

1
Tabela 7 – Osnovni nalazi u vezi sa prosečnim cenama kuća utvrđenim u opštinama

	Ekstra zona	I Zona	II Zona	III Zona	IV Zona	V Zona
Broj opština koje su utvrdile prosečnu cenu u 2015.	7	118	98	44	38	10
Najniža cena u 2015.	36,000	8,619	7,807	7,416	6,610	10,000
Najviša cena u 2015.	150,000	212,931	100,000	80,000	56,425	55,000
Udeo u odnosu na prvu višu zonu		0.64	0.83	0.81	0.81	1.13
Prosečna cena 2015/2014	1.29	1.01	1.01	1.05	1.01	1.12
Medijana pojedinačnih odnosa 2015/14	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00
Neponderisani prosek pojedinačnih odnosa 2015/14	1.00	1.09	1.06	1.19	1.14	1.03
Minimalni odnos 2015/2014	1.00	0.24	0.24	0.40	0.41	1.00
Maksimalni odnos 2015/2014	1.50	6.93	3.90	5.33	3.83	2.81
Procenat sa odnosom 2015/14 iznad 2	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Procenat sa odnosom 2015/14 ispod 0,5	0%	2%	2%	2%	4%	0%

Izvor: baza podataka SKGO i kalkulacije autora

Prosečna vrednost u 2015. godini za stanove je u tri zone bila za samo jedan procenat veća u odnosu na 2014. godinu, u jednoj za 5% veća, i samo u „graničnim“ zonama (ekstra i petoj) uvećanje je iznosilo 29%, odnosno 12%.

1
Tabela 8 – Koeficijenti varijacije prosečnih cena u 2015. godini za kuće i stanove

	Ekstra zona	I Zona	II Zona	III Zona	IV Zona	V Zona	Prosek
Kuće	0.30	0.62	0.42	0.44	0.53	0.39	0.45
Stanovi	0.53	0.51	0.44	0.49	0.52	0.55	0.51

Izvor: baza podataka SKGO i kalkulacije autora

Koeficijenti varijacije za utvrđene prosečne cene u 2015. godini su po zonama značajno manji nego što su bili za sve vrste nepokretnosti i veoma su ujednačeni (od 0,44 do 0,55). Sa prosekom od 0,51, koeficijenti varijacije u slučaju stanova su nešto veći nego u slučaju kuća (0,45).

U ovom delu smo posmatrali još jedan pokazatelj: odnos proseka utvrđenih prosečnih cena stanova i kuća u istoj zoni.

1

Tabela 9 – Prosek utvrđenih prosečnih cena po zonama za kuće i stanove

	Ekstra zona	I Zona	II Zona	III Zona	IV Zona	V Zona
Kuće	41,642	33,174	26,679	21,118	16,440	15,318
Stanovi	68,277	43,726	36,260	29,280	23,671	26,665
Odnos	0.61	0.76	0.74	0.72	0.69	0.57

Izvor: baza podataka SKGO i kalkulacije autora

Ono što se primećuje je prilično konstantan niži nivo cene kuća u odnosu na stanove. Prosečna cena po kvadratnom metru nepokretnosti je u slučaju kuća manja, u zavisnosti od zone, od 24% do 43%. Ipak, treba se podsetiti da bi, makar u određenom broju slučajeva, ova razlika u iznosu poreske obaveze bila manja kada bi se u obzir uzeo i utvrđeni porez na građevinsko zemljište ispod kuća.

U vezi sa stanovima, treba naglasiti i izrazito nizak nivo drastičnih promena cena između 2014. i 2015. godine. Ni u jednom slučaju utvrđena prosečna cena nije povećana više nego dvostruko, a bilo je i malo smanjivanja na ispod 50% prošlogodišnje vrednosti: u prvoj, drugoj i trećoj zoni samo po 2%, u četvrtoj 4%, dok u ekstra i petoj zoni nije bilo drastičnih umanjivanja prosečne cene. Ukupno, u samo 2,1% slučajeva, bilo je drastičnih izmena u utvrđenim cenama između 2014. i 2015. godine.

Poslovni prostor

Poslovni prostor je, po pravilu, najskuplja vrsta nepokretnosti. Prosek po zonama pokazuje očekivani opadajući niz, sa prosečnim smanjenjem cene u odnosu na prvu višu zonu od 10.31%. U odnosu na stanove i kuće, poslovni prostor pokazuje najveću zavisnost od zone: u petoj zoni cena iznosi manje od 32% od cene u ekstra zoni, dok su ti iznosi za stanove 39% i za kuće 37%.

Koeficijent varijacije za prosečne cene koje su utvrđene za 2015. godinu se kreće od 0,44 do 0,72 i nešto je veći nego u slučaju kuća i stanova.

Tabela 10 – Osnovni nalazi u vezi sa prosečnim cenama poslovnog prostora utvrđenim u opštinama

	Ekstra zona	I Zona	II Zona	III Zona	IV Zona	V Zona
Broj opština koje su utvrdile prosečnu cenu u 2015.	8	112	101	44	44	13
Prosečna cena u 2015.	88,510	61,140	51,697	37,868	34,079	28,159
Udeo u odnosu na prvu višu zonu		0.69	0.85	0.73	0.90	0.83
Prosečna cena 2015/2014	1.10	0.94	0.99	0.97	0.99	1.03
Neponderisani prosek pojedinačnih odnosa 2015/14	1.00	0.96	1.04	1.03	1.23	0.83
Procenat sa odnosom 2015/14 iznad 2	0%	2%	6%	7%	8%	0%
Procenat sa odnosom 2015/14 ispod 0,5	0%	3%	4%	5%	8%	17%

Izvor: baza podataka SKGO i kalkulacije autora

1

Što se pomeranja u 2015. godini u odnosu na 2014. tiče, u svim zonama je zabeležen blagi pad (1-6%), sem u ekstra i petoj zoni, gde je zabeležen relativno blagi rast (10 % i 3%). I ovde možda treba podsetiti da su ekstra i peta zona zone sa najmanje opština koje su ih uvodile, kao i da ih po pravilu uvode veće jedinice lokalne samouprave.

U okviru ove vrste nepokretnosti bilo je znatno više drastičnih kretanja nego u slučaju kuća i stanova: ukupno 9,6%, jednako raspoređenih na slučajeve kada je utvrđivana dvostruko viša i dvostruko niža cena prosečna cena poslovnog prostora po zonama.

1

Poljoprivredno zemljište

Za 2015-u godinu, najviše opština je utvrdilo prosečne cene poljoprivrednog zemljišta⁸¹ u drugoj zoni: 81. Prvo što uočavamo je da je teško izvesti bilo kakvu ekonomsku zakonitost iz proseka utvrđenih cena po zonama. Ubedljivo je najveći prosek utvrđivan u četvrtoj zoni, a najmanji u petoj. U ekstra zoni i drugoj zoni je prosek gotovo identičan – i to značajno manji nego u prvoj zoni, za šta je takode teško dati objašnjenje, sem da se prosečne cene utvrđuju na način koji ima malo veze sa vrednošću zemljišta kao poljoprivrednog. To potvrđuje i velika volatilnost odnosa između cena koje su utvrđene za 2015. godinu i prosečnih cena utvrđenih godinu dana ranije (koeficijenti se kreću od 0,87 do 2,23). U 8% slučajeva smo našli drastične razlike u cenama utvrđenim za 2015. godinu u odnosu na cene utvrđene godinu dana ranije, pri čemu su češća bila drastična povećanja (5,1% slučajeva) u odnosu na smanjenja za pola ili više u odnosu na cene iz 2014. godine (2,9%

67

⁸¹ Zakon o poljoprivrednom zemljištu ("Službeni glasnik RS", br. 62/2006 i 41/2009, 65/2008 - drugi zakon i 112/2015), u članu 2. stav 1. tačka 1) utvrđuje da „poljoprivredno zemljište jeste zemljište koje se koristi za poljoprivrednu proizvodnju (njive, vrtovi, voćnjaci, vinogradi, livade, pašnjaci, ribnjaci, trstici i močvare) i zemljište koje se može privesti nameni za poljoprivrednu proizvodnju“.

¹ slučajeva). Rekli bismo da, ako u nekoj kategoriji imovine postoji malo reda u načinu na koji se utvrđuje prosečna cena, onda je to poljoprivredno zemljište.

Tabela 11 – Osnovni nalazi u vezi sa prosečnim cenama poljoprivrednog zemljišta utvrđenim u opštinama

	Ekstra zona	I Zona	II Zona	III Zona	IV Zona	V Zona
Broj opština koje su utvrdile prosečnu cenu u 2015.	3	65	81	36	44	18
Najniža cena u 2015.	60.00	10.00	8.93	9.50	4.34	8.00
Najviša cena u 2015.	137	2,319	909	868	529	137
Prosečna cena u 2015.	90.67	131.90	90.56	79.85	152	46.51
Prosečna cena 2015/2014	1.16	1.85	1.03	1.08	2.23	0.87
Neponderisani prosek pojedinačnih odnosa 2015/14	1.00	1.30	1.52	1.05	0.99	0.92
Procenat sa odnosom 2015/14 iznad 2	0%	7%	12%	0%	0%	0%
Procenat sa odnosom 2015/14 ispod 0,5	0%	0%	2%	3%	9%	0%

Izvor: baza podataka SKGO i kalkulacije autora

¹ Bajina Bašta je u pogledu poljoprivrednog zemljišta imala, rekli bismo, ekstremnu praksu u 2015. godini, koja je vredna da se na njoj posebno zadržimo. Naime, za prvu i drugu zonu je utvrđena prosečna cena poljoprivrednog zemljišta od 462 dinara, što je više od 12 puta više od iznosa koji je za drugu zonu utvrđen za 2014. godinu i gotovo devet puta veći od iznosa koji je utvrđen za treću zonu u istoj, 2015. godini. I ovde se moramo zapitati kako to da poljoprivredno zemljište u centralnim gradskim zonama vredi toliko više nego u perifernim, kada mu je produktivnost za poljoprivrednu proizvodnju, pretpostavljamo, slična. Za početak, možemo spekulirati da ovde imamo efekat “preslikavanja” cena iz prve zone (za koju verujemo da su podaci o transakcijama bili dostupniji) u drugu zonu (otud identičan iznos u prvoj i drugoj zoni). Dalje, možemo pretpostaviti da je relativno visoka cena u prvoj zoni rezultat jedne od dve mogućnosti: a) da se zemljište određeno kao poljoprivredno prometuje uz očekivanje da će biti re-zonirano kao građevinsko i otud veća cena ili b) da se radi o zemljištu koje je već zonirano kao građevinsko, ali se koristi kao poljoprivredno, pa je opština bila “bolećiva” prema obveznicima koji zemljište koriste kao poljoprivredno. Ako je reč o prvoj mogućnosti, utvrđivanje prosečne cene na osnovu transakcija u zonama za koje se očekuje re-zoniranje poljoprivrednog zemljišta u građevinsko je nepravilno prema vlasnicima poljoprivrednog zemljišta u drugim delovima te zone za koje re-zoniranje nije ni u izgledu.

Da Bajina Bašta nije usamljen slučaj ilustruje i primer Vrnjačke Banje, koja je za 2015. godinu kao prosečnu cenu poljoprivrednog zemljišta u prvoj zoni utvrdila 2.319 dinara, što je više nego dvostruko više u odnosu na prosečnu cenu građevinskog zemljišta koju su utvrdili u istoj zoni. U isto vreme, utvrđene cene šumskog zemljišta u sve tri zone u Vrnjačkoj Banji se kreću od 32 do 50 dinara.

Šumsko zemljište

Slične tendencije kao kod poljoprivrednog uočavamo i u pogledu šumskog zemljišta⁸², u nešto manjem obimu. I kod šumskog zemljišta rezultati u pogledu prosečnih cena po zonama ne prate određenu logiku – najviše cene su u prvoj zoni, ali je prosek cena u trećoj i četvrtoj zoni manji od proseka u petoj zoni.

1
Tabela 12 – Osnovni nalazi u vezi sa prosečnim cenama šumskog zemljišta utvrđenim u opštinama

	Ekstra zona	I Zona	II Zona	III Zona	IV Zona	V Zona
Broj opština koje su utvrdile prosečnu cenu u 2015.	2	48	61	27	38	16
Najniža cena u 2015.	30.00	9.95	9.95	10.00	4.34	7.11
1 Najviša cena u 2015.	75.00	240	206.00	206	137	200
Prosečna cena u 2015.	52.50	60.47	49.72	46.24	46.87	48.55
Prosečna cena 2015/2014	0.90	1.40	1.22	0.92	1.23	0.96
Neponderisani prosek pojedinačnih odnosa 2015/14	1.00	1.41	1.20	1.04	1.16	1.02
Minimalni odnos 2015/2014	1.00	1.00	0.40	0.25	0.45	0.11
Maksimalni odnos 2015/2014	1.00	8.00	4.50	3.00	3.00	2.09
Procenat sa odnosom 2015/14 iznad 2	0%	6%	7%	4%	16%	13%
Procenat sa odnosom 2015/14 ispod 0,5	0%	0%	4%	7%	5%	13%

Izvor: baza podataka SKGO i kalkulacije autora

1
Izražena su i pomeranja **1** odnosu na prethodnu godinu, tako da se odnos prosečne cene u 2015. u odnosu na 2014. godinu kreće od 0,9 do 1,4. U čak 13% slučajevir**1** vidimo drastične razlike u utvrđivanju prosečne cene šumskog zemljišta između 2014. i 2015. godine, s tim što je u većem broju slučajeva cena drastično povećana (8% u odnosu na 5%).

10
⁸² Zakon o šumama ("Službeni glasnik RS", br. 30/2010, 93/2012 i 89/2015) u članu 5. stav 5. utvrđuje da se pod šumskim zemljištem podrazumeva „zemljište na kome se gaji šuma, zemljište na kome je zbog njegovih prirodnih osobina racionalnije gajiti šume, kao i zemljište na kome se nalaze objekti namenjeni gazdovanju šumama, divljači i ostvarivanju opštekorisnih funkcija šuma i koje ne može da se koristi u druge svrhe, osim u slučajevima i pod uslovima utvrđenim ovim zakonom.”

6.2.2 Gradovi

Gledano po zonama, gradovi su najviše utvrđivali prosečne cene različitih vrsta nepokretnosti u drugoj zoni. U šest zona koje su predmet naše analize, najmanje su utvrđivane cene nepokretnosti u petoj i ekstra zoni.

Tabela 13 – Broj utvrđenih cena nepokretnosti po zonama i vrstama nepokretnosti

	Ekstra zona	I Zona	II Zona	III Zona	IV Zona	V Zona	Ukupno
Građevinsko zemljište	3	18	19	16	16	5	77
Kuće	4	18	18	15	16	5	76
Stanovi	4	19	19	15	14	3	74
Poslovni	4	19	19	10	11	3	66
Poljoprivredno zemljište	0	5	9	13	16	4	47
Šumsko zemljište	1	3	6	6	11	2	29
Sve vrste	21	101	109	84	97	26	438

Izvor: baza podataka SKGO i kalkulacije autora

Gledano po namenama, najčešće su utvrđivane prosečne cene građevinskog zemljišta, kuća i stanova, koji međusobno imaju gotovo isti broj utvrđenih cena, sa značajno ređe utvrđivanim prosečnim cenama poslovnih objekata, poljoprivrednog i šumskog zemljišta.

Prosečne cene, gledano na nivou svih vrsta nepokretnosti po zonama, pokazuju očekivani pad, od ekstra zone do pete zone. Najmanji pad je u prvoj zoni, u odnosu na ekstra zonu (2%), a najveći je u četvrtoj u odnosu na treću (36%).

Tabela 14 – Osnovni nalazi u vezi sa prosečnim cenama nepokretnosti utvrđenim u gradovima – sve vrste nepokretnosti

	Ekstra zona	I Zona	II Zona	III Zona	IV Zona	V Zona
Broj utvrđenih cena u 2015.	21	101	109	84	97	26
Najniža cena u 2015.	1,800	27	27	12	12	22
Najviša cena u 2015.	108,363	245,746	189,393	162,957	104,799	65,171
Prosečna cena u 2015.	49,165	48,267	35,827	25,584	16,279	13,623
Udeo u odnosu na prvu višu zonu		0.98	0.74	0.71	0.64	0.84
Koeficijent varijacije cena u 2015.	0.73	0.90	0.97	1.10	1.27	1.21
Prosečna cena 2015/2014	0.89	0.95	0.97	1.03	0.92	0.88
Medijana pojedinačnih odnosa 2015/14	0.99	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00
Neponderisani prosek pojedinačnih odnosa 2015/14	0.93	0.98	1.06	1.25	1.28	1.02
Minimalni odnos 2015/2014	0.39	0.32	0.19	0.17	0.18	0.12
Maksimalni odnos 2015/2014	1.16	2.36	6.14	9.77	9.38	2.40
Odnos najviše i najniže vrednosti	3.02	7.28	32.28	58.62	52.18	20.37
Procenat sa odnosom 2015/14 iznad 2	0%	1%	2%	10%	8%	4%
Procenat sa odnosom 2015/14 ispod 0,5	7%	2%	2%	8%	9%	4%

Izvor: baza podataka SKGO i kalkulacije autora

Što se tiče odnosa utvrđenih prosečnih cena po zonama između 2015. i 2014. godine, primećuje se relativna ujednačenost. U pet zona je za 2015. godinu utvrđena niža cena nego u 2014. godini, i samo u jednoj (petoj zoni) je prosek utvrđenih cena nominalno veći nego u 2014. godini. Nešto drugačija je slika kada se pogleda neponderisani prosek pojedinačnih odnosa cena koje su utvrđivane u 2015. godini u odnosu na one koje su utvrđene za 2014. godinu. Tu u četiri zone imamo rezultate koji se kreću oko 1, a u dve zone uočavamo značajnija uvećanja u prosečnim cenama za 2015. u odnosu na prethodnu godinu, i to od 25% i 28%.

Kod gradova uočavamo 10,1% slučajeva u kojima su utvrđivani drastično drugačije cene u određenoj zoni za određenu vrstu nepokretnosti u 2015. godini odnosu na prethodnu godinu. Ovo je nešto više nego što je slučaj bio u opštinama, gde su se takvi slučajevi javljali u 9,1% slučajeva. Interesantno je da su, za razliku od opština, gradovi češće utvrđivali cenu koja je više od dvostruko manja od prošlogodišnje u odnosu na slučajeva kada je utvrđena drastično veća prosečna cena (5,3% naspram 4,8% slučajeva).

1

Građevinsko zemljište

Najviše gradova je utvrdilo prosečnu cenu kvadratnog metra za građevinsko zemljište u drugoj zoni, a odmah zatim sledi prva zona. Pada u oči da je Novi Sad u prvoj zoni za 2015. godinu utvrdio prosečnu cenu od 43.028 dinara, a Zaječar od samo 435 dinara.

Prosek cena utvrđenih po zonama pokazuje manje konzistentnosti nego što bi se očekivalo. Prosek u prvoj zoni je čak nešto veći od proseka za ekstra zonu; takode, prosečna cena građevinskog

zemljišta u petoj zoni je nešto veća nego u četvrtoj. U ostalim zonama se prosek smanjuje kako se krećemo ka perifernijim zonama, i to za po oko 50% u odnosu na prvu višu zonu.

Tabela 15 – Osnovni nalazi u vezi sa prosečnim cenama građevinskog zemljišta utvrđenim u gradovima

	Ekstra zona	I Zona	II Zona	III Zona	IV Zona	V Zona
Broj utvrđenih cena u 2015.	3	18	19	16	16	5
Prosečna cena u 2015.	7,550	7,566	3,598	2,100	1,040	1,045
Udeo u odnosu na prvu višu zonu		1.00	0.48	0.58	0.50	1.00
Koeficijent varijacije cena u 2015.	0.92	1.32	1.39	1.26	0.95	0.76
Prosečna cena 2015/2014	0.47	0.73	0.65	0.50	0.36	0.29
Medijana pojedinačnih odnosa 2015/14	0.69	0.93	1.00	0.88	1.00	1.00
Neponderisani prosek pojedinačnih odnosa 2015/14	0.69	0.95	1.02	1.22	1.06	1.13
Minimalni odnos 2015/2014	0.39	0.32	0.19	0.25	0.18	0.12
Maksimalni odnos 2015/2014	1.00	2.36	1.92	4.31	2.66	2.40
Odnos najviše i najniže vrednosti	2.59	7.28	10.08	16.99	14.81	20.37
Procenat sa odnosom 2015/14 iznad 2	0%	7%	0%	19%	10%	20%
Procenat sa odnosom 2015/14 ispod 0,5	50%	14%	6%	25%	20%	20%

Izvor: baza podataka SKGO i kalkulacije autora

Koeficijent varijacije utvrđenih cena u 2015. godini je 1,10 – dakle nešto više nego za sve vrste nepokretnosti (1,03), ali mnogo manje nego što je bio slučaj kod građevinskog zemljišta u opštinama (1,96). Možemo samo pretpostaviti da je to rezultat činjenice da u gradovima postoji više informacija o transakcijama građevinskog zemljišta, što dovodi do toga da su rede situacije da nekoliko netipičnih iznosa transakcija odlučujuće utiče na utvrđene prosečne cene nepokretnosti po zonama.

Najveće iznenađenje vidimo u pogledu odnosa proseka cena utvrđenih za 2015. i 2014. godinu. U svakoj zoni se uočava oštar pad, koji se kreće od 27% do 71%. Prosečan pad je iznosio 50%. Ipak, kada se gledaju odnosi cena utvrđenih po pojedinačnim gradovima u 2015. i 2014. godini, dobijamo 1-atno uravnoteženiju sliku: ne računajući ekstra zonu, prosek medijana za ostalih pet zona iznosi 0,96, a neponderisani prosek je 1,08, što ukazuje na čak nešto više cene u 2015-oj u odnos na prethodnu godinu. Posebnu pažnju smo posvetili medijani odnosa cene građevinskog zemljišta između 2015. i 2014. godine u prvoj zoni kod onih gradova koji su utvrđivali iznose u obe godine, i uočili mnogo manju razliku nego u slučaju poređenja ponderisanog proseka. Naime, medijana ovog odnosa u prvoj zoni iznosi 0,93, što znači da je u proseku vrednost zemljišta u prvoj zoni u 2015. godini određena na nivou za 7% manjem od nivoa u 2014. godini. Medijana u drugoj zoni je tačno

jedan, u trećoj 0,88, u četvrtoj i petoj 1. Ovo nam govori nekoliko stvari: a) gradovi su u 2015. revidirali prosečne cene građevinskog zemljišta na dole; b) oni sa višim cenama su izvršili najznačajnije korekcije na dole.

Pada u oči i razlika u prosečnoj ceni kvadratnog metra građevinskog zemljišta u prvoj zoni u Šapcu (867 dinara) na jednoj strani i Požarevcu (skoro 10.000 dinara) i naročito Zrenjaninu (gotovo 15.000 dinara) na drugoj. Teško je verovati da za ovako veliku razliku mogu postojati tržišni razlozi.

Šabac se u sve četiri svoje zone čvrsto drži proseka od 867 dinara. Očigledno se radi o „preslikavanju“ cene iz najmanje atraktivne zone, u kojoj su, pretpostavljamo, registrovane određene transakcije koje su bile osnova za utvrđivanje prosečne cene, u sve druge, pretpostavljamo inače znatno vrednije, zone.

U trećoj zoni primećujemo još veće varijacije u kretanjima između dve godine: Kraljevo i Novi Sad su svoje prosečne cene smanjili za 70%, a Niš ju je povećao više od četiri puta. I u slučaju Niša se najverovatnije takođe radi o efektu „preslikavanja“ koji smo uočili i na primeru Šapca.

U čak 27% slučajeva su gradovi u 2015. godini utvrđivali drastično različite prosečne cene građevinskog zemljišta u odnosu na prethodnu godinu. Pri tome više nego dvostruko smanjenje cene uočavamo češće nego više nego dvostruko povećanje (17,5% naspram 9,5% slučajeva).

1

Kuće za stanovanje

Gradovi su najčešće utvrđivali prosečne cene kuća za stanovanje u prvoj i drugoj zoni. Prosečna cena se smanjuje od ekstra do pete zone i to tako što se cene u proseku smanjuju od 13 do 26 procenata u odnosu na prvu višu zonu. Koeficijent varijacije za cene utvrđene u 2015. godini je relativno mali i iznosi 0,39. Odnos prosečnih cena u 2015 i 2014. je, sem u petoj zoni, veoma ujednačen i kreće se od 0,91 do 1,02. Ni u jednom slučaju nije bilo drastičnih povećanja ili smanjenja utvrđenih prosečnih cena za kuće za stanovanje. Reklo bi se da su u pogledu oporezivanja kuća za stanovanje, gradovi na terenu na kome se dobro snalaze.

1

Tabela 16 – Osnovni nalazi u vezi sa prosečnim cenama kuća utvrđenim u gradovima

	Ekstra zona	I Zona	II Zona	III Zona	IV Zona	V Zona
Broj utvrđenih cena u 2015.	4	18	18	15	16	5
Najniža cena u 2015.	30,812	22,519	22,519	11,193	9,016	6,693
Najviša cena u 2015.	88,985	90,599	80,414	57,455	49,827	43,441
Prosečna cena u 2015.	57,193	47,395	41,076	33,670	24,861	19,595
Udeo u odnosu na prvu višu zonu	-	0.83	0.87	0.82	0.74	0.79
Koeficijent varijacije cena u 2015.	0.39	0.33	0.33	0.33	0.41	0.56
Prosečna cena 2015/2014	0.99	0.91	0.94	1.02	0.98	0.79
Medijana pojedinačnih odnosa 2015/14	0.98	1.00	0.97	1.00	1.00	0.96
Neponderisani prosek pojedinačnih odnosa 2015/14	0.91	0.97	0.96	1.12	1.05	0.91
Minimalni odnos 2015/2014	0.75	0.75	0.79	0.76	0.88	0.66
Maksimalni odnos 2015/2014	1.00	1.11	1.41	1.84	1.54	1.00
Odnos najviše i najniže vrednosti	1.33	1.48	1.78	2.42	1.76	1.51
Procenat sa odnosom 2015/14 iznad 2	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Procenat sa odnosom 2015/14 ispod 0,5	0%	0%	0%	0%	0%	0%

Izvor: baza podataka SKGO i kalkulacije autora

Koliko god su kretanja u pogledu građevinskog zemljišta između 2014. i 2015. godine bila radikalna, toliko je uočljiv izostanak naglih promena u vezi sa kućama za stanovanja. Ovo možemo pripisati sledećim faktorima:

- dostupnijim podacima o transakcijama ove vrste imovine, što smanjuje uticaj koji nekoliko suštinski nerelevantnih transakcija može imati na veliki deo teritorije grada i
- pažnji koju lokalna samouprava posvećuje tome da izbegne nagle izmene u stepenu opterećenja fizičkih lica lokalnim porezima.

