

*Др Раденка Цветић, редовни професор
Универзитет у Новом Саду
Правни факултет у Новом Саду*

ПОРЕСКА ОБАВЕЗА И УПИС У КАТАСТАР НЕПОКРЕТНОСТИ

– поводом једне одлуке Уставног суда Србије¹ –

Сажетак: У раду је приказана судбина правила према којем није могућ упис у одговарајући регистар о непокретностима и правима на њима без доказа да је плаћен порез на пренос апсолутних права, односно на наслеђе и поклон. Неизмереност овог правила и његова сувишност у нашем правном систему сагледана је кроз суштиност с уставном гаранцијом права на мирно уживање имовине, али и важећим стварним правом. У том смислу, приказана је и анализирана аргументација на којој је Уставни суд засновао своју Одлуку о несајласности овог правила с Уставом и образложена противност дерогаторног правила одређеним начелима на којима је заснован каталог непокретности, пре свега начелу уписа. Јер, колико год овакво правило олакшавало фискалну ефикасност у овој области, не треба из разлога прагматичности поново (прећи поштом) једној дана посећујући за њим.

Кључне речи: упис у каталог непокретности, стицање права својине, пореска обавеза

I

Законом о порезима на имовину Републике Србије² регулисан је порез на имовину (члан 2-13), порез на наслеђе и поклон (члан 14-22) и порез на пренос апсолутних права (члан 23-31). За све три врсте пореза

¹ Овај чланак садржи резултате истраживања у оквиру пројекта *Теоријски и прагматични проблеми у стварању и примени права (ЕУ и Србија)* који финансира Правни факултет у Новом Саду.

² *Службени гласник РС*, бр. 26/2001; измене и допуне у бр. 80/2002, 135/2004, 61/2007, 5/2009, 101/2010, 24/2011, 78/2011 и 47/2013. За регулативу садржану у овом Закону битне су и две одлуке Уставног суда: Одлука Савезног уставног суда из 2002. године (*Службени лист СРЈ*, бр. 42/2002) и *Службени гласник РС*, бр. 45/2002) и Одлука Уставног суда из 2012. године (*Службени гласник РС*, бр. 57/2012).

одређен је предмет опорезивања, ко је порески обвезник, шта чини пореску основицу, у ком моменту настаје пореска обавеза, пореске стопе и пореска ослобођења.³ Такође је прописан начин и поступак утврђивања и наплате пореза (члан 32-42). Имајући у виду тему овог рада, предмет интересовања биће само порез на промет апсолутних права и то само пореска обавеза која настаје за случај преноса уз накнаду права својине на непокретности.⁴

Закон о порезима на имовину из 2001. године мењан је и допуњаван чак осам пута: 2002, 2004, 2007, 2009, 2010, два пута 2011. године и последњи пут (до сада) 2013. године. Измене и допуне су бројне и представљају напор да се пореска политика у овој области прилагоди насталим промена друштвених и економских односа. Упуштање у њихово свеобухватно разматрање превазилази оквире и сврху овог рада, те ће у складу са тим овде бити речи о изменама овог Закона које су настале као последица разматрања уставности и законитости једне његове одредбе од стране надлажног уставног суда. Интересантно је да је идентична одредба била предмет разматрања надлежног уставног суда чак два пута: 2002. и 2012. године. Ради се о одредби члана 38 Закона о порезима на имовину из 2001. године и члана 38а којим је одредба члана 38 (која је стављена ван снаге 2002. године) неизмењена враћена у Закон 2004. године!⁵

Члан 38 односно 38а Закона о порезима на имовину гласи: "Упис права на непокретности у земљишним, катастарским и другим јавним књигама, не може се вршити без доказа о плаћеном порезу на пренос апсолутних права, односно о плаћеном порезу на наслеђе и поклон."

³ Предвиђен је и порески кредит, односно могућност умањења пореза на имовину (члан 13) и пореза на наслеђе и поклон (члан 22).

