
ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли основицу пореза на имовину за непокретности малог правног лица, чија је претежна делатност изнајмљивање непокретности, које примењује МСФИ за МСП, чини фер вредност непокретности?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00031/2019-04 од 30.01.2019. год.)

Према одредби члана 7. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС”, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама је фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

Према одредби члана 2. тачка 4) Закона о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр. 62/13 и 30/18, у даљем тексту: ЗОР), Међународни стандарди финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), у смислу овог закона, су: Оквир за припремање и приказивање финансијских извештаја (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements), Међународни рачуноводствени стандарди – МРС (International Accounting Standards – IAS), Међународни стандарди финансијског извештавања – МСФИ (International Financial Reporting Standards – IFRS) и са њима повезана тумачења, издата од Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC), накнадне измене тих стандарда

и са њима повезана тумачења, одобрени од Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (International Accounting Standards Board – IASB), чији је превод утврдило и објавило министарство надлежно за послове финансија (у даљем тексту: Министарство). Превод МСФИ који утврђује и објављује Министарство чине основни текстови МРС, односно МСФИ, издати од Одбора за међународне рачуноводствене стандарде, као и тумачења издата од Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда у облику у којем су издати и који не укључују основе за закључивање, илуструјуће примере, смернице, коментаре, супротна мишљења, разрађене примере и други допунски објашњавајући материјал који може да се усвоји у вези са стандардима, односно тумачењима, осим ако се изричито не наводи да је он саставни део стандарда, односно тумачења.

Одредбом члана 2. тачка 5) ЗОР прописано је да је Међународни стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) рачуноводствени стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица (International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized entities – IFRS for SMEs), одобрен од Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (IASB), чији је превод утврдило и објавило Министарство.

Сагласно одредби члана 20. ЗОР, за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, велика правна лица, правна лица која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја (матична правна лица), јавна друштва, односно друштва која се припремају да постану јавна, у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, независно од величине, примењују МСФИ.

За признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, мала и средња правна лица примењују МСФИ за МСП (члан 21. став 1. ЗОР).

Имајући у виду да је Законом уређено за које непокретности фер вредност чини пореску основицу, при чему је изричито наведен

МСФИ, али не и МСФИ за МСП, као и да мала правна лица за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима примењују МСФИ за МСП (тј. немају могућност да примењују МСФИ), нема законског основа да основицу пореза на имовину за непокретности за које је порески обвезник мало правно лице чини фер вредност непокретности исказана у пословним књигама тог лица.

2. Да ли су власници непокретности које су им привремено одузете правоснажним решењем суда донетом у кривичном поступку, на основу закона којим је уређено одузимање имовине проистекле из кривичног дела, обвезници пореза на имовину за те непокретности, а ако јесу – да ли имају право на пореско ослобођење из разлога што нису у могућности да се користе својинским овлашћењима?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00025/2019-04 од 21.01.2019. год.)

Према одредби члана 5. став 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС”, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18, у даљем тексту: ЗПППА), пореска обавеза по основу пореза на имовину за календарске године које следе години у којој је настала пореска обавеза, утврђује се на основу закона којим се уређују порези на имовину који је на снази на дан 1. јануара календарске године за коју се пореска обавеза утврђује, осим ако је, у складу с уставом и законом, за поједине одредбе закона предвиђено да имају повратно дејство.

С тим у вези, на утврђивање и плаћање пореза на имовину за период од 1. јануара 2014. године до 31. децембра 2018. године

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

Према одредби члана 2. став 1. тач. 1) до 8) Закона, порез на имовину се плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС”, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: ЗПИ), који се примењује код утврђивања пореза на имовину почев за 2019-у годину, порез на имовину из члана 1. тачка 1) овог закона (у даљем тексту: порез на имовину), плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

- 1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;
- 2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;
- 3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;
- 4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- 5) коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- 6) државину непокретности на којој ималац права својине није познат или није одређен;
- 7) државину непокретности у јавној својини, без правног основа;

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

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

Обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води пословне књиге), које је на непокретности на територији Републике Србије ималац права, корисник или држалац, из члана 2. став 1. овог закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а овог закона (члан 4. став 1. ЗПИ).

Према одредби члана 8. став 1. Закона о одузимању имовине проистекле из кривичног дела („Службени гласник РС”, бр. 32/13 и 94/16, у даљем тексту: Закон о одузимању имовине проистекле из кривичног дела), Дирекција за управљање одузетом имовином (у даљем тексту: Дирекција) је орган у саставу Министарства правде, који обавља послове предвиђене тим законом.