Stanovi

Sve što je rečeno za kuće moglo bi da se primeni i na stanove. Prosečna cena se konzistentno smanjuje kako se krećemo od centralnih prema perifernim zonama i to za 9 do 20%. Cene u 2015. godini se u proseku po zonama kreću od istog nivoa na kome su bile u 2014. pa do uvećanja od 11%. Drastičnih kretanja cena između dve godine nije bilo.

1
Tabela 17 – Osnovni nalazi u vezi sa prosečnim cenama stanova utvrđenim u gradovima

	Ekstra zona	I Zona	II Zona	III Zona	IV Zona	V Zona
Broj utvrđenih cena u 2015.	4	19	19	15	14	3
Najniža cena u 2015.	66,626	53,786	42,296	30,000	16,657	17,125
Najviša cena u 2015.	100,826	118,646	94,897	84,833	77,357	65,171
Prosečna cena u 2015.	80,698	73,768	62,626	52,367	41,883	37,552
Udeo u odnosu na prvu višu zonu		0.91	0.85	0.84	0.80	0.90
Standardna devijacija u 2015.	12,607	16,474	13,770	14,387	19,350	18,664
Koeficijent varijacije cena u 2015.	0.16	0.22	0.22	0.27	0.46	0.50
Prosečna cena 2015/2014	1.01	1.00	1.06	1.06	1.11	1.05
Standardna devijacija pojedinačnih odnosa 2015/14	0.03	0.07	0.38	0.47	0.13	0.02
Medijana pojedinačnih odnosa 2015/14	1.00	1.02	1.02	1.00	1.00	1.00
Neponderisani prosek pojedinačnih odnosa 2015/14	1.01	1.04	1.14	1.13	1.07	0.99
Minimalni odnos 2015/2014	0.98	0.94	0.87	0.65	0.97	0.96
Maksimalni odnos 2015/2014	1.05	1.22	2.54	2.72	1.37	1.00
Odnos najviše i najniže vrednosti	1.08	1.30	2.91	4.20	1.42	1.04
Procenat sa odnosom 2015/14 iznad 2	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Procenat sa odnosom 2015/14 ispod 0,5	0%	0%	0%	0%	0%	0%

Izvor: baza podataka SKGO i kalkulacije autora

Poslovni prostor

Kod poslovnih zgrada ćemo uočiti tendencije koje više liče na praksu gradova u pogledu građevinskog zemljišta, nego što liče na praksu u pogledu kuća i stanova. Pre svega, smanjivanje cena kako se od centralnih krećemo ka perifernim zonama nije ujednačeno kao kod kuća i stanova, a javljaju se, kao što je to bilo kod građevinskog zemljišta, i drastične promene utvrđenih prosečnih cena između dve godine koje su bile predmet našeg posmatranja. Ali, da krenemo redom.

Kako smo ranije napomenuli, gradovi su utvrdili prosečne cene poslovnog prostora u 66 slučajeva, što je za 10-ak manje u odnosu na građevinsko zemljište, kuće i stanove. Prosečna cena u prvoj zoni je veća nego u ekstra zoni, ali to možemo pripisati razlici u broju gradova koji su utvrđivali cene za ekstra i za prvu zonu. U ostalim zonama, cena se progresivno smanjuje od centralnih ka perifernim zonama, i to u značajnim iznosima: od 22 do 40% u odnosu na prvu višu zonu. Prosek u petoj zoni je ispod 27% vrednosti proseka u prvoj zoni. Ovo je konzistentno sa nalazom dela analize koji se bavio opštinama i tada smo to pripisali većjoj osetljivosti cena poslovnog prostora na atraktivnost lokacije.

Prosečne cene u 2015. godini po zonama su značajno manje u odnosu na 2014. godinu (u proseku za 16%), ali kada se gledaju odnosi kod pojedinačnih gradova za koje posedujemo podatke i za

2015. i za 2014. godinu, vidimo da se neponderisani prosek kreće od 0,88 do 1,22 (prosek je 1,03).

U pogledu poslovnog prostora se javlja i manji broj drastičnih promena utvrđenih cena između dve godine (u 5,4% slučajeva, s tim da je češće cena drastično povećavana nego smanjivana).

Tabela 18 – Osnovni nalazi u vezi sa prosečnim cenama poslovnog prostora utvrđenim u gradovima

	Ekstra zona	I Zona	II Zona	III Zona	IV Zona	V Zona
Broj utvrđenih cena u 2015.	4	19	19	10	11	3
Najniža cena u 2015.	74,000	47,649	39,509	21,235	10,167	12,521
Najviša cena u 2015.	108,363	245,746	189,393	162,957	104,799	50,093
Prosečna cena u 2015.	90,518	108,060	82,149	61,965	37,438	29,074
Udeo u odnosu na prvu višu zonu		1.19	0.76	0.75	0.60	0.78
Standardna devijacija u 2015.	16,331	43,265	34,424	35,587	26,220	12,191
Koeficijent varijacije cena u 2015.	0.18	0.40	0.42	0.57	0.70	0.42
Prosečna cena 2015/2014	0.69	0.85	0.91	0.98	0.82	0.78
Standardna devijacija pojedinačnih odnosa 2015/14	0.03	0.19	1.28	0.61	0.21	0.12
Medijana pojedinačnih odnosa 2015/14	0.95	1.00	0.99	0.97	0.94	1.00
Neponderisani prosek pojedinačnih odnosa 2015/14	0.96	0.93	1.22	1.10	0.88	1.08
Minimalni odnos 2015/2014	0.93	0.61	0.52	0.53	0.38	1.00
Maksimalni odnos 2015/2014	1.00	1.27	6.14	2.80	1.00	1.25
Odnos najviše i najniže vrednosti	1.07	2.10	11.87	5.28	2.60	1.25
Procenat sa odnosom 2015/14 iznad 2	0%	0%	6%	10%	0%	0%
Procenat sa odnosom 2015/14 ispod 0,5	0%	0%	0%	0%	13%	0%

Izvor: baza podataka SKGO i kalkulacije autora

Poljoprivredno zemljište

Gradovi su značajno češće utvrđivali prosečne cene poljoprivrednog zemljišta u perifernim zonama (najviše u četvrtoj) nego u centralnim. Izuzev toga, nema mnogo logike u nalazima o prosečnim cenama koje su utvrđivali za poljoprivredno zemljište. Pre svega, nema logike u tome da cena poljoprivrednog zemljišta u petoj zoni bude više od 13 puta manja nego u prvoj zoni. Takođe, uočavamo značajno povećanje prosečnih cena u 2015. godini u odnosu na cene utvrđene za prethodnu godinu, i to u četiri zone, od 39 do 113%, dok u petoj zoni, za koju je najmanje gradova utvrdilo prosečnu cenu, vidimo pad od 45%. Budući da se ovi podaci odnose na sve utvrđene cene poljoprivrednog zemljišta u 2014. i 2015. godini, ovaj nalaz smo proverili tako što smo posmatrali samo slučajeve u kojima su prosečne cene utvrđivane za obe godine. I u tom slučaju primećujemo u četvrtoj zoni, za koju je najčešće utvrđivana prosečna cena, povećanje u 2015. godini, i to za 27% u

¹ odnosu na 2014. godinu. S druge strane, u trećoj zoni smo uočili smanjenje od 27%. Kod gradova primećujemo i značajan broj drastičnih izmena cena u 2015. u odnosu na prethodnu godinu, i to u 17,5% slučajeva.

Nekoliko stvari već sada možemo primetiti u vezi sa oporezivanjem poljoprivrednog zemljišta. Većina rezultata je pod velikim uticajem određenog broja ekstremnih vrednosti. Na primer, prosek za osam od devet gradova koji su utvrdili prosečne cene poljoprivrednog zemljišta za drugu zonu je 104 dinara. Deveti je Pančevo, koji je u ovoj zoni utvrdio cenu od neverovatnih 2.800 dinara (mada je to značajno manje od 3.500 dinara koliko je utvrđeno za prvu zonu), pa prosek za svih 9 gradova iznosi 404 dinara.

Druga pojava koja pada u oči je odnos prosečne cene poljoprivrednog zemljišta u različitim zonama iste jedinice lokalne samouprave. Tako, na primer, Kraljevo u prvoj zoni nije utvrdilo prosečnu cenu poljoprivrednog zemljišta, u drugoj je utvrđen iznos od 86 dinara (gotovo pet puta manje nego lane), da bi taj iznos u trećoj zoni bio dvostruko veći nego u drugoj (190 dinara), a u četvrtoj 47 dinara. Teško je u ovome utvrditi bilo kakvu pravilnost, pa je zaključak koji se nameće da su ovi iznosi rezultat slučajnosti, odnosno malog broja transakcija čiji podaci se koriste pri utvrđivanju prosečnih cena. U određenom broju slučajeva su nelogičnosti verovatno odraz utvrđivanja prosečnih cena za čitavu zonu na osnovu nekoliko transakcija, od kojih neke uzimaju u obzir očekivanje da će poljoprivredno zemljište postati građevinsko, što dovodi do ogromnih distorzija, naročito kada se vrednosti iz jedne zone preslikavaju u susedne; u nekim drugim slučajevima, nelogičnosti su, moguće je, rezultat (ne)snažjenja gradova i opština u pokušaju da iznose poreskih obaveza za zemljište upodobe njihovom shvatanju pravičnosti, odnosno platežne sposobnosti obveznika.

Tabela 19 – Osnovni nalazi u vezi sa prosečnim cenama poljoprivrednog zemljišta utvrđenim u gradovima

	Ekstra zona	I Zona	II Zona	III Zona	IV Zona	V Zona
Broj utvrđenih cena u 2015.	0	5	9	13	16	4
Najniža cena u 2015.	-	33	33	30	14	22
Najviša cena u 2015.	-	3,500	2,800	2,450	2,100	85
Prosečna cena u 2015.	-	813	404	243	208	61
Udeo u odnosu na prvu višu zonu	-	-	0.50	0.60	0.86	0.29
Standardna devijacija u 2015.	-	1,346	850	573	492	22
Koeficijent varijacije cena u 2015.	-	1.66	2.10	2.35	2.36	0.36
Prosečna cena 2015/2014	-	1.72	1.67	1.39	2.13	0.55
Standardna devijacija pojedinačnih odnosa 2015/14	-	0.12	0.31	2.39	2.28	0.23
Medijana pojedinačnih odnosa 2015/14	-	1.00	1.00	0.92	1.00	1.16
Neponderisani prosek pojedinačnih odnosa 2015/14	-	0.91	0.90	1.63	1.78	1.16
Minimalni odnos 2015/2014	-	0.74	0.22	0.17	0.30	0.88
Maksimalni odnos 2015/2014	-	1.00	1.28	9.77	9.38	1.43
Odnos najviše i najniže vrednosti	-	1.35	5.72	58.62	31.19	1.64
Procenat sa odnosom 2015/14 iznad 2	-	0%	0%	8%	15%	0%
Procenat sa odnosom 2015/14 ispod 0,5	-	0%	0%	15%	15%	0%

Izvor: baza podataka SKGO i kalkulacije autora

Šumsko zemljište

Ono što je rečeno za poljoprivredno zemljište u velikoj meri važi i za šumsko. Prosečne cene po zonama ne pokazuju ekonomsku logiku, a cene su u 2015. godini često utvrđivane u drastično različitim iznosima u odnosu na 2014. godinu (u čak 30% slučajeva). Neponderisani prosek cena po zonama pokazuje smanjenje cena u 2015. godini u dve zone, isti nivo kao u 2014. zoni u jednoj i povećanje u dve zone.

Jedino je Pančevo utvrdilo prosečnu cenu šumskog zemljišta u ekstra zoni, i to samo u 2015. godini, na nivou od 3.500 dinara. Ono što upada u oči je velika razlika u prosečnim cenama među opštinama lokalne samouprave koja se u slučaju šuma ne bi očekivala da bude na tako visokom nivou. Tako je Novi Pazar u 2014-oj utvrdio prosečnu cenu šumskog zemljišta u prvoj zoni od 1.960 dinara, Smederevo od 125 dinara, Čačak od 70 i Šabac od 42 dinara. Sem velikih razlika u cenama između JLS, pažnju privlače i razlike u prosečnim cenama unutar pojedinačnih gradova. Tako je u Novom Pazaru za 2014. godinu u šestoj zoni prosečna cena šumskog zemljišta bila 73 dinara, u trećoj 702, a u drugoj 1.120 dinara. U Čačku je cena u drugoj zoni u 2015. godini 70 dinara, a u četvrtj 27 dinara. I ovde je teško pretpostaviti da iza takvih procena stoje neki solidni ekonomski razlozi.

Tabela 20 – Osnovni nalazi u vezi sa prosečnim cenama šumskog zemljišta utvrđenim u gradovima

	Ekstra zona	I Zona	II Zona	III Zona	IV Zona	V Zona
Broj utvrđenih cena u 2015.	1	3	6	6	11	2
Najniža cena u 2015.	3,500	27	27	12	12	23
Najviša cena u 2015.	3,500	125	503	137	150	125
Prosečna cena u 2015.	3,500	74	196	75	68	57
Prosečna cena 2015/2014	76.09	0.18	0.79	0.60	0.72	0.36
Neponderisani prosek pojedinačnih odnosa 2015/14	-	0.88	0.88	1.87	1.82	1.02

Izvor: baza podataka SKGO i kalkulacije autora

6.2.3 Grad Beograd

Grad Beograd smo posmatrali odvojeno od ostalih gradova jer on, po mnogim svojim karakteristikama, više nalikuje regionu nego jedinici lokalne samouprave. Pored same prostorne veličine i broja stanovnika, grad Beograd od ostalih JLS odvajaju i visoke cene nepokretnosti.

Gradu Beogradu paleta od 13 zona utvrđenih za potrebe oporezivanja imovine u 2014. godini očigledno nije bila dovoljna za 2015. godinu, pa je pored osam zona, dve ekstra zone, dve zone zaštite zelenila i zone specifičnih namena, uvedena i zona ulaznih pravaca (po utvrđenim cenama se uglavnom nalazi između treće i četvrte zone).

1
Tabela 21 – Prosečne cene nepokretnosti po vrstama i zonama za 2015. godinu u Beogradu

	Prva ekstra posl.	Prva ekstra stanov.	49 I	II	III	IV	V	VI	VI	VIII	I zeleni lo	II zeleni lo	Zona ulaz prav.	Zona spec. namena
Gradjev. zemljište	72,300	72,300	49,500	21,500	8,100	3,500	2,600	1,600	1,100	900	14,900	1,400	6,900	1,175
1 polj. zemljište	750	750	750	750	420	380	240	140	90	65	750	130	400	110
Šum. zemljište	700	700	700	700	400	350	200	100	80	70	700	90	380	84
Stanovi	160,500	210,000	160,500	126,700	89,940	78,900	70,640	67,000	55,000	40,000	118,800	63,500	81,030	63,300
Kuće	160,500	228,000	160,500	126,400	87,900	74,100	64,600	56,500	49,600	35,500	105,500	51,500	76,500	51,500
Stanovi naspram kuća	1.00	0.92	1.00	1.00	1.02	1.06	1.09	1.19	1.11	1.13	1.13	1.23	1.06	1.23
Poslovni objekti	370,900	271,600	271,600	201,800	132,200	112,300	92,200	82,000	63,400	43,100	174,800	74,700	124,700	52,600
1 Garaže i garažna mesta	70,190	91,880	70,190	54,400	40,170	30,260	25,340	21,200	17,150	13,420	46,900	18,790	37,300	15,820

Izvor: baza podataka SKGO i kalkulacije autora

1
Osma zona je u Beogradu bez izuzetka zona najniže vrednosti. Najviše vrednosti su utvrđivane u dvema ekstra zonama. Poslovni objekti imaju najveću vrednost **1** ekstra zoni poslovanja, dok su cene stanova, kuća i garaža najviše u ekstra zoni stanovanja. Odnos između najviše i najniže prosečne cene za objekte (poslovni, kuće, stanovi i garaže) je relativno ujednačen i kreće se od 5,25 (za stanove) do 8,61 (za poslovni prostor). U pogledu zemljišta, podaci pokazuju mnogo intenzivniju sliku: šumsko zemljište je 10 puta skuplje u prvoj ekstra zoni stanovanja nego u osmoj zoni, poljoprivredno zemljište više od 11 puta, a građevinsko čak više od 80 puta.

Iznenaduje, u poređenju sa drugim jedinicama lokalne samouprave, da je u Beogradu u prve četiri zone vrednost kuća ista ili čak veća od vrednosti stanova. Od treće zone pa na dalje, Beograd više liči na ostatak Srbije, pa je i utvrđena prosečna cena stanova uvek veća od kuća (od 2 do 23%, u zavisnosti od zone).

Tabela 22 – Odnos prosečnih cena utvrđivanih u 2015. i 2014. godini u Beogradu

	I ekstra poslov.	I ekstra stanov.	49 I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	I zelen.	II zelen.	Zona spec. namena
Trgovačko zemljište	0.90	0.90	0.90	0.86	1.16	1.17	1.04	1.07	1.10	1.13	1.15	1.17	1.18
Poljopriv zemljište	0.34	0.34	0.34	0.34	0.26	0.95	1.20	1.27	1.13	1.00	0.38	1.30	1.47
Šumsko zemljište	0.35	0.35	0.35	0.35	0.28	1.00	1.11	1.05	1.07	1.17	0.39	1.06	1.20
Stanovi	1.11	1.03	1.11	1.09	1.10	1.10	1.07	1.03	1.10	1.14	1.03	1.13	1.51
Kuće	1.11	1.09	1.11	1.09	1.10	1.06	1.08	1.13	1.24	1.18	1.06	1.36	1.72
Poslovni objekti	1.00	1.01	1.01	1.01	1.02	1.02	1.02	1.03	1.02	1.03	1.17	1.07	1.05
Garaže i garažna ista	1.00	1.02	1.00	1.01	1.00	1.01	1.01	1.01	1.01	1.03	1.04	1.02	1.05
Prosek	0.83	0.82	0.83	0.82	0.84	1.04	1.08	1.08	1.09	1.10	0.89	1.16	1.31

Izvor: baza podataka SKGO i kalkulacije autora

Jedan od zaključaka u pogledu odnosa prosečnih cena utvrđivanih u 2014. i 2015. godini, tiče se zaokruživanja iznosa prosečnih cena za 2014. godinu, dok u cenama za 2015. godinu toga naizgled nije bilo. Od 91 utvrđenih prosečnih cena različitih vrsta nepokretnosti po zonama, uoči smo 12 slučajeva utvrđivanja iznosa prosečnih cena u drastično promenjenom iznosu u odnosu na prethodnu godinu. U svim ovim slučajevima, radi se o umanjenju prosečnih cena za više od dvostruko. Pored ovih 13 slučajeva, nalazimo još 27 slučajeva u kojima je prosečna cena za 2015. godinu utvrđena na nivou koji je 10% viši ili niži od nivoa utvrđenog za 2014. godinu. Tačnije, u svih ovih 27 slučajeva, sem u jednom, radi se o povećanju iznosa u odnosu na prethodnu godinu, i to od 11 do 51%.

Prosek svih koeficijenata odnosa cena utvrđenih za 2015. godinu naspram onih za 2014. je 0,99, što nam govori da je Beograd, i u nominalnim iznosima, utvrđivao cene koje su u proseku niže nego prethodne godine. Ipak, ovaj zaključak treba uzeti sa određenom rezervom, pre svega zbog toga što je ovaj ukupni rezultat pod velikim uticajem smanjenja utvrđenih cena za poljoprivredno zemljište (prosek za sve zone je umanjenje od 21%) i šumsko zemljište (umanjenje od 25% u odnosu na cene utvrđene za 2014. godinu). Prosek za ostalih 5 vrsta nepokretnosti je uvećanje u odnosu na cene iz 2014. godine od 8%. Najveće povećanje je u kategorijama kuća (18%) i stanova (12%). Drugim rečima, najveće smanjenje prosečnih cena je sprovedeno za vrste nepokretnosti od kojih se naplati najmanje sredstava, a najveće povećanje je utvrđeno za nepokretnosti koje učestvuju sa lavovskim delom ukupnih prihoda od poreza na imovinu.

6.2.4 Sumarni pregled prakse opština i gradova u utvrđivanju osnovice poreza na imovinu

1 Izmene Zakona o porezima na imovinu iz 2013. godine su učinile važan korak na približavanju Srbije redu zemalja koje oporezuju imovinu prema njenoj vrednosti, **1** ne prema nekom parametru kao što je površina objekta. Izneti rezultati istraživanja pokazuju da se naši gradovi i opštine relativno dobro snalaze sa oporezivanjem stambenih objekata. Nažalost, postoji puno argumenata zašto se isto ne može reći za sve vrste nepokretnosti, a pre svega za zemljište.

Kao jedan od indikatora pouzdanosti prosečnih cena po zonama smo koristili koeficijent varijacije cena utvrđivanih u 2015. godini, po vrstama nepokretnosti i zonama. U nastavku su dati rezultati poređenja za tri vrste nepokretnosti: građevinsko zemljište, stanove i poljoprivredno zemljište. Najmanju „rasutost“ vrednosti beležimo u slučaju stanova u gradovima. Ovaj rezultat je očekivan, jer je upravo ta vrsta nepokretnosti najčešće predmet transakcija, pa dostupnih podataka o iznosima koji se ostvaruju pri prodaji ima više nego za sve druge vrste nepokretnosti.

Tabela 23 – Koeficijent varijacije cena u 2015. godini po vrstama nepokretnosti i zonama

		Ekstra zona	Prva	Druga	Treća	Četvrta	Peta
Građevinsko zemljište	Opštine	1.84	2.10	1.88	1.60	3.02	1.34
	Gradovi	0.92	1.32	1.39	1.26	0.95	0.76
Stanovi	Opštine	0.53	0.51	0.44	0.49	0.52	0.55
	Gradovi	0.16	0.22	0.22	0.27	0.46	0.50
Poljoprivredno zemljište	Opštine	0.37	2.32	1.59	1.61	4.36	0.71
	Gradovi	-	1.66	2.10	2.35	2.36	0.36

Izvor: baza podataka SKGO i kalkulacije autora

Najveći koeficijent varijacije je kod poljoprivrednog zemljišta (i to i kod opština i kod gradova), kao i kod građevinskog zemljišta. Ovo nam ukazuje na značajno manju pravilnost u utvrđivanju cena onih nepokretnosti koje su u manjem broju slučajeva predmet transakcija. Rasutost prosečnih cena utvrđenih za građevinsko i poljoprivredno zemljište dovodi u pitanje osnovanost tako utvrđenih prosečnih cena i adekvatnost na njima zasnovanih iznosa poreske osnovice.

1 U nastavku smo detaljnije pogledali podatke za poljoprivredno zemljište, po zonama.

1 Tabela 24 – Prosečna cena u 2015. godini za poljoprivredno zemljište, po zonama

	Ekstra zona	Prva	Druga	Treća	Četvrta	Peta
Opštine	91	132	91	80	152	47
Gradovi	-	813	404	243	208	61
Grad Beograd	750	750	750	420	380	240

Izvor: baza podataka SKGO i kalkulacije autora

Tabela 24 jasno ilustruje zabrinjavajuće rezultate oporezivanja poljoprivrednog zemljišta. Cene od zone do zone variraju često bez ikakve jasne logike. Iako bi se očekivalo da je glavni parametar koji utiče na cenu poljoprivrednog zemljišta njegova produktivnost (klasa), iz prethodne tabele se jasno vidi da zona presudno utiče na prosečnu vrednost poljoprivrednog zemljišta. Utisak je da u velikom broju slučajeva na prosečnu cenu dosta utiče nekoliko transakcija, a da su predmet transakcija najčešće parcele poljoprivrednog zemljišta za koje se pretpostavlja da bi uskoro, izmenom prostorno-planskih dokumenata, mogle postati građevinsko. Tako su moguće situacije da su ogromne površine poljoprivrednog zemljišta u pogledu plaćanja poreza na imovinu žrtva malog broja parcela koje imaju potencijal da uskoro postanu građevinsko zemljište.

Sledeći pokazatelj koji smo koristili se tiče odnosa cena utvrđenih za 2015-tu godinu, u odnosu na cene utvrđivane za 2014. godinu. Kada iz rezultata isključimo ekstremnu vrednost „ (76 puta veća cena šumskog zemljišta u ekstra zoni utvrđena za 2015. godinu u odnosu na prethodnu – na osnovu cena utvrđenih samo u jednom gradu u 2015-oj i jednom u 2014-oj godini) dolazimo do rezultata prema kome je neponderisani prosek odnosa cena utvrđenih za sve namene i sve zone u 2015. naspram 2014. godine 0,97. Dakle, na ovom nivou razmatranja, može se reći da su JLS pokazale suzdržanost prilikom utvrđivanja prosečnih cena nepokretnosti po vrstama i zonama za potrebe oporezivanja imovine za 2015. godinu.