⁴ Поред тога, порез на пренос апсолутних права се плаћа и код преноса уз накнаду права интелектуалне својине, права својине на моторном возилу (осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини), права својине на пловилу, односно права својине на ваздухоплову са сопственим погоном (осим државног), права коришћења грађевинског земљишта. Такође се плаћа и код давања грађевинског земљишта у јавној својини у закуп на период дужи од једне године или на неодређено време, ради изградње објекта. (Видети члан 23 Закона о порезима на имовину). Чланом 24 Закона одређено је шта се још сматра преносом уз накнаду те као такав подлеже опорезивању порезом на пренос апсолутних права. Таквим се сматра: стицање права својине и других опорезивих права из члана 23 овог закона на основу правноснажне судске одлуке или другог акта државног односно другог надлежног органа са јавним овлашћењем; стицање права својине одржајем, пренос уз накнаду целокупне имовине правног лица, продаја стечајног дужника као правног лица (ако купац није преузео обавезе правног лица које је купио или је преузео само део тих обавеза). У члану 24а одређено је који преноси, односно стицање апсолутних права се изузимају од опорезивања

⁵ Видети одредбу члана 29 Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину, *Службени гласник РС*, бр. 135/2004

Савезни уставни суд покренуо је 2001. године⁶ поступак за оцењивање сагласности ове одредбе са тада важећим Уставом СРЈ из 1992. године и Законом о основама својинскоправних односа. Епилог овог поступка је Одлука којом се утврђује да одредба чл. 35 Закона о порезима на имовину из 1994. године и одредба члана 38 Закона о порезима на имовину из 2001. године нису сагласне са Уставом СРЈ и Законом о основама својинскоправних односа.⁷ При доношењу овакве одлуке Суд се руководио уставним гаранцијама права својине и прерасподелом законодавне надлежности између савезне државе и република чланица. Констатујући да је савезним Законом о основама својинскоправних односа прописано да се на основу правног посла право својине на непокретности стиче уписом у јавну књигу или на други одговарајући начин,⁸ Суд је извео закључак да су услови за стицање права својине на непокретности постојање пуноважног правног посла⁹ и упис права својине у јавну књигу (или други одговарајући начин одређен законом). Стога, оспореном одредбом републичког закона не може бити прописан посебни додатни услов за стицање односно пренос права својине на непокретности, што је учињено "тако што је упис тог права у земљишне, катастарске и друге јавне књиге, односно стицање права својине условљено, односно ограничено извршавањем законом прописане обавезе плаћања пореза."¹⁰

На основу ове Одлуке Савезног уставног суда престао је да важи члан 38 Закона о порезима на имовину. Међутим, две године касније, одредба овог члана практично је враћена у Закон о порезима на имовину, тако што је Законом о изменама и допунама из 2004. године предвиђена идентична

⁶ Иницијатива је поднета још за време важења Закона о порезима на имовину из 1994. године и тичала се одредбе члана 35 којим је такође било предвиђено да се упис права на непокретности у земљишним, катастарским и јавним књигама не може вршити без доказа о плаћеном порезу на пренос апсолутних права, односно о плаћеном порезу на наслеђе и поклон. Закон о порезима на имовину из 2001. године преузео је наведену одредбу, тако да је иницијатива обухватила одредбу тог Закона садржану у члану 38. Савезни уставни суд је Решењем I У број 176/98 од 12. јуна 2001. године покренуо поступак за оцену уставности и законитости ове одредбе.

⁷ Одлука о оцењивању уставности и законитости одредбе члана 35. односно члана 38. Закона о порезима на имовину, објављена је у *Службени лист СРЈ*, бр. 42/2002 и *Службени гласник РС*, бр. 45/2002.

⁸ Члан 33 Закона о основама својинскоправних односа, *Службени лист СФРЈ*, бр. 6/1980, 36/1990 и *Службени лист СРЈ*, бр. 29/1996.

⁹ Услови за пуноважност уговора о промету непокретности прописани су Законом о промету непокретности Републике Србије. Видети члан 4 овог закона (*Службени лист РС*, бр. 42/1998) и члан 1 Закона о допунама Закона о промету непокретности којим је додат члан 4а (*Службени лист РС*, бр. 111/2009).

¹⁰ Из Ослуке Савезног уставног суда (*Службени лист СРЈ*, бр. 42/2002).

одредба.¹¹ Разлика је била у томе што то више није била одредба члана 38 већ члана 38а! Оваквим потезом законодавне власти анулирано је дејство Одлуке Савезног уставног суда, мада су и уставни и законски оквир 2004. године непромењени у односу на 2002. годину када је донета Одлука Савезног уставног суда.

