INTEGRACIJA NAKNADE ZA KORIŠĆENJE GRAĐEVINSKOG ZEMLJIŠTA U POREZ NA IMOVINU

REZIME: U ovom radu biće prikazane hronološke promene zakonske regulative koje se odnose na porez na imovinu u statici i naknade za korišćenje građevinskog zemljišta, kao i efekti primene zakonskih promena u praksi. Naknada za korišćenje građevinskog zemljišta i porez na imovinu u statici predstavljaju dva najizdašnija izvorna prihoda jedinice lokalne samouprave. Oni su posebno utvrđivani i naplaćivani, da bi se izmenama zakona naknada integrisala u porez i od 2014. godine se naplaćuje samo porez na imovinu. Razlozi za ovu integraciju se nalaze u prilagođavanju sistema javnih prihoda standardima Evropske unije i ukidanje dosadašnje diskriminacije pravnih lica u odnosu na fizička kada je u pitanju utvrđivanje naknade za korišćenje građevinskog zemljišta. S obzirom da su izmene zakona izazvale veliku medijsku pažnju poreskih obveznika i predstavnika zakonodavne vlasti, posebna pažnja u radu je posvećena efektima integracije naknade za korišćenje građevinskog zemljišta u porez na imovinu.

Ključne reči: naknada za korišćenje građevinskog zemljišta, porez na imovinu, integracija

Uvod

Donošenjem Zakona o finansiranju lokalne samouprave 2006. godine regulisan je način administriranja izvornih prihoda jedinica lokalne samouprave. Izvorni prihodi su prihodi čiju stopu, način i merila za utvrđivanje visine

* Dipl. ekonomista, doktorand Pravnog fakulteta u Kragujevcu, Načelnik Odeljenja lokalne poreske administracije Opštinske uprave opštine Čuprija,
e-mail: veta187@hotmail.com

iznosa utvrđuje jedinica lokalne samouprave.¹ Opšteprihvaćeno je stanovište da se većina javnih poslova kvalitetnije obavlja od strane ovog nivoa vlasti, jer je on najbliži građanima.² Cilj svake jedinice lokalne samouprave je da ima dovoljno izvora sredstava i njihov obim, kako bi mogla da zadovolji svoje osnovne potrebe i učini kvalitetnijim život svojim građanima. Do 2014. godine najveći obim prihoda bio je od naplate poreza na imovinu i naknade za korišćenje građevinskog zemljišta.

Porez na imovinu u statici predstavlja oporezivanje nepokretnosti, dok naknada za korišćenje građevinskog zemljišta predstavlja još jedan sličan oblik oporezivanja. Ova dva prihoda su se posebno naplaćivala do kraja 2013. godine, kada je izmenama i dopunama Zakona o porezima na imovinu naknada za korišćenje građevinskog zemljišta integrisana u porez na imovinu. Izmenom zakona se od poreza na imovinu napravio jedan značajan izvor prihoda, što je bila osnovna namera zakonodavca.

Međutim, u pogledu naplate prihoda od poreza na imovinu u statici, primetan je pad u 2014. godini u odnosu na prethodne godine, kada se prihod od naplate naknade za korišćenje građevinskog zemljišta naplaćivao odvojeno od poreza na imovinu.

Smanjenje standarda građana, kao i propust u izmenama zakona u pogledu novog načina utvrđivanja obaveza, impliciraju pad po osnovu prihoda od poreza na imovinu.

Naknada za korišćenje građevinskog zemljišta

Naknada za korišćenje građevinskog zemljišta predstavlja izvorni prihod lokalne samouprave i regulisana je Zakonom o planiranju i izgradnji.³

U skladu sa ovim zakonom, pod građevinskim zemljištem podrazumeva se zemljište na kome su izgrađeni objekti i zemljište koje služi redovnoj upotrebi tih objekata, kao i zemljište koje je predviđeno za izgradnju i redovno korišćenje objekata.⁴

Građevinsko zemljište se koristi kao izgrađeno ili neizgrađeno⁵. Naknadu za korišćenje izgrađenog građevinskog zemljišta plaća vlasnik objekta, ali

¹ Zakon o finansiranju lokalne samouprave, *Službeni glasnik RS*, br. 62/06, član 2, tačka 1.