Дирекција управља привремено и трајно одузетом имовином проистеклом из кривичног дела, имовином привремено одузетом по наредби јавног тужиоца (члан 24) предметима кривичног дела (члан 87. Кривичног законика), имовинском користи прибављеном кривичним делом (чл. 91. и 92. Кривичног законика), имовином датом на име јемства у кривичном поступку и предметима привремено одузетим у кривичном поступку, као и имовином чије је располагање ограничено у складу са одлукама Уједињених нација и других међународних организација чији је Република Србија члан (члан 9. став 1. тачка 1) Закона о одузимању имовине проистекле из кривичног дела).

Привремено одузимање имовине проистекле из кривичног дела траје најдуже док суд не одлучи о захтеву за трајно одузимање имовине (члан 34. став 2. Закона о одузимању имовине проистекле из кривичног дела).

Према мишљењу Министарства правде Број: 011-00-350/2015-05 од 6.10.2015. године, „Доношењем наредбе или

решења о мери забране располагања имовином, односно решења о привременом одузимању имовине, која су донета у складу са Законом о одузимању имовине проистекле из кривичног дела, власнику непокретности која је предмет забране располагања или привременог одузимања не престаје право својине, па је сходно томе власник непокретности обвезник пореза на имовину. Исто важи и за привремено одузете непокретности које је Дирекција за управљање одузетом имовином, поступајући по решењу о привременом одузимању имовине, у оквиру својих надлежности, оставила власнику, издала у закуп или поверила другом физичком или правном лицу на управљање. У складу са чланом 62. Закона о одузимању имовине проистекле из кривичног дела, даном правоснажности решења о трајном одузимању имовине та имовина постаје својина Републике Србије”.

Према томе, на непокретности на територији Републике Србије у својини физичког лица обвезник пореза на имовину јесте то лице, што значи ако му је та имовина привремено одузета применом прописа о одузимању имовине проистекле из кривичног дела (имајући у виду да, према наведеном мишљењу Министарства правде, „власнику непокретности која је предмет забране располагања или привременог одузимања не престаје право својине”).

Нема законског основа за остваривање права на ослобођење од пореза на имовину из разлога што је физичком лицу – имаоцу права својине на непокретности за коју се порез на имовину плаћа, та имовина привремено одузета применом прописа о одузимању имовине проистекле из кривичног дела.

3. Примена одредби члана 10. ст. 3. и 4. Закона о порезима на имовину.

Утврђивање вредности објеката за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије као основице пореза на имовину

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00642/2018-04 од 18.01.2019. год.)

Према одредби члана 2. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), порез на имовину плаћа се на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

- 1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;
- 2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;
- 3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;
- 4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- 5) коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- 6) државину непокретности на којој ималац права својине није познат или није одређен;
- 7) државину непокретности у јавној својини, без правног основа;
- 8) државину и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу.

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

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

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

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

Кад се порез плаћа на право из става 1. тач. 1. и 3. овог члана предмет опорезивања је укупна површина тог земљишта (члан 2. став 4. Закона).

Према одредби члана 2б став 1. Закона, саставним делом земљишта, у смислу предмета опорезивања порезом на имовину, сматра се и не опорезује као објекат:

1) стаза и други отворени простор прекривен шљаком, асфалтом, бетоном, плочама или другим чврстим материјалом у нивоу земљишта, отворени простор за паркирање, колски прилаз објекту, отворени полигон – pista за обуку кандидата за возаче и возача, осим линијских инфраструктурних објеката у складу са законом којим се уређују планирање и изградња;

2) ограда, потпорни зид, степениште изван габарита објекта, вртно сенило до 15 m² основе, вртни базен (укључујући фонтане) површине до 12 m² и дубине до 1 m, надстрешница основе до 10 m², дворишни камин површине до 2 m² и висине до 3 m, сточна јама, септичка јама, плоча за обавештавање површине до 6 m², дечје игралиште, споменик и спомен обележје на површинама јавне намене или на гробљима и гробница.

Саставним делом објекта сматрају се инсталације инкорпорисане у објекту и од објекта до прикључка на мрежу, а ако место прикључка није могуће прецизно одредити, саставним делом објекта сматра се инсталација инкорпорисана у објекат (члан 2б став 2. Закона).

Обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води пословне књиге), које је на непокретности

на територији Републике Србије ималац права, корисник или држалац, из члана 2. став 1. Закона на које се порез на имовину плаћа у складу са чл. 2. и 2а Закона (члан 4. став 1. Закона).

Према одредби члана 6. став 2. тачка 1) Закона, корисна површина земљишта је његова укупна површина, укључујући површину под објектом.