II

У периоду који је уследио након поновног прописивања дерогираног правила, Уставном суду Србије поднет је предлог и више иницијатива за оцену уставности одредбе члана 38а Закона о порезима на имовину.¹² Предлогом Адвокатске коморе Војводине оспоравани су уставност и сагласност са општеприхваћеним правилима међународног права и потврђеним међународним уговорима. "Уставност ове законске одредбе доводи се у питање са становишта одредаба чл. 58, 59, 86. и 91. Устава Републике Србије из којих, по наводима предлагача, проистиче да су јасно разграничени право на имовину, право својине и право на наслеђе од обавезе плаћања пореза, те да се право стицања својине, односно право наслеђивања ни на који начин не може условљавати плаћањем пореза... Према наводима предлагача, законодавац није Уставом овлашћен да посебним законом којим се уређује област пореза, прописује плаћање пореза као додатан услов за стицање права својине, односно за упис права својине у земљишним и катастарским књигама, будући да то није учинио општим Законом о основама својинскоправних односа, нити Законом о облигационим односима, као ни посебним Законом о промету непокретности. Поред тога, предлагач истиче да такав услов не прописује ни Закон о наслеђивању, као ни Закон о државном премеру и катастру. У прилог свог мишљења наводи да су Законом о пореском поступку и пореској администрацији већ предвиђени инструменти принудне наплате неплаћеног пореза (тј. заплена и продаја имовине пореског обвезника), а

¹¹ Видети одредбу члана 29 Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину, *Службени гласник РС*, бр. 135/2004. На то се указује и у једној од иницијатива поднетих Уставном суду Србије: "Иницијативом која је поднета Уставном суду 29. августа 2011. године истиче се да је одредба идентичне садржине као и оспорена одредба члана 38а Закона била инкорпорисана у раније важећу одредбу члана 38. истог закона и да је бивши Савезни уставни суд својом Одлуком IУ број 176/98 од 26. јуна 2002. године утврдио да она није у сагласности са Уставом Савезне Републике Југославије и Законом о основама својинскоправних односа, али да је, и поред тога, одредба исте садржине поново уграђена у оспорени члан 38а Закона о порезима на имовину." Видети *Службени гласник РС*, бр. 57/2012 од 8. јуна 2012. године.

¹² Број предмета IУз-225/2005 указује да је оспоравање почело одмах након допуне Закона о порезима на имовину чланом 38а. Закон о изменама и допунама донет је 21. децембра 2004. године и објављен у *Службени гласник РС*, бр. 135/2004.

предвиђене су и кривичноправне и прекршајне санкције. Из овог разлога, предлагач сматра да није потребно, нити је у складу са Уставом да се, поред предвиђених пореских инструмената наплате неплаћеног пореза, оспореном одредбом Закона уводи као додатни услов за упис права својине у јавним књигама - претходно плаћање пореза."¹³

Уставни суд је при разматрању уставности оспорене одредбе пошао од Уставом зајемченог мирног уживања својине и других имовинских права стечених на основу закона.¹⁴ Детаљно разматрајући сва релевантна питања и све релевантне одредбе Устава Републике Србије, члана 1. Протокола број 1 уз Европску конвенцију за заштиту људских права и основних слобода, Закона о основама својинскоправних односа, Закона о порезима на имовину и Закона о пореском поступку и пореској администрацији, Уставни суд је стао на становиште да се оспореним правилом противустановно ограничава право својине. Констатујући да право својине није неограничено, односно да се његова апсолутност простире у границама одређеним законом, уставни суд је ипак закључио да оспореним правилом законодавна власт крши уставом зајемчено право на мирно уживање својине, јер се његовом применом неоправдано ограничава право својине. "По налажењу Уставног суда ... мешање државе у право на мирно уживање имовине дозвољено је само ако су испуњена кумулативно три услова, и то: 1) ако је прописано законом (тј. легално); 2) ако је оправдано, односно у општем интересу (тј. легитимно) и 3) ако је неопходно у демократском друштву, односно пропорционално сврси ограничења и разумно. У погледу захтева пропорционалности ... од значаја је да право својине не сме да се ограничи непотребно, уколико постоји начин да се и без ограничења оствари легитимни циљ... (тзв. алтернативни начин). Одузимање, односно ограничење права својине сматра се легитимним уколико се постиже правична равнотежа (баланс) између захтева општег интереса за одузимање, односно ограничења имовине и захтева заштите права и интереса титулара имовине."¹⁵

¹³ Из образложења Одлуке Уставног суда, *Службени гласник РС*, бр. 57/2012. Поднетим иницијативама, такође, се оспорава уставност ове одредбе и истиче њена супротност са Законом о основама својинскоправних односа.

