

Poresko oslobođenje od poreza na imovinu za površinu zemljišta pod objektom na koji se porez plaća

U postupku utvrđivanja poreza na imovinu za 2014. godinu, u skladu sa novim principom samooporezivanja, jedno od spornih pitanja odnosi se na primenu poreskog oslobođenja za površinu zemljišta pod objektom u skladu sa članom 12. stav 1. tačka 8) *Zakona o porezima na imovinu* (u nastavku teksta: Zakon).

Naime, prema pomenutoj odredbi, porez na imovinu ne plaća se na zemljište – **za površinu pod objektom na koji se porez plaća, osim na zemljište pod skladišnim ili stovarišnim objektom** i u slučaju iz člana 7. stav 7. Zakona (detaljnije u nastavku).

Na osnovu citirane odredbe, nameću se sledeća pitanja, koja su u nastavku detaljnije objašnjena:

1. šta je svrha poreskog oslobođenja za zemljište pod objektom;
2. da li se površina zemljišta pod objektom određuje na osnovu spoljašnjih mera objekta ili na osnovu korisne površine prizemlja objekta i šta znači površina objekta *na koji se porez plaća*;
3. zašto se poresko oslobođenje ne odnosi na zemljište pod skladišnim i stovarišnim objekta, na zemljište pod objektom koji je dat drugom licu radi ostvarivanja prihoda na period koji u toku 12 meseci traje duže od 183 dana, odnosno na slučajeve iz člana 7. stav 7. Zakona.

1. SVRHA PORESKOG OSLOBOĐENJA ZA ZEMLJIŠTE POD OBJEKTOM

Praktična primena bilo koje zakonske odredbe mnogo je lakša ukoliko se razume njena svrha tj. šta je bio cilj propisivanja nekog pravila. U većini slučajeva, svrha ne može lako da se utvrdi na osnovu zakonske odredbe, već je potrebno uzeti u obzir celokupan tekst propisa.

Poresko oslobođenje iz člana 12. stav 1. tačka 8) Zakona, **ima za cilj da spreči duplo oporezivanje zemljišta pod objektom**. Naime, obveznik koji poseduje zemljište sa objektom na njemu, ima dva predmeta oporezivanja. Jedan predmet oporezivanja je zemljište, a drugi je objekat na tom zemljištu. Drugim rečima, ukoliko obveznik ima zemljište sa objektom dužan je da sastavi dva Podpriloga uz Prilog 1. U jednom Podprilogu biće iskazana ukupna površina zemljišta, što znači i površina pod objektom, dok će u drugom Podprilogu biti iskazana odgovarajuća vrednost objekta.

S obzirom na to da je objekat neodvojiv od zemljišta, a i *Zakonom o prometu nepokretnosti* propisano je da se prenosom prava svojine na zgradi istovremeno prenosi i pravo svojine (ili pravo korišćenja) na zemljištu na kome se zgrada nalazi, kao i na zemljištu koje služi za redovnu upotrebu zgrade, suština je da **prosečna cena kvadratnog metra objekta svakako obuhvata i vrednost zemljišta pod objektom**. U skladu sa tim, a imajući u vidu da se poreska osnovica za zemljište (u posebnom Podprilogu) utvrđuje na osnovu ukupne površine zemljišta, sa ciljem izbegavanja duplog oporezivanja propisano je pravo na poresko oslobođenje za zemljište pod objektom. Inače, ovo poresko oslobođenje realizuje se tako što se obračunat porez za objekat sa ukupnim zemljištem umanjuje za iznos poreza za površinu zemljišta pod objektom.

2. UTVRĐIVANJE POVRŠINE ZEMLJIŠTA POD OBJEKTOM NA KOJI SE POREZ PLAĆA

Poresko oslobođenja iz člana 12. stav 1. tačka 8) Zakona odnosi se na površinu zemljišta pod objektom na koji se porez plaća.

Suština odredbe prema kojoj se navedeno poresko oslobođenje odnosi na površinu zemljišta pod objektom **na koji se porez plaća** je da se poresko oslobođenje može primeniti samo u slučaju objekata koji nisu oslobođeni poreza na imovinu. Drugim rečima, poresko oslobođenje za zemljište pod objektom ne može da se primeni na zemljište pod objektima za koje je članom 12. stav 1. Zakona propisano poresko oslobađanje. Na primer, porez na imovinu se ne plaća na objekte koji u skladu sa propisima služe obavljanju komunalne delatnosti, pa nema osnova da zemljište pod tim objektom bude oslobođeno poreza na imovinu.