² Golić, D., et al. (2009). Karakteristike lokalne samouprave zemalja u tranziciji. *Pravo – teorija i praksa* 26 (5-6), str. 73.

³ Arsić, M., et al., (2012). Reforme poreza na imovinu u Srbiji: Rezultati i perspektive, Beograd, Fondacija za razvoj ekonomske nauke, str. 15.

⁴ Zakon o planiranju i izgradnji, *Službeni glasnik RS*, br. 47/03, član 67, stav 1.

⁵ Kristić, S. (2005). Finansiranje lokalne samouprave u Republici Srbiji sa posebnim akcentom na izvorne prihode, Beograd, Pravni fakultet, str. 102.

izuzetno, nju može da plaća korisnik, odnosno zakupac objekta. Naknadu za korišćenje neizgrađenog građevinskog zemljišta plaća korisnik zemljišta.

Visina ove naknade se utvrđuje u zavisnosti od obima i stepena uređenosti zemljišta, njegovog položaja u naselju, stepena opremljenosti zemljišta objektima društvenog standarda, saobraćajne povezanosti zemljišta sa lokalnim, odnosno gradskim centrom, radnim zonama i drugim sadržajima u naselju, odnosno pogodnostima koje zemljište ima za korisnike.⁶

Bliže kriterijume za utvrđivanje ove naknade propisuje jedinica lokalne samouprave svojom odlukom i time je data sloboda lokalnim samoupravama da same odrede visinu naknade, način i rokove plaćanja, a postupak naplate je regulisan Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji.

Odluke o utvrđivanju naknade za korišćenje građevinskog zemljišta bile su različite od jedne jedinice lokalne samouprave do druge, ali su bile donešene u skladu sa zakonskim okvirima. Iznos naknade se utvrđivao rešenjem na osnovu cena po kvadratnom metru stambenog, odnosno poslovnog prostora, a za neizgrađeno građevinsko zemljište po kvadratnom metru zemljišta. Skupština jedinica lokalne samouprave je sama određivala cene kvadratnog metra koje se u nekim opštinama nisu godinama menjale, dok je većina njih povećavala svoje iznose svake godine. Jedan od načina povećanja cena bio je skladu sa rastom potrošačkih cena, a prema zvanično objavljenim podacima Republičkog zavoda za statistiku.

Naplata ove naknade vršila se svake godine, a sav njen prihod je bio namenjen za izgradnju komunalne infrastrukture jedinice lokalne samouprave. Obveznici po ovom osnovu bili su fizička i pravna lica.

Kada je 2009. godine donešen novi Zakon o planiranju i izgradnji, njime je propisano da će se naknada za korišćenje građevinskog zemljišta plaćati u skladu sa zakonom koji je donešen 2003. godine, dok se navedena naknada ne integriše u porez na imovinu.

Ovom izmenom započet je proces integracije naknade za korišćenje građevinskog zemljišta, ali tadašnji sistem utvrđivanja i naplate ovog prihoda, kao i njegovog prihodnog značaja, nije omogućio jednostavnu i brzu integraciju u porez na imovinu, već je moralo doći do određenih promena koje su se odrazile na različite kategorije poreskih obveznika⁷.

Konačno, izmenom i dopunom Zakona o planiranju i izgradnji 2011. godine, zakonodavac je propisao da će se naknada za korišćenje građevinskog zemljišta integrisati u porez na imovinu najkasnije do 31.12.2013. godine,

⁶ Zakon o planiranju i izgradnji, *Službeni glasnik RS*, br. 47/03, član 77, stav 4.

⁷ Bučić, A. (2010). Kako do reforme poreza na imovinu, *Lokalna samouprava - Propisi i praksa* (3), str. 30.

a da se do tada primenjuju važeće odluke koje su donele skupštine jedinica lokalne samouprave. U toku 2013. godine, donešene su izmene i dopune Zakona o porezima na imovinu kojima je promenjen način utvrđivanja obaveza po ovom osnovu i koje su podrazumevale da se od 2014. godine utvrđuje samo porez na imovinu bez naknade za korišćenje građevinskog zemljišta, a da u samoj izmeni zakona to nije posebno naznačeno.