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

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

1) за неизграђено земљиште – вредност земљишта;

2) за остале непокретности – вредност објеката увећана за вредност припадајућег земљишта.

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

Према одредби члана 6. став 1. Закона, вредност непокретности из члана 5. овог закона утврђује се применом следећих елемената:

1) корисна површина и

2) просечна цена квадратног метра одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.

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

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

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

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

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

Ако јединица локалне самоуправе не објави акт којим утврђује просечне цене одговарајућих непокретности у зонама до 30. новембра текуће године, као и акт којим утврђује зоне и најопремљеније зоне у складу са ставом 4. овог члана, основица

пореза на имовину на непокретности обвезника који води пословне књиге је књиговодствена вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години (члан 7а став 6. Закона).

Према одредби члана 10. став 1. Закона, обавеза по основу пореза на имовину настаје најранијим од следећих дана: даном стицања права на које се порез на имовину плаћа у складу са чланом 2. став 1. и чланом 2а Закона, даном успостављања државине кад се порез плаћа на државину, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења имовине на други начин.

Према одредби члана 10. став 3. Закона, пореска обавеза за зграду у изградњи површине преко 500 m² (осим зграде која се сматра економским објектом, односно зграде за чију изградњу грађевинску дозволу издаје министарство надлежно за послове грађевинарства, односно надлежни орган аутономне покрајине као поверени посао, у складу са законом којим се уређују планирање и изградња), односно за посебни део зграде који представља техничку и функционалну целину површине преко 500 m² који се дограђује или надграђује, која није оспособљена за коришћење и не користи се (у даљем тексту: зграда), на чијој изградњи, доградњи или надградњи (у даљем тексту: изградња) су изведени груби грађевински радови са конструктивним склопом (темељ, стубови са гредама или зидови, таваница, са или без крова, са или без завршене фасаде, са или без постављене спољне столарије и изведених подопологачких радова), настаје почев од 1. јануара наредне године у односу на годину:

1) у којој је истекло пет година од дана правоснажности прве грађевинске дозволе или одобрења за изградњу те зграде (у даљем тексту: грађевинска дозвола), односно седам година од дана правоснажности прве грађевинске дозволе за ту зграду, ако је решењем надлежног органа одобрено да грађевинска дозвола остаје на правној снази још две године по истицању пет година од дана њене правоснажности;

2) завршетка изградње конструктивног склопа, ако грађевинска дозвола није издата.

За зграде из члана 10. став 3. Закона за које је до 31. децембра 2018. године протекао дужи период од периода који одређује настанак пореске обавезе у складу са том одредбом, пореска обавеза настаје 1. јануара 2019. године (члан 10. став 4. Закона).

Сагласно одредби члана 10. став 5. Закона, на настанак пореске обавезе у складу са ст. 3. и 4. тог члана није од утицаја да ли је за зграду, односно посебни део зграде, мењано решење о грађевинској дозволи услед промене инвеститора или промена у току грађења, односно да ли је приликом извођења радова одступљено од издате грађевинске дозволе.

Према одредби члана 12. став 1. тачка 8) Закона, порез на имовину не плаћа се на земљиште – за површину под објектом на који се порез плаћа, осим на земљиште под складишним или стоваришним објектом или објектом из члана 2б став 1. Закона.

Одредбе става 1. тач. 2) до 11) , тач. 13) и 14) и става 2. овог члана не примењују се на непокретности које се трајно дају другим лицима ради остваривања прихода, осим на непокретности из става 1. тачка 7) овог члана за које је уговором о концесији уређено да концесионар неће плаћати порез на имовину (члан 12. став 3. Закона).

Трајним давањем другим лицима, у смислу става 3. овог члана, сматра се свако уступање непокретности другом лицу уз накнаду, које у току 12 месеци, непрекидно или са прекидима, траје дуже од 183 дана (члан 12. став 3. Закона).

Према одредби члана 2. став 1. тачка 20а) Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС, бр. 72/09, 81/09 – исправка, 64/10 – УС, 24/11, 121/12, 42/13 – УС, 50/13 – УС, 98/13 – УС, 132/14, 145/14 и 83/1, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи), грађевински комплекс представља целину која се састоји од више међусобно повезаних самосталних функционалних целина, односно катастарских парцела, које могу имати различиту намену.

Објекат јесте грађевина спојена са тлом, изведена од сврсисходно повезаних грађевинских производа, односно

грађевинских радова, која представља физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину (зграде и инжењерски објекти и сл.), који може бити подземни или надземни (члан 2. став 1. тачка 22) Закона о планирању и изградњи).