1

Tabela 25 – Odnos cena u 2015. i 2014. godini po vrstama nepokretnosti i zonama

	Vrsta JLS	Ekstra zona	Prva	Druga	Treća	Četvrta	Peta	Prosek
Građevinsko zemljište	Opštine	2.52	0.99	1.02	0.90	1.26	1.18	1.31
	Gradovi	0.47	0.73	0.65	0.50	0.36	0.29	0.50
	Grad Beograd	0.90	0.90	0.86	1.16	1.17	1.04	1.00
Kuće	Opštine	0.92	1.01	0.99	0.97	0.92	0.97	0.96
	Gradovi	0.99	0.91	0.94	1.02	0.98	0.79	0.94
	Grad Beograd	1.10	1.11	1.09	1.10	1.06	1.08	1.09
Stanovi	Opštine	1.29	1.01	1.01	1.05	1.01	1.12	1.08
	Gradovi	1.01	1.00	1.06	1.06	1.11	1.05	1.05
	Grad Beograd	1.07	1.11	1.09	1.10	1.10	1.07	1.09
Poslovni objekti	Opštine	1.10	0.94	0.99	0.97	0.99	1.03	1.00
	Gradovi	0.69	0.85	0.91	0.98	0.82	0.78	0.84
	Grad Beograd	1.00	1.01	1.01	1.02	1.02	1.02	1.01
Poljoprivredno zemljište	Opštine	1.16	1.85	1.03	1.08	2.23	0.87	1.37
	Gradovi	-	1.72	1.67	1.39	2.13	0.55	1.49
	Grad Beograd	0.34	0.34	0.34	0.26	0.95	1.20	0.57
Šumsko zemljište	Opštine	0.90	1.40	1.22	0.92	1.23	0.96	1.11
	Gradovi	76.09	0.18	0.79	0.60	0.72	0.36	13.12
	Grad Beograd	0.35	0.35	0.35	0.28	1.00	1.11	0.57

Izvor: baza podataka SKGO i kalkulacije autora

Napominjemo da su u tabelama dati odnosi na osnovu neponderisanih proseka, što znači da

nekoliko ekstremnih vrednosti može disproporcionalno da utiče na konačni rezultat. Primer za to je značajno smanjenje cena građevinskog zemljišta u 2015. godini u odnosu na prethodnu (u proseku 50%). Ono što nas najviše zanima su odnosi u pogledu nepokretnosti koje učestvuju sa najvećim delom u ukupnim prihodima lokalnih samouprava: poslovnih objekata, kuća i stanova ¹ vezi sa tim uočavamo da su prosečne cene poslovnih objekata u 2015. u odnosu na 2014. godinu smanjene, i to pre svega kod gradova.

Odnosi između cena utvrđenih u 2015. i 2014. za kuće se kreću od 0,94 do 1,09 (prosek 1,00), a za stanove se kreću od 1,05 do 1,09 (prosek 1,07).

Tabela 26 – Prosečni odnosi različitih vrsta nepokretnosti između 2015. i 2014. godine

Vrsta nepokretnosti	Odnos 2015/14
Građevinsko zemljište	0,94
Kuće	1,00
Stanovi	1,07
Poslovni objekti	0,95
Poljoprivredno zemljište	1,14
Šumsko zemljište	0,53

Izvor: podaci SKGO i kalkulacije autora

¹ Dakle, za kuće su u proseku u 2015. godini utvrđene cene koje su nominalno na istom nivou kao što su bile za 2014. godinu, dok su za stanove utvrđene prosečne cene za 7% više nego za prethodnu godinu. Ono što možemo da zaključimo na osnovu prethodne tabele je da su lokalne samouprave bile velikodušne u smanjivanju utvrđenih prosečnih cena za nepokretnosti koje najmanje doprinose ukupnim prihodima (šumsko zemljište), ali su za one koje učestvuju sa velikim delom prihoda od poreza na imovinu (stambeni objekti) utvrdile prosečne cene koje obezbeđuju da se prihodi u realnom iznosu ne smanje u odnosu na 2014. godinu. Na koncu, zbirni podaci ne ukazuju na postojanje široke tendencije uvećanja utvrđenih prosečnih cena nepokretnosti, ali pojedinačni podaci pokazuju i značajna uvećanja u 2015. u odnosu na 2014. godinu i neke druge anomalije za koje je teško naći ekonomsko opravdanje. Podaci sugerišu da se te anomalije po pravilu javljaju za vrste nepokretnosti za koje u određenoj zoni ima mali broj transakcija, pa se dešava da neke netipične transakcije imaju veliki uticaj na utvrđene prosečne cene, ili u situacijama kada se zbog nedovoljnog broja transakcija u jednoj zoni preuzimaju cene iz susedne zone.

7. Odnos osnovice poreza na imovinu i tržišne vrednosti nepokretnosti

Obračun iznosa obaveze u modelu oporezivanja imovine na osnovu njene tržišne vrednosti je veliki izazov za sve sisteme, a naročito za one kod kojih se takozvani ad valorem porez na imovinu tek etablira. U ovom delu disertacije se oslanjamo na rezultate kvantitativnih istraživanja da bismo utvrdili u kojoj meri obračunati iznos osnovice za porez na imovinu u Srbiji odgovara tržišnoj vrednosti nepokretnosti. Ovo pitanje je izuzetno važno, i možemo ga smatrati jednim od nekoliko ključnih pitanja svakog sistema oporezivanja imovine koji polazi od njene tržišne vrednosti.

Značaj veze između iznosa osnovice i tržišne vrednosti predmeta oporezivanja je širi od problema manjeg obima prihoda koji se naplaćuju putem poreza na imovinu ako je procena vrednosti osnovice ispod nivoa tržišne vrednosti, odnosno štete koja se nanosi obvezima ako je obračunata osnovica veća od tržišne vrednosti. Problematika koja je vezana za odnos između osnovice poreza na imovinu i tržišne vrednosti se tiče samih osnova pravičnosti ovog poreza. Naime, kako smo to utvrdili ranije, ako su svi predmeti oporezivanja proporcionalno potcenjeni ili precenjeni, sama pravičnost ne mora biti ugrožena.

Momenat u kome diskrepanca između tržišne vrednosti i obračunate osnovice počinje ozbiljno da nagrizava pravičnost čitavog sistema je onaj u kome sistem utvrđivanja osnovice favorizuje, odnosno diskriminiše, pojedine nepokretnosti, ili pojedine kategorije nepokretnosti. Jedan od ključnih zadataka dobro postavljenog sistema oporezivanja imovine je upravo da spreči javljanje tih situacija, odnosno da obezbedi da procena vrednosti nepokretnosti za potrebe oporezivanja imovine proizvede rezultate koji su bliski tržišnim vrednostima, ili su makar na sličnom nivou udaljenosti od nje. Kao što smo već pokazali, i kao što će postati još jasnije na primeru Srbije, ovo je lakše reći nego ostvariti.

91

Na značajno zaostajanje osnovice poreza na imovinu za osnovicom poreza na prenos apsolutnih prava u Srbiji ukazano je još 2004. godine u publikaciji „Reforma poreskog sistema 2“ u izdanju Centra za liberalno-demokratske studije (Begović et al, 2004). Tada su podaci 57 809 nepokretnosti⁸³, koje su bile predmet transakcija tokom 2003. godine i za koje je utvrđena osnovica poreza na prenos apsolutnih prava, primenjeni na 40.394 nepokretnosti koje su bile u bazi podataka za porez na imovinu. U navedenom istraživanju je pretpostavljeno da je procena osnovice za potrebe oporezivanja prenosa apsolutnih prava veoma bliska tržišnoj vrednosti nepokretnosti. Na osnovu te pretpostavke, korišćenjem statističkog softvera za primenu nelinearnog regresionog modela, se došlo do aproksimacije tržišne vrednosti svih tih 40.394 nepokretnosti. Ključni rezultati tog istraživanja za našu temu su sledeći:

- Osnovica poreza na imovinu za stanove je oko 3,7 puta manja od tržišne vrednosti;
- U slučaju poslovnog prostora, osnovica poreza na imovinu je potcenjena 1,8 puta;
- Osnovica poreza na imovinu za kuće je potcenjena 2,9 puta, uz napomenu da je ova procena dobijena na osnovu najmanjeg uzorka, koji se sastojao od samo 14 kuća (Begović i ostali, 2004, str. 13).

Ovi nalazi sadrže upravo ono čega se plašimo da ćemo naći pri analizi određenog sistema oporezivanja imovine: a) veliku razliku između tržišne vrednosti i obračunate osnovice poreza na imovinu i b) neravnomernost te razlike, što znači da su jedne kategorije nepokretnosti (a time i

⁸³ Odnosno 1.700 nepokretnosti sa kojima se krenulo u analizu, da bi se taj broj više nego prepolovio odbacivanjem podataka za koje je ocenjeno da nisu dovoljno pouzdani.

obveznika) favorizovane, a druge diskriminirane.

Iako jako indikativni, prethodno navedeni rezultati imaju nekoliko značajnih nedostataka. Pored toga, malu zastupljenost kuća u uzorku, treba navesti da se svi korišćeni podaci odnose samo na tri najveća grada – Beograd, Novi Sad i Niš. Ovo ostavlja prostor za pitanje da li je tendencija odnosa između dve osnovice ista i u drugim jedinicama lokalne samouprave, u kojima je vrednost nepokretnosti generalno niža, i u kojima je dostupno mnogo manje podataka o cenama koje se postižu pri prometovanju nepokretnosti. Pored toga, istraživanje je bilo fokusirano na stambeni prostor, pa se postavlja pitanje specifičnosti drugih kategorija nepokretnosti – poslovnog prostora, proizvodnih objekata i zemljišta.

U nastavku predstavljamo nalaze nekoliko skorijih empirijskih istraživanja o odnosu osnovice poreza na imovinu i tržišne vrednosti nepokretnosti.

6 7.1 Odnos osnovice poreza na imovinu i tržišne vrednosti prema vrstama nepokretnosti

Tačno 10 godina nakon što je Centar za liberalno-demokratske studije (CLDS) objavio prethodno navedene rezultate, sprovedeno je istraživanje u okviru Fondacije za razvoj ekonomske nauke (FREN) koje je imalo sličan cilj – da utvrdi odnos između osnovice poreza na imovinu i tržišne vrednosti nepokretnosti. Metodologija koja je primenjena ima dosta sličnosti sa onom koju je primenio CLDS, s tim da nekoliko razlika zaslužuju da budu istaknute:

- podaci sa kojima se raspolagalo u istraživanju iz 2014. godine su manjeg obima od obima podataka korišćenih 10 godina ranije;
- u pogledu geografske pokrivenosti, primenjen je značajno širi pristup, čija dodatna prednost je i to što uključuje i manje jedinice lokalne samouprave;
- što se vrsta nepokretnosti tiče, kuće su zastupljene u većem broju nego u prvom istraživanju – tačnije, sa 23 kuće, njihov broj je gotovo dvostruko veći nego u prethodnom istraživanju;
- za razliku od prvog istraživanja, pored stambenih i poslovnih objekata, uključeno je bilo i poljoprivredno i šumsko zemljište, kao i industrijski objekti;
- pretpostavka iz prve studije, da je osnovica poreza na prenos apsolutnih prava bliska tržišnoj vrednosti nepokretnosti nije uzeta kao polazna osnova u drugoj studiji, već je, naprotiv, kako će se videti posebno testirana u sklopu istraživanja.

Osnovni rezultati drugog istraživanja su predstavljeni 2014. godine (Arsić et al, 2014). U nastavku dajemo više podataka o primenjenoj metodologiji u tom istraživanju, a zatim i rezultate, sa naglaskom na nalaze koji ranije nisu publikovani.

Sprovedeno istraživanje se sastoji iz dva segmenta: prvi se tiče odnosa između procena do kojih se dolazi za potrebe oporezivanja prenosa apsolutnih prava i procena za potrebe godišnjeg poreza na imovinu; drugi segment istraživanja se tiče poređenja vrednosti do kojih se dolazi pri individualnim procenama od strane ovlašćenih procenitelja sa procenama vrednosti pri oporezivanju imovine. Oba segmenta istraživanja se zasnivaju na poređenju konkretno identifikovanih nepokretnosti. Da bi se to uspelo, bilo je potrebno u prvom koraku pribaviti podatke o obračunatoj osnovici za porez na prenos apsolutnih prava za veći broj nepokretnosti. Konkretno, pribavljeni su podaci za 286 nepokretnosti koje su bile predmet transakcija tokom 2012. i 2013. godine.

Ovih 286 nepokretnosti su raspoređene na način da u uzorku budu zastupljeni i gradovi, opštine i gradske opštine, odnosno da se u njima nalaze različite vrste nepokretnosti koje su predmet analize. U pogledu broja opština, dominiraju one sa teritorije grada Beograda (Barajevo, Grocka, Savski Venac, Stari Grad, Voždovac i Zvezdara – ukupno šest) u odnosu na osam JLS van Beograda: Arandelovac, Čajetina, Indija, Knjaževac, Niš, Piroć, Subotica i Vranje. Ovo nije slučajno, imajući u vidu dominaciju grada Beograda u pogledu broja nepokretnosti i još više u pogledu broja transakcija. Podaci o iznosima obračunatih osnovica poreza na prenos apsolutnih prava su bili praćeni podacima potrebnim da bi se te nepokretnosti identifikovale u bazama podataka lokalnih poreskih uprava, da bi se iz njih pribavili podaci o obračunatim osnovicama za godišnji porez na imovinu⁸⁴.

U drugom koraku se radilo na pronalaženju ovih 268 nepokretnosti u evidencijama odgovarajućih lokalnih poreskih uprava. Za deo nepokretnosti nije bilo moguće nesumnjivo utvrditi da se podaci u evidencijama osnovica poreza na prenos apsolutnih prava i periodičnog poreza na imovinu odnose na istu nepokretnost. Po tom osnovu je eliminisano 125 nepokretnosti iz uzorka. Sledeći korak je bilo utvrđivanje da li je razlika u evidentiranim površinama u dve evidencije takvog obima da bi poređenje njihovih procenjenih vrednosti bilo bespredmetno. Po tom osnovu je isključeno još 18 nepokretnosti iz uzorka, i to onih kod kojih se površina u dve evidencije razlikuje za 20 ili više procenata. Kao rezultat ovog „prečišćavanja“ uzorka, ostale su 126 nepokretnosti za koje smo procenili da imamo poklapanje u dve evidencije i za koje smo došli do osnovice na osnovu koje je obračunat porez na imovinu za 2012. godinu i do osnovice poreza na prenos apsolutnih prava po osnovu transakcije koja je ostvarena u 2012. ili 2013. godini.

Osnovni nalazi pri poređenju vrednosti dve osnovice kod ovih 126 nepokretnosti su sledeći:

- ukupan zbir osnovice za porez na imovinu iznosi 79,7% osnovice za porez na prenos apsolutnih prava (što je u isto vreme i ponderisani prosek).
- u pogledu medijane, vidi se da je iznos osnovice za porez na imovinu samo 55% osnovice za porez na prenos apsolutnih prava;
- neponderisani prosek odnosa osnovice za porez na imovinu i osnovice za porez na prenos apsolutnih prava je 69% (Arsić i ostali, 2014, str. 18).

Ono što primećujemo je da su ove diskrepance između osnovice poreza na imovinu i osnovice poreza na prenos apsolutnih prava dosta blaže od onih koje su utvrđene u studiji CLDS-a. Iako moramo pretpostaviti da je makar jednim delom to rezultat različitih metodologija primenjenih u dva istraživanja, razlike u uočenom zaostajanju osnovice poreza na imovinu za osnovicom poreza na prenos apsolutnih prava su takve da možemo pretpostaviti da je vremenom došlo do približavanja poreske osnovice tržišnoj vrednosti nepokretnosti. Ovde je posebno potrebno napomenuti da je pravni okvir za obračun iznosa osnovice poreza na imovinu koji je bio na snazi 2004. godine značajno izmenjen i u vreme izrade studije u okviru FREN-a, da bi nakon toga bio dodatno unapređen. Ipak, smatramo da su nalazi koji slede i dalje značajni i da ukazuju na neke sistemske osobine modela utvrđivanja osnovice poreza na imovinu, a pre svega na neujednačenost stepena potcenjenosti osnovice poreza na imovinu u odnosu na tržišnu vrednost nepokretnosti između različitih vrsta nepokretnosti.

⁸⁴ Podaci koji su dobijeni i u vezi sa osnovicom za porez na prenos apsolutnih prava i u vezi sa osnovicom za porez na imovinu su pribavljeni u takozvanom „depersonalizovanom obliku“, tako da su nam bili dostupni podaci samo o samim nepokretnostima, ali ne i o nosiocima prava na njima.

U trećem koraku, što je ujedno i ključna dodata vrednost ovog istraživanja u odnosu na ³³hodna, a pre svega u odnosu na ono koje je sproveo CLDS, poredili smo procene dve osnovice (za porez na prenos apsolutnih prava i periodični porez na imovinu) sa najboljom aproksimacijom tržišne vrednosti imovine do koje je moguće doći: individualnim procenama tržišne vrednosti nepokretnosti od strane ovlašćenog sudskog veštaka⁸⁵. S obzirom na veliku zahtevnost ovog metoda, odnosno visoke troškove sprovođenja individualnih procena od strane ovlašćenih procenitelja⁸⁶, na ovaj način je procenjen značajno manji broj nepokretnosti u odnosu na onaj broj za koji su postojale podaci o iznosima dve osnovice – tačnije individualno su procenjene 23 nepokretnosti⁸⁷, raspoređene u tri jedinice lokalne samouprave (Arandelovcu, Indiji i Beogradu, odnosno sledećim beogradskim opštinama: Voždovac, Novi Beograd, Grocka i Stari Grad). Procena tržišne vrednosti je sprovedena u oktobru 2013. godine, polazeći od sledećih elemenata:

- hipotetičko pravo vlasništva bez pravnih prepreka u slobodnom transferu,
- najbolja i najisplativija upotreba nekretnina koje su predmet procene⁸⁸.

Iako se radi o uzorku koji je očigledno daleko od reprezentativnosti, ovaj deo istraživanja je proizveo rezultate koji dovode u sumnju preovlađujući stav (i pretpostavku sadržanu u istraživanju CLDS-a) o tome da osnovice poreza na prenos apsolutnih prava verno odražava tržišnu vrednost nepokretnosti. Ne samo da nesaglasnost u tim vrednostima postoji, već se, u meri u kojoj o tome možemo govoriti s obzirom na malu veličinu uzorka, ta nesaglasnost razlikuje prema vrstama nepokretnosti, što je još problematičnije.

7.1.1 Kuće

Za ukupno 23 kuće smo uspešno uparili podatke o poreskim osnovicama ³³za porez na prenos apsolutnih prava i porez na imovinu. Prvo što možemo da uočimo iz spektra podataka koji su dati u narednoj tabeli je veliki raspon odnosa ove dve osnovice. ⁹a jednoj strani imamo slučaj da je osnovica poreza na imovinu više od osam puta manja od osnovice poreza na prenos apsolutnih prava, a na drugoj je situacija osnovica poreza na imovinu veća, i to za solidnih 33%, u odnosu na osnovicu preza na prenos apsolutnih prava. Nijedna od ove dve vrednosti nije usamljena ekstremna vrednost, ali ćemo, radi veće pouzdanosti nalaza, u nastavku koristiti i podatke o trimovanom proseku⁸⁹, i to tako što ćemo za te potrebe isključiti po 10% ekstremnih vrednosti na svakom kraju niza podataka.

⁸⁵ Vredi napomenuti da je za ovaj zadatak bila angažovana predsednica Nacionalnog udruženja procenjivača Srbije, Danijela Ilić, kojoj se i ovim putem zahvaljujemo.

⁸⁶ Ovaj deo istraživanja je omogućen zahvaljujući razumevanju i interesu za ovu temu od strane Linkoln instituta za zemljišnu politiku (Lincoln Institute of Land Policy). Zahvaljujući toj podršci, bilo je moguće identifikovati, običi spolja, i proceniti 19 nepokretnosti iz kategorije stambenih i poslovnih objekata za koje postoje podaci o obe osnovice. Tri planirane nepokretnosti nije bilo moguće identifikovati od strane procenitelja pa su, umesto njih, individualno procenjene tri nepokretnosti najbližnjih karakteristika u istim zonama.

⁸⁷ Radi se o 10 jedinica poslovnog prostora, pet parcela poljoprivrednog zemljišta, tri stana, tri kuće i dve parcele šumskog zemljišta.

⁸⁸ Iz Izveštaja o proceni tržišne vrednosti Nacionalnog udruženja procenjivača Srbije.

⁸⁹ Trimovani prosek (eng. *trimmed mean*, *truncated mean*) je aritmetička veličina do koje se dolazi kada se iz određenog niza, pre izračunavanja proseka, isključi određeni manji deo ekstremnih vrednosti, sa oba kraja niza. Uobičajeno je da se pri izračunavanju trimovanog proseka isključi 10% vrednosti (po 5% na svakom kraju niza), ili 20% vrednosti (po 10% na svakom kraju niza), ali se u određenim slučajevima primenjuje isključenje i do 50% vrednosti. Trimovani prosek se primenjuje sa sličnim ciljem kao i medijana, da bi se izbeglo da nekoliko ekstremnih vrednosti dominantno odredi iznos proseka.

Kod ukupno 14 vrednosti je nivo osnovice poreza na imovinu za 20 ili više procenata ispod nivoa osnovice za porez na prenos apsolutnih prava, a kod tri vrednosti je za 20 ili više procenata iznad tog nivoa. Kod šest kuća se odnos dve osnovice nalazi u rasponu od plus ili minus 20%, što čini samo četvrtinu našeg uzorka. Št 74 koeficijenta na nivou ukupnog uzorka tiče, on iznosi 0,71, što znači da 12 proseku osnovica porez na imovinu u slučaju kuća potcenjena za 29% u odnosu na osnovicu poreza na prenos apsolutnih prava. Zanimljivo je da e trimovani prosek (ukupno 20% trimovanja) u procenat identičan sa netrimovanim prosekom. Koeficijent varijacije, koji se dobija kao količnik standardne devijacije uzorka i njegovog proseka, i ukazuje na nivo odstupanja svih pojedinačnih vrednosti u odnosu na prosečnu, iznosi od 0,51, što je, kako ćemo videti kada ga uporedimo sa vrednostima za druge kategorije imovine, relativno visok iznos neujednačenosti vrednosti.

Napominjemo da se svi ovi obračuni odnose na poreske osnovice, onako kako su obračunate za date uparene nepokretnosti. Međutim, s obzirom da za istu nepokretnost mogu biti zabeležene različite površine u dve evidencije koje su predmet našeg bavljenja, bilo je moguće da to utiče na naše nalaze. Zato smo najpre izračunali zbrove površina za sve kuće iz uzorka u dve evidencije i došli do razlike od 2,3% procenta, što bi se moglo smatrati više nego prihvatljivim. Međutim, daljom proverom smo utvrdili da zbir apsolutnih vrednosti razlika u površinama pojedinačnih kuća (čime se sprečava da se razlike suprotnih predznaka međusobno potiru) u površinama čini čak 37% u odnosu na površinu u evidenciji za periodični porez na imovinu⁹⁰. U nastavku smo uzeli i tu činjenicu u obzir i obračunali za svaku nepokretnost vrednost osnovice jednog poreza po metru kvadratnom, a zatim i vrednost osnovice drugog poreza po metru kvadratnom, i na kraju smo te dve vrednosti stavili u odnos, i izračunali prosek tih pojedinačnih odnosa. Tako dobijen koeficijent odnosa dve osnovice je isti kao i u slučaju kada su direktno poredene osnovice – 0,71.

Svi prethodno izneti podaci se odnose na neponderisani prosek. Do ponderisanog proseka dolazimo stavljajući u odnos zbir svih osnovica poreza na imovinu iz uzorka sa zbirom svih osnovica poreza na prenos apsolutnih prava. Ovde nas čeka iznenađenje, budući da je odnos u korist osnovice poreza na imovinu, doduše za skromnih 4%. Razlog za to je pre svega to što je u slučaju daleko najvrednije nepokretnosti u uzorku (kuće na Savskom Vencu koja je za potrebe poreza na imovinu procenjena na 385 miliona dinara), procena za potrebe oporezivanja prenosa apsolutnih prava procenjena na nivou nižem za 27%. Kada bi ovu nepokretnost isključili iz uzorka, dolazimo do bitno drugačijih podataka: naime, tada ponderisani prosek pokazuje da osnovica poreza na imovinu zaostaje za 45% u odnosu na osnovicu za porez na prenos apsolutnih prava.

⁹⁰ Iz podataka o razlikama evidentiranih površina u dve evidencije, koji pokazuju razlike i od više od 100 m², ili čak više stotina kvadratnih metara, je očigledno da su u nekim slučajevima čitavi spratovi (ako ne i čitave kuće na parceli) ostale van evidencije jednog od dva poreza koja su nam bila u fokusu. Interesantno je da postoji gotovo potpuna ravnoteža između dve evidencije, u smislu da ni jedna nema prednost u pogledu obuhvaćenih površina.