Ukoliko se radi o zemljištu pod objektom *na koji se porez plaća*, suštinsko pitanje je određivanje površine zemljišta pod objektom. Imajući u vidu kako je odredba člana 12. stav 1. tačka 8) Zakona napisana, (teorijski posmatrano) moguća su dva tumačenja, i to:

- oslobođenje se odnosi na površinu zemljišta pod objektom, što bi značilo da se misli na površinu na kojoj se nalazi objekat u celini, a to je površina koja odgovara spoljašnjim merama objekta;
- oslobođenje se odnosi na površinu zemljišta koja odgovara korisnoj površini prizemlja objekta, što bi značilo da se (kao kod određivanja površine objekta) i kod određivanja površine zemljišta pod objektom uzimaju u obzir unutrašnje mere objekta.

Prema našem shvatanju citirane odredbe, oslobođenje se odnosi na zemljište koje se nalazi ispod objekta, nezavisno od njegove korisne površine. Naime, citirana odredba glasi: za površinu objekta **na koji** se porez plaća, a ne **na koju** (površinu) se porez plaća. Korisna površina objekta propisana je kao parametar za određivanje vrednosti nepokretnosti tj. poreske osnovice, ali predmet oporezivanja je objekat kao takav. U skladu sa tim, za određivanje površine zemljišta pod objektom **nije presudna korisna površina objekta, već površina na kojoj se objekat nalazi**, a to znači da se kod određivanja površine zemljišta na kojem se objekat nalazi uzimaju u obzir spoljne mere objekta. Eventualno drugačije tumačenje značilo bi da spoljni zidovi ne čine objekat?!

U prilog našem stavu ukazujemo i na to da ja **površina zemljišta pod objektom iskazana u listu nepokretnosti, a ta površina odgovara spoljašnjim merama objekta** (osim u slučaju kada upisana površina uopšte ne odgovara stvarnim merama objekta, što može da se desi u slučaju ako je investitor odstupio od projekta za koji je izdata dozvola za gradnju).

U nastavku citiramo i izvod iz Mišljenja MF, broj 430-03-00270/2011-04, od 30. maja 2011. godine, u kojem je navedeno sledeće:

„S tim u vezi, po našem mišljenju „dokazi o površini zemljišta pod objektom koje je potrebno dostaviti uz poresku prijavu“, koje obveznik podnosi u svrhu ostvarivanja prava na oslobodjenje od poreza na imovinu uređeno odredbom člana 12. stav 1. tačka 8) Zakona, jesu građevinska dozvola i tehnička dokumentacija na osnovu kojih je građenje objekta izvršeno, upotrebna dozvola, kao i drugi dokazi iz kojih se mogu utvrditi gabariti svakog konkretnog objekta.“

S obzirom na to da se u Mišljenju spominju dokazi o gabaritu objekta, a logično je da se pod gabaritom misli na spoljašnje mere objekta, prema našem mišljenju, u polje V. Podpriloga, odnosno u polje 4. Priloga 1, treba upisati površinu zemljišta pod objektom koja odgovara spoljašnjim merama.

2.1. Poresko oslobođenje u slučaju kada osim zemljišta pod objektom ne postoji drugo zemljište

Prethodna objašnjenja odnose se na slučaj kada je ukupna površina zemljišta veća od površine zemljišta pod

objektom. U tom slučaju, podaci o zemljištu pod objektom iskazuju se u polju V. Podpriloga uz Prilog 1 i u polju 4. Priloga 1. U ovom slučaju, poresko oslobođenje za zemljište pod objektom ne iskazuje se u Prilogu 2 (u kojem se, inače, iskazuju samo podaci o nepokretnostima za koje se ne utvrđuje porez jer su u celosti oslobodjene poreza).

Međutim, u slučaju kada se radi isključivo o zemljištu pod objektom, što znači da oko objekta ne postoji nikakvo drugo pripadajuće zemljište, a površina tog zemljišta je veća od 10 ari, površina zemljišta pod objektom ne iskazuje se u Podprilogu uz Prilog 1, već se iskazuje u Prilogu 2 u kojem se kao osnov za poresko oslobođenje navodi član 12. stav 1. tačka 8) Zakona. Ukoliko je zemljište pod objektom površine manje od 10 ari, ne postoji predmet oporezivanja porezom na imovinu, pa se podaci o tom zemljištu uopšte ne iskazuju u poreskoj prijavi, odnosno njegovim sastavnim delovima (prilozi i podprilozi).

3. ZEMLJIŠTE ZA KOJE SE NE OSTVARUJE PORESKO OSLOBODJENJE ZA POVRŠINU POD OBJEKTOM

Prema odredbi člana 12. stav 1. tačka 8) Zakona, porez na imovinu ne plaća se na zemljište – za površinu pod objektom na koji se porez plaća, **osim na zemljište pod skladišnim ili stovarišnim objektom.**

Poresko oslobođenje ne primenjuje se ni:

- kada je objekat ispod koga se nalazi ustupljen drugom licu uz naknadu, za period koji u toku 12 meseci, neprekidno ili sa prekidima traje duže od 183 dana,
- u slučaju iz člana 7. stav 7. Zakona (detaljnije u nastavku).