Према одредби члана 2. став 1. тачка 23) Закона о планирању и изградњи, зграда јесте објекат са кровом и спољним зидовима, изграђена као самостална употребна целина која пружа заштиту од временских и спољних утицаја, а намењена је за становање, обављање неке делатности или за смештај и чување животиња, робе, опреме за различите производне и услужне делатности и др. Зградама се сматрају и објекти који имају кров, али немају (све) зидове (нпр. надстрешнице), као и објекти који су претежно или потпуно смештени испод површине земље (склоништа, подземне гараже и сл.).

Линијски инфраструктурни објекат јесте јавни пут, јавна железничка инфраструктура, електроенергетски вод, нафтовод, продуктовод, гасовод, деривациони цевовод, објекат висинског превоза, линијска инфраструктура електронских комуникација, водоводна и канализациона инфраструктура и сл. који може бити надземни или подземни, чија изградња је предвиђена одговарајућим планским документом (члан 2. став 1. тачка 26) Закона о планирању и изградњи).

Према Уредби о класификацији делатности („Службени гласник РС”, бр. 54/10), у Сектор Д – Група 35.12. Пренос електричне енергије, обухвата управљање преносном мрежом и пренос електричне енергије до дистрибуционих система, а Група 35.13 Дистрибуција електричне енергије, обухвата управљање дистрибутивном мрежом и дистрибуцију електричне енергије примљене од електрана или преносног система до потрошача.

Одредбом члана 2. тачка 16) Закона о енергетици („Службени гласник РС”, бр. 145/14 и 95/18, у даљем тексту: Закон о енергетици), дистрибуција електричне енергије је преношење електричне енергије преко дистрибутивног система ради испоруке електричне

енергије крајњим купцима, а не обухвата снабдевање електричном енергијом.

Пренос електричне енергије је преношење електричне енергије преко повезаних система високих напона ради испоруке крајњим купцима или дистрибутивним системима, а не обухвата снабдевање (члан 2. тачка 61) Закона о енергетици).

Према одредби члана 97. став 1. тачка 1) и став 2. Закона о енергетици, преносни систем електричне енергије чини и преносна електроенергетска мрежа. Преносна електроенергетска мрежа у смислу става 1. тачка 1) овог члана је функционално повезан скуп електроенергетских објеката који чине електроенергетски водови напона 400 kV и 220 kV, надземни електроенергетски водови напона 110 kV закључно са затезним ланцем на порталу дистрибутивне трансформаторске станице напона 110/x kV и подземни електроенергетски водови напона 110 kV закључно са кабловском завршницом у дистрибутивној трансформаторској станици напона 110/x kV, трансформаторске станице 400/x kV и 220/x kV и разводна постројења напона 400 kV и 220 kV, као и прикључна разводна постројења 400 kV и 220 kV у трансформаторским станицама напона 400/x kV и 220/x kV на која су прикључени објекти купаца и произвођача, разводна постројења 110 kV, прикључна разводна постројења 110 kV у трансформаторским станицама напона 110/x kV на која су прикључени објекти купаца и произвођача на преносну електроенергетску мрежу и бројила електричне енергије на свим местима примопредаје у и из преносног система.

Према одредби члана 128. став 1. тачка 1) и став 2) Закона о енергетици, дистрибутивни систем електричне енергије, између осталог, чини и дистрибутивна електроенергетска мрежа. Дистрибутивна електроенергетска мрежа је функционално повезан скуп електроенергетских објеката који чине дистрибутивне трансформаторске станице 110/x kV са далеководним и спојним пољима 110 kV, сабирницама 110 kV и трансформаторима 110/x kV са припадајућим трансформаторским пољима, трансформаторске

станице 35/x kV и x/0,4 kV, разводна постројења 35 kV, 20 kV и 10 kV и електроенергетски водови напона 35 kV, 20 kV, 10 kV и испод 1 kV; мерни уређаји са мерним орманом или разводним орманом, односно разводним постројењем на местима примопредаје у и из дистрибутивне електроенергетске мреже.

Имајући у виду наведене законске одредбе, сматрамо следеће:

▪ Предмет опорезивања порезом на имовину јесу права, коришћење односно државина из члана 2. став 1. Закона на непокретности које се налазе на територији Републике Србије. Непокретностима се сматрају земљиште (грађевинско, пољопривредно, шумско и друго) и стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови, који фактички постоје на територији Републике Србије, независно од тога:

- да ли је за њихову изградњу издата дозвола,
- од врсте те дозволе (трајни објекти, привремени и сл.),
- да ли је у току градње мењано решење о грађевинској дозволи за објекат услед промене инвеститора или промена у току грађења, односно да ли је приликом извођења радова одступљено од издате грађевинске дозволе,
- да ли је извршен упис објекта и права на њему у одговарајућем катастру и од врсте тог уписа.