Tabela 27 – Odnos dve osnovice kod kuća

35

Opština (A)	Ulica (B)	Površina u m ² (C)	Osnovica poreza na prenos aps. prava (D)	Osnovica poreza na imovinu (E)	E/D
Arandelovac	Grčka	208	6,656,000	7,212,122	1.08
Arandelovac	Kačerska	71.28	1,568,160	2,082,840	1.33
Barajevo	Bačevac, Milorada Brkića Icinog	50	1,028,675	504,274	0.49
Barajevo	Šiljakovac, Marka Todorovića	69	1,257,326	824,027	0.66
Barajevo	Stara Lipovica	58	1,549,461	1,357,712	0.88
Barajevo	Stara Lipovica	115	2,312,645	2,069,939	0.90
Voždovac	Adm. Vukovića	43	3,420,064	1,093,986	0.32
Voždovac	Bul. oslobođenja	125	18,480,000	6,685,468	0.36
Voždovac	Nikšićka	131.24	9,239,296	3,685,432	0.40
Vranje	Proł. brigada	29.00	1,450,000	702,520	0.48
Grocka	Pudarački put	45.28	815,040	456,025	0.56
Grocka	Vinča, Ozrenska	66.22	1,919,916	1,485,573	0.77
Grocka	Vrčin, Bul. revolucije	127.83	2,986,109	3,267,785	1.09
Zvezdara	Marka Oreškovića	71.4	14,645,718	1,792,921	0.12
Zvezdara	Braće Ribnikar	64	7,327,800	1,754,935	0.24
Zvezdara	Paje Jovanovića	44	4,840,000	2,709,894	0.56
Indija	Kordunaška	55	1,320,000	1,351,396	1.02
Niš	Ozrenska	180	4,225,000	2,989,822	0.71
Pirot	Jovana Skerlića	114.58	3,063,700	2,031,297	0.66
Savski Venac	Dr. Milutina Ivkovića	684.8	303,232,583	385,616,372	1.27
Subotica	Ivana Meštrovića	129.00	4,228,070	4,228,070	1.00
Subotica	Patrisa Lumumbe	78.00	2,184,000	2,652,578	1.21
Čajetina	I partizanske bolnice	271.09	28,900,634	5,216,058	0.18

Izvor: podaci istraživanja i kalkulacije autora

Značajnu razliku između ponderisanog i neponderisanog proseka 33 možemo tumačiti kao tendenciju da osnovica kod vrednijih kuća još više zaostaje za osnovicom poreza na prenos apsolutnih prava u odnosu na ono na šta nailazimo kod kuća manje vrednosti. Ovo indirektno potvrđuje i nalaz da medijana dva odnosa (netrimovanog niza) iznosi 0,66, što je vrednost koja se nalazi između ponderisanog i neponderisanog proseka i koju ćemo kao relevantnu koristiti u nastavku istraživanja. Uz ponovljenu napomenu da se svi ovi rezultati zasnivaju na relativno malom uzorku, prelazimo na aspekt istraživanja koji se zasniva na još manjem, ali izuzetno vrednom, obimu podataka: individualnim procenama tržišne vrednosti kuća sprovedenim od strane ovlašćenih procenitelja.

Cilj ovog dela istraživanja je bio da poređenjem individualnih procena tržišne vrednosti i procena republičke Poreske uprave za potrebe oporezivanja prenosa apsolutnih prava proverimo tezu o bliskosti ove dve vrednosti.

Tabela 28 - Odnos osnovice za porez na prenos apsolutnih prava i procenjene tržišne vrednosti

JLSJLS	Vrsta	Republička Poreska uprava			NUPS			B/A
		Ulica	Površina (m ²)	A: Poreska osnovica (din.)	Površina (m ²)	Približna godina izgradnje	B: Procenjena tržišna vrednost (din.)	
Beograd	Stan	Braće Jerkovića	27.5	3,119,169	27.5	1970.	3,420,000	1.10
Arandelovac	Kuća	Grčka	208	6,656,000	180	1970.	6,840,000	1.19
Arandelovac	Stan	Knjaza Miloša	34.16	2,391,200	34.16	2000.	2,850,000	1.19
Beograd	Kuća	Braće Ribnikar	64	7,327,800	64	1995.	9,462,000	1.29
Indija	Stan	Novosadska	50	4,250,000	50	2009.	4,230,210	1.00
Indija	Kuća	Omladinska, Beška	68	1,088,000	80	1970.	3,876,000	3.03

Izvor: podaci istraživanja i kalkulacije autora

Kako pokazuje Tabela 28, raspolažemo sa individualnim procenama za samo tri kuće, pa smo ih zato u daljoj analizi tretirali zajedno sa individualnim procenama stanove (raspolagali smo podacima za takođe tri stana), tako da se ovaj deo analize odnosi na stambeni prostor. Kao što se iz tabele vidi, podaci o površinama objekata dobijeni prilikom individualnih procena se ne poklapaju uvek sa površinama iz evidencije republičke Poreske uprave. Zato smo, kod utvrđivanja odnosa te dve vrednosti, koristili ne ukupne iznose, već iznose po kvadratnom metru. Sem u jednom slučaju, kada je odnos dve vrednosti više od tri puta u korist procene tržišne vrednosti od strane ovlašćenog procenitelja, i u jednom slučaju kada osnovica poreza na prenos apsolutnih prava zanemarljivo zaostaje za procenjenom tržišnom cenom, u ostalim slučajevima se odnos procenjene tržišne vrednosti i osnovice poreza na prenos apsolutnih prava kreće između 1,1 i 1,29. Kada iz ukupno dostupnih šest vrednosti isključimo najmanju i najveću, ³ bijamo trimovani prosek dva odnosa od 1,19. S obzirom na to da je medijana odnosa osnovice poreza na imovinu u odnosu na osnovicu poreza na prenos apsolutnih prava bila 0,66, dolazimo do zaključka da za svakih 100 dinara tržišne vrednosti kuća, osnovica Poreske uprave iznosi 84 dinara, a osnovica poreza na imovinu iznosi 55 dinara, odnosno 45% manje u odnosu na tržišnu vrednost nepokretnosti.

7.1.2 Stanovi

Podaci kojima smo raspolagali u slučaju stanova značajno su bogatiji u odnosu na kuće, budući da smo uspeli da uparimo podatke za 48 stanova. Rezultati do kojih smo došli pokazuju bitna odstupanja od tendencija koje smo uočili u pogledu kuća.

Tabela 29 – Odnos dve osnovice kod stanova

Opština	Ulica	Površina (m2)	Osnovica poreza na prenos AP	Osnovica poreza na imovinu	Odnos dve osnovice
Arandelovac	Kneza Miloša	34.16	2,391,200	1,422,248	0.59
Arandelovac	Kneza Mihaila	34	1,870,000	1,277,046	0.68
Barajevo	Brajevo, Cara Lazara	27.53	1,550,049	646,590	0.42
Barajevo	Vranić, Đure Mitrovića	45	1,262,244	874,376	0.69
Voždovac	Splitska	29	4,805,061	1,445,277	0.30
Voždovac	Crnotravska	75	9,597,260	3,988,489	0.42
Voždovac	Vojvode Stepe	62.5	9,615,829	4,299,698	0.45
Voždovac	Debarska	74.26	14,332,180	6,637,978	0.46
Grocka	Vinča, Svetosavska	50.17	4,849,303	1,401,854	0.29
Grocka	Vrčin, Save Kovačevića	78.93	3,160,357	1,040,647	0.33
Grocka	Kaluderica, Mirijevska	31.4	3,214,371	1,126,309	0.35
Grocka	Leštane, Zabranska	43	2,580,000	1,116,766	0.43
Zvezdara	Bul. K. Aleksandra	92.5	15,725,000	5,009,036	0.32
Zvezdara	Vojvode Brane	40.31	6,410,045	2,123,396	0.33
Zvezdara	Mirijevski venac	48	5,898,921	2,242,671	0.38
Zvezdara	Dragoslava Đ. Goše	40.31	4,945,293	2,058,811	0.42
Zvezdara	Vojvode Vlahovića	28.12	3,374,400	1,420,433	0.42
Indija	Kneza Lazara	36	2,520,000	775,902	0.31
Indija	Beogradska	40	3,400,000	1,680,725	0.49
Indija	Novosadska	50	4,250,000	2,243,027	0.53
Indija	Jug Bogdana	59.5	5,057,500	2,784,648	0.55
Niš	Bulevar Medijana	37.9	7,300,000	1,438,037	0.20
Niš	Stojana Novakovića	49.62	9,005,640	2,338,571	0.26
Pirot	Nikole Tesle	39.34	6,665,200	1,822,789	0.27
Pirot	Vuka Karadžića	48	3,867,100	1,191,543	0.31
Savski Venac	Ljutice Bogdana	37.15	6,668,954	1,444,655	0.22
Savski Venac	Svetozara Markovića	160	33,957,413	10,538,266	0.31
Savski Venac	Kneza Miloša	25	5,423,149	1,846,403	0.34
Savski Venac	Gavrila Principa	25	4,018,561	1,540,338	0.38
Savski Venac	Sarajevska	54	9,989,092	4,249,172	0.43
Savski Venac	Durmitorska	89	16,463,503	7,186,859	0.44
Savski Venac	Stjepana Filipovića	64	10,799,146	4,846,964	0.45
Savski Venac	Vučitrnska	73	13,515,074	6,906,123	0.51
Savski Venac	Baje Pivljanina	194.71	44,365,285	40,325,439	0.91
Stari Grad	Drinčičeva	68	10,200,000	2,640,043	0.26
Stari Grad	Maršala Birjuzova	38	6,764,000	2,155,597	0.32
Stari Grad	Zmaja od Noćaja	63	14,773,500	4,889,525	0.33
Stari Grad	Svetogorska	72	13,320,000	5,227,511	0.39
Stari Grad	Gospodar Jovanova	56	11,200,000	4,433,871	0.40
Stari Grad	Majke Jevrosime	74	14,060,000	5,903,198	0.42
Stari Grad	Kralja Petra	101.18	23,878,480	11,004,060	0.46
Stari Grad	Tadeuša Košćuška	72.04	14,047,800	7,256,259	0.52
Stari Grad	Pančičeva	41	7,380,000	3,849,281	0.52
Stari Grad	Mike Alasa	40	6,400,000	3,838,849	0.60
Subotica	Cara Dušana	34.00	2,705,812	1,438,132	0.53
Subotica	Aleja Maršala Tita	22.00	1,300,000	877,412	0.67
Subotica	Beogradski put	64.00	3,052,191	2,912,288	0.95
Čajetina	Đurkovac I zona	40.49	6,823,779	3,207,507	0.47

Izvor: podaci istraživanja i kalkulacije autora

Prvo što Tabela 29 pokazuje je da su vrednosti odnosa dve osnovice značajno ujednačeniji nego kod kuća i da bez izuzetka **osnovica poreza na imovinu** zaostaje za osnovicom **poreza na prenos apsolutnih prava**. Prosečan odnos dve osnovice iznosi 0,44, dok je trimovani prosek 0,42. Mala razlika između ove dve vrednosti ukazuje da ekstremi ni na jednoj strani ne utiču presudno na rezultat. Pomenuti ekstremi su na jednoj strani 0,20 (osnovica poreza na prenos imovine je pet puta manja u odnosu na osnovicu poreza na prenos apsolutnih prava), a na drugoj strani 0,95 (kada osnovica poreza na imovinu zaostaje za skromnih 5% u odnosu na osnovicu poreza na prenos apsolutnih prava). Već je ovaj sam nalaz značajan kada se uporedi sa situacijom kod kuća, gde su ekstremni odnosi **9** i ljučivali i vrednosti kod kojih je obračunata osnovica poreza na imovinu bila veća od osnovice **poreza na prenos apsolutnih prava**. Medijana **se u** procenat poklapa **sa** trimovanim prosekom. Takođe, koeficijent varijacije za ove vrednosti je 0,36, što je značajno manje nego što smo imali u slučaju kuća (0,51), i što predstavlja još jednu statističku potvrdu veće ujednačenosti vrednosti koje se dobijaju kada se u odnos stave dve različite osnovice za individualne nepokretnosti kod stanova, nego što je to bio slučaj kod kuća.

Budući da se prethodne vrednosti odnose na takozvani neponderisani prosek, u kome svi pojedinačni odnosi jednako učestvuju **1** birnom rezultatu, proverili smo ove nalaze i za ponderisani prosek, odnosno za količnik zbira svih **osnovica poreza na imovinu** i svih osnovica **poreza na prenos apsolutnih prava**. Rezultat do koga smo došli, i koji iznosi 0,46 je u skladu sa ostalim gore iskazanim vrednostima, a u isto vreme značajno manji od vrednosti istog pokazatelja kod kuća (1,04 za sve vrednosti iz uzorka, odnosno 0,55 kada se isključi jedna ekstremna vrednost).

Pri tumačenju ovih rezultata, treba imati u vidu okolnost da površine evidentirane za potrebe obračuna dve osnovice nisu uvek iste. Ipak, ta razlika u dve evidencije je relativno mala. Kada se gledaju zbir površina, evidencija za potrebe periodičnog oporezivanja je zanemarljivo veća od površine u evidenciji Poreske uprave – za manje od trećine jednog procenta. Zbir apsolutnih iznosa razlika u površinama (čime se sprečava da se razlike suprotnih predznakova međusobno potiru) je, ipak, nešto veći i iznosi 4,1% površine u evidenciji poreza na imovinu. Zato smo, pored jednostavnog poređenja dve poreske osnovice, koje smo sproveli u prethodnom koraku, proverili i odnose po metru kvadratnom, čime se eliminiše efekat različitih podataka o površini objekta. Međutim, rezultati su ostali identični kao i u prethodnom koraku, sa vrednošću prostog proseka od 0,44 i trimovanog proseka od 0,42, koji se poklapa i sa vrednošću medijane.

Pored važnih implikacija ovih nalaza koje se odnose na potencijal za veću naplatu prihoda od poreza na imovinu, važni su i zaključci koji se odnose na pravičnost ukupnog sistema oporezivanja imovine. Dva važna zaključka možemo izvući u tom pogledu poređenjem nalaza vezanih za odnos dve osnovice kod kuća i stanova. Prvi se tiče diskriminisanosti kuća kao kategorije nepokretnosti, i temeljimo ga na manjem zaostajanju osnovice poreza na imovinu u slučaju kuća u odnosu na stanove. Drugi zaključak se temelji na velikoj volatilnosti **1** odnosima dve osnovice kod kuća (podsećamo na identifikovane slučajevima u kojima je čak **osnovica poreza na imovinu** veća od osnovice **poreza na prenos apsolutnih prava**), čiji rezultat je to da pojedinačni obveznici poreza na imovinu po osnovu vlasništva nad kućama plaćaju neproporcionalno visok iznos poreza u odnosu na druge vlasnike kuća i, kao što smo videli, naročito u odnosu na vlasnike stanova **33**

Na ovom mestu vredí podsetiti na radnu pretpostavku o potcenjenosti osnovice **poreza na prenos**

apsolutnih prava u odnosu na tržišnu vrednost nepokretnosti od 16% (trimovani procenjenih tržišnih vrednosti i osnovica poreza na prenos apsolutnih prava iznosi 1,19). Pri tome treba naglasiti da se i na onako malom uzorku od samo šest nepokretnosti (Tabela 28) uočava tendencija ujednačenosti vrednosti kod stanova (vrednosti odnosa su 1,00, zatim 1,10 i 1,19, sa prosekom od 1,09), dok su kod kuća odnosi 1,19, zatim 1,29 i 3,03, sa prosekom od 1,84). Dakle, vrednost kod kuća su i u pogledu odnosa procenjenih tržišnih vrednosti i osnovice poreza na prenos apsolutnih prava izrazito volatilnije nego u slučaju stanova. Verujemo da ova volatilnost u pogledu kuća ima za uzrok manji broj dostupnih podataka o prometu kuća u odnosu na stanove.

7.1.3 Poslovni prostor

Kod poslovnog prostora smo raspolagali sa podacima za relativno veliki broj nepokretnosti, i to u pogledu osnovice poreza na prenos apsolutnih prava i poreza na imovinu, kao i u pogledu procena tržišne vrednosti od strane ovlašćenih procenitelja. Naime, za ukupno 55 jedinica poslovnog prostora smo uspeali da uparimo podatke o osnovicama dva poreza, dok je za 10 objekata poslovnog prostora u tri jedinice lokalne samouprave individualno procenjena njihova tržišna vrednost. Tabela 30 u nastavku sadrži podatke o odnosima dve osnovice. Pre nego što se pozabavimo njenim sadržajem, napomenućemo da su i u pogledu poslovnog prostora iz dalje analize isključeni podaci o nepokretnostima kod kojih je razlika u površini u dve evidencije veća od 20%. Pre nego što je to učinjeno, raspolagali smo sa podacima za 61 nepokretnost, pri čemu je ukupna površina u evidenciji republičke Poreske uprave iznosila 4.034m², a u evidenciji lokalnih poreskih uprava 4.156m², što čini razliku od 3% u korist lokalnih evidencija. Međutim, zbir apsolutnih vrednosti razlika je veći i iznosi 14% površine evidentirane za potrebe oporezivanja prenosa apsolutnih prava.

Tabela 30 – Odnos dve osnovice kod poslovnog prostora

Opština	Ulica	Površina	Osnovica poreza na prenos aps. prava	Osnovica poreza na imovinu	Odnos dve osnovice
Voždovac	Kumodraška	23.05	3,688,000	918,639	0.25
Voždovac	Ustanička	53.25	9,585,000	2,683,454	0.28
Niš	Trg Kralja Milana	16.77	4,164,877	1,332,559	0.32
Niš	Sindelićev trg	100	18,584,000	6,051,908	0.33
Arandelovac	Knjaza Miloša	37	5,329,406	1,826,991	0.34
Savski Venac	Kralja Milutina	91.46	18,586,100	7,102,423	0.38
Stari grad	Višnjićeva	29	8,700,000	3,531,664	0.41
Vranje	K.S. Prvovenč.	13.79	965,300	403,181	0.42
Voždovac	Bulevar oslobođenja	20	5,113,625	2,147,651	0.42
Subotica	Trg Cara Jovana Nenada	22.33	2,235,099	970,467	0.43
Voždovac	Paunova	15.06	2,236,410	1,007,749	0.45
Voždovac	Zaplanjska	28	5,180,000	2,475,449	0.48
Zvezdara	Bul. K.A.	34.01	7,652,250	3,922,676	0.51

Vranje	Cara Dušana	16.49	2,315,608	1,267,972	0.55
Zvezdara	Ulofa Palmea	15.6	2,184,000	1,199,840	0.55
Stari Grad	Dobračina	94	24,628,000	13,613,517	0.55
Savski Venac	Zvečanska	33	5,996,586	3,371,778	0.56
Zvezdara	Braće Srnić	16.06	2,000,000	1,171,333	0.59
Zvezdara	Ćirila i Metodija	43.33	8,666,000	5,107,647	0.59
Zvezdara	Ustanička	30	5,610,000	3,444,898	0.61
Barajevo	Svetosavska	29.15	934,462	585,078	0.63
Subotica	Vladimira Nazora	27.00	3,157,623	2,060,463	0.65
Indija	Novosadska	28.11	3,132,410	2,129,914	0.68
Subotica	Somborski put	13.08	953,924	654,866	0.69
Zvezdara	Ulcinjska	10.89	1,812,096	1,259,925	0.70
Zvezdara	Golubačka	34.2	7,551,740	5,279,077	0.70
Zvezdara	Vojvode Bogdana	40	7,680,000	5,451,191	0.71
Subotica	Aleja Maršala Tita	32.00	2,347,136	1,742,646	0.74
Pirot	Nikole Pašića	60	5,620,300	4,474,606	0.80
Savski Venac	Nemanjina	31	7,259,890	5,801,876	0.80
Vranje	K. S. Prvovenč.	54.00	6,301,368	5,051,377	0.80
Pirot	Trg Republike	24.05	2,372,100	1,906,707	0.80
Barajevo	Svetosavska	31.95	1,368,509	1,126,797	0.82
Arandelovac	Kralja Petra Prvog	13.48	748,490	619,223	0.83
Indija	Maršala Tita	70	2,940,000	2,461,558	0.84
Subotica	Šandora Petefija	86.00	5,105,872	4,289,944	0.84
Vranje	Partizanska	19.00	2,087,150	1,761,800	0.84
Stari Grad	Skenderbegova	21.62	5,837,400	5,101,171	0.87
Stari Grad	Tadeuša Koščuška	271.9	105,738,514	99,514,245	0.94
Savski Venac	Zagrebačka	224	43,727,958	41,216,166	0.94
Stari Grad	Generala Mahina	34.85	7,590,330	7,179,509	0.95
Arandelovac	Kneza Mihaila	120	6,470,700	6,175,680	0.95
Savski Venac	Koste Glavinića	29.25	5,120,341	4,985,569	0.97
Zvezdara	Dimitrija Tucovića	24.51	5,254,135	5,193,065	0.99
Zvezdara	Milana Rakića	153.82	31,379,280	31,359,668	1.00
Stari Grad	Knez Mihailova	42	134,999,970	139,020,000	1.03
Savski Venac	Karadordeva	57	9,012,002	10,331,188	1.15
Stari Grad	Topličin venac	16	4,800,000	5,887,713	1.23

Niš	Topličin	21	1,605,502	2,003,468	1.25
Barajevo	Obršinska	37.21	584,603	874,205	1.50
Barajevo	Svetosavska	38.32	1,235,983	2,044,879	1.65
Barajevo	Svetosavska	96.62	3,116,407	5,196,294	1.67
Barajevo	Solunska	388.74	15,774,478	29,269,997	1.86
Pirot	Vojvode Mišića	192	1,848,200	3,871,665	2.09
Indija	Novosadska	12	133,392	847,818	6.36

Izvor: podaci istraživanja i kalkulacije autora

Neponderisani prosek svih koeficijenata odnosa dve osnovice je 0,90, u korist ¹osnovice za porez na prenos apsolutnih prava. Ponderisani prosek, odnosno odnos zbrova pojedinačnih osnovica iznosi nešto manje – 0,87. Trimovani neponderisani prosek iznosi 0,76 (sa 20% trimovanja), čemu je bliska i vrednost medijane od 0,74. Iako su ove vrednosti prilično ujednačene, u ovom uzorku podataka imamo značajnu raspršenost vrednosti – ekstremne vrednosti su na jednoj strani 0,25, a na drugoj čak 6,36. Od 55 nepokretnosti, samo se kod 19 vrednosti odnos dve osnovice nalazi u rasponu od plus ili minus 20%. Potvrdu ove raspršenosti odnosa nalazimo i u koeficijentu varijacije od 0,94, koji je veći od onih do kojih smo dolazili u slučaju kuća i u slučaju stanova.

U nastavku ćemo pogledati rezultate poređenja individualnih procena tržišne vrednosti 10 jedinica poslovnog prostora u Beogradu, Arandelovcu i Indiji.

Tabela 31 – Odnos osnovice za porez na prenos apsolutnih prava i procenjene tržišne vrednosti kod poslovnog prostora

	Poreska uprava			NUPS			B/A (m2)
	Ulica	Površina (m2)	A: Osnovica poreza na prenos AP (din)	Površina	Približna godina izgradnje	B: Procenjena tržišna vrednost (din)	
Beograd	Knez Mihailova	42	134,999,970	42	1960.	46,284,000	0.34
Arandelovac	Knjaza Miloša	37	5,329,406	37	1950.	3,078,000	0.58
Beograd	Vojvode Stepe	50	9,100,000	50	2010.	6,612,000	0.73
Indija	Novosadska	28.11	3,132,410	50	2009.	4,218,000	0.76
Beograd	Višnjićeva	29	8,700,000	29	1960.	7,638,000	0.88
Indija	Novosadska	113.61	13,121,955	113.61	2009.	15,162,000	1.16
Arandelovac	Kneza Mihaila	120	6,470,700	102	2000	8,094,000	1.47
Arandelovac	Kralja Petra Prvog	13.48	748,490	13.48	1990	1,710,000	2.28
Indija	Maršala Tita, Stari Slankamen	70	2,940,000	70	1970.	7,752,000	2.64
Indija	Novosadska	12	133,392	12	2008.	1,482,000	11.11

Izvor: podaci istraživanja i kalkulacije autora

Tabela 31 pokazuje široku lepezu vrednosti odnosa individualnih procena tržišne vrednosti poslovnog prostora i osnovice poreza na prenos apsolutnih prava. Pri tome napominjemo da su, s obzirom da u dva slučaja postoji razlika između površina koje su bile u evidenciji republičke Poreske uprave za potrebe oporezivanja prenosa apsolutnih prava i površina koje se zabeležili nezavisni procenitelji, odnosi dve vrednosti obračunati prema metru kvadratnom. Na taj način obezbeđujemo da posmatramo razlike u procenama koje ne zavise od površine objekta na koje se odnose.

Raspon se kreće od toga da 40 individualna procena tri puta manja, do toga da je više nego 11 puta veća od osnovice poreza na prenos apsolutnih prava. U proseku, vrednosti osnovice poreza na prenos apsolutnih prava su 2,19 puta manje od vrednosti do kojih se dolazi individualnim procenama. (Napominjemo da se ovde radi o neponderisanom proseku. Kod ponderisanog proseka, razlika je nešto manja, pa odnos iznosi 1,81.) Budući da su ekstremne vrednosti jako izražene, proverili smo i prosek sa trimovanjem od 20%. Odnos dve vrednosti koji tada dobijamo je znatno manji i pokazuje da su vrednosti do kojih su došli ovlašćeni procenitelji za 31% veći od osnovice poreza na prenos apsolutnih prava. Dok ovi iznosi pokazuju visok nivo disperzije, vrednost medijana je na gotovo idealnom nivou od 1,02, što znači da je iznos do kojih su došli ovlašćeni procenitelji samo 2% iznad nivoa osnovice poreza na prenos apsolutnih prava. Nažalost, malo je vrednosti koje su bliske medijani. Od deset nepokretnosti u ovoj seriji podataka, samo kod dve

nalazimo da je razlika između dve posmatrane vrednosti manja od 20%. Ovu „raštrkanost“ uzorka potvrđuje i izuzetno veliki koeficijent varijacije od 1,47.

7.1.4 Poljoprivredno i šumsko zemljište

Što se tiče zemljišta, u sklopu istraživanja odnosa tri vrednosti (procene lokanih poreskih uprava, republičke Poreske uprave i ovlašćenih procenitelja), raspoložemo sa značajno manjim obimom podataka nego što je bio slučaj u vezi sa stambenim i poslovnim objektima. Budući da se tokom perioda na koje se podaci odnose zemljište oporezivalo polazeći od katastarskog prihoda kao osnovice, a da je procena katastarskog prihoda bila ekstremno depresirana⁹¹, poređenje osnovica poreza na imovinu i poreza na prenos apsolutnih prava ne imalo svrhu. Zato se u ovom delu istraživanja oslanjamo isključivo na poređenje osnovice poreza na prenos apsolutnih prava i procene tržišne cene zemljišta od strane ovlašćenih procenitelja.