¹⁴ Видети члан 58, став 1. Устава Републике Србије. Исти је смисао и одредбе члана 1. Протокола 1 уз Европску конвенцију за заштиту људских права и основних слобода којом се гарантује право на имовину на начин да свако физичко или правно лице има право на неометано уживање своје имовине и да нико не може бити лишен своје имовине, осим у јавном интересу и под условима предвиђеним законом и општим начелима међународног права. Тиме се, међутим, ни на који начин не утиче на право државе да примењује законе које сматра потребним да би регулисала коришћење имовине у складу са општим интересима или да би обезбедила наплату пореза или других дажбина или казни.

¹⁵ Из образложења Одлуке Уставног суда.

Најкраће речено, оваквим правилом неоправдано се задира у право својине, јер општи интерес да се испуњавају пореске обавезе може бити задовољен на други начин, а не прописивањем додатног услова (у односу на оне који су већ прописани Законом о основама својинскоправних односа) за стицање права својине или располагање овим правом. А то се управо чини правилом којим се упис у катастар непокретности условљава испуњењем пореске обавезе. Ограничење права својине може, зависно од основа преноса права својине, постојати било на страни преносиоца права, било на страни стицаоца права. Уставни суд је пошао од чињенице да се пренос права својине на непокретности најчешће врши на основу уговора о продаји, али је истакао да основ може бити и уговор о размени, уговор о поклону, одлука суда или други акт државног органа, наслеђивање. Од основа преноса, међутим, зависи само да ли ће оспореним правилом бити ограничено право својине преносиоца или стицаоца права, док ће без обзира на основ преноса овакво правило увек ограничавати право својине.

Када се ради о купцу као стицаоцу права, њему се оваквим правилом онемогућава да стекне право пре него што се испуни пореска обавеза, јер без доказа о испуњености те обавезе није могућ упис у катастар непокретности, а без уписа није дошло до стицања права. "Када је реч о тумачењу члана 1. Протокола број 1 Европске конвенције, из праксе Европског суда произилази да концепт 'имовине' у аутономном значењу подразумева постојећу имовину у коју спада и 'легитимно очекивање стицања имовине' које мора бити конкретне природе, што значи да мора постојати у довољној мери утврђено потраживање."¹⁶ Очекивање купца који је закључио пуноважан уговор и платио цену да постане власник, а за то му је потребан и одговарајући упис, свакако је легитимно.

Када се ради о продавцу као преносиоцу права ограничено је његово располагање већ постојећим правом, будући да он као порески обвезник (члан 25 Закона о порезима на имовину) не може извршити пренос свог права док не изврши насталу пореску обавезу. Ситуација је иста и када се пренос права својине на непокретности врши на основу уговора о поклону, без обзира што је порески обвезник поклонопримац, јер поклонодавац неће моћи без извршеног уписа извршити пренос свог права.

Када је у питању стицање права својине на непокретности путем наслеђивања ограничава се такође већ стечено право својине наследника, будући да наследник постаје власник у тренутку смрти оставиоца (без обзира на основ наслеђивања) и да упис тако стеченог права има декларативно дејство. Дакле, у овом случају оспорено правило не може да утиче на могућност стицања права својине, али се њиме ограничава располагање већ

¹⁶ Видети III део Образложења Одлуке Уставног суда.

стеченим правом својине. Без обзира што је постао власник у тренутку смрти оставиоца, наследник неће моћи правно да располаже стеченом непокретном имовином док се не спроведе упис у регистру непокретности.

III

Уз аргументацију на којој је заснована одлука Уставног суда, сматрамо да је неопходно неадекватност дерогираног правила размотрити и у светулу начела уписа у катастар непокретности.