▪ Пореска обавеза утврђује се за свако конкретно земљиште и сваки конкретни објекат за који је пореска обавеза настала.

С тим у вези, пореска обавеза за земљиште површине преко 10 ари (па и земљиште на коме или под којим се граде или су изграђени објекти) настала је најранијим од следећих дана: даном стицања права, државине или коришћења на које се порез на имовину плаћа

у складу са чланом 2. став 1. и чланом 2а Закона, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, односно даном омогућавања коришћења на други начин. То значи да се за то земљиште порез на имовину утврђује и када је неизграђено.

За објекте које је јавно предузеће или привредно друштво изградило као инвеститор, на којима друго лице није ималац права, државине или коришћења из члана 2. став 1. тач. 2) до 8) Закона, порез се плаћа на право својине, почев од настанка пореске обавезе на сваком конкретном објекту, Пореска обавеза том лицу за сваки конкретан објекат настаје најранијим од следећих дана: даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе. Ако је јавно предузеће или привредно друштво у својству инвеститора изградило део објекта који је оспособљен за коришћење или се користи или је за тај део издата употребна дозвола, предмет опорезивања је тај део објекта, независно од тога да ли је под или над површином земље.

У том смислу, за трансформаторску станицу која је, како наводите, „стављена у функцију”, коју је јавно предузеће изградило као инвеститор, обавеза по основу пореза на имовину том лицу настала ранијим од следећих дана: даном почетка њеног коришћења, даном њеног оспособљавања или даном издавања употребне дозволе.

Изузетно, 1. јануара 2019. године настала је пореска обавеза и за зграду у изградњи односно њен посебни део који представља техничку и функционалну целину, за чију изградњу одобрење за изградњу или грађевинска дозвола није издата, ако су испуњени сви следећи услови:

– да су на њеној изградњи изведени груби грађевински радови са конструктивним склопом (темел, стубови са гредама или зидови, таваница, са или без крова, са или без завршене фасаде, са или без постављене спољне столарије и изведених подполагачких радова), површине преко 500 m²;

– да није реч о згради која се сматра економским објектом или згради за чију изградњу грађевинску дозволу издаје министарство

надлежно за послове грађевинарства, односно надлежни орган аутономне покрајине као поверени посао, у складу са законом којим се уређују планирање и изградња,

– да није оспособљена за коришћење и не користи се (кад је оспособљена за коришћење или се користи пореска обавеза је настала ранијим од следећих дана: даном почетка коришћења или даном оспособљавања).

То значи да за зграду која је према пројектној документацији површине преко 500 m² на чијој изградњи су изведени груби грађевински радови са завршеним конструктивним склопом:

– при чему је тај изграђени конструктивни склоп површине мање од 500 m², при чему се изградња врши без издате грађевинске дозволе или одобрења за изградњу, пореска обавеза не настаје 1. јануара 2019. године, у смислу члана 10. ст. 3. и 4. Закона;

– који је (изграђени конструктивни склоп) у 2018-ој години површине мање од 500 m², при чему се та изградња настави и у 2019-ој години и изгради површина конструктивног склопа преко 500 m², без издате грађевинске дозволе или одобрења за изградњу, пореска обавеза настаје 1. јануара 2020. године, у смислу члана 10. ст. 3. и 4. Закона;

– који је површине преко 500 m², која је извршена без издате грађевинске дозволе или одобрења за изградњу, након чега је та дозвола издата, пореска обавеза настаје почев од 1. јануара наредне године у односу на годину завршетка изградње конструктивног склопа (тј. издавање грађевинске дозволе након изградње конструктивног склопа објекта извршене без грађевинске дозволе не доводи до „одлагања” настанка пореске обавезе за пет, односно седам година од дана правоснажности те дозволе).

Применом члана 10. ст. 3. и 4. Закона пореска обавеза не настаје за следеће врсте зграда:

– за зграде које се сматрају економским објектом, у складу са законом којим се уређују планирање и изградња, као и

– за зграде за чију изградњу грађевинску дозволу издаје министарство надлежно за послове грађевинарства (односно

надлежни орган аутономне покрајине као поверени посао), у складу са законом којим се уређују планирање и изградња.

▪ Обвезник пореза на имовину који води пословне књиге основицу пореза на имовину утврђује у складу са чл. 7. и 7а Закона.