U sklopu istraživanja su pribavljeni podaci o ukupno sedam parcela šumskog i poljoprivrednog zemljišta – tačnije dve parcele šumskog i pet parcela poljoprivrednog. Kako Tabela 32 pokazuje, raspon odnosa dve vrednosti kreće od 0,72 do 3,55.

Tabela 32 – Odnos osnovice za porez na prenos apsolutnih prava i procenjene tržišne vrednosti kod poljoprivrednog i šumskog zemljišta

JLS	Lokacija	Površina (m ²)	Osnovica poreza na prenos apsolutnih prava (din)	NUPS - procenjena tržišna cena (din)	Odnos NUPS procene i osnovice porezna na PAP
Beograd	491/1	1,103	220,600	159,600	0.72
Arandelovac	Brezovac, kp.br.1558/2	6,694	401,640	752,400	1.87
Indija	KO Indija, k.p.6924/47	9,500	1,054,500	2,394,000	2.27
Indija	K.O. Stari Slankamen, k.p.1106/4	5,500	330,000	843,600	2.56
Indija	K.O. Krčedin, k.p. 4158	6,100	457,500	1,288,200	2.82
Beograd	K.O. Umčari k.p.br. 20/1	11,069	553,450	1,744,200	3.15
Arandelovac	Selo Garaši,kp.br.910/2	5,517	137,925	490,200	3.55

Izvor: podaci istraživanje i kalkulacije autora.

Prosečan odnos procena ovlašćenih procenitelja i osnovice poreza na prenos apsolutnih prava iznosi 2,42 – toliko puta je procena nezavisnih procenitelja veća od osnovice poreza na prenos apsolutnih prava. Trimovani prosek iznosi nešto samo malo više – 2,53 – i to nakon trimovanja samo po jedne

⁹¹ Poreska rešenja za zemljište najčešće nisu ni izrađivana, budući da bi njihovo dostavljanje često koštalo više od iznosa poreske obaveze.

ekstremne vrednosti na oba kraja. Ovoj vrednosti je bliska i medijana od 2,56. Odnos zbira svih sedam vrednosti procena ovlašćenih procenitelja naspram sedam osnovica poreza na prenos apsolutnih prava je 2,43, dakle za nijansu veći od prostog neponderisanog proseka.

7.1.5 Zbirni pregled zaostajanja osnovice poreza na imovinu za procenjenom tržišnom vrednošću prema vrstama nepokretnosti

Pre nego što predemo na zaključna razmatranja u vezi sa ovim delom istraživanja, treba naglasiti da njime nisu bile obuhvaćene određene vrste **40** pokretnosti. Što se proizvodnih objekata tiče, nismo bili u mogućnosti da uporedimo osnovicu poreza na prenos apsolutnih prava sa osnovicom poreza na imovinu, pre svega zbog toga što kod proizvodnih objekata u praksi ne nailazimo na promet prava svojine. Podsećamo da je u vreme sprovođenja ovog istraživanja, osnovica poreza na imovinu za ovu vrstu nepokretnosti bila njihova knjigovodstvena vrednost. Takođe, u sklopu ovog istraživanja nije posebno obrađivano ni građevinsko zemljište, budući da je kao takvo relativno retko predmet transakcija, odnosno oporezivanja imovine. Kao možda i najvažnije ograničenje u vezi sa zaključcima koji slede, treba ponovo naglasiti da se oni ne temelje na veličini uzorka koji se sme smatrati reprezentativnim, pa i zaključke treba shvatiti kao indikativne, a ne definitivne.

U nastavku dajemo zbirni pregled odnosa dve osnovice za tri vrste nepokretnosti: kuće, stanove i poslovni prostor.

1
Tabela 33 – Sumarna tabela odnosa osnovice poreza na imovinu naspram osnovice poreza na prenos apsolutnih prava

Vrsta nepokretnosti	Broj nepokretnosti	Medijana	Prosek	Trimovani prosek	Ponderisani prosek
Kuće	23	0.66	0.71	0.71	1.04
Stanovi	48	0.42	0.44	0.42	0.46
Poslovni prostor	61	0.74	0.9	0.76	0.87

Kalkulacije autora

Prvo što uočavamo je izrazita ujednačenost ključnih parametara (medijane, običnog, trimovanog i ponderisanog proseka) kod stanova, gde se sve vrednosti nalaze u rasponu od 0,42 do 0,46. Kod poslovnog prostora i, naročito, kod kuća, situacija je nešto drugačija, pa su tu rasponi između obračunatih parametara veći. Izbor vrednost koju bismo smatrali najrelevantnijim pokazateljem odnosa dve osnovice je više stvar intuicije, a manje nauke. Rekli bismo da ćemo najmanje **1** pogrešiti ako se opredelimo da uprosečimo sva četiri pokazatelja. Vrednosti odnosa osnovice poreza na imovinu naspram osnovice poreza na prenos apsolutnih prava do kojih tako dolazimo su sledeće:

- kuće: 0,78;
- stanovi: 0,44;
- poslovni prostor: 0,82.

Zaključak koji se na osnovu ovoga nameće je da su vlasnici stanova kao obveznici poreza na imovinu favorizovani u odnosu na vlasnike kuća i, naročito, vlasnike poslovnog prostora. Reklo bi se da ove vrednosti u skladu sa pretpostavkom da su poreske osnovice neravnomerno utvrđuju u

odnosu na tržišnu vrednost nepokretnosti, i da ukazuju na subjektivnost u praksi utvrđivanja osnovice poreza na imovinu.

Sada ćemo sagledati odnose procena tržišne vrednosti nepokretnosti i osnovice poreza na prenos apsolutnih prava. Zbog malog obima podataka kojima smo u ovom delu analize raspolagali, nepokretnosti smo grupisali na stambene objekte, poslovni prostor i zemljište (poljoprivredno i šumsko).

Tabela 34 – Sumarna tabela odnosa procena tržišne vrednosti i osnovice poreza na prenos apsolutnih prava za nepokretnosti iz uzorka

Vrsta nepokretnosti	Medijana	Prosek	Trimovani prosek	Ponderisani prosek
Kuće i stanovi	1.19	1.47	1.19	1.24
Poslovni prostor	1.02	2.19	0.76	1.81
Njive i šume	2.56	2.42	2.53	2.43

Izvor: podaci istraživanja i kalkulacije autora

114

Situacija koju ovde uočavamo je donekle različita u odnosu na onu koju smo imali kada smo poredili dve poreske osnovice – sada su vrednosti različitih parametara kod njiva i šuma vrlo ujednačene (sve se nalaze u rasponu od 2,42 do 2,56), dok su vrednosti kod kuća i stanova i, pogotovo poslovnog prostora, izrazito raznolike. I u ovom slučaju ćemo pribеći uprosečavanju sve četiri vrednosti, čime dobijamo sledeće odnose odnosa procena tržišne vrednosti i osnovice poreza na prenos apsolutnih prava za nepokretnosti iz uzorka:

- kuće i stanovi: 1,27;
- poslovni prostor: 1,45;
- poljoprivredno i šumsko zemljište: 2,49.

Donekle iznenađuje da je zastajanje osnovice poreza na prenos apsolutnih prava za procenom tržišne vrednosti nepokretnosti kod poslovnog prostora veća nego kod stambenog prostora. Da podsetimo, u pogledu odnosa dve osnovice je suprotno bilo slučaj, što je u skladu sa očekivanjima da vođenje socijalne politike prebacivanjem tereta oporezivanja sa stanovništva na privredu ima svoju primenu i kod oporezivanja imovine. Ne iznenađuje uslovno rečeno blag tretman koji uživaju vlasnici poljoprivrednog i šumskog zemljišta kod oporezivanja prenosa apsolutnih prava – seoska domaćinstva su primer obveznika koji izazivaju najveću samilost poreskih vlasti.

9

U nastavku ćemo ukrstiti ove dve vrste nalaza – jednu koja se tiče zaostajanja osnovice poreza na prenos apsolutnih prava za procenom tržišne vrednosti, i drugu koja se odnosi na zaostajanje osnovice poreza na imovinu za osnovicom poreza na prenos apsolutnih prava. Ovde smo na naročito klizavom terenu, budući da deriviramo određene zaključke ukrštanjem nalaza dobijenih iz dve, obe nereprezentativne, serije podataka, ali je teško odupreti se izazovu da se približimo odgovoru na pitanje o tome koliko je osnovica poreza na imovinu daleko od tržišne vrednosti nepokretnosti koje su predmet oporezivanja.

Tabela 35 – Sumarna tabela: zaostajanje dve osnovice za procenjenom tržišnom vrednosti za nepokretnosti iz uzorka

Referentne vrednosti (u dinarima)	Kuće	Stanovi	Poslovni prostor	Njive i šume
Procenjena tržišna vrednost	100	100	100	100
Osnovica poreza na prenos AP	79	79	69	40
Osnovica poreza na imovinu	61	34	57	/

Izvor: podaci istraživanja i kalkulacije autora

Tabela 35 ukazuje da su, sa stanovišta oporezivanja imovine, u najnepovoljnijem položaju vlasnici kuća, dok su u nešto malo boljem položaju obveznici koji imaju odgovarajuće pravo na poslovnom prostoru. Vlasnici poljoprivrednog i šumskog zemljišta i stanova su favorizovani obveznici poreza na imovinu.

Akademске opreznosti radi, ovde treba ponoviti neke činjenice koje upućuju na posebnu pažnju u korišćenju i interpretaciji prethodno navedenih podataka. Najpre, korišćeni podaci o iznosu osnovice poreza na imovinu su iz 2012. godine, dakle iz perioda pre nego što su stupile na snagu izmene propisa u oblasti oporezivanja imovine koje su se najviše ticale upravo metodologije utvrđivanja poreske osnovice. Pored toga, navedeni nalazi se zasnivaju na uzorku koji se ni izbliza ne bi mogao smatrati reprezentativnim (naročito u pogledu odnosa procene tržišne vrednosti nepokretnosti i osnovice poreza na prenos apsolutnih prava), pa se i nezavisno od promena koje su u međuvremenu sprovedene u načinu utvrđivanja osnovice poreza na imovinu, moraju uzimati više kao indikativni nego kao definitivni.

7.2 Adekvatnost osnovice poreza na imovinu u svetlu podataka Registra prometa nepokretnosti Republičkog geodetskog zavoda

RGZ, na osnovu ovlašćenja sadržanog u Zakonu o državnom premeru i katastru⁹², vodi evidenciju tržišnih cena nepokretnosti (Registar prometa nepokretnosti – RPN). To se čini prikupljanjem podataka o tržišnim cenama ostvarenim u prometu prava na nepokretnostima, na određeni datum, za određenu nepokretnost. Podaci se pribavljaju na osnovu obaveze, najpre sudova, a zatim i javnih beležnika, da primerak kupoprodajnog ugovora dostave RGZ-u. Koristeći ovu evidenciju, RGZ sprovodi i određenu, rekli bismo rudimentarnu, masovnu procenu vrednosti nepokretnosti⁹³. Taj postupak se vrši na osnovu Pravilnika o proceni vrednosti nepokretnosti⁹³ koji propisuje postupak, način i metodologiju za procenu vrednosti nepokretnosti. Tačnost i kompletnost podataka sadržanih u kupoprodajnim ugovorima na suštinski način određuje pouzdanost masovne procene tržišne vrednosti nepokretnosti koju vrši RGZ⁹⁴.

23

⁹² "Službeni glasnik RS", br. 72/09, 18/10 i 65/13.

⁹³ "Službeni glasnik RS", br. 113/14.

⁹⁴ Imali smo prilike da vidimo podatke iz evidencije RGZ-a u kojima se za određene nepokretnosti konstatuje da u dostavljenom kupoprodajnom ugovoru nije bila navedena cena (sic). Za dobar broj nepokretnosti (naročito kada se radi o kućama), nije moguće razdvojiti deo kupoprodajne cene koji se odnosi na objekat, a koji na zemljište. Pri tome se pojam zemljišta ne mora odnositi na okućnicu – često je predmet prometa kuća sa okućnicom, ali i sa šumom, odnosno njivom, koja se može nalaziti i u drugoj katastarskoj opštini. Slično tome, sa stanom se često prometuje i garaža (najčešće u istoj zoni, ali ne neophodno).

Za potrebe RPN-a, republička Poreska uprava je dostavila podatke za oko 685.000 transakcija iz perioda 2007-2011. godina. Međutim, za čak oko polovinu tih transakcija su nedostajali i tako elementarni podaci kao što su opština i adresa nepokretnosti (za 40% transakcija su nedostajali podaci o katastarskoj parceli nepokretnosti). Posle probnog perioda unosa (za period 2012-2013. prikupljeno je podataka o 71.000 transakcija), sa stalnim unosom podataka u evidenciju cena je otpočeto 1. oktobra 2013. godine. U 2014. godini, RPN je pribavio ugovore o 110.000 transakcija (Grover et al, 2015, str. 15), ali ih je, kako Tabela 36 pokazuje, registrovano 84.745.

Tabela 36 – Broj registrovanih ugovora o prometu nepokretnosti u evidenciji RPN u 2014. godini prema vrsti pravnog posla i vrstama nepokretnosti

<i>Prema vrsti pravnog posla</i>		
Ukupno	84,745	
Kupoprodaje	65,650	77%
Zakup	1,131	1%
Ostali (poklon, otkup, razmena i ostalo)	17,964	21%
<i>Prema vrsti nepokretnosti</i>		
Zemljište	33,051	39%
Grđevinsko zemljište	4,297	13%
Poljoprivredno zemljište	26,771	81%
Posebni delovi objekata	32,203	38%
Stanovi	27,695	86%
Poslovni prostor	2,576	8%
Objekti (kuće, poslovni i drugi)	9,322	11%
Stambeni objekti	8,203	88%
Poslovni objekti	373	4%
Mešoviti ugovori	10,169	12%

Izvor: Izveštaj o stanju na tržištu nepokretnosti za 2014. godinu, 2015.

Do sada je RGZ stigao do faze uspostavljanja masovne procene tržišne vrednosti nepokretnosti koju karakteriše formiranje vrednosnih zona i vrednosnih nivoa nepokretnosti. Vrednosni nivoi se definišu kao srednja vrednost ostvarenih cena za karakteristične nepokretnosti u okviru vrednosnih zona, a karakteristična nepokretnost je najčešće zastupljena nepokretnost u skupu prometovanih nepokretnosti. Parametri koji se primenjuju pri masovnoj proceni tržišne vrednosti stanova su površina, sprat i struktura stana. U nastavku dajemo podatke jednog od prvih istraživanja objavljenih na Internet strani Republičkog geodetskog zavoda, koje daje rezultate primene masovne procene vrednosti nepokretnosti na primeru tri jedinice lokalne samouprave (Smederevo, Smederevsku Palanku i Veliku Planu) i poredi ih sa vrednostima prosečnih cena nepokretnosti koje su utvrdile po zonama (Trifunović et al, 2015, str. 8).

Tabela 37 – Poređenje prosečnih cena po zonama koje utvrđuje lokalna samouprava i vrednosnih nivoa RGZ za stanove (u EUR/m²)

Zona	Smederevo		Smederevska Palanka		Velika Plana	
	Lokalna samouprava	RGZ	Lokalna samouprava	RGZ	Lokalna samouprava	RGZ
1	450	650	370	350	450	500
2	375	500	250		400	350
3	300	350	280		350	
4	210		280		300	
5					250	
6					200	
7					180	
8					150	
9					120	
10						
11						
12					250	

Izvor: Trifunović i ostali, 2015, str. 8.

Prvo što uočavamo je izrazito različit broj zona koje utvrđuju jedinice lokalne samouprave u odnosu na RGZ. Najmanja je razlika u Smederevu, gde je grad utvrdio četiri zone, a RGZ ih razlikuje tri. Najveća razlika je u Velikoj plani, koja je utvrdila 12 zona (od toga u dve nema vrednosti za stanove), dok RGZ razlikuje samo dve. Posebno privlači pažnju to što je RGZ za Smederevsku Palanku utvrdio samo jednu vrednosnu zonu za stanove, naspram četiri koje je utvrdila opština. Ova uniformnost vrednosti stanova, odnosno činjenica da je definisana samo jedna vrednosna zona za celu opštinu, ne uliva poverenje. Zato smo proverili i broj transakcija za koje postoje podaci u bazi Registra prometa nepokretnosti i našli da ih je tokom cele 2014. godine u Smederevskoj Palanci, što se stanova tiče, bilo 53. Međutim, pažljiviji pogled otkriva da se, od tog broja, podaci za sve sem tri transakcije, odnose na stanove koji su locirani uz sam magistralni put koji vodi kroz centar grada, kako to pokazuje **Error! Reference source not found.** Ako pretpostavimo da se stanovi nalaze i u drugim delovima opština, ali da su ti delovi manje atraktivni i rede predmet transakcija, pitanje adekvatnosti primene ovog uzorka od 53 transakcije na sve stanove u opštini ostaje otvoreno.

Pored pitanja lokacija iz kojih dolaze podaci o transakcijama, oslanjanje na vrednosne nivoe do kojih je došao RGZ bi značilo prihvatiti još jednu upitnu pretpostavku: da je najvrednija zona, što se stanova tiče, u Smederevskoj Palanci, koja ima oko 60.000 stanovnika, podjednako vredna kao najmanje atraktivna zona u Velikoj Plani, koja ima oko 16.000 stanovnika, budući da obe vrednosti iznose 350 evra po kvadratnom metru.

Sam rezultat poređenja prosečnih cena koje utvrđuje samouprava i vrednosti do kojih je došao RGZ daje sledeće rezultate: osnovica poreza na imovinu u najatraktivnijoj zoni u Smederevu zaostaje za procenom RGZ-a za najskuplju zonu za 31%, a u najjeftinijoj za 40%. Budući da je RGZ u Smederevskoj Palanci utvrdio samo jednu vrednosnu zonu za stanove, ta procena je za 5% manja od opštinske procene za prvu zonu, ali je i za 25% veća od opštinske procene za poslednju, četvrtu

zonu. Velika Plana, najmanja JLS u ovom uzorku, je utvrdila najviše zona, čak 12, od čega je u 10 utvrđena i prosečna cena za stanove. Opštinska procena za najvredniju zonu zaostaje 10% za procenom RGZ-a, dok u najmanje vrednoj zoni (koja je, treba i to приметiti, deveta, a ne 12-ta), zaostaje za čitavih 66%.

Koliko god procene RGZ-a bile upitne u pogledu zona niže vrednosti, smatramo da se moraju smatrati veoma relevantnim za najvrednije zone, u kojima se zasnivaju na najbrojnijim podacima o transakcijama. Upravo u tom pogledu smo uočili veliko zaostajanje prosečne cene stanova utvrđene od strane lokalne samouprave za procenom RGZ-a u Smederevu, daleko najvećoj jedinici lokalne samouprave u ovom uzorku. Pri tome treba napomenuti da prosečne cene po zonama još ne čine osnovicu (po kvadratnom metru) poreza na imovinu, budući da se te vrednosti naknadno umanjuju za iznos amortizacije, pa je zaostajanje osnovice poreza na imovinu po kvadratnom metru za vrednosnim zonama RPN- još i veće od prethodno navedenih vrednosti.

7.3 Prosečne vrednosti građevinskog zemljišta prema evidenciji republičke Poreske uprave naspram prosečnih cena građevinskog zemljišta kod lokalnih samouprava

U ovom delu istraživanja koristimo podatke republičke Poreske uprave iz aprila 2015. godine koji sadrže prosečne cene građevinskog zemljišta u jedinicama lokalne samouprave, a koji su pripremljeni za potrebe izrade Nacrta zakona o pretvaranju prava korišćenja u pravo svojine uz naknadu⁹⁵. Pro¹⁹ e tržišne cene građevinskog zemljišta su utvrđene na osnovu pravosnažnih rešenja donetih u postupku utvrđivanja poreza na prenos apsolutnih prava. Te podatke poredimo sa prosečnim cenama građevinskog zemljišta koje, po zonama, jedinice lokalne samouprave utvrđuju za potrebe godišnjeg oporezivanja imovine.

Najpre treba napomenuti da Poreska uprava u pojedinim slučajevima prosečne cene takode iskazuje po zonama, ali se te zone ne poklapaju sa zonama koje utvrđuje lokalna samouprava. Poreska uprava kod većine opština ne razlikuje zone, a tamo gde postoje, najčešće razlikuje dve, mada ima primera, kao što je Kragujevac, gde razlikuje šest zona, ili čak i sedam (gradska opština u Beogradu Palilula). Podaci Poreske uprave su takvi da se nekada ne daju prosečne cene za jedinicu lokalne samouprave, već raspon (tako se za, na primer, Staru Pazovu navodi: „Od 1.500,00 dinara do 3.467,00 dinara“).

Od devet opština iz uzorka, šest je sa teritorije grada Beograda, pri čemu smo u uzorak uključili i centralne i prigradske opštine. Među ostale tri jedinice lokalne samouprave smo uključili jedan grad (Kragujevac), jednu opštinu iz centralne Srbije koja je po mnogim svojim karakteristikama prosečna opština (Paraćin), i jednu vojvodansku malu opštinu koju karakteriše relativno dinamično tržište građevinskog zemljišta, zahvaljujući geografskom položaju duž auto-puta (Pećinci). S obzirom da nije moguće tačno upariti područja procene iz dve serije podataka, kao i to da se ovaj deo analize oslanja na uzorak od ukupno devet opština, gradova i gradskih opština, rezultate možemo koristiti samo kao indikaciju određenih tendencija u odnosima prosečnih tržišnih cena na osnovu rešenje republičke Poreske uprave i p⁹⁰ čnih cena koje utvrđuje lokalna samouprava. Posebno napominjemo da na osnovu Odluke o izmeni i dopuni odluke o određivanju zona i

⁹⁵ Zakon o pretvaranju prava korišćenja u pravo svojine na građevinskom zemljištu uz naknadu je donet 16. jula 2015. godine.

najopremljenijih zona na teritoriji grada Beograda za utvrđivanje poreza na imovinu⁹⁶ nije uvek bilo moguće nedvosmisleno utvrditi koje zone postoje na teritoriji koje gradske opštine.

Na teritoriji Novog Beograda, republička Poreska uprava razlikuje dve zone (Novi Beograd 1 i Novi Beograd 2), dok grad Beograd razlikuje čak pet zona (prvu, prvu zonu ekstra poslovanja, drugu, treću i četvrtu). Prosečna cena građevinskog zemljišta koju je grad Beograd utvrdio za prvu zonu ekstra poslovanja (72,300 dinara) je za 87% viša od proseka cena koje je utvrđivala Poreska uprava (38.667 dinara). Ovaj nalaz svakako privlači pažnju. Ali, pre nego što bi se požurilo sa zaključcima o tome da lokalna samouprava arbitrarno utvrđuje prosečne cene nepokretnosti (a naročito građevinskog zemljišta), trebalo bi da imamo u vidu da se procena Grada odnosi na uže, visoko-atraktivno područje (uključujući i prvu ekstra zonu poslovanja), dok područje koja Poreska uprava označava Prvom zonom verovatno obuhvata i područja prve, a moguće je, i delove druge zone, prema zonskom planu lokalne samouprave.

Tabela 38 – Poređenje prosečnih cena građevinskog zemljišta na teritoriji gradske opštine Novi Beograd: republička Poreska uprava i grad Beograd (podaci za 2015. god, u dinarima po m²)

Poreska uprava	Novi Beograd 1		Novi Beograd 2		
	38,667		35,748		
Lokalna samouprava	49,500 Prva	72,300 Prva ekstra zona poslovanja	21,500 Druga	8,100 Treća	3,500 Četvrta

Izvor: podaci Poreske uprave i Odluka grada Beograda

S druge strane, prosečna cena koju je grad Beograd utvrdio za četvrtu, najjeftiniju zonu prisutnu na teritoriji Novog Beograda (3.500 dinara), je više od 10 puta manja od prosečne cene u evidenciji Poreske uprave za drugu zonu na Novom Beogradu (35.748 dinara). Opravdano je pretpostaviti da je ova drastična razlika rezultat činjenice da se podaci Poreske uprave dominantno odnose na atraktivnija područja, u kojima ima više transakcija, što utiče na veću prosečnu vrednost kvadratnog metra građevinskog zemljišta, iako možemo pretpostaviti da na Novom Beogradu zaista postoje područja u kojima je vrednost građevinskog zemljišta bliža najnižoj vrednosti koju procenjuje Grad nego proceni Poreske uprave za manje vredan deo te gradske opštine.

Gradska opština Voždovac je slična Novom Beogradu utoliko što u oba slučaja imamo dve različite zone koje razlikuje republička Poreska uprava i sličan broj zona utvrđenih od strane lokalne samouprave (pet u slučaju Novog Beograda i četiri u slučaju Voždovca). Važna razlika je u tome što je vrednost građevinskog zemljišta u skupljijoj zoni koju je utvrdila Poreska uprava više od pet puta veća od vrednosti utvrđene od strane grada Beograda za treću, najvredniju, zonu u toj opštini. I u jeftinijoj zoni je prosečna vrednost prometovanog građevinskog zemljišta prema evidenciji Poreske uprave značajno veća¹⁷ prosečne cene koju je za najjeftiniju zonu na teritoriji opštine Voždovac (šesta zona) utvrdio grad Beograd.

⁹⁶ Službeni list grada Beograda broj 87/2014.

Tabela 39 – Poređenje prosečnih cena građevinskog zemljišta na teritoriji gradske opštine Voždovac: republička Poreska uprava i grad Beograd (podaci za 2015. godinu, u dinarima po m²)

Poreska uprava	Voždovac 1		Voždovac 2	
	41,000		3,832	
Lokalna samouprava	8,100 Treća	3,500 Četvrti	2,600 Peta	1,600 Šesta

Izvor: podaci Poreske uprave i Odluka grada Beograda

Sledeće poređenje smo sprovedli na primeru gradske opštine Rakovica. Značajna razlika u odnosu na novobeogradski i voždovački primer je ta da republička Poreska uprava ne razlikuje vrednosne zone za građevinsko zemljište na teritoriji ove opštine, dok ih grad Beograd razlikuje tri: treću, četvrtu i petu.