Utvrđivanje poreza na imovinu do 2014. godine

Porez na imovinu u statici predstavlja oporezivanje nepokretne imovine koja se nalazi na teritoriji Republike Srbije.⁸ Utvrđivanje poreske obaveze regulisano je Zakonom o porezima na imovinu, a sam način oporezivanja se razlikuje kod fizičkih i kod pravnih lica.

Do donošenja izmena i dopuna zakona 2013. godine, poresku osnovicu za obračun poreza je utvrđivala centralna vlast, a visinu poreske stope je utvrđivala skupština jedinice lokalne samouprave svojom odlukom, u skladu sa zakonskim ograničenjem.

Poreska osnovica za obračun poreza na imovinu fizičkih lica je utvrđivana na osnovu osnovnih i korektivnih elemenata. Osnovne elemente su predstavljale korisna površina nepokretnosti i prosečna tržišna cena kvadratnog metra odgovarajućih nepokretnosti na teritoriji lokalne samouprave, dok su korektivni elementi bili lokacija nepokretnosti, kvalitet nepokretnosti i drugi elementi koji utiču na tržišnu vrednost nepokretnosti.

Korisnu površinu je činio zbir podnih površina između unutrašnjih i spoljnih zidova prostorija objekta, 30% površine balkona, terase, podruma, ostave, potkrovlja i suterena i 70% površine lođa, koji pripadaju objektu, kao i 60% površine suterenskih prostorija i adaptiranih potkrovlja čija je visina najnižeg uspravnog zida u funkciji nagiba do 1,80 metara. Prosečnu tržišnu cenu kvadratnog metra objekta je predstavljao prosek cena ostvarenih u prometu u godini koja prethodi godini za koju se utvrđuje porez na imovinu, prema podacima republičkog organa nadležnog za poslove statistike. U slučaju da se do podatka o prosečnoj ceni ne može doći ovim putem, koristila se cena koja se utvrdi u postupku utvrđivanja osnovice poreza na prenos apsolutnih prava. Lokacija nepokretnosti je podrazumevala podelu grada na zone gde se objekat nalazi, a u zavisnosti od stepena opremljenosti same lokacije koristili su se koeficijenti 1,00, 0,80 i 0,60. Ukoliko zoniranje nije sprovedeno onda se primenjivao koeficijent 0,70 za gradsko i 0,40 za seosko područje. Kvalitet

⁸ Nićiforović, V., Holcinger, J. (2014). Vodič za unapređenje baza podataka za porez na imovinu, Beograd, Stalna konferencija gradova i opština, str. 16.

nepokretnosti utvrđivao se na osnovu podataka iz poreske prijave, svaki elemenat nosio je određeni broj poena, a najkvalitetniji objekat je mogao imati najviše 695 poena.

Za dobijanje poreske osnovice, prosečna tržišna cena kvadratnog metra nepokretnosti se množila sa korisnom površinom objekta, koeficijentom lokacije i koeficijentom za kvalitet objekta, a onda se iznos umanjivao za stopu amortizacije. Tako dobijena osnovica množila se poreskom stopom koju je donela skupština jedinice lokalne samouprave i time se utvrđivao iznos poreza na imovinu fizičkih lica.

Kod pravnih lica je utvrđivanje poreza bilo mnogo jednostavnije, obračun se vršio na osnovu knjigovodstvene vrednosti nepokretnosti na dan 31. decembra godine koja predhodi godini za koju se porez utvrđuje. Ova vrednost se množila sa poreskom stopom i na taj način je dobijan godišnji iznos poreza.

Od 2010. godine Zakon o porezima na imovinu pretrpeo je nekoliko izmena i dopuna sa ciljem da utvrđivanje i naplata ovog prihoda dovede porez na imovinu na nivo najizdašnijeg prihoda jedinice lokalne samouprave, a i da prilagodi srpski sistem javnih prihoda standardima Evropske unije.