С тим у вези, ако обвезник пореза на имовину који води пословне књиге вредност непокретности у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС - у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ - у даљем тексту: МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама, за непокретности за које је пореска обавеза тог обвезника постојала на дан 1. јануара године за коју се утврђује порез (у даљем тексту: пореска година), што значи и за објекте за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије, основицу пореза на имовину чини фер вредност тих непокретности исказана у пословним књигама обвезника на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи пореској години (у даљем тексту: текућа година).

Ако порески обвезник који води пословне књиге вредност непокретности не исказује по методу фер вредности у складу са МРС, МСФИ и усвојеном рачуноводственом политиком, вредност објеката за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије (осим трговине и управљања) која, заједно са вредношћу припадајућег земљишта, чини основицу пореза на имовину, за које је пореска обавеза тог обвезника постојала на дан 1. јануара пореске године, јесте вредност тих објеката исказана у пословним књигама на последњи дан пословне године обвезника у текућој години – под условом да је обвезник у пословним књигама исказао одвојено вредност тих објеката од вредности припадајућег земљишта. Ако обвезник вредност тих објеката и вредност припадајућег земљишта није исказао посебно у својим пословним књигама, основица пореза на имовину за земљиште и наведене објекте, као јединствену

целину, чини вредност земљишта (утврђена применом елемената корисне површине и просечне цене квадратног метра одговарајућег земљишта у зони – уз претпоставку да је јединица локалне самоуправе на чијој се територији налази утврдила ту просечну цену) увећана за грађевинску вредност објеката процењену од стране овлашћеног вештака грађевинске струке са стањем на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

На тај начин утврђује се и вредност трансформаторске станице као део система за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије, као и других објеката побројаних у члану 7. став 4. Закона.

- Саставним делом земљишта, у смислу опорезивања порезом на имовину, сматрају се само непокретности које су као такве побројане у члану 2б став 1. Закона, што значи и отворени простор за паркирање и колски прилаз објекту (који није линијски инфраструктурни објекат у складу са законом којим се уређују планирање и изградња).

Имајући у виду да у захтеву наводите да су поједини објекти изграђени до коте нула али даља изградња није настављена, ако ваши наводи значе да је изграђен део конкретног објекта од, на пример, два нивоа објекта испод земље, за који је пореска обавеза настала у складу са чланом 10. Закона, тај део објекта не може се сматрати саставним делом земљишта у смислу одредбе члана 2б Закона, већ је реч о непокретности на коју се (поред земљишта под којим се налази) порез на имовину плаћа.

- Код утврђивања вредности земљишта које је предмет опорезивања (која, заједно са вредношћу објеката над и под тим земљиштем за које је настала пореска обавеза, чини пореску основицу), корисну површину земљишта чини његова укупна површина, укључујући површину под објектом. Кад обвезник има право на пореско ослобођење за земљиште под објектом, у складу са

чланом 12. став 1. тачка 8) у вези са ст. 3, 4. и 7. Закона, обрачунати порез умањује се за припадајући порез за земљиште под објектом на који се порез плаћа. С тим у вези, на пример, пореско ослобођење се не остварује за:

- површину земљишта изнад (подземног) објекта,
- површину земљишта под објектом на који се порез не плаћа (под објектом за који није настала пореска обавеза у складу са чланом 10. Закона, под објектом за који је остварено пореско ослобођење...),
- површину земљишта под објектом који је уступљен другом лицу уз накнаду, које (уступање) у току 12 месеци (непрекидно или са прекидима) траје дуже од 183 дана,
- на објекте за производњу, пренос и дистрибуцију електричне енергије (укључујући трансформаторске станице као део тог система) чија вредност у пословним књигама обвезника није исказана одвојено од вредности припадајућег земљишта и сл.

▪ За мрежу одређене врсте која се налази на територији више јединица локалне самоуправе, обвезник пореза на имовину пореску пријаву подноси свакој јединици локалне самоуправе – за део мреже који се налази на њеној територији.

Кад се мрежа налази на територији више јединица локалне самоуправе, вредност мреже на територији одређене јединице локалне самоуправе одређује се сразмерно учешћу тог дела мреже у укупној вредности мреже.

4. Да ли се Кошаркашком клубу, који је држалац зграде за спорт и физичку културу изграђене без одобрења за градњу, за коју је тај клуб 2018. године поднео захтев за озакоњење и пореску пријаву о утврђеном порезу за ту годину, може утврдити порез на имовину за претходне године, имајући у виду да је за конкретну зграду чији је тај клуб држалац

у листу непокретности уписан облик својине — „други облици”, док је на градском грађевинском земљишту у државној својини површине 53а 28 m² у корист тог клуба уписано право коришћења?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-657/2018-04 од 16.01.2019. год.)