Tabela 40 – Poređenje prosečnih cena građevinskog zemljišta na teritoriji gradske opštine Rakovica: republička Poreska uprava i grad Beograd (podaci za 2015. godinu, u dinarima po m²)

Poreska uprava	Rakovica		
	5,000		
Lokalna samouprava	8,100 Treća	3,500 Četvrti	2,600 Peta

Izvor: podaci Poreske uprave i Odluka grada Beograda

Poređenjem dolazimo do zaključka da je prosečna vrednost koju je iskazala Poreska uprava od 5.000 dinara na nivou sličnom proseku tri vrednosti koje je utvrdio grad Beograd za ovu opštinu (4.733 dinara). Intuitivno bi se očekivalo da prosek Poreske uprave bude nešto viši, odnosno bliži iznosima koji se utvrđeni za najatraktivniju zonu u Rakovici, i to na osnovu pretpostavke da su transakcije češće u vrednijim zonama.

Savski Venac je, posle Vračara (108.254 dinara), gradska opština za koju je Poreska uprava evidentirala najveću prosečnu cenu građevinskog zemljišta od 83.694 dinara. Na teritorije te opštine postoji i najskuplja zona u pogledu građevinskog zemljišta prema Odluci grada Beograda (prva ekstra zona stanovanja, za područje Dedinja), u iznosu od 72.300 dinara. Dakle, prosečna cena prema evidenciji Poreske uprave je za 16% veća od prosečne cene koju je utvrdio grad Beograd za vredniju zonu na toj opštini i za čak 69% od prosečne cene koju je Beograd utvrdio za manje vrednu, prvu zonu.

Tabela 41 – Poređenje prosečnih cena građevinskog zemljišta na teritoriji gradske opštine Savski Venac: republička Poreska uprava i grad Beograd (podaci za 2015. god, u dinarima po m²)

Poreska uprava	Savski Venac	
	83,694	
Lokalna samouprava	49,500 Prva	72,300 Prva ekstra zona stanovanja

Izvor: podaci Poreske uprave i Odluka grada Beograda

Primer gradske opština Zemun je interesantan utoliko što Poreska uprava na teritoriji te opštine u svojoj evidenciji prosečnih cena građevinskog zemljišta ne razlikuje različite vrednosne zone, dok ih Odluka grada Beograda razlikuje čak pet – od druge do šeste zone.

Tabela 42 – Poređenje prosečnih cena građevinskog zemljišta na teritoriji gradske opštine Zemun: republička Poreska uprava i grad Beograd (podaci za 2015. godinu, u dinarima po m²)

Poreska uprava	Zemun 20,000				
Lokalna samouprava	21,500 Druga	8,100 Treća	3,500 Četvrta	2,600 Peta	1,600 Šesta

Izvor: podaci Poreske uprave i Odluka grada Beograda

Raspon prosečnih cena koje utvrđuje lokalna samouprava na teritoriji gradske opštine Zemun se kreće od 1.600 dinara po metru kvadratnom do 21.500 dinara, što je odnos od 1:13. Za to vreme, prosečna vrednost kvadratnog metra prema evidenciji Poreske uprave je 20.000 dinara – dakle na nivou na kome bismo i očekivali da bude – znatno bliže iznosima za atraktivnije zone (u kojima su transakcije češće) nego iznosima za manje atraktivne zone.

Poslednji primer na teritoriji grada Beograda je opština Barajevo, koja spada u red takozvanih prigradskih opština. I za područje opštine Barajevo Poreska uprava ne razlikuje različite vrednosne zone. Odluka grada Beograda ih razlikuje tri: šestu, sedmu i osmu.

Tabela 43 – Poređenje prosečnih cena građevinskog zemljišta na teritoriji gradske opštine Barajevo: republička Poreska uprava i grad Beograd (podaci za 2015. godinu, u dinarima po m²)

Poreska uprava	Barajevo 500		
Lokalna samouprava	1,600 Šesta	1,100 Sedma	900 Osma

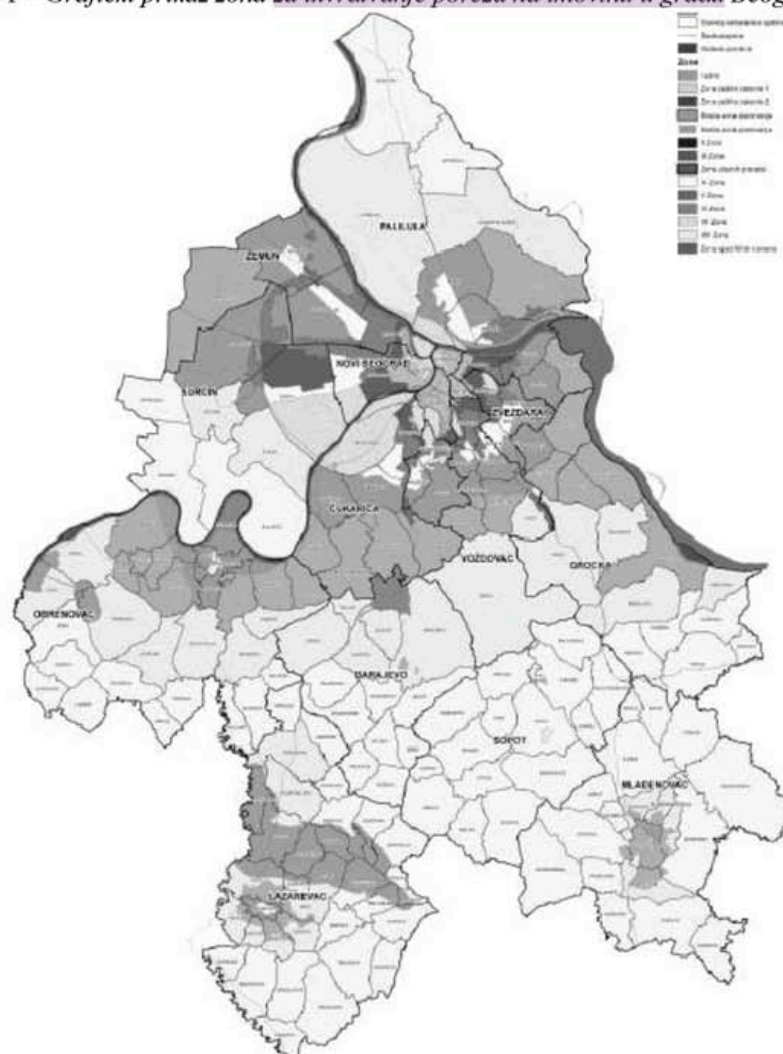
Izvor: podaci Poreske uprave i Odluka grada Beograda

Prosečna cena na osnovu evidencije Poreske uprave (500 dinara) je gotovo dvostruko manja od prosečne cene koju je grad Beograd utvrdio za najmanje atraktivnu, osmu zonu (900 dinara). U odnosu na šestu, najskuplju zonu koju je lokalna samouprava utvrdila na teritoriji Barajeva (1.600 dinara), prosek cena evidentiranih u Poreskoj upravi zaostaje više od tri puta. Ovo je prvi slučaj u kome je prosečna vrednost evidentirana od strane Poreske uprave niža i od najniže prosečne cene koju za tu opštinu utvrđuje lokalna samouprava. Ovakav nalaz nameće pitanje na osnovu čega je lokalna samouprava utvrdila prosečne cene kakve je utvrdila, kada imamo u vidu da osnova za te prosečne cene moraju biti iznosi koji se postižu u prometu odgovarajuće vrste nepokretnosti. Možemo pretpostaviti da se uzrok nelogičnosti nalazi u činjenici da se zone u gradu Beogradu ne utvrđuju po gradskim opštinama, već da granice zona presecaju granice gradskih opština, i to tako da nekada imaju oblik tigrovog krzna, što znači da zone nisu kontinuirane, već su tačkasto (tačnije,

„flekasto“), rasporedene u prostoru. Na osnovu toga je moguće (makar teorijski) da je grad Beograd prosečne cene koje se primenjuju u odgovarajućim zonama u Barajevu utvrdio bez ijednog prometa evidentiranog u toj opštini, na osnovu podataka o prometu na područjima koja su takode kategorizovana kao druga zona, a nalaze se u gradskim opštinama koje ne moraju ni da budu susedne (na primer, utvrđivanje prosečne cene u Šestoj zoni na osnovu podataka iz gradske opštine Grocka ili Surčin).

21

Slika 1 – Grafički prikaz zona za utvrđivanje poreza na imovinu u gradu Beogradu



Izvor: Službeni list grada Beograda, broj 87/2014, str. 11.

Sa ovim nalazima prelazimo na jedinice lokalne samouprave van Beograda, sa istim ciljem – da uporedimo prosečne vrednosti građevinskog zemljišta u evidenciji Poreske uprave sa prosečnim cenama građevinskog zemljišta koje po zonama svojim odlukama utvrđuju gradovi i opštine. Prvo ćemo pažnju usmeriti na Kragujevac, koji je, uz Beograd, Novi Sad i Niš, jedan od samo četiri

grada koji su taj status imali još davno pre nego što ga je 2007. godine dobilo još 19 opština.

Specifičnost Kragujevca je da je to jedini grad za koji se u evidenciji Poreske uprave razlikuje jednak broj vrednosnih zona koliko ih je utvrdila i JLS za građevinsko zemljište – i to čak šest. U isto vreme, Kragujevac je i jedina JLS za koju je Poreska uprava izvestila o prosečnoj ceni građevinskog zemljišta u industrijskoj zoni. Poseban kuriozitet je da su prosečne cene u zonama Kragujevac 1 i Kragujevac 2 niže u odnosu na proseke u zonama Kragujevac 3 i Kragujevac 4.

Tabela 44 – Poređenje prosečnih cena građevinskog zemljišta na teritoriji grada Kragujevca: republička Poreska uprava i grad Kragujevac (podaci za 2015. godinu, u dinarima po m²)

Poreska uprava	Ekstra zona	Industrijska zona	112			
			KG 1	KG 2	KG 3	KG 4
	35,000	6,000	5,000	2,000	6,000	6,000
Lokalna samouprava	17,350	17,350	5,190	1,156	350	238
	Ekstra zona	Prva	Druga	Treća	Četvrta	Peta

Izvor: podaci Poreske uprave i Odluka grada Kragujevca

Poredeći prosečne cene u dve evidencije u pogledu najskupljih zona, vidimo da vrednost koju je utvrdila lokalna samouprava (17.350 dinara) zaostaje više nego dvostruko za prosekom u evidenciji Poreske uprave (35.000 dinara). Na donjem kraju spektra vrednosti, razlika je još izrazitija: prosečna cena građevinskog zemljišta od 238 dinara po kvadratnom metru u poslednjoj, petoj zoni, zaostaje više od osam puta za prosečnom cenom od 2.000 dinara koju je Poreska uprava evidentirala u svojoj zoni najmanje vrednosti na teritoriji grada Kragujevca (Druga zona). Vrednosti koje je utvrdila lokalna samouprava u tri od ukupno šest zona su manje od prosečne vrednosti koju je Poreska uprava evidentirala u svojoj zoni najmanje vrednosti. Ovi nalazi daju opšti utisak o značajnoj potcenjenosti prosečnih cena građevinskog zemljišta u Odluci grada Kragujevca u odnosu na podatke koje u svojoj evidenciji prometa nepokretnosti ima Poreska uprava.

Sledeća lokalna samouprava za koju smo u prilici da uporedimo odgovarajuće vrednosti u evidencijama dva nivoa poreskih vlasti je opština Paraćin, za koju smo već naveli da se prema nekim od ključnih karakteristika uklapa u profil prosečne opštine u Srbiji. U Paraćinu, Poreska uprava ne razlikuje vrednosne zone za građevinsko zemljište, dok se odlukom lokalne samouprave razlikuju četiri zone – od prve do četvrte.

Tabela 45 – Poređenje prosečnih cena građevinskog zemljišta na teritoriji opštine Paraćin: republička Poreska uprava i opština Paraćin (podaci za 2015. godinu, u dinarima po m²)

Poreska uprava	Paraćin			
	8,400			
Lokalna samouprava	8,000	5,800	3,800	700
	Prva	Druga	Treća	Četvrta

Izvor: podaci Poreske uprave i Odluka opštine Paraćin

Paraćin spada u one sredine u kojima je prosečna vrednost građevinskog zemljišta u evidenciji Poreske uprave veća od prosečne cene koju je JLS utvrdila i za najskuplju, prvu zonu, i to za 5%.

Utvrđena prosečna cena građevinskog zemljišta u poslednjoj, četvrtoj zoni, je 12 puta manja od prosečne tržišne cene građevinskog zemljišta prema podacima Poreske uprave, a prosek za sve četiri zone, u iznosu od 4.575 dinara, čini samo 54% prosečne tržišne cene prema evidenciji Poreske uprave.

Situacija u Pećincima, opštini koja, zahvaljujući tome što se nalazi uz auto-put, ima relativno dinamično tržište zemljišta, je slična sa onoj u Paraćinu samo u pogledu zona.

Tabela 46 – Poređenje prosečnih cena građevinskog zemljišta na teritoriji opštine Pećinci: republička Poreska uprava i opština Pećinci (podaci za 2015. godinu, u dinarima po m²)

Poreska uprava	Pećinci 520			
Lokalna samouprava	1,898 Prva	1,200 Druga	440 Treća	300 Četvrta

Izvor: podaci Poreske uprave i Odluka opštine Pećinci

Kao i u Paraćinu, i u Pećincima Poreska uprava ne primenjuje različite zone u evidentiranju proseka tržišnih cena, dok lokalna samouprava razlikuje četiri zone. Rekli bismo da tu sličnosti između dve opštine uglavnom prestaje, budući da je prosečna cena građevinskog zemljišta u evidenciji Poreske uprave značajno manja od prosečnih cena građevinskog zemljišta koje je lokalna samouprava utvrdila u prve dve zone – više nego dvostruko u odnosu na drugu zonu i gotovo četiri puta u odnosu na prvu zonu. Sa 520 dinara po kvadratnom metru, prosečna cena u evidenciji Poreske uprave je mnogo bliža nivou četvrte (320 dinara) i naročito treće zone (440 dinara).

Ne samo da iznenađuje odnos između evidencija Poreske uprave i lokalne samouprave, već i horizontalno poređenje, sa drugim opštinama daje neočekivane rezultate. Prosečna cena u Paraćinu prema podacima Poreske uprave od 8.400 dinara je 16 puta veća nego u Pećincima. Poredeći vrednosti u zonama koje utvrđuje lokalna samouprava, prva zona u Pećincima zaostaje za prvom zonom u Paraćinu više nego četiri puta, druga gotovo pet, treća više od osam puta i četvrta više nego dvostruko.

Pregled poređenja podataka republičke Poreske uprave i lokalne samouprave u pogledu građevinskog zemljišta

Prethodno analizirani podaci za devet opština, gradova i gradskih opština ne ukazuju na postojanje čvrstog pravila o odnosu dve vrste podataka. Štaviše, reklo bi se da je pravilo da nema pravila. Na jednoj strani su opštine u kojima je prosečna evidentirana cena građevinskog zemljišta veća od cene koju je lokalna samouprava utvrdila za najskuplju zonu. Tu spadaju Savski Venac i Paraćin. Na drugoj strani je opština Barajevo, u kojoj je prosek cena građevinskog zemljišta u evidenciji Poreske uprave ispod prosečne cene utvrđene za najjeftiniju zonu. Kod ostalih šest opština imamo logičniju situaciju – da je procena (ili procene) Poreske uprave između najskuplje i najjeftinije zone utvrđenih od strane lokalne samouprave.

Posebnu pažnju smo posvetili poređenju prosečnih cena u evidenciji Poreske uprave i lokalne samouprave u zonama najviše i najniže vrednosti. (Za opštine u kojima Poreska uprava ne razlikuje vrednosne zone za građevinsko zemljište, jedinstvenu prosečnu vrednost koja je evidentirana smo

koristili kao podatak i za najskuplju i najjeftiniju zonu.) Za najskuplje zone, prosečan odnos dve vrednosti kod 9 opština iz uzorka je 1,55, što znači da su vrednosti koje utvrđuje lokalna samouprava za 55% više od vrednosti koje je evidentirala lokalna samouprava. Budući da se ovde radi o neponderisanom proseku, proverili smo i iznos ponderisanog proseka, i došli do bitno drugačijeg iznosa, od 0,91. To znači da je zbir svih vrednosti u evidenciji devet opština i gradova za 9% manji od zbira vrednosti evidentiranih od strane Poreske uprave. Medijana dva odnosa iznosi 1,08 dok trimovani prosek (do koga smo došli tako što je eliminisana po jedna ekstremna vrednost na svakom kraju, pa je u uzorku ostalo sedam vrednosti) iznosi 1.44. Kada sva ove četiri rezultata (ponderisani, neponderisani i trimovani prosek i medijanu) uprosečimo, dolazimo do odnosa od 1,24 – dakle, indikativni odnos dve evidencije za najvrednije zone je 24% u korist lokalne samouprave.

Tabela 47 – Odnos prosečnih cena lokalne samouprave naspram evidentiranih cena Poreske uprave u zonama najviše i najniže vrednosti

Opština	Najskuplja zona			Najjeftinija zona		
	Poreska uprava	Samouprava	Odnos prosečnih cena lokalne samouprave i Poreske uprave	Poreska uprava	Samouprava	Odnos prosečnih cena lokalne samouprave i Poreske uprave
Novi Beograd	38,667	72,300	187%	35,748	3,500	10%
Rakovica	5,000	8,100	162%	5,000	2,600	52%
Voždovac	41,000	8,100	20%	3,832	1,600	42%
Savski Venac	83,694	72,300	86%	83,694	49,500	59%
Zemun	20,000	21,500	108%	20,000	1,600	8%
Barajevo	500	1,600	320%	500	900	180%
Kragujevac	35,000	17,350	50%	2,000	238	12%
Paraćin	8,400	8,000	95%	8,400	700	8%
Pećinci	520	1,898	365%	520	300	58%
Prosek	25,865	23,461	155% / 91%	17,744	6,771	48% / 38%
Medijana	20,000	8,100	108%	5,000	1,600	42%
Trimovani prosek	21,227	19,607	144%	10,786	1,600	34%

Izvor: podaci Poreske uprave i odluke opština i gradova

Kod najmanje vrednih zona, situacija je dijametralno suprotna. Takođe neponderisani prosek dva odnosa je 0,48, što znači da prosečna cena koju utvrđuje lokalna samouprava čini manje od polovine prosečne cene evidentirane od strane Poreske uprave, dok ponderisani prosek (količnik zbira vrednosti koje je iskazala lokalna samouprava i onih koje je evidentirala Poreska uprava) iznosi 0,38. Medijana je još manja, i iznosi 42%, a zaostajanje je najveće kada se isključi po jedna ekstremna vrednost na svakom kraju, jer tada prosečne cene lokalne samouprave čine samo 34% vrednosti koje evidentira Poreska uprava. Uprosečavanjem ova četiri odnosa dolazimo do vrednosti od 0,4 što možemo smatrati samo indikacijom zaostajanja prosečnih cena u najmanje vrednim zonama prema iznosima koje utvrđuje lokalna samouprava za iznosima koje je evidentirala Poreska

uprava.

Da zaključimo ovaj deo analize: na jednoj strani imamo indikaciju da prosečne cene građevinskog zemljišta koje utvrđuje lokalna samouprava u najvrednijim zonama iznose 24% više od prosečnih vrednosti koje je Poreska uprava evidentirala za najvredniju zonu u toj opštini, a na drugoj indikaciju da prosečne cene lokalne samouprave za najmanje vredne zone iznosi samo 40% vrednosti evidentiranih od strane Poreske uprave. Ovi nalazi ukazuju na značajan nivo arbitrarnosti u praksi najmanje jednog od ova dva nivoa poreskih vlasti, a najverovatnije u praksi oba nivoa – republičke Poreske uprave i lokalnih poreskih uprava.

7.4 Prosečne cene stambenih objekata NKOSK naspram prosečnih cena koje utvrđuje lokalna samouprava

³¹ Nacionalna korporacija ¹³⁸ za osiguranje stambenih kredita (NKOSK) postoji od 2004. godine, kada je osnovana Zakonom o nacionalnoj korporaciji za osiguranje stambenih kredita⁹⁷. U sklopu svojih delatnosti, NKOSK ³⁷ vodi evidenciju o cenama postignutim pri prometu stambenog prostora (stanova i kuća). NKOSK ima uvid u ostvarene kupoprodajne vrednosti rezidencijalnih nep ³⁷ tnosti – stanova i kuća prometovanih posredstvom osiguranih stambenih kredita – i raspolaže podacima o tipu nepokretnosti, kvadraturi, opštini na kojoj se nepokretnost nalazi, kao i u kom trenutku je izvršen promet. Korporacija ne objavljuje podatke koji se odnose na individualne transakcije, već agregatne podatke o prosečnim cenama stambenih nepokretnosti po metru kvadratnom, po kvartalima i gradovima, opštinama i gradskim opštinama.

Od početka 2007. godine, od kada vodi evidenciju o prosečnoj ceni kvadratnog metra stambenog prostora, NKOSK je prikupila podatke o prometu 76.136 stambene nepokretnosti, od čega se 30.188 odnosi na nepokretnosti na teritoriji grada Beograda, 24.338 na Vojvodinu, dok se podaci o 21.602 stambene nepokretnosti odnose na ostatak Srbije. Za 2014. godinu su evidentirani podaci o prometu za 5.492 nepokretnost, od toga 2.554 na teritoriji grada Beograda. Smatramo da je baza podataka ove organizacije dovoljno reprezentativna da je možemo koristiti kao jedan od izvora za ocenu adekvatnosti utvrđivanja prosečnih cena stanova od strane lokalnih samouprava. Naime, koristeći kao referentne podatke Registra prometa nepokretnosti Republičkog geodetskog zavoda o 27.695 evidentiranih ugovora o prometu stanova u 2014. godini, ako na taj broj primenimo odnos prema kome kupoprodajni ugovori čini 77% svih ugovora o prometu (pri čemu poklon, otkup, razmena, zakup i dr. čine ostatak od 23%⁹⁸), dolazimo do toga da je tokom 2014. registrovan 21.325 ugovor o prometu stanova. Budući da smo ranije videli da je ukupan broj dostavljenih ugovora o prometu (111.028) veći od broja registrovanih ugovora (84.745) za 31%, zaključujemo da je tokom 2014 dostavljeno oko 28.000 ugovora o prometu stanova. Prema tome, 5.492 nepokretnosti u evidenciji NKOSK čine tačno jednu petinu tog broja.

Budući da NKOSK kod objavljivanja podataka ne pravi razliku između stanova i kuća, u nastavku ćemo pretpostaviti da se ti podaci dominantno odnose na stanove, budući da ta kategorija nepokretnosti značajno više učestvuje u strukturi prometovanih nepokretnosti. Tu tvrdnju takode možemo potkrepiti podacima RPN o tipu prometovanih nepokretnosti, prema kojima u strukturi

⁹⁷ Službeni glasnik RS br. 55/2004.

⁹⁸ U izveštajima RPN-a razlikuju se tri kategorije pravnih poslova: kupoprodaja, zakup i ostalo, pri čemu zakup ukupno učestvuje sa samo 1% u strukturi svih pravnih poslova. Kategoriju ostalo čine poklon, otkup, razmena i drugo.

stambenih objekata i posebnih delova objekata, stanovi čine 77% ukupnog broja, a kuće 23%.

Tabela 48 – Odnos prosečne vrednosti kvadratnog metra stambenog prostora prema evidenciji NKOSK i prosečnih cena stanova prema odlukama o porezu na imovinu izabranih opština i gradova

Novi Bgd	NKOSK	149,512				
	Samouprava	160,500	160,500	126,700	89,940	78,900
		Prva	1. ekstra poslovanja	Druga	Treća	Četvrta
Rakovica	NKOSK	112,203				
	Samouprava	89,940	78,900	70,640		
		Treća	Četvrta	Peta		
Voždovac	NKOSK	145,932				
	Samouprava	89,940	78,900	70,640	67,000	
		Treća	Četvrta	Peta	Šesta	
Savski Venac	NKOSK	176,112				
	Samouprava	160,500	210,000			
		Prva	1. ekstra stanovanja			
Zemun	NKOSK	129,353				
	Samouprava	126,700	89,940	78,900	70,640	67,000
		Druga	Treća	Četvrta	Peta	Šesta
Barajevo	NKOSK	42,189				
	Lokalna samouprava	67,000	55,000	40,000		
		Šesta	Sedma	Osma		
Kragujevac	NKOSK	102,962				
	Samouprava	100,826	93,725	72,329	69,329	69,329
		Ekstra zona	Prva	Druga	Treća	Četvrta
Paraćin	NKOSK	72,888				
	Samouprava	66,699	61,035	45,072	17,780	
		Prva	Druga	Treća	Četvrta	
Pećinci	NKOSK	55,661				
	Samouprava	50,347	32,650	25,000	20,000	
		Prva	Druga	Treća	Četvrta	

Izvor: podaci NKOSK i odluke JLSJLS; podaci NKOSK se odnose na transakcije iz 2014. godine, a prosečne cene lokalne samouprave su utvrđene krajem 2014. godine za 2015. godinu.

Intuitivno očekivanje u vezi sa vrednostima evidentiranim u NKOSK je da bi one trebalo da budu u blizini nivoa cena stanova u najatraktivnijoj zoni određene jedinice lokalne samouprave (budući da se najviše transakcija dešava u najskupljim zonama), odnosno na nešto nižem nivou od te vrednosti, imajući u vidu da podaci NKOSK uključuju i podatke o prometu stanova od kojih se ne nalaze svi u centru opštine ili grada. I zaista, prosečan odnos prosečne cene stanova prema evidenciji NKOSK i

prosečne cene za potrebe oporezivanja imovine u prvoj zoni iznosi 1,09. U pet od devet posmatranih opština slučajeva razlika između prosečne vrednosti koju je evidentirala NKOSK i prosečne cene utvrđene u najskupljoj zoni iznosi manje od 10%. Tačnije, prosečna cena koju je evidentirala NKOSK kod pet opština čini između 93% i 109% najskuplje cene stanova koju je utvrdila lokalna samouprava. U još jednom primeru (Pećinci) situacija je slična, sa tom razlikom da je prosečna cena NKOSK za 11% veća od prosečne cene koju je opština Pećinci utvrdila za prvu zonu. U preostala tri slučaja, razlike između dve vrednosti su osetnije, i to tako da prosečna cena koju je evidentirala NKOSK čini 63, 125 odnosno 162% cene koju je JLS utvrdila za najskuplju zonu.