Efekti integracije naknade za korišćenje građevinskog zemljišta u porez na imovinu

Kao što smo napomenuli, integracija naknade za korišćenje građevinskog zemljišta u porez na imovinu je sprovedena od 1. januara 2014. godine kada je počeo da se primenjuje novi način obračuna poreza na imovinu, u skladu sa izmenama i dopunama Zakona o porezima na imovinu iz 2013. godine. Zakonski osnov za integraciju je postojao samo u izmenama i dopunama Zakona o planiranju i izgradnji iz 2011. godine, dok je u Zakonu o porezima na imovinu isključivo propisan novi način obračuna poreza, kako za fizička, tako i za pravna lica.

Novim izmenama i dopunama Zakona o porezima na imovinu propisano je da se porez na imovinu plaća na pravo svojine i korišćenja građevinskog zemljišta površine preko 10 ari, u skladu sa zakonom kojim se uređuje pravni režim građevinskog zemljišta.⁹ Ova odredba zakona jasno pokazuje da se korišćenje građevinskog zemljišta ne plaća na površinu ispod 10 ari, te se postavlja pitanje na koji način je uopšte izvršena integracija naknade za korišćenje građevinskog zemljišta kada stambeni objekti sa okućnicom uglavnom imaju tri ili pet ari površine zemljišta.

⁹ Zakon o porezima na imovinu, *Službeni glasnik RS*, br. 26/2001..., čl. 2, stav 1, tač. 3.

Odgovor na ovo pitanje možemo naći u samom načinu utvrđivanja poreske obaveze. Naime, zakonodavac je ukinuo korektivne elemente kvaliteta nepokretnosti i time je fizičkim licima povećao iznos poreske obaveze od 2014. godine, kojim bi nadomestio onaj iznos koji su obveznici plaćali do 2013. godine po osnovu naknade za korišćenje građevinskog zemljišta.

Poresku osnovicu kod fizičkih lica čini korisna površina nepokretnosti i prosečna cena kvadratnog metra nepokretnosti, koje su umanjene za stopu amortizacije. Korisnu površinu objekta predstavlja zbir podnih površina između unutrašnjih strana spoljnih zidova objekta, isključujući površine balkona, terasa, lođa, neadaptiranih tavanskih prostora i prostora u zajedničkoj nedeljivoj celini svih vlasnika ekonomski deljivih celina u okviru istog objekta. Prosečnu cenu nepokretnosti se određuje na osnovu podataka o cenama ostvarenih u prometu odgovarajućih nepokretnosti po zonama u periodu od 1. januara do 30. septembra godine koja prethodi godini za koju se utvrđuje porez na imovinu, a da bi se odredila neophodno je da postoje najmanje tri prometa nepokretnosti. Jedinice lokalne samouprave bi trebalo da do 30. novembra tekuće godine donesu sva akta koja su neophodna da bi se utvrdila poreska obaveza za narednu godinu.

Na povećanje poreza nije uticalo samo ukidanje korektivnih elemenata kvaliteta nepokretnosti, već je tome doprineo novi način utvrđivanja prosečnih cena kvadratnog metra nepokretnosti, nova kategorizacija nepokretnosti, a i visina stope amortizacije. Sa ovakvim zakonskim rešenjima, ovaj porez srazmerno više opterećuje lica sa manjim dohotkom, što ima za posledicu nepovoljne socijalne efekte.¹⁰

Najviše izmena, u pogledu utvrđivanja poreske obaveze, se odnose na pravna lica kod kojih se sada primenjuje metod samooporezivanja. Pravna lica imaju nekoliko opcija za obračun svoje poreske obaveze, u zavisnosti da li svoje poslovne knjige vode po metodu fer vrednosti ili ne.