Одредбом члана 2а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС”, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тај закон примењује и на изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања по тим основама, укључујући и изворне јавне приходе које јединице локалне самоуправе утврђују, наплаћују и контролишу у поступцима у којима доносе пореске управне акте, као и друге акте у управном поступку.

Одредбе овог закона којима су уређена овлашћења Пореске управе, права и обавезе пореских обвезника, овлашћења пореских инспектора и пореских извршитеља Пореске управе, сходно се примењују и на овлашћења јединице локалне самоуправе, односно на права и обавезе обвезника изворних јавних прихода из члана 2а став 1. овог закона, на овлашћења пореских инспектора јединице локалне самоуправе и пореских извршитеља јединице локалне самоуправе, у поступку утврђивања, наплате и контроле изворних прихода јединице локалне самоуправе на које се примењује овај закон (члан 2б став 1. ЗПППА).

Према одредби члана 5. став 2. ЗПППА, пореска обавеза по основу пореза на имовину за календарске године које следе години у којој је настала пореска обавеза, утврђује се на основу закона којим

се уређују порези на имовину који је на снази на дан 1. јануара календарске године за коју се пореска обавеза утврђује, осим ако је, у складу с уставом и законом, за поједине одредбе закона предвиђено да имају повратно дејство.

Према одредбама члана 54. ст. 1. и 2. ЗПППА, утврђивање пореза је делатност Пореске управе, односно пореског обвезника, која се састоји у издавању управних аката, односно у предузимању законом прописаних радњи, којима се установљава постојање појединачне пореске обавезе и одређују порески обвезник, пореска основица и износ пореске обавезе. Утврђивање пореза обавља:

1) сам порески обвезник (самоопорезивање);

2) Пореска управа, доношењем пореског решења, и то:

(1) у поступку пореске контроле – ако порески обвезник, супротно закону, не обави утврђивање пореске обавезе или га изврши нетачно или непотпуно;

(2) у случајевима када је законом прописано да се не спроводи самоопорезивање или када је законом прописано да се, упркос самоопорезивању, пореско решење мора донети.

Према одредби члана 114. ст. 1. и 2. ЗПППА, право Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече. Застарелост права на утврђивање пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез, односно споредно пореско давање.

Одредбом члана 114ж став 1. ЗПППА прописано је да право на утврђивање, наплату, повраћај, порески кредит, рефакцију, рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза, увек застарева у року од десет година од истека године у којој је порез требало утврдити или наплатити, односно у којој је извршена преплата, осим ако овим законом није друкчије прописано.

С тим у вези, на утврђивање и плаћање пореза на имовину за период од 2014. године до 2018. године примењују се одредбе Закона

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

Према одредби члана 2. став 1. тач. 1) до 8) Закона, порез на имовину се плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Према томе, Министарство финансија надлежно је за давање мишљења у примени прописа којима је уређено опорезивање порезом на имовину ако у вези са њима постоје нејасноће и недоумице, док је утврђивање пореза на имовину и (с тим у вези доказа на којима се заснива постојање пореске обавезе конкретног обвезника) у надлежности јединице локалне самоуправе према месту непокретности за коју се утврђује порез. То значи да је орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, наплату и контролу пореза на имовину овлашћен да утврди порез на имовину обвезнику тог пореза који води пословне књиге, за период за који право на утврђивање пореза по том основу није застарело, ако тај обвезник није утврдио порез на имовину (самоопорезивањем) или је порез утврдио нетачно или непотпуно. Дакле, тај орган, а не Министарство финансија, у сваком конкретном случају утврђује да ли је конкретно лице ималац права, држалац или корисник на које се порез на имовину плаћа тј. да ли је обвезник пореза на имовину; да ли је и када конкретном лицу пореска обавеза настала; да ли је пореска обавеза том лицу престала; да ли је право на утврђивање пореза за конкретну годину застарело или не и др...

Примера ради, ако је конкретно лице ималац права коришћења на грађевинском земљишту у јавној својини површине преко 10 ари и држалац објекта на коме ималац права својине није познат или није одређен, то лице јесте обвезник пореза на имовину

за наведене непокретности, па је надлежни орган јединице локалне самоуправе овлашћен да утврди порез на имовину том лицу за период од настанка пореске обавезе за који право на утврђивање пореза није застарело.