U sledećem koraku smo stavili u odnos vrednosti iz evidencije NKOSK i prosečne cene stanova koju su lokalne samouprave utvrdile za sve zone. Prvi nalaz do koga dolazimo je da je prosečna cena koju je evidentirala NKOSK je za 37% veća od proseka koje su svih devet opština i gradova utvrdili u svim zonama.

Na osnovu ovih rezultata, čini se da je moguće izvesti nekoliko zaključaka:

- Prosečne cene stanova u evidenciji NKOSK su mnogo bliže prosečnim cenama u najskupljim zonama nego proseku za sve zone koje su utvrdile lokalne samouprave.
- Bliskost dva proseka nije rezultat potiranja pojedinačnih odnosa sa različitim predznacima. U pet od devet slučajeva je razlika između dve vrednosti manja od 10%, a u jednom slučaju je situacija granična (11%).
- U čak sedam od devet slučajeva je prosečna cena u evidenciji NKOSK veća od prosečne cene koju je JLS utvrdila za najskuplju zonu. Ovaj rezultat je donekle kontraintuitivan, jer smo očekivali da prosečne cene koje je evidentirao NKOSK budu bliske cenama koje je lokalna samouprava utvrdila za najskuplje zone, ali nešto manje od njih, zahvaljujući tome što se u evidenciji NKOSK nalaze i podaci o transakcijama u manje atraktivnim zonama koje moraju oboriti prosek. Činjenica da prosek evidentiran od strane NKOSK prednjači i u odnosu na prosečne cene utvrđene za najatraktivniju zonu jedinice lokalne samouprave najverovatnije **u** **z**uje na najmanje jednu od dve mogućnosti: a) da lokalne samouprave utvrđuju svoje **prosečne cene po zonama na nivou koji je** niži od nivoa na kome se nepokretnosti prometuju ili b) da je obuhvat najskupljih zona takav da uključuje i neke manje atraktivne delove, što utiče na snižavanje prosečne cene najatraktivnije zone.

Ovi rezultati, naročito kada ih uporedimo sa rezultatima poređenja vrednosti Poreske uprave i lokalnih samouprava u pogledu građevinskog zemljišta, pokazuju mnogo više predvidljivost i konzistentnosti. Smatramo da je razlog za to mnogo veći broj dostupnih podataka o prometu stanova nego što je slučaj kod građevinskog zemljišta.

7.5 Zaključna razmatranja o odnosu osnovice poreza na imovinu i tržišne cene nepokretnosti

Načinu utvrđivanja osnovice poreza na imovinu, a naročito odnosu između utvrđene osnovice poreza na imovinu i tržišne vrednosti nepokretnosti, smo posvetili veliku pažnju u ovom istraživanju. Razlog za to je ocena da adekvatnost sistema utvrđivanja iznosa poreske osnovice najdirektnije utiče ne samo na iznos naplaćenih sredstava od poreza na imovinu, već i na opštu pravičnost sistema oporezivanja imovine. U nastavku dajemo pregled rezultata ovih istraživanja i ukazujemo na određene opšte zaključke koje bi trebalo imati u vidu kada se daje ocena funkcionisanja sistema oporezivanja imovine i kada se razmatraju mogućnosti za njegovo unapređivanje:

1. Početna tačka u našem istraživanju su bili rezultati Centra za liberalno demokratske studije 2004. godine, koje i ovde ponavljamo u najsazetijem obliku: osnovica poreza na imovinu za stanove je oko 3,7 puta manja od tržišne vrednosti, za poslovni prostor 1,8 puta, dok je za kuće osnovica poreza na imovinu potcenjena 2,9 puta (Begović et al, 2004, str. 13).
2. Deset godina kasnije, istraživanje Fonda za razvoj ekonomske nauke daje nešto drugačije rezultate: ukupan zbir osnovice za porez na imovinu za 126 nepokretnosti iz uzorka iznosi 79,7% osnovice za porez na prenos apsolutnih prava. U pogledu medijane, iznos osnovice za porez na imovinu čini samo 55% osnovice za porez na prenos apsolutnih prava, dok je neponderisani prosek odnosa osnovice za porez na imovinu i osnovice za porez na prenos apsolutnih prava 69% (Arsić et al, 2014, str. 18). Osnovica poreza na imovinu naspram tržišne vrednosti nepokretnosti čini 61% u pogledu kuća, 34% u pogledu stanova i 57% u pogledu poslovnog prostora. Kada se radi o poljoprivrednom i šumskom zemljištu, osnovica poreza na prenos apsolutnih prava činila je samo 40% tržišne vrednosti tog zemljišta (osnovica poreza na imovinu za poljoprivredno i šumsko zemljište je bila toliko potcenjena da taj porez najčešće nije bio ni obračunavan).
3. Osnovica poreza na imovinu u najatraktivnijoj zoni u Smederevu zaostaje za procenom RGZ-a za najskuplju zonu za 31%, a u najjeftinijoj za 40%. Budući da je RGZ u Smederevskoj Palanci utvrdio samo jednu vrednosnu zonu za stanove, prosečna cena iz te evidencije je za 5% manja od prosečne cene koju je opština utvrdila za prvu zonu, ali je i za 25% veća od utvrđene cene za poslednju, četvrtu zonu. U Velikoj Plani prosečna cena koju je utvrdila opština za najvredniju zonu zaostaje 10% za prosekom cene iz evidencije RGZ-a, dok u najmanje vrednoj zoni zaostaje za čitavih 66%.
4. Poređenje iznosa koje su JLS utvrdile za građevinsko zemljište sa podacima republičke Poreske uprave o prosečnim cenama građevinskog zemljišta na uzorku devet opština, gradova i gradskih opština nije ukazao na postojanje čvrstog pravila, već više na arbitrarnost utvrđivanja ovih iznosa i u slučaju Poreske uprave i u slučaju JLS.
5. Vrednosti u evidenciji NKOSK su mnogo bliže prosečnim cenama lokalne samouprave u najskupljim zonama nego proseku za sve zone..

U svetlu ovih nalaza smatramo da imamo dovoljno osnova da sugerišemo sledeće zaključke:

Osnovica poreza na imovinu zaostaje za tržišnom vrednošću nepokretnosti. Obim zaostajanja prosečnih cena lokalne samouprave za aproksimacijom tržišnih cena je značajan. Iako podaci

ukazuju da se to zaostajanje u poslednjih 10 godina smanjilo, a donošenje suda o opštem obimu zaostajanja zbog razlika po osnovu vrsta nepokretnosti i zona nije moguće, prethodne analize ukazuju na to da se procena o opštem nivou zaostajanja prosečnih cena po zonama za utvrđivanje poreza na imovinu od 20% teško može nazvati preteranom. Na ovo zaostajanje utvrđenih prosečnih cena po zonama treba dodati i amortizaciju koja se naknadno primenjuje na prosečne cene da bi se došlo do osnovice poreza na imovinu.

Zaostajanje vrednosti koje utvrđuje lokalna samouprava za tržišnom vrednošću nepokretnosti je neujednačeno i po zonama i po vrstama nepokretnosti. Ovim se najdirektnije podrija načelo horizontalne pravičnosti oporezivanja – da imovina iste vrednosti treba da bude oporezovana u jednakom iznosu, odnosno načelo vertikalne pravičnosti - da se na imovinu veće vrednosti plaća veći iznos poreza. Podaci iz više izvora i različitih vremenskih perioda ukazuju da su stanovi kao vrsta nepokretnosti kontinuirano favorizovani, i to ne samo u odnosu na ne-rezidencijalne nepokretnosti, već i u odnosu na kuće. Građevinsko zemljište je primer vrste nepokretnosti kod koje prosečne cene koje utvrđuje lokalna samouprava ne samo da zaostaju za tržišnim cenama manje nego što je slučaj kod stanova, već imamo situacije kod kojih su cene koje utvrđuje lokalna samouprava iznad aproksimirane tržišne cene.

Dakle, imamo dovoljno dokaza za zaključak o značajnom opštem zaostajanju osnovice poreza na imovinu za tržišnom vrednošću kao i o neravnomernosti tog zaostajanja, naročito prema različitim kategorijama nepokretnosti, pri čemu se javljaju i slučajevi u kojima osnovica poreza na imovinu prevazilazi tržišnu vrednost nepokretnosti. To su karakteristike sistema oporezivanja imovine koje moramo okarakterisati kao izrazito nepovoljne. Na samom kraju ovog dela istraživanja treba ponoviti da se on odnosi na utvrđivanja osnovice poreza na imovinu za obveznike koji ne vode poslovne knjige u skladu sa načelom fer vrednosti.

8. Praksa utvrđivanja stopa poreza na imovinu i stope amortizacije

Prema Zakonu o porezima na imovinu odluku o stopi poreza na imovinu utvrđuje skupština JLS (član 11. stav 2) u okvirima koje utvrđuje Zakon. Kod poreskih obveznika koji ne vode poslovne knjige (fizičkih lica), stopa poreza na zemljište iznosi 0,3%. Za ostale nepokretnosti čija je poreska osnovica do 10 miliona dinara, stopa poreza na imovinu iznosi do 0,4%. Progresija kod poreskih obveznika koji ne vode knjige nastupa za vrednosti poreske osnovice preko 10 miliona dinara, i to od 0,4% do 2%, za deo poreske osnovice preko 50 miliona dinara. Poreska progresija se ne primenjuje u slučaju obveznika koji vode poslovne knjige i u pogledu zemljišta. U pogledu nepokretnosti poreskog obveznika koji vodi poslovne knjige, najviša dozvoljena stopa je uvek 0,4%, uključujući i za zemljište, što znači da se progresivno oporezivanje se ne primenjuje.

Tabela 49 – poreska progresija na primeru poreske osnovice utvrđene na nivou od 64 miliona dinara

Poreska osnovica	Iznos	Stopa	Iznos obaveze
Do 10 miliona din.	10,000,000	0,4%	40,000
Od 10 do 25 miliona din.	15,000,000	0,6%	90,000
Od 25 do 50 miliona din.	25,000,000	1%	250,000
Preko 50 miliona din.	14,000,000	2%	280,000
Ukupno: 64 miliona din.	64,000,000	1.03%	660,000

Izvor: obračun autora

Tabela 50 – Broj opština i gradova prema utvrđenom iznosu stope poreza na imovinu u 2015. godini

	Za obveznika koji vodi poslovne knjige	Prava na zemljištu kod obveznika koji NE vodi poslovne knjige	Za obveznika koji NE vodi knjige, sem na zemljište, na osnovicu < 10 miliona RSD	Progresivne stope, za obveznika koji NE vodi knjige, sem na zemljište		
				Na osnovicu od 10 do 25 miliona RSD	Na osnovicu od 25 do 50 miliona RSD	Na osnovicu preko 50 miliona RSD
Ukupno	88	88	88	87	87	87
Zakonski maksimum	78	42	46	74	76	76
Manje od zakonskog maksimuma	10	46	42	13	11	11
Procenat ispod zakonskog maksimuma	11%	52%	48%	15%	13%	13%

Izvor: podaci SKGO i kalkulacije autora

1

Tabela broj 52. ukazuje na nekoliko interesantnih činjenica. Najpre, jedinice lokalne samouprave u većinom broju slučajeva utvrđuju poreske stope u iznosu koji je manji od zakonskog maksimuma. Da se ne radi o malim umanjnjima stope (mada ima i takvih, kada su stope utvrđene na nivou od 0,37 i 0,38%, dok je zakonski maksimum 0,4%), treba reći da je više od 36% JLS utvrdilo stope poreza na imovinu za obveznike koji ne vode poslovne knjige na nivou od 0,3% ili manjem, što je umanjnje od 25 ili više procenata u odnosu na zakonski maksimum.

Druga činjenica koja je očigledna iz ove tabele je da su JLS mnogo „bolećivije“ prema fizičkim licima (obveznicima koji ne vode poslovne knjige) u odnosu na pravna lica. Čak četiri puta više opština je utvrdilo manje stope od zakonskog maksimuma za fizička (48%) nego za pravna lica (11%). Takođe, vidimo i da naše lokalne samouprave najmekše srce imaju za vlasnike zemljišta, budući da je 52% gradova i opština utvrdilo stope ispod zakonskog maksimuma za ovu vrstu nepokretnosti. Ovaj broj je značajno veći nego u 2014. godini, kada je 45% opština i gradova utvrdio manje stope za zemljište od zakonom utvrđenog najvišeg iznosa. Za ovakvu praksu u pogledu zemljišta možemo pretpostaviti da postoji dve vrste motivacije: prva je da se radi o vrsti socijalne politike, budući da su poreski obveznici često staračka domaćinstva sa malom platežnom sposobnošću; drugi, verovatno važniji razlog, je uvid lokalnih samouprava u haotičnost rezultata do kojih dovodi primena zakonskih rešenja u pogledu oporezivanja zemljišta, i, kao rezultat toga, njihov pokušaj da se ublaže potencijalni negativni efekti po obveznike.

U prilog ovome govori i broj opština koje su utvrdile stope amortizacije na nivou manjem od zakonom dozvoljenog maksimuma (1% u toku jedne godine, odnosno ukupno do 40%). Procenat opština koje su iskoristile zakonsko ovlašćenje da umanje stopu amortizacije ispod 1% godišnje je ispod 38%. Od opština koje su to učinile, skoro sve su smanjile stopu na 0,8%, što je veoma umereno smanjenje. Samo tri jedinice lokalne samouprave (manje od 4% gradova i opština iz uzorka) su se opredelile za veće smanjenje, utvrđujući stope amortizacije na nivou od 0,4 do 0,6. Nijedna JLS iz uzorka nije umanjila maksimalni kumulativni iznos amortizacije ispod 40%.

9. Poreski krediti

Zakon o porezima na imovinu u članu 38 utvrđuje poreske kredite. Najznačajnije umanjeno poreza na imovinu po ovom osnovu je to da se utvrđeni porez na stanu ili zgradi u kojoj stanuje obveznik umanjuje za 50%. Kao apsolutni maksimum ovog umanjeno utvrđen je iznos od 20.000 dinara. Dakle, ovde se radi u poreskom kreditu koji se ne odnosi na zemljište (čak i kada su na njemu izgrađeni objekti namenjeni stanovanju), niti za objekte koji nisu namenjeni stanovanju.

Tabela 51 – Efekti poreskog kredita na primeru tri različite visine poreske osnovice

Utvrđena vrednost nepokretnosti	6,000,000	10,000,000	64,000,000
Utvrđeni porez pre primene poreskog kredita	24,000	40,000	660,000
Efektivna stopa pre primene poreskog kredita	0.40%	0.40%	1.03%
Iznos poreskog kredita	12,000	20,000	20,000
Iznos poreske obaveze	12,000	20,000	640,000
Efektivna poreska stopa nakon primene poreskog kredita	0.20%	0.20%	1.00%

Izvor: obračun autora

Tabela 51 pokazuje efekte poreskog kredita na primeru osnovica u visini od 6, 10 i 64 miliona dinara. Poreski kredit je dat u skladu sa pretpostavkom da obveznik stanuje u nepokretnosti koja je predmet oporezivanja. Kako se vidi, utvrđeni porez se umanjuje za polovinu za osnovice do 10 miliona dinara, tako da je efektivna poreska stopa uvek 0,2%, odnosno dvostruko niža od nominalne. Međutim, na primeru poreske osnovice u visini od 64 miliona dinara efektivna stopa od 1% je za samo 0,03 procentna poena niža u odnosu na efektivnu stopu pre primene poreskog kredita (1,03%). Dakle, efektivna poreska stopa za sve iznose osnovice do 10 miliona dinara iznosi 0,2%, što je čak 5,15 puta manje od efektivne stope za osnovicu u iznosu od 64 miliona dinara.

Pored poreskog kredita koji se primenjuje za zgrade, odnosno star 39, u kojima stanuje obveznik, drugo, manje značajno, umanjeno utvrđenog poreza se odnosi na zgrade i stanove površine do 60 m², koji nisu na zemljištu u građevinskom području i ne daju se u zakup, a u kojima stanuju samo lica starija od 65 godina. Za te objekte Zakon utvrđuje umanjeno utvrđenog poreza za 75%.

Relativno usko definisan obim poreskih kredita u Zakonu o porezima na imovinu bi mogao da ukaže da je namera zakonodavca bila da se i druga umanjeno mogu utvrditi odgovarajućim aktom lokalne samouprave. Međutim, ovo nije slučaj. Kako je Ministarstvo finansija svojim mišljenjem potvrdilo, utvrđivanje 19 reskih umanjeno je zakonski prerogativ na koji lokalne samouprave 22 imaju pravo. Naime, odredbom člana 2. tačka 22) Zakona o budžetskom sistemu, utvrđeno je da se poreski rashodi, odnosno olakšice i oslobođenja od standardne 4 reske strukture, mogu uvoditi samo zakonima kojima se uvodi odgovarajući porez⁹⁹. Budući da Zakon o porezima na imovinu ne sadrži osnov da JLS može propisati oslobođenja od poreza na imovinu na svojoj teritoriji, ne postoji pravni osnov da grad, odnosno opština, svojim aktom utvrdi dodatne olakšice, odnosno oslobođenja¹⁰⁰.

4

⁹⁹ Prema odredbi člana 15. stav 2. Zakona o budžetskom sistemu, poreskim zakonom moraju biti utvrđeni predmet oporezivanja, osnovica, obveznik, poreska stopa ili iznos, sva izuzimanja i olakšice od oporezivanja, kao i način plaćanja poreza.

¹⁰⁰ Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-00202/2015-04 od 26.5.2015.

Ova nemogućnost da dodatno utiču na smanjivanje poreskih obaveza za pojedine kategorije obveznika, odnosno nepokretnosti, iako sprečava verovatne pojave voluntarizma i demagoškog pristupa upravljanju porezom na imovinu, pojedinim lokalnim samoupravama dolazi kao značajan ograničavajući faktor u vođenju politike javnih prihoda, jer su im opcije ograničene na izbor između nižih stopa za sve obveznike, odnosno najviših dozvoljenih stopa, takođe za sve obveznike. Ovaj suženi izbor je utoliko nezgodniji za lokalne samouprave kada se ima u vidu niz reformi koje su sprovedene u prethodnih nekoliko godina, a koje su kao rezultat imale značajno povećanje poreskih obaveza najvećeg broja obveznika. Već je izmenama Za⁷³ o porezima na imovinu 2010. godine učinjen značajan korak u tom pravcu smanjenjem stope amortizacije sa 1,5 na 0,8% i maksimalne amortizacije sa 70% na 40%, kao i smanjivanjem poreskog kredita sa ¹¹¹ na 50% (ali ne više od 20.000 dinara). Da bi se ublažio šok povećanja poreskih obaveza, tada je predviđeno da povećanje poreza na imovinu fizičkih lica za 2011. godinu u odnosu na 2010. godinu ¹¹⁰ može biti veće od 60%. Za 2012-tu (izbornu) godinu, propisano je bilo da poreska obaveza ne može biti veća od iznosa poreza za 2011. godinu. Kako u 2013. godini ovakvo ograničenje nije postojalo, došlo je do relativno značajnog povećanja poreskih obaveza za lica koja ne vode poreske knjige i do snažnijih negativnih reakcija javnosti u pogledu poreza na imovinu. Lokaln³⁴ samouprave na raspolaganju nisu imale mnogo drugih instrumenata sem da utvrde niže poreske stope za sve obveznike koji ne vode poslovne knjige, što je veći broj gradova i opština i učinio.

Sledeći impuls za istu meru (utvrđivanje stopa na nivou nižem od najviše dozvoljenog) došao je izmenama Zakona iz 2013. godine, kojima je propisano utvrđivanje iznosa poreske osnovice na osnovu prosečnih cena nepokretnosti po zonama i ukidanje koeficijenta kvaliteta objekta, čiji rezultat je dalje uvećanja iznosa utvrđenih poreskih osnovica. U isto vreme, upravljanje poreskim stopama je ostalo jedini, na zakonu zasnovani, način na koji lokalna samouprava može da pokuša da ublaži problematične efekte promene važećeg sistema oporezivanja imovine. Ograničenje pristupa prema kome se zakonska obaveza utvrđivanja vrednosti osnovice za određene kategorije nepokretnosti na nivou očigledno višem od tržišne balansira utvrđivanjem niže stope poreza je pre svega u tome što on ne omogućava lokalnim samoupravama da svojim merama adekvatno ciljaju one vrste nepokretnosti, odnosno kategorije obveznika, koji su više od drugih neopravdano pogođeni primenom propisa o oporezivanju imovine. Tako pogođenost određenih nepokretnosti višim efektivnim stopama u odnosu na druge nepokretnosti ostaje, a ukupan obim prihoda lokalne samouprave se smanjuje.

Utišak na osnovu ovog pregleda i ranijih razmatranja je da je nivo nedoslednosti u pogledu poreske politike republičkih vlasti u prethodnom periodu bio takav da se verovatno stalo na stanovište da bi omogućavanje lokalnoj samoupravi da sa svoje strane doprinese toj nedoslednosti samostalnim uvođenjem poreskih rashoda otvorilo Pandorinu kutiju iz koje niko ne zna šta bi moglo da se izrodi. Ovo bismo mogli smatrati i srećnom okolnošću, jer ograničavanje lo⁸⁹ samouprave da samostalno uvodi poreske rashode utiče na motivaciju gradova i opština da učine ono što je u njihovoj moći da sistemski urede odnose u vezi sa porezom na imovinu, umesto da parcijalnim merama, kao što je uvođenje poreskih olakšica za pojedine kategorije obveznika ili nepokretnosti, ublažavaju nepovoljne efekte opšteg modela oporezivanja imovine.

10. Izazovi naplate poreza na imovinu

Otpor plaćanju direktnih poreza je po pravilu veći nego u pogledu indirektnih, pre svega zbog veće vidljivosti direktnih poreza. Ovo je naročito slučaj kod poreza na imovinu. Za mnoge građane je ovo jedini porez čijeg plaćanja su zaista svesni. To dovodi do neprijateljskog stava prema porezu na imovinu, čime se umanjuje efikasnost njegove naplate). Ovi zaključci su u skladu sa istraživanjima koja ukazuju na takozvanu fiskalnu iluziju, odnosno pojavu da obveznici potcenjuju iznose poreza koje plaćaju ako su oni manje vidljivi, a time i omogućavaju da se nivo tih poreza podigne više nego što bi obveznici kao birači bili spremni da podrže kada bi znali prave iznose koje plaćaju¹⁰¹.

Sem značaja za bilansnu izdašnost poreza, stepen naplate najdirektnije utiče na pravičnost sistema oporezivanja imovine. Naime, sistemi u kojima su gotovo sve nepokretnosti evidentirane od strane poreske administracije i procenjene u skladu sa njihovom tržišnom vrednošću ne mogu proći test poreske pravičnosti ako nije obezbeđena gotovo potpuna naplata poreza¹⁰². Pored toga, istraživanja pokazuju i da ažurnost procene vrednosti nepokretnosti ima veliki značaj za efikasnost, efektivnost i pravičnost oporezivanja imovine (Gayer i Mourre, 2012, str. 4).

Prema odredbi 10. člana 2a stav 1. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, postupak koji utvrđuje ovaj zakon primenjuje se i na izvorne javne prihode JLS koje te jedinice utvrđuju, naplaćuju i kontrolišu u javnopravnom odnosu, kao i na sporedna poreska davanja po tim osnovama¹⁰³. Sistem utvrđivanja obaveze po osnovu 53. člaza na imovinu je u Srbiji prevashodno baziran na institutu poreske prijave. Poreski obveznici koji ne vode poslovne knjige imaju obavezu da poresku prijavu (na obrascu PPI-2) podnose prilikom nastanka i prestanka poreske obaveze (u roku od 30 dana) i ukoliko na prijavljenoj imovini dode do promene (do 31. januara poreske godine za promene iz prethodne godine). Poreski obveznici koji vode poslovne knjige, budući da plaćanje poreza vrše samooporezivanjem, poresku prijavu podnose svake godine (na obrascu PPI-1), najkasnije do 31. marta poreske godine, sa utv. 14. čl. tim porezom za tu godinu. (Treba primetiti da je poresku prijavu obveznik dužan da podnese i za imovinu za koju ispunjava uslove za poresko oslobođenje¹⁰⁴.)

Podnošenje poreskih prijava od strane obveznika svakako nije jedini osnov za utvrđivanje poreske obaveze. Kako Ministarstvo finansija svojim mišljenjem podučava JLS, „ako je za objekat nastala

¹⁰¹ Da ovo nije samo pretpostavka potvrđuje istraživanje koje su sveli Kabral i Hoksbi poredeći sredine u kojima je porez na imovinu vidljiviji obveznicima u odnosu na one sredine u kojima je manje vidljiv. Ovo poređenje je omogućila okolnost da je u pojedinim sredinama raširena praksa da se porez na imovinu plaća putem posebnih računa (eng. *escrow account*) koje korisnici kredita obezbeđenih zalogom (hipotekom) drže za potrebe plaćanja poreza na imovinu i osiguranja nepokretnosti koja je predmet oporezivanja, dok je u drugim sredinama ta praksa značajno manje zastupljena. Poređenja tih različitih sredina pokazuju da su obveznici koji porez na imovinu plaćaju putem posebnih računa (dakle ne plaćaju taj porez sami, već im se sredstva automatski prebacuju sa njihovog računa) manje svesni visine poreza koji plaćaju, dok su jedinice lokalne samouprave u kojima je plaćanje poreza na imovinu putem posebnih računa rašireno sklonije da utvrđuju više stope poreza nego one jedinice lokalne samouprave u kojima obveznici samostalno plaćaju porez na imovinu (Cabral, Hoxby, 2015, str. 30). Ovi nalazi su u skladu sa istraživanjima koja ukazuju na takozvanu fiskalnu iluziju, odnosno pojavu da obveznici potcenjuju iznose poreza koje plaćaju ako su oni manje vidljivi, a time i omogućavaju da se nivo tih poreza podigne više nego što bi kao birači bili spremni da podrže kada bi znali prave iznose koje plaćaju.