Ukoliko postoji fer vrednost nepokretnosti, ona se množi sa korisnom površinom i poreskom stopom, a ako ne postoji, umesto nje se uzima prosečna cena kvadratnog metra nepokretnosti iz akta koji je donela skupština jedinice lokalne samouprave. Knjigovodstvene vrednosti nisu ukinute novom izmenom zakona, već se samo koriste kod određenih nepokretnosti kao što su: eksploataciona polja i objekti, objekte u koje su smešteni proizvodni pogoni prerađivačke industrije, prenos i distribuciju električne energije, objekte za proizvodnju gasa, objekte za tretman i odlaganje otpada, skladišne i

¹⁰ Šipovac, R., et al. (2009). Javne finansije u ustavnom sistemu Srbije. *Pravo – teorija i praksa* 26 (7-8), str. 147.

stovarišne objekte, za kablovsku kanalizaciju, za žičare, puteve, pruge i druge infrastrukturne objekte, itd.

Ako obveznik u poslovnim knjigama iskazuje odvojeno nepokretnosti od pripadajućeg zemljišta, kao osnovica za obračun poreza se uzima zbir knjigovodstvenih vrednosti objekata, a vrednost zemljišta se obračunava primenom prosečnih cena kvadratnog metra nepokretnosti. Ukoliko obveznik u svojim poslovnim knjigama iskazuje objekat i zemljište kao jedinstvenu celinu, onda se kao vrednost zemljišta uzima ona koju proceni ovlašćeni veštak građevinske struke sa stanjem na poslednji dan poslovne godine obveznika u tekućoj godini. Za neizgrađeno zemljište, osnovica poreza je vrednost tog zemljišta.

Izmene i dopune Zakona o porezima na imovinu jesu promenile način utvrđivanja obaveze poreza na imovinu i time povećale godišnje iznose poreza, ali zato nisu povećale prihod od njegove naplate. Kada pogledamo prihode iz prethodnih godina koji su naplaćeni od poreza na imovinu i naknade za korišćenje građevinskog zemljišta, vidimo da je integracijom naknade za korišćenje građevinskog zemljišta nije moguće nadomestiti novčana sredstva koja bi se naplatila da ona nije izvršena.

Tabela 1. Prihodi od naplate poreza na imovinu i naknade za korišćenje građevinskog zemljišta za 2012., 2013. i 2014. godinu u opštini Čuprija

Godina	Porez na imovinu (din.)	Naknada za korišćenje građevinskog zemljišta (din.)	Ukupno (din.)
2012.	38.086.063,00	59.009.972,00	97.096.035,00
2013.	31.221.719,00	62.299.571,00	93.521.290,00
2014.	64.171.975,00	17.571.278,00	81.743.253,00

Izvor: Ministarstvo finansija, Uprava za trezor

Na osnovu prikazanih podataka jasno se vidi koliko je obimniji prihod bio od naplate naknade za korišćenje građevinskog zemljišta u odnosu na porez na imovinu. Pojedina javna preduzeća su zbog velikih površina zemljišta, bila zadužena naknadom i više miliona dinara na godišnjem nivou, a od 2014. godine ona samo plaćaju porez na imovinu čiji su iznosi malo viši od milion dinara. Takođe, obveznici naknade su bili i republički organi, a kada je u pitanju naplata poreza, oni su oslobođeni plaćanja ovog prihoda u skladu sa zakonom.

U 2014. godini, od naknade za korišćenje građevinskog zemljišta su naplaćena zaostala dugovanja u postupku redovne naplate. Možemo očekivati da će se u naredne dve do tri godine naplatiti ostatak dugovanja putem prinudne naplate, što neće rezultirati nekim značajnijim obimom ovog prihoda, a nakon toga će se jedinice lokalne samouprave moći osloniti samo na prihod od naplate poreza na imovinu.

Zaključak

Proces integracije naknade za korišćenje građevinskog zemljišta u porez na imovinu otvorio je mnoga pitanja o tome kako pronaći adekvatan način da se ona sprovede, jer su prihodi od naknade bili znatno veći od ukupnih prihoda od poreza na imovinu. Godišnje obaveze poreza na imovinu, u ekonomskom smislu, su približno opterećivale fizička i pravna lica, dok su obaveze po osnovu naknade znatno više opterećivale pravna lica pa su i prihodi bili oko 80% na teret pravnih lica. Pojedini republički organi potpuno su oslobođeni plaćanja poreza, a izmenama zakona nije ponuđeno rešenje kojim će se prihodima taj gubitak nadomestiti.