Сходно начелу уписа¹⁷ права на непокретностима стичу се, преносе и ограничавају уписом у катастар непокретности, док престају брисањем. У том смислу упис у катастар непокретности има конститутивни карактер, што је случај када се правна ситуација непокретности мења на основу правног посла. У одређеним случајевима права на непокретности могу се стећи и пре уписа у катастар непокретности (оригинарно стицање). Међутим, и тада се врши упис да би се стечено право публиковало (декларативност уписа) и на тај начин омогућило његово супростављање према свим трећим лицима и правно располагање.¹⁸

Када се стварна права на непокретности стичу на основу правног посла правни следбеник изводи своје право из права претходника (деривативно стицање) и тај правни посао, под условом да је пуноважан, представља правни основ стицања (*iustus titulus*), али да би до тога заиста и дошло неопходно је да се изврши упис у одговарајући јавни регистар. Будући да је упис у јавни регистар онај моменат када долази до стицања стварног права на непокретности, сам упис означава се као начин стицања у ужем

¹⁷ Члан 60 Закона о државном премеру и катастру (*Службени гласник РС*, бр. 72/2009; измене и допуне у бр. 18/2010 и 65/2013) гласи: "Својина и друга стварна права на непокретностима стичу се, преносе и ограничавају уписом у катастар непокретности (конститутивност уписа), а престају брисањем уписа. У случајевима одређеним законом, својина и друга стварна права на непокретностима могу се стећи и пре уписа у катастар непокретности, а уписом производе правно дејство према трећим лицима (декларативност уписа). У катастар непокретности могу се уписати и одређена облигациона права која се од тог тренутка уписа могу супроставити трећим лицима." Упоредити ову одредбу са одредбама § 4 Закона о земљишним књигама Краљевине Југославије, § 4 Закона о земљишним књигама Аустрије (из 1955. године), § 873 Немачког грађанског законика, чл. 4 Закона о земљишним књигама Републике Хрватске (из 1996. године), чл. 7 Закона о земљишним књигама Републике Словеније (из 2003. године).

¹⁸ У наведеном смислу поједини правни писци праве разлику између начела уписа у материјалном смислу (начело конститутивности уписа, начело уписа у апсолутном смислу) и начела уписа у формалном смислу (начело деклараторности уписа, начело уписа у релативном смислу) Видети: Татјана Јосиповић, *Земљишне књиге*, у Гавела Никола, Јосиповић Татјана и др., *Сиварно право*, Загреб, 2007, стр. 287-289.

смислу (*modus acquirendi*), чиме се упису даје конститутивно дејство јер пре њега стварно право није настало. То практично значи да је, на пример, могуће да купац исплати цену, ступи у посед непокретности на начин да фактички остварује сва власничка овлашћења, плати порез на пренос апсолутних права,¹⁹ али и даље, док не буде извршен упис, правни поредак га не сматра, а то значи и не штити као власника.

Могло би се, дакле, закључити да "до момента уписа права у катастар непокретности фактички настали правни однос поводом непокретности производи правно дејство само између странака (*inter partes*) по општим правилима грађанског права. Зависно од тога, да ли се дотични правни однос заснива на деривативном (уговорном) преносу или на оригинарном начину стицања, упис у катастар непокретности биће конститутивног или декларативног карактера, али са истим апсолутним стварноправним дејством (*erga omnes*). Сматрамо да у постизању таквог правног ефекта заправо лежи крајњи циљ самог уписа."²⁰

До преноса права својине доћи ће тек након извршеног уписа, јер уговор нема транслативно дејство, односно не доводи до преноса права својине. Због тога је природан и логичан следећи редослед: 1) пуноважан правни основ (уговор усмерен на пренос прва својине), 2) упис у катастар непокретности, 3) настанак пореске обавезе.

Правило које је упис у катастар непокретности условљавало испуњењем пореске обавезе није у складу са начелом уписа. Ако је упис конститутивног карактера, а пореска обавеза настаје везано за пренос апсолутног права, онда она треба да настане онда када до тог преноса и дође, а то значи након извршеног уписа у катастар непокретности. Ипак, сходно одредби члана 29/1 Закона о порезу на имовину: "Пореска обавеза настаје даном закључења уговора о преносу апсолутних права."

При образложењу правила да пореска обавеза настаје у моменту закључења уговора, Уставни суд је констатовао да се порез на пренос апсолутних права плаћа на саму трансакцију преноса права својине на непокретности, а не на право својине као апсолутно право.²¹ То, по мишљењу

¹⁹ Порески обвезник јесте продавац, али ова обавеза, по правилу, се преваљује на купца. Упоредити одредбу чл. 25 Закона о порезима на имовину са одредбом чл. 6/1 Закона о порезу на промет некретнина Хрватске (*Народне новине*, бр. 69/1997, 26/2000, 127/2000, 156/2002, 22/2011) и чл. 7/1 Закона о порезу на промет непокретности Црне Горе (*Службени лист Црне Горе*, бр. 36/2013) којима је прописано да је обвезник пореза стицалац непокретности.