3.1. Izuzimanje od poreskog oslobođenja koje se odnosi na skladišne, stovarišne i druge objekta iz člana 7. stav 7. zakona

Izuzimanje navedenih objekata od poreskog oslobođenja iz člana 12. stav 1. tačka 8) Zakona, uslovljeno je načinom određivanja poreske osnovice za skladišne, stovarišne i druge objekte iz člana 7. stav 4. Zakona. Naime, prema odredbi člana 7. stav 4. Zakona, vrednost nepokretnosti je vrednost iskazana u poslovnim knjigama na poslednji dan poslovne godine obveznika (u daljem tekstu: knjigovodstvena vrednost) u tekućoj godini (kao godini koja prethodi godini za koju se utvrđuje porez), i to za:

- 1) eksploataciona polja i eksploatacione objekte;
- 2) objekte u kojima su smešteni proizvodni pogoni prerađivačke industrije koji se koriste za obavljanje delatnosti;
- 3) objekte za proizvodnju, prenos i distribuciju električne energije, osim trgovine i upravljanja;
- 4) objekte za proizvodnju gasa;
- 5) objekte za proizvodnju pare, tople vode, hladnog vazduha i leda;
- 6) objekte za tretman i odlaganje otpada;
- 7) objekte u kojima se odvijaju procesi neophodni za ponovnu upotrebu materijala;
- 8) skladišne i stovarišne objekte.

Pri tom, **utvrđivanje poreske osnovice u visini knjigovodstvene vrednosti nije bezuslovno**, već zavisi od toga da li obveznik u svojim poslovnim knjigama vrednost objekta iskazuje posebno od vrednosti zemljišta na kojem se taj objekat nalazi.

Za prethodno navedene nepokretnosti koje obveznik u poslovnim knjigama iskazuje posebno od vrednosti pripadajućeg zemljišta, osim eksploatacionih polja, osnovicu poreza na imovinu čini zbir knjigovodstvene vrednosti objekta i vrednosti pripadajućeg zemljišta, pti čemu se vrednost zemljišta utvrđuje na osnovu prosečne cene kvadratnog metra utvrđene odlukom lokalne samouprave.

Dakle, imajući u vidu da vrednost zemljišta nije ni uključena u vrednost objekta, to je razlog zbog čega kod ovakvih objekata ne postoji pravo na poresko oslobođenje za zemljište pod objektom.

S druge strane, prema članu 7. stav 7. Zakona, ako obveznik vrednost zemljišta i vrednost objekata (iz člana 7. stav 4. Zakona) ne iskazuje posebno u svojim poslovnim knjigama, osnovica poreza na imovinu za zemljište i objekat koji se na njemu nalazi, kao jedinstvenu celinu, čini vrednost zemljišta utvrđena na osnovu prosečne cene kvadratnog metra u skladu sa odlukom lokalne samouprave uvećana za građevinsku vrednost objekta procenjenu od strane ovlašćenog veštaka građevinske struke sa stanjem na poslednji dan poslovne godine obveznika u tekućoj godini.

Dakle, i u ovom slučaju, vrednost objekta ne sadrži vrednost zemljišta, jer se utvrđuje samo građevinska vrednost objekta, pa je to razlog zbog kojeg se ne primenjuje poresko oslobođenje za zemljište pod objektom.

3.2. Izuzimanje od poreskog oslobođenja koje se odnosi na nepokretnosti ustupljene drugim licima

Imajući u vidu da je uslov za ostvarivanje prava na poreska oslobođenja - da nepokretnost nije ustupljena drugom licu uz naknadu, pri čemu to ustupanje u toku 12 meseci, neprekidno ili sa prekidima, traje duže od 183 dana (član 12. st. 3. i 4. Zakona), proizilazi da se ni ovo poresko oslobodjenje ne može ostvariti kada ustupanje uz naknadu traje duže od 183. dana.

Naime, kada nepokretnost nije ustupljena, ili je ustupljena bez naknade, ili je ustupljena za period kraći od 183 dana, ostvaruje se pravo na oslobođenje za zemljište pod objektom (osim pod skladišnim i stovarišnim objektima, u slučaju iz člana 12. stav 7. Zakona i u slučaju kad se na objekat porez ne plaća). Od 184-og dana od dana ustupanja drugom licu uz naknadu i za površinu zemljišta pod objektom trebalo bi obračunati porez. U tom slučaju bi se podnela poreska prijava na Obrascu PPI-1 u kojoj bi se prijavila promena, kao datum promene označio bi se 184-i dan od dana ustupanja uz naknadu, u Podprilogu pod V. više ne bi bila sadržana površina zemljišta pod objektom za koju se ostvaruje pravo na poresko oslobodjenje, a u Prilogu 1. pod tačkom 9. bi samo za tu površinu zemljišta (koja je ranije bila oslobođena plaćanja poreza) bio obračunat porez za period od 184-og dana do isteka konkretne godine za koju se utvrđuje porez.