, у року од **10** дана од дана настанка пореске обавезе. Наведена пријава се подноси пореском органу у општини на чијој територији се налази непокретност коју порески обвезник наслеђује или прима на поклон. Међутим, уколико обвезник наслеђује или на поклон прима покретне ствари, односно права, он је дужан да пријаву поднесе пореском органу у општини на чијој територији обвезник-физичко лице има пребивалиште, односно боравиште, односно пореском органу у општини на чијој територији обвезник-правно лице основан, односно има седиште. Међутим, у околностима када обвезник који наслеђује или прима покретне ствари, односно права нема пребивалиште, односно боравиште, или пак није основан или нема седиште у Републици Срији, тада се пријава подноси пореском органу у општини на чијој територији се налази предмет наслеђа, односно поклона, односно пореском органу у општини у којој је оставилац, односно поклонодавац имао, односно има пребивалиште, односно седиште. Порез на наслеђе и поклон утврђује се решењем пореског органа и плаћа се у року од **15** дана од дана достављања решења. На крају је потребно истаћи, да је Законом о порезима на имовину, предвиђено да се упис права на непокретности у земљишним, катастарским и другим јавним књигама не може вршити без доказа о плаћеном порезу на наслеђе и поклон.

⁶ Пореска пријава ППИ-3 садржи 5 основних група података: податке о пореском обвезнику, податке о наслеђеној односно на поклон примљеној имовини, податке за умањење пореске основице и остваривање пореског ослобођења и податке за остваривање права на пореско ослобођење

7.4.3. Порез на пренос апсолутних права

7.4.3.1. Предмет опорезивања

Закон о порезима на имовину одређује да је предмет опорезивања овим пореским обликом пренос уз накнаду:

- 1) стварних права на непокретностима и то права својине, права становања и права закупа стана или стамбене зграде за период дужи од једне године или на неодређено време
- 2) права интелектуалне својине
- 3) права својине на употребљаваном моторном возилу, употребљаваном пловном објекту, односно употребљаваном ваздухоплову на сопствени погон осим државног
- 4) права коришћења градског грађевинског, односно јавног или осталог грађевинског земљишта независно од његове површине
- 5) права на експроприсаној непокретности, ако се експропријација врши ради изградње стамбених или привредних објеката

Порез на пренос апсолутних права плаћа се и код давања грађевинског земљишта у државној својини у закуп, на период дужи од једне године или на неодређено време, осим јавног грађевинског земљишта. Осим тога, порезом на пренос апсолутних права опорезује се и:

- 1) стицања права својине и других права на основу правоснажне судске одлуке или другог акта државног органа, као и стицање права својине одржајем;
- 2) пренос уз накнаду целокупне имовине правног лица у случају његове редовне продаје, ликвидације или стечаја;
- 3) пренос целокупне имовине правног лица, односно дела имовине правног лица (стварна права на непокретности, права интелектуалне својине, употребљаваном моторном возилу итд.) у случају статусне промене у складу са законом којим се уређују привредна друштва, ако су акционари или чланови правног лица које преноси имовину (правни претходник) уз накнаду у облику акција, или удела у правном следбенику, добили и новчану накнаду која прелази **10%** номиналне вредности акција, односно удела или њихове рачуноводствене вредности ако су без номиналне вредности;

На крају је потребно рећи да се преносом уз накнаду не сматра пренос апсолутног права на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност. Исто тако, замена моторног возила, односно пловног објекта, односно ваздухоплова, извршена у гарантном року, у складу са условима из гаранције, ако стране између којих се замена врши, поред моторног возила, пловног објекта или ваздухоплова који се замењују, не дају другој страни и доплату у новцу или накнаду у другом облику.

7.4.3.2. Порески обвезник

Порески обвезник пореза на пренос апсолутних права је у принципу продавац, односно преносилац права које је предмет овог опорезивања, осим у следећим случајевима када је обвезник пореза, лице на које се врши пренос апсолутног права:

- а) код преноса трајног права коришћења градског грађевинског земљишта које врши општина физичком или правном лицу ради изградње објекта, када је обвезник пореза лице коме се то земљиште даје на коришћење
- б) у случају стицања права својине на основу правоснажне судске одлуке или другог акта државног органа,
- ц) приликом преноса уз накнаду целокупне имовине, односно дела имовине правног лица у случају његове редовне продаје, ликвидације или стечаја

На крају је потребно истаћи да је законом такође предвиђено да када је реч о преносу апсолутног права по основу уговора о размени између два лица, тада је обвезник пореза сваки учесник у размени за право које преноси. Осим тога, познати су случајеви, поготово приликом преноса права својине на стану и стамбеним објектима, да се купопродајним уговором не ретко предвиђа да порез на пренос апсолутних права сноси купац некретнине.