Izmene i dopune Zakona o porezima na imovinu iz 2013. godine, pokazuju da je zakonodavac imao za cilj da rastereti već dovoljno opterećenu privredu, a kod fizičkih lica, one su donele veće fiskalno opterećenje. Novim zakonskim rešenjem potpuno je apstrahovana socijalna komponenta poreza na imovinu, jer eliminacijom korektivnih elemenata kvaliteta odbačen je uticaj kvaliteta objekta na visinu poreza.

Ovakvom primenom zakona, lokalne samouprave će izgubiti višemilionski prihod na godišnjem nivou, što će se drastično odraziti i na njihov zbirni prihod, a ti gubici će biti veoma značajni i za celokupnu lokalnu zajednicu.

Iz tog razloga, određene odredbe Zakona o porezima na imovinu bi trebale biti izmenjene, prvenstveno one koje se odnose na način oporezivanja pravnih lica, a i one koje propisuju da se korišćenje ili svojina građevinskog zemljišta plaća samo na površinu preko 10 ari.

U urbanim sredinama ima najviše takvih parcela i prateći integraciju naknade za korišćenje građevinskog zemljišta, bilo bi neophodno uvrstiti i zemljište kao osnov oporezivanja, kao bi se integracija u potpunosti sproveda.

Težište u primeni zakona trebalo bi biti u postupku prinudne naplate i ostalih kaznenih mera, jer bi one dovele do sveobuhvatnosti poreskih obveznika i time ispoštovao „princip pravedne naplate.“

Violeta Miladinović

a graduate economist, a student of doctoral academic studies at the Faculty of Law in Kragujevac, The Head of the local tax administration within the Management of the municipality of Čuprija

***INTEGRATION OF FEES FOR THE USE OF
BUILDING LAND INTO A PROPERTY TAX******A b s t r a c t***

This paper will show the chronological changes of legislation relating to property taxes in the statics and fees for the use of building land, as well as the effects of the application of the legislative changes in practice. The fees for the use of building land and property taxes in the statics are two most productive sources of local government revenues. They have especially been established and charged in order, through the changes of law benefits, to be integrated into the tax, and, since 2014 property tax has only been charged. The reasons for this integration can be found in adapting the system of public revenues to EU standards and eliminating the existing discrimination of legal entities in relation to natural persons when it comes to determining the compensation for the use of building land. According to the fact that the legal changes drew a lot of media attention of both taxpayers and representatives of legislative power, a special attention is paid to the effects of the integration of fees for the use of building land into a property tax.

Keywords: *the fee for the use of building land, property tax, integration*

Literatura

1. Arsić, M., et al. (2012). Reforme poreza na imovinu u Srbiji: rezultati i perspektive, Beograd, Fondacija za razvoj ekonomske nauke
2. Bučić, A., (2010). Kako do reforme poreza na imovinu, *Lokalna samouprava – Propisi i praksa* (3), str. 29-35
3. Golić, D., Šoltes, I. (2009). Karakteristike lokalne samouprave zemalja u tranziciji. *Pravo - teorija i praksa* 26 (5-6), str. 66-83

4. Kristić, S. (2005). Finansiranje lokalne samouprave u Republici Srbiji sa posebnim akcentom na izvorne prihode, Beograd, Pravni fakultet
5. Nićiforović, V., Holcinger, J. (2014). Vodič za unapređenje baza podataka za porez na imovinu, Beograd, Stalna konferencija gradova i opština
6. Šipovac, R. Golić, D., Počuča, M. (2009). Javne finansije u ustavnom sistemu Srbije. *Pravo - teorija i praksa* 26 (7-8), str. 144-155
7. Zakon o finansiranju lokalne samouprave, *Službeni glasnik RS*, br. 62/06
8. Zakon o planiranju i izgradnji, *Službeni glasnik RS*, br. 47/03, 72/09
9. Zakon o porezima na imovinu, *Službeni glasnik RS*, br. 47/13