²⁰ Јован Јерковић, *Катaстaр нејoкрeјнoсћи као основна евиденција нејoкрeјнoсћи и њивама на њима*, Гласник АК Војводине, бр. 12/1995, стр. 477.

²¹ Видети у V одељку Образложења Одлуке Уставног суда: "Оцењујући уставност оспорене одредбе Закона, Уставни суд је имао у виду и околност да се према члану 23. став

Суда, произилази из члана 23, став 1, тачка 1: "Порез на пренос апсолутних права плаћа се код *преноса* (подвукла Р.Ц.) уз накнаду: 1) права својине на непокретности;"

По нашем мишљењу, правила да пореска обавеза настаје даном закључења уговора о преносу апсолутних права (члан 29/1) и да се упис условљава доказом о плаћеном порезу на пренос (члан 38а) су практични инструменти за ефикаснију наплату пореза,²² али су она очигледно у супротности са правним дејством које упис у катастар непокретности има у нашем правном систему. Стога није одговарајуће образложење које је законодавац дао при одбрани оспорене одредбе²³ из којег проистиче да измирење пореске обавезе треба сматрати само једним од услова за упис права својине на непокретности у јавну књигу. Међутим, чак и да је тако, било би чудно што такав услов није предвиђен законом који регулише упис стварних права односно Законом о државном премеру и катастру.

Оно што забрињава је неадекватна аргументација при одбрани оспорене одредбе. Наиме, у одговору који је Народна скупштина доставила Уставном суду, наводи се, између осталог, да се може довести у питање "оправданост става да не постоји право својине на непокретности у случају када није извршен упис у јавну књигу, али постоји ваљан правни посао о стицању својине (оверени уговор о куповини и продаји и сл.), као и предаја ствари у државину стицаоца".²⁴ Народна скупштина наводи да би се, у

1. тачка 1) Закона о порезима на имовину, порез на пренос апсолутних права плаћа на саму трансакцију преноса права својине на непокретности (дакле ради се о порезу на "имовину у динамици"), а не на право својине као такво, те да се за настанак пореске обавезе код овог пореза не узима као релевантан критеријум моменат уписа у земљишне или друге јавне књиге, већ дан када су странке у суду закључиле уговор о преносу права својине на непокретности, односно овериле своје потписе на купопродајном уговору."

²² То је и изричито наведено у одговору Народне скупштине као надлежне законодавне власти, који је Уставни суд од ње захтевао поводом предлога и иницијатива за оцену уставности одредбе члана 38а. "Иако је Законом о пореском поступку и пореској администрацији уређена могућност наплате пореза принудним путем, по мишљењу даваоца одговора, не може се доводити у питање овлашћење законодавца да, у оквиру уређивања фискалног система, за одређене облике пореза (у конкретном случају пореза на пренос апсолутних права и пореза на наслеђе и поклон) уреди и додатне инструменте за ефикаснију наплату пореза. На који начин и у ком поступку ће законодавац то предвидети, питање је целисходности и зависи од опредељења законодавног органа. Такође, у одговору се истиче да је општи интерес за благовремено плаћање пореза, као услов за остваривање права и обавеза Републике Србије, сагласно члану 91. става 1. Устава, испред интереса појединца да достави доказ о порезу који је платио, а нарочито испред интереса појединца који плаћање пореза није извршио." Видети образложење Одлуке Уставног суда (II).

²³ Видети аргументе наведене у напомени број 22 и цео одговор Народне скупштине наведен у образложењу Одлуке Уставног суда (II).

²⁴ *Ibidem.*

вези са тим, могло отворити и питање "могућности стицања права својине на подручјима на којима не постоје јавне књиге у које се право својине уписује, као и у случајевима у којима нису испуњене прописане техничке претпоставке за упис (нпр. зграда није снимљена, није сачињен план посебних делова зграде и сл.). Другим речима, могло би се поставити питање да "ако се власницима непокретности не сматрају лица која поседују ваљан правни основ за стицање непокретности и која имају државину на њима, која су лица власници тих непокретности?"²⁵ Из оваквог одговора проистиче неразумевање правног дејства уписа права у јавну књигу у нашем правном систему и потребе да се његовим доследним спровођењем превазиђе дугогодишњи несклад фактичког и правног стања.