7.4.3.3. Пореска основица

Пореска основица пореза на пренос апсолутних права јесте уговорена цена у тренутку настанка пореске обавезе, осим у случају ако та уговорена цена није нижа од тржишне вредности. У околностима када надлежни порески орган оцени да је уговорена цена нижа од тржишне, тада има право да у року од **60** дана, од дана пријема пореске пријаве, односно од дана сазнања надлежног пореског органа за пренос, утврди пореску основицу у висини тржишне вредности. У случају преноса права својине на употребљаваном моторном возилу, употребљаваном пловном објекту и употребљаваном ваздухоплову на сопствени погон осим државног, пореску основицу чини тржишна вредност пренетог права и то на дан настанка пореске обавезе, при чему ту тржишну вредност утврђује надлежни порески орган. На истоветан начин се поступа и приликом давања грађевинског земљишта у државној својини у закуп, на период дужи од једне године или на неодређено време, осим јавног грађевинског земљишта. Сам настанак пореске обавезе суштински се везује за дан закључења уговора о преносу апсолутних права. Међутим, пошто се велики број преноса непокретности врши и самом сагласношћу воља странака, сматра се да пореска обавеза настаје даном уласка купца, односно учесника у размени у посед непокретности. Поред овог основног става, постоје и посебни случајеви, изричито законом одређени, када настаје пореска обавеза.

7.4.3.4. Пореска стопа

Пореска стопа пореза на пренос апсолутних права у Републици Србији је јединствена, пропорционална и плаћа се по стопи од **2,5%**.

7.4.3.5. Пореска ослобођења

Законом о порезима на имовину, прописана су одређена пореска ослобођења која пре свега односе на изузимање од плаћања овог пореза, приликом преноса апсолутног права ради измирења обавеза по основу јавних прихода, преноса права својине на непокретности дипломатских и конзуларних представништава страних држава под условом реципроцитета, код улагања апсолутних права у капитал резидента Републике Србије-акционарског друштва, односно друштва са ограниченом одговорношћу, код преноса уз накнаду специјалних путничких аутомобила са уграђеним уређајима за болеснике и сл, затим када је обвезник Република Србија, аутономна покрајина, односно јединица локалне самоуправе итд.

7.4.3.6. Утврђивање и наплата пореза на пренос апсолутних права

Обвезник пореза на пренос апсолутних права, дужан је да поднесе пореску пријаву на обрасцу ППИ-4⁷, са тачним подацима, у року од **10** дана, од дана настанка пореске обавезе, са одговарајућом документацијом потребном за утврђивање пореске обавезе, и евентуално одобравање пореских ослобођења. Уколико је реч о преносу права на непокретности, порески обвезник има обавезу да пореску пријаву поднесе пореском органу у општини на чијој територији се налази непокретност. У случају преноса осталих апсолутних права, пријава се подноси пореском органу у општини на чијој територији обвезник, физичко лице има пребивалиште, односно боравиште, односно у општини на чијој је територији обвезник-правно лице основано, односно има седиште. На крају, у околностима преноса осталих апсолутних права, када обвезник нема пребивалиште, односно боравиште, или није основан и нема седиште у Републици Србији, тада је дужан да пријаву поднесе пореском органу у општини на чијој територији је пренос и остварен. Порез на пренос апсолутних права утврђује се решењем надлежне организационе јединице Пореске управе. Обвезник пореза на пренос апсолутних права има обавезу да по добијању решења надлежне пореске управе, исти плати у року од **15** дана од дана достављања решења.

⁷ Основне елементе пријаве чине: Подаци о обвезнику пореза, подаци о рачуну обвезника пореза, подаци о апсолутним правима која су предмет преноса, као и подаци за остваривање права на пореско ослобођење