5. Да ли порески обвезник који води пословне књиге може да изврши умањење пореза на имовину за површину земљишта под објектима – паркингом и саобраћајницама на које порез плаћа, с обзиром да то нису објекти који имају зидове?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00374/2018-04 од 14.01.2019. год.)

Према одредби члана 2б став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18 и 99/18 – УС, у даљем тексту: Закон), која се примењује почев од пореза на имовину за 2019. годину, саставним делом земљишта, у смислу предмета опорезивања порезом на имовину, сматра се и не опорезује као објекат:

1) стаза и други отворени простор прекривен шљаком, асфалтом, бетоном, плочама или другим чврстим материјалом у нивоу земљишта, отворени простор за паркирање, колски прилаз објекту, отворени полигон – писта за обуку кандидата за возаче и возача, осим линијских инфраструктурних објеката у складу са законом којим се уређују планирање и изградња;

2) ограда, потпорни зид, степениште изван габарита објекта, вртно сенило до 15 m² основе, вртни базен (укључујући фонтане) површине до 12 m² и дубине до 1 m, надстрешница основе до 10 m², дворишни камин површине до 2 m² и висине до 3 m, сточна јама, септичка јама, плоча за обавештавање површине до 6 m², дечје игралиште, споменик и спомен обележје на површинама јавне намене или на гробљима и гробница.

Порез на имовину не плаћа се на путеве у јавној својини (укључујући путно земљиште и путне објекте, осим функционалних садржаја пута и пратећих садржаја за потребе корисника пута, у складу са законом којим се уређују путеви), пруге у јавној својини (укључујући земљишни појас испод пруге и са обе стране пруге који се сматра пружним појасом, у складу са законом којим се уређује железница), на друга добра у општој употреби у јавној својини, према прописима којима се уређује јавна својина, као и на изграђене обале за пристајање пловила (кејске зидове и слично), бродске преводнице, маневарску површину и полетно-слетне стазе на аеродромима (укључујући земљиште испод њих) – члан 12. став 1. тачка 7) Закона.

Према одредби члана 12. став 1. тачка 8) Закона, која се примењује почев од пореза на имовину за 2019. годину, порез на имовину не плаћа се на земљиште – за површину под објектом на који се порез плаћа, осим на земљиште под складишним или стоваришним објектом или објектом из члана 2б став 1. Закона.

Према одредби члана 2. став 1. тач. 22), 23) и 26) Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС“, бр. 72/09, 81/09 – исправка, 64/10 – УС, 24/11, 121/12, 42/13 – УС, 50/13 – УС, 98/13 – УС, 132/14, 145/14 и 83/18, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи):

– објекат јесте грађевина спојена са тлом, изведена од сврсисходно повезаних грађевинских производа, односно грађевинских радова, која представља физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину (зграде и инжењерски објекти и сл.), који може бити подземни или надземни;

– зграда јесте објекат са кровом и спољним зидовима, изграђена као самостална употребна целина која пружа заштиту од временских и спољних утицаја, а намењена је за становање, обављање неке делатности или за смештај и чување животиња, робе, опреме за различите производне и услужне делатности и др. Зградама се сматрају и објекти који имају кров, али немају (све)

зидове (нпр. надстрешнице), као и објекти који су претежно или потпуно смештени испод површине земље (склоништа, подземне гараже и сл.);

– линијски инфраструктурни објекат јесте јавни пут, јавна железничка инфраструктура, електроенергетски вод, нафтовод, продуктовод, гасовод, деривациони цевовод, објекат висинског превоза, линијска инфраструктура електронских комуникација, водоводна и канализациона инфраструктура и сл. који може бити надземни или подземни, чија изградња је предвиђена одговарајућим планским документом.

Дакле, за остваривање права на пореско ослобођење земљишта под објектом на који се порез на имовину плаћа применом члана 12. став 1. тачка 8) Закона, није од утицаја да ли тај објекат има (све) ободне зидове.

Почев од пореза на имовину за 2019. годину, не може се применом одредбе члана 12. став 1. тачка 8) Закона остварити ослобођење од пореза на имовину за земљиште испод објекта који се у складу са чланом 2б. став 1. Закона сматрају саставним делом тог земљишта, што значи ни за земљиште испод отвореног простора за паркирање, колског прилаза објекту, другог отвореног простора прекривеног шљаком, асфалтом, бетоном, плочама или другим чврстим материјалом у нивоу земљишта... Међутим, за земљиште испод линијског инфраструктурног објекта, нпр. испод јавног пута, пореско ослобођење остварује се у складу са чланом 12. став 1. тачка 7) Закона.