Осим чињенице да је дерогирано правило било у супротности са важећим стварним правом и да је његово стављање ван снаге, пре свега, системског карактера, оно може довести и до практичних тешкоћа. Наиме, у правном систему у коме упис у одговарајући јавни регистар има значај конституисања права за правног следбеника, тај правни регистар не може да се третира као пуко публикување већ извршене промене у правном поретку. Постојање пуноважног уговора усмереног на пренос права својине и плаћен порез на тај пренос још не значи стицање права својине. У ситуацији када је пореска обавеза испуњена, али упис стварног права (укњижба) не може да се спроведе јер недостаје *clausula intabulandi*, могуће је извршити предбележбу. И поред чињенице да се може располагати и предбележеним правом питање је да ли ће евентуални купац бити заинтересован за стицање предбележеног права својине или да ли ће поверилац пристати на хипотеку на предбележеном праву, будући да је стицање права условљено оправдањем предбележбе. И још један, не мање значајан разлог. Упркос чињеници да је порески обвезник продавац,²⁶ ова обавеза, по правилу, преваљује се на купца.²⁷ Како купцу, који је продавцу платио цену и држави платио порез објаснити да он и даље није власник док се не спроведе упис?

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ Одредбом члана 25 Закона о порезима на имовину је одређено да је обвезник пореза на пренос апсолутних права продавац, односно преносилац права чији пренос подлеже опорезивању (права својине на непокретности, права интелектуалне својине и права својине на моторном возилу, пловилу и ваздухоплову). Код преноса права коришћења грађевинског земљишта или његовог издавања у закуп порески обвезник је лице коме се даје на коришћење односно у закуп грађевинско земљиште. У осталим случајевима који се сматрају преносом уз накнаду и подлежу опорезивању, обвезник пореза је лице које стиче апсолутно право (видети члан 24 Закона о порезима на имовину и напомену број 4 у овом раду).

²⁷ Чак и да то није случај, према члану 42 Закона о порезима на имовину лице на које је пренето апсолутно право јемчи супсидијарно за плаћање пореза. У ситуацији када је стиглац права уговором преузео пореску обавезу, он јемчи солидарно за плаћање пореза.

IV

Непримереност правила којим се упис у катастар непокретности условљавао и испуњеношћу пореске обавезе, може се размотрити и с аспекта начела обавезности уписа у катастар непокретности.

Сходно члану 61 (начело обавезности) Закона о државном премеру и катастру, ималац права на непокретности обавезан је да поднесе захтев за упис непокретности и права својине у катастар непокретности. Обавезност пријављивања и спровођења настале промене праћена је прекршајном одговорношћу за случај неиспуњења. Када до промене дође²⁸ ималац права на непокретности дужан је да у року од 30 дана поднесе захтев за провођење промене надлежном органу и достави исправу за упис која је основ за упис промене.²⁹ За случај неиспуњења ове обавезе предвиђена је прекршајна одговорност и кажњавање новчаном казном.³⁰ Дакле, правило да се упис у катастар непокретности не може вршити без доказа о плаћеном порезу на пренос права својине, не само да доводи до ограничења права својине, већ може онемогућити и испуњење обавезе провођења настале промене у законском року. Тиме се, практично, испуњавање ове обавезе условљава испуњавањем пореске обавезе.

V

Стављање ван снаге правила које упис у катастар непокретности и стицање права својине условљава, а тиме и ограничава претходним испуњењем пореске обавезе неће ништа, само по себи, променити у погледу ажурности катастра непокретности. Наиме, пореска обавеза која настаје услед преноса права својине на непокретности, може се евентуално избећи преносом само фактичке власти: без овере уговора и уписа у катастар непокретности. Међутим, и даље ће учесници који намеравају да изиграју пореске прописе бити приморани на пренос који би остао невидљив за пореске власти, јер пореска обавеза настаје и када је дошло до преноса који није праћен испуњеношћу прописаних захтева у погледу форме уговора усмереног на пренос права својине.³¹

²⁸ Шта се сматра променом у поступку одржавања катастра непокретности коју треба пријавити и провести, прописано је одредбом члана 114 Закона о државном премеру и катастру.

²⁹ Члан 117 Закона о државном премеру и катастру.

³⁰ Видети члан 184, ст. 1, т. 3 и члан 185, ст. 1, т. 3 Закона о државном премеру и катастру.

³¹ Наиме, када није сачињен пуноважан уговор о преносу права на непокретности, у смислу закона којим се уређује промет непокретности, сматраће се да је пореска обавеза

Евентуално укидање пореза за случај преноса права својине или његово битно смањење, могло би утицати, само по себи, на ажурирање јавног регистра о правима на непокретностима. Држава се сигурно не може лишити тог прихода и зато би требало размотрити могућност смањења пореске стопе или веће диференцирање зависно од околности конкрет­ног случаја (основ преноса, цена непокретности).³²

С друге стране, доследно поштовање начела уписа и начела поуздања у катастар непокретности³³ довело би, само по себи, до ажурирања јавног регистра о непокретностима и правима на њима. У том смислу, убедљива је аргументација да ванкњижни промет има смисла и биће фаворизован све док његовим учесницима пружа довољан степен правне сигурности.³⁴ У условима поштовања начела уписа и рестриктивног приступа изузецима од њега, фактичке промене, тј. ванкњижни промет који није праћен уписом, нема правни значај. То временом доводи до формирања свести приватноправних субјеката да је упис неопходан за легалан промет непокретности и да је тај упис првенствено значајан за њих, а не хир и измишљотина државе ради стицања прихода односно наплате пореза.

Сврха овог разматрања, будући да је правило које упис у катастар непокретности и стицање права својине условљава, а тиме и ограничава претходним испуњењем пореске обавезе, већ (поново) стављено ван снаге,³⁵ је, управо, аргументација његове неадекватности и непримерености постојећој стварноправној регулативи. Колико год овакво правило олакшавало фискалну ефикасност у овој области, не треба из разлога прагматичности поново једног дана посегнути за њим.

настала даном када је стицалац права на непокретности ступио у посед непокретности. (члан 29/3 Закона о порезима на имовину.

³² Стопа пореза на пренос апсолутних права је 2,5% без обзира на врсту апсолутног права које се преноси, на вредност објекта на који се право односи, на основ преноса. Видети чл. 30 Закона о порезима на имовину.

³³ О начелу уписа и начелу поуздања у катастар непокретности и ефектима превеликог броја одступања од њих или доследног поштовања, видети више у: Раденка Цветић, *Савремена евиденција непокретности*, Нови Сад, 2009, стр. 112-117 и 124-130.

³⁴ При томе, мањи су трошкови трансакције, а уштеда времена очигледна је да је није ни потребно посебно наглашавати. Видети: Драгор Хибер, *Консолидација права својине и земљишнокњижни систем*, предговор за репринт књиге Магић Драгослав, Ђоковић Тихомир: *Земљишнокњижни поседујак (приказан у примерима за састављање исправа, молби, луструма, решења, извршења уписа и пошврда на исправама*, Београд, 1936; репринт из 1998., стр. XII

³⁵ На основу одредбе члана 168/3 Устава Републике Србије, одредба члана 38а Закона о порезима на имовину престала је да важи даном објављивања Одлуке Уставног суда у *Службеном гласнику РС*. Одлука Уставног суда IУз-225/2005 објављена је у *Службени гласник РС*, бр. 57/2012, 8. јуна 2012. године.

*Radenka Cvetić, Ph.D., Full Professor
University of Novi Sad
Faculty of Law Novi Sad*

**Tax Duties and Entry into the Cadastre of Real Estates
– commentary following the decision of the Constitutional Court of Serbia –**

***Abstract:** This article describes what happened to the rule according to which it was not possible to register property and related rights into the registry on real estates without a prior fulfillment of tax duties related to the transfer of property rights, as well as tax duties in relation to inheritance and donations. Inadequacy of this rule and its incompatibility with our legal system has been assessed through its inconsistency with the Constitutional guarantee on the peaceful enjoyment of property, but also with the property law. Along the same lines the article follows the reasons given by the Constitutional Court in its decision on the inconsistency of the given rule with the Constitution in which the Constitutional Court opined that the rule that was struck down was also contrary to certain principles of the cadastre on real estates, such as the principle of the entry into cadastre. Regardless of the fact that the old rule significantly facilitated tax collection, this still cannot justify its existence and should not serve as the ground for a possible (third) re-introduction of this rule into the system.*

***Key words:** entry into the cadastre of real estates, acquisition of property rights, tax duties*