¹⁰² U tom smislu je jako ilustrativan primer Nemačke u kojoj je Savezni ustavni sud oglosio neustavnom odredbu zakona kojom je predviđeno oporezivanje prihoda od kamata, uz obavezu samih obveznika da prijave te prihode. Budući da veliki broj obveznika nije ispunjavao ovu zakonsku obavezu, a da nije postojao efikasan kontrolni mehanizam, Savezni ustavni sud je utvrdio da takav režim poreza narušava pravo na jednaki tretman onih obveznika koji plaćaju porez i proglasio zakon u tom delu neustavnim. Videti detaljnije u Popović, 2007, str. 116.

¹⁰³ Mišljenje Ministarstva finansija, br. 07-00-00456/2014-04 od 28.5.2014.

¹⁰⁴ Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-01031/2015-04 od 24.9.2015.

4

poreska obaveza, a obveznik nije podneo poresku prijavu ili je poresku prijavu podneo nepotpisanu, organ jedinice lokalne samouprave nadležan za utvrđivanje, naplatu i kontrolu poreza na imovinu ovlašćen je da poresku obavezu utvrdi na drugi propisani način (u postupku kontrole, na osnovu evidencija nadležnih organa, pribavljanjem informacija od konkretnog fizičkog lica ...)“¹⁰⁵. Dakle, lokalna poreska uprava može utvrditi obavezu i bez podne⁴ poreske prijave, na osnovu tere¹¹e kontrole, ili čak samo na osnovu kancelarijske kontrole¹⁰⁶. Pri tome treba imati u vidu da je teret¹⁰⁷ dokazivanja činjenica i²² kojima se zasniva postojanje poreske obaveze na nadležnom poreskom organu¹⁰⁷, ali i to da, prema članu 45. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, poreski obveznik i druga lica imaju obavezu davanja informacija od značaja za oporezivanje, a da nepružanje traženih informacija predstavlja poreski prekršaj.

10

Naplata utvrđenih poreskih obaveza može biti redovna ili vanredna (naplata koja se vrši ako dospela poreska obaveza nije plaćena do isteka roka iz opomene). Ako obveznik dospelu obavezu ne plati (odnosno ne plati je u celosti), lokalna poreska uprava mu izdaje opomenu, sa rokom plaćanja od pet dana od dana prijema. Sledeći korak je donošenje rešenja o prinudnoj naplati, za šta je takode nadležna lokalna poreska uprava.

Iskustvo pokazuje da su pravna lica kao poreski obveznici uredniji u plaćanju porez na imovinu. Podaci o stepenu naplate ovu sliku mogu donekle da zamagle, zbog činjenice da značajan deo nenaplaćenih potraživanja kod pravnih lica čine dugovanja privrednih subjekata koja su praktično prestala sa delatnošću, ili su u nekom postupku koji često dovodi do prestanka postojanja poreskog obveznika kao takvog (stečaja, likvidacije, privatizacije, restrukturiranja i sl). U ovom slučaju, po pravilu se radi o nenaplativim dugovanjima.

10.1 Stepene naplate poreza na imovinu

U ovom delu istraživanja se oslanjamo na relativno ograničene izvore podataka. Na jednoj strani su podaci donatorskih projekata koji sprovode aktivnosti unapređivanja administracije poreza na imovinu (pre svega ranije pominjani EU Progres i KWD projekti¹⁰⁸), a na drugoj strani su podaci na osnovu ankete predstavnika lokalnih poreskih uprava u sklopu istraživanja o efektima prvih pet godina decentralizovanog oporezivanja imovine (Arsić et al, 2012).

Podaci koje je su Arsić i drugi prikupili anketirajući predstavnike 92 poreske uprave gradova i opština u novembru 2012. godine, ukazuju da je poreska disciplina u pogledu poreza na imovinu (merena stepenom naplate, tj. odnosom naplaćenih i utvrđenih iznosa poreza na imovinu) relativno niska.

4

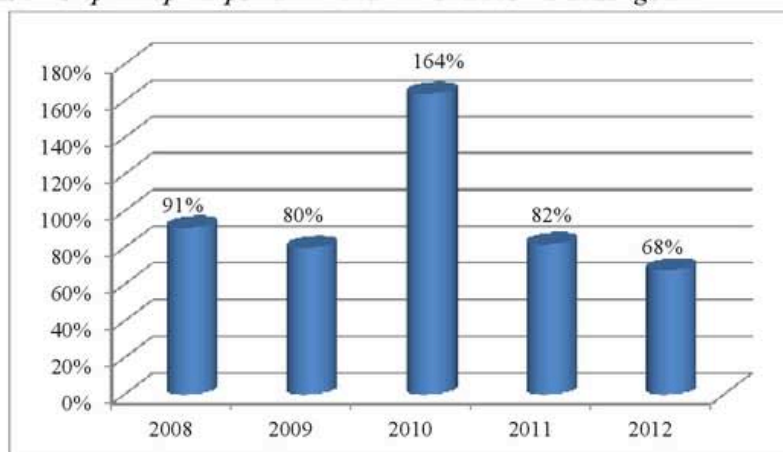
¹⁰⁵ Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-000929/2015-04 od 31. 8. 2015.

¹⁰⁶ Kancel⁹rska kontrola se vrši u prostorijama nadležnog poreskog organa, po pravilu nakon dostavljenog poziva obvezniku da dostavi poresku prijavu, odnosno druge podatke od značaja za utvrđivanje poreske obaveze. Kancelarijska kontrola se može obaviti sa ili bez prisustva stranke, a njen ishod je najčešće rešenje o utvrđivanju poreza na imovinu.

¹⁰⁷ Za činjenice od uticaja na smanjenje ili ukidanje poreza, teret dokazivanja je na poreskom obvezniku.

¹⁰⁸ U ovom delu istraživanja, oslanjamo se na javno dostupne periodične izveštaje ovih projekata, kao i na, od njih pribavljene, detaljnije podatke koji se tiču poreza na imovinu.

Grafik 4 – *Stepen naplate poreza na imovinu od 2008. do 2012. godine*



Izvor: Arsić et al, 2012, str. 38.

Interesantan je podatak o tome da je najviši stepen naplate poreza na imovinu bio u 2010. godini. Dve su okolnosti ključno doprinele ovakvom ishodu: značajan pad prihoda lokalne samouprave iz transfera i drugi izvora, zbog globalne finansijske krize, što je primoralo lokalne samouprave da veću pažnju posvete izvorima prihoda kojima samostalno upravljaju; druga okolnost je da je 2010. godina bila tačno na polovini intervala između dva izborna ciklusa (2008. i 2012. godine), što je snažnije angažovanje na kontroli naplate izvornih prihoda lokalne samouprave činilo politički prihvatljivijim.

U pogledu EU Progres projekta, raspoložemo sa podacima o iznosima obračunatog i naplaćenog poreza na imovinu u 2012. i 2010. godinu.

Tabela 52. – *Podaci o utvrđenom i naplaćenom porezu na imovinu u 11 opština južne i jugozapadne Srbije*

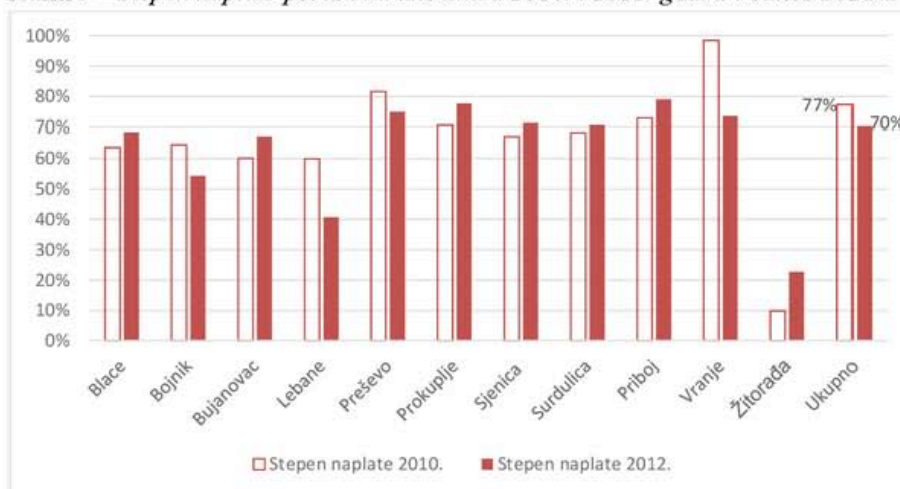
Opština	Utvrđeno 2010.	Utvrđeno 2012.	Naplaćeno 2010.	Naplaćeno 2012.
Blace	7,603,228	10,846,371	4,841,405	7,442,324
Bojnik	4,048,529	6,612,607	2,613,795	3,592,989
Bujanovac	14,299,000	17,137,626	8,599,000	11,526,076
Lebane	6,075,000	12,722,000	3,642,000	5,174,700
Preševo	7,487,063	9,233,000	6,113,333	6,926,000
Prokuplje	23,354,151	38,941,959	16,508,395	30,287,838
Sjenica	8,556,323	6,996,980	5,748,616	4,992,000
Surdulica	22,541,000	31,136,000	15,417,000	22,000,000
Priboj	16,642,000	25,427,000	12,139,552	20,100,000
Vranje	76,628,000	102,576,000	75,426,000	75,481,000
Žitorađa	9,010,000	7,768,000	889,000	1,768,000
Ukupno	196,244,294	269,397,543	151,938,096	189,290,927

Izvor: LTA Baseline vs Outcomes, 2014.

Tabela 52. pokazuje jedan solidan rast i utvrđenih i naplaćenih iznosa poreza u 2012. u odnosu na 2010. godinu. Iz navedenih podataka proizlazi da je ukupan iznos utvrđenog poreza u 2012. godini u odnosu na 2010. povećan za 37%. Što je još važnije, povećana je i naplata, i to ukupno za 25%. Ovaj rezultat bi bio i upečatljiviji da obim naplaćenih sredstava u Vranju, na koji otpada gotovo polovina naplaćenih sredstava u ovoj grupi opština, nije u 2012. godini ostao na gotovo istom nivou kao u 2010. Ovo potvrđuje i činjenica da je iznos naplaćenih sredstava od poreza na imovinu u 2012. u proseku povećan za 42% u odnosu na 2010.

U nastavku ćemo razmotriti da li je, i u kojoj meri, povećanje ukupno naplaćenih sredstava posledica i bolje naplate poreza na imovinu.

Grafik 5 – Step en naplate poreza na imovinu u 2010. i 2012. godini i odnos 2012/2010.



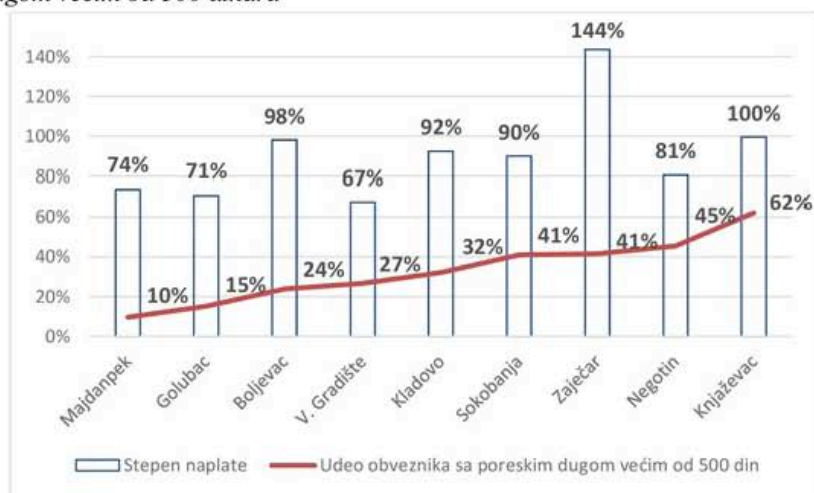
Izvor: LTA Baseline vs Outcomes, 2014.

Kako vidimo, step en naplate je relativno skroman i izrazito neravnomeran. U 2010. godini, step en naplate poreza na imovinu u Vranju je iznosio 98%, a u Žitоради samo 10%. Gledajući ukupno obračunat i naplaćen porez za svih 11 opština, step en naplate je solidan – naročito u 2010. godini, kada je iznosio 77%, ali i u 2012. sa 70%. Ovi rezultati su pod velikim uticajem Vranja, kao daleko najveće jedinice lokalne samouprave u ovoj grupi, koja ujedno ima izrazito visoki step en naplate u 2010, i vrlo solidan step en naplate u 2012. Međutim, kada pogledamo rezultate prema pojedinačnim jedinicama lokalne samouprave, slika izgleda manje svetla: medijana u 2010. iznosi 67%, a u 2012. godini 71%. Slično tome, prosečan step en naplate poreza na imovinu u 2010. je 65%, a u 2012. samo 64%. Ako uporedimo odnose step ena naplate po pojedinačnim jedinicama lokalne samouprave u 2012. i 2010. godini, naći ćemo blago poboljšanje – medijana step ena naplate u 2012. godini naspram step ena naplate u 2010. godini je 1,06. Ipak, ovakav rezultat sigurno ne može biti u većoj meri odgovoran za povećanje obima naplaćenih sredstava od poreza na imovinu, tako da taj efekat moramo pripisati povećanju obuhvata i izmenama u načinu utvrđivanju iznosa poreske osnovice.

Jedan od razloga zbog koga podatke o step enu naplate poreza na imovinu moramo uzeti sa oprezom je taj da nam ti podaci ne govore koji deo obračunatog poreza na imovinu za određenu godinu je plaćen u toj godini, već samo daje odnos ukupno obračunatog i naplaćenog poreza na imovinu u

određenoj godini. U praksi se dešava da porez obračunat u jednoj godini biva plaćen u sledećoj, ili nekoj od narednih godina. Zbog toga je moguće da se u jednoj godini naplati više sredstava od poreza na imovinu od ukupnog iznosa poreskih rešenja donetih za tu godinu, odnosno da stepen naplate bude veći od 100%. Upravo na tu situaciju se naišlo prilikom realizacije projekta KWD u devet opština istočne Srbije. Da bi se taj problem uzeo u obzir, prikupljeni su podaci o još jednom indikatoru poreske discipline u toj opštini – o udelu obveznika sa poreskim dugom većim od 500 dinara u odnosu na ukupan broj obveznika.

Grafik 6 – *Stepen naplate poreza na imovinu u 2104. godini i procenat obveznika sa poreskim dugom većim od 500 dinara*



Izvor: KWD indikatori, 2015.

Grafik 6 pokazuje da mogu koegzistirati relativno visoki iznosi stepena naplate i vrlo visoki procenti obveznika poreza sa značajnijim poreskim dugom. Ovo ukazuje da potreba za unapređenjem poreske discipline i te kako postoji. U tom smislu, jako su indikativni podaci koje je FREN prikupio krajem 2012. godine o aktivnostima na obezbeđivanju naplate obaveza po osnovu poreza na imovinu. Ključni pokazatelji koji su korišćeni su broj izdatih poreskih opomena i broj pokrenutih prinudnih naplata.

Tab. 53 - Opomene, prinudna naplata i stepen naplate poreza na imovinu

Godina		2009.	2010.	2011.	2012.
Broj izdatih opomena na 1.000 poreskih rešenja	Fizička lica	315	223	117	181
	Pravna lica	410	487	446	406
Broj pokrenutih prinudnih naplata na 1.000 poreskih rešenja	Fizička lica	4.1	5.4	5.0	4.8
	Pravna lica	169	220	230	158
Naplaćena sredstva u odnosu na zaduženje	Fizička lica	77%	81%	72%	64%
	Pravna lica	88%	88%	87%	77%

Izvor: Arsić i drugi, 2012, str. 39.

Tabela 53 pokazuje koliko varira agilnost lokalnih poreskih vlasti u naplati sopstvenih prihoda i kako to utiče na stepen naplate. Vidimo kako je 2010. godina bila godina najveće agilnosti lokalnih poreskih administracija, što se reflektovalo i na stepen naplate u toj godini. Najmanju aktivnost beležimo u 2012, koja je, da podsetimo, bila izborna godina. Efekti nisu izostali i te godine, koja je i u kategoriji fizičkih i kategoriji pravnih lica bila najslabija od posmatrane četiri u pogledu stepena naplate poreza na imovinu.

Smatramo da je i u ovom pogledu korisno ukazati na značajnu razliku u tretmanu fizičkih i pravnih lica od strane lokalnih poreskih uprava. I u broju izdatih opomena i u broju pokrenutih prinudnih naplata, fizička lica su u privilegovanom položaju u odnosu na pravna, odnosno ređe su predmet pažnje lokalnih poreskih vlasti. Teško je reći da li je ovo više posledica lakše sprovodivosti prinudne naplate u slučaju pravnih lica u odnosu na fizička, ili se radi o političkoj neuputnosti pokretanja takvih postupaka spram fizičkih lica. Šta god bio uzrok, kao rezultat takve prakse lokalnih poreskih uprava, stepen naplate kod fizičkih lica je znatno niži nego kod pravnih – razlika je čak 13 procentnih poena.

10.2 Kapaciteti lokalnih samouprava za naplatu poreza na imovinu

Lokalne poreske uprave u potpunosti administriraju (utvrđuju, kontrolišu i naplaćuju) porez na imovinu i lokalne komunalne takse, a u pojedinim slučajevima i samodoprinos i naknadu za zaštitu i unapređenje životne sredine¹⁰⁹.

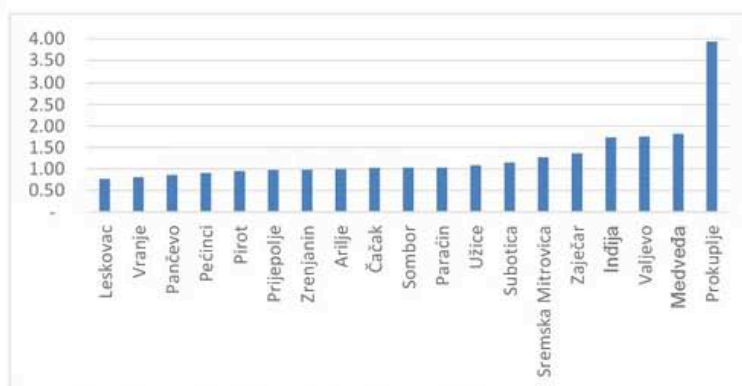
Za obavljanje ovih poslova, formiraju se organizacione jedinice u okviru uprave opštine, odnosno grada, u formi uprave, odeljenja ili odseka za utvrđivanje i naplatu javnih prihoda, odnosno kao jedinice lokalne poreske administracije. Kao varijacija u pogledu naziva ovih organizacionih jedinica, javlja se i izraz „služba“. Kada je lokalna poreska uprave deo šire organizacione jedinice un¹⁰⁸ opštinske, odnosno gradske uprave, najčešće je organizovana kao deo uprave (ili odeljenja) za finansije i lokalnu poresku administraciju. U manjim opštinama, lokalna poreska administracija je često deo odeljenja za privredu i finansije.

¹⁰⁹ Do kraja 2013. godine (a u manjoj meri i kasnije, zbog zaostalih obaveza), gradovi i opštine su naplaćivali i naknadu za korišćenje građevinskog zemljišta.

Jedan od ključnih izazova za lokalne samouprave pri preuzimanju nadležnosti za naplatu poreza na imovinu je bilo obezbeđivanje odgovarajućeg kadra za izvršavanje poslova koji su sa tim povezani. Gradovi i opštine su i pre preuzimanja ove nadležnosti imali organizacione jedinice koje su se bavile naplatom izvornih prihoda, ali je preuzimanje odgovornosti za naplatu poreza na imovinu bila nova vrsta izazova. Problem obezbeđivanja odgovarajućeg kadra je u većini opština rešavan preuzimanjem određenog broja do tada zaposlenih u republičkoj Poreskoj upravi.

Prema rezultatima izveštaja Projekta ekonomskog razvoja opština koji je tokom 2009. i 2010. godine pružao podršku većem broju gradova i opština (22 jedinice lokalne samouprave) za unapređenje administriranja poreza na imovinu, broj zaposlenih u lokalnim poreskim upravama se kretao od 2 do 17.

Grafik 7 – Broj zaposlenih na 10.000 stanovnika u 19 partnerskih opština MEGA projekta u 2010. godini

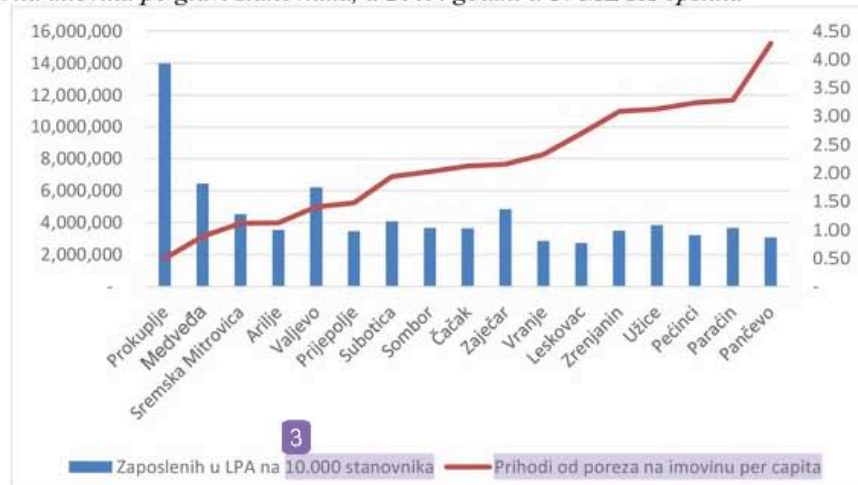


Izvor: Development of Property Registers, 2010, str. 63.

Prosečan broj zaposlenih u lokalnim poreskim upravama je iznosio 1,29 na 10.000 stanovnika, dok je medijana bila 1,03 zaposlenih na 10. 000 stanovnika. Ovaj pokazatelj je prilično ujednačen ³ od velike većine opština i gradova iz uzorka. Naime, kod više od 40% opština iz ove grupe je broj zaposlenih u lokalnim poreskim upravama na 10.000 stanovnika u rasponu od plus ili minus 10% u odnosu na medijanu.

Na uzorku od 17 opština i gradova, bili smo u prilici i da uporedimo odnos naplaćenih sredstava ³ od poreza na imovinu po glavi stanovnika i broja zaposlenih u lokalnim poreskim upravama.

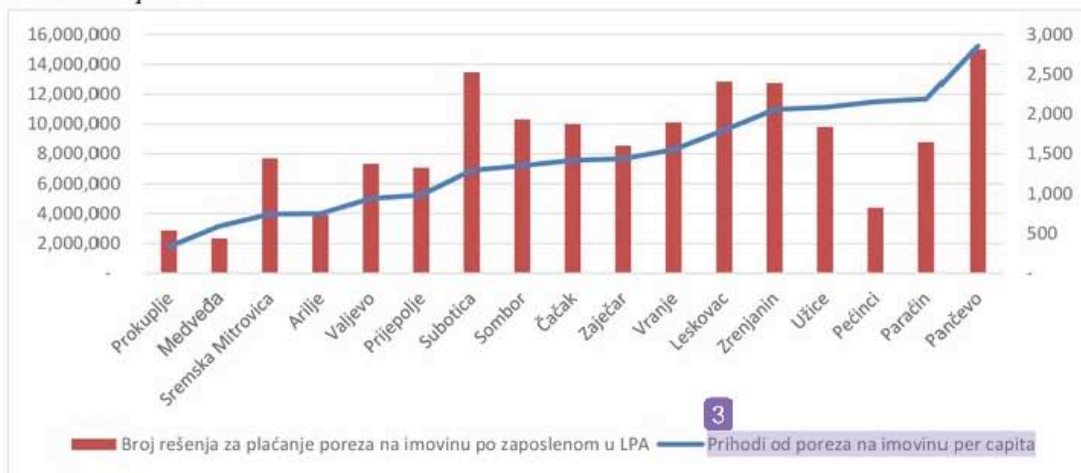
3
 Grafik 8 – Broj zaposlenih u lokalnim poreskim upravama na 10.000 stanovnika i prihodi od poreza na imovinu po glavi stanovnika, u 2009. godini u 17 MEGA opština



Izvor: Development of Property Registers, 2010, str. 63.

3
 Grafik 8 ukazuje na obrnutu srazmeru između broja zaposlenih u lokalnim poreskim upravama i naplaćenih prihoda od poreza na imovinu prema broju stanovnika. Kako nema osnova da verujemo da veći broj zaposlenih u lokalnim poreskim upravama dovodi do manje naplaćenih prihoda, možemo zaključiti da načelo ekonomije obima i u ovom pogledu ima primenu, pa najnepovoljniji odnos između broja zaposlenih u lokalnim poreskim upravama i obima naplaćenih sredstava imaju opštine 107 malim brojem obveznika, u kojima su „fiskni troškovi“ poreskih organa relativno visoki. Drugi zaključak koji se nameće je da veće i ekonomski razvijenije opštine imaju veće prihode od poreza na imovinu po glavi stanovnika zahvaljujući snažnijoj poreskoj osnovici, bez obzira što se možda ne ističu u broju zaposlenih u lokalnim poreskim upravama. Zaključak o značaju ekonomije obima potvrđuje i sledeći grafik.

3
Grafik 9 – Broj rešenja po zaposlenom u LPA i prihodi od poreza na imovinu per capita u 17 MEGA opština



Izvor: Development of Property Registers, 2010, str. 63.

Kako se vidi, lokalne samouprave u kojima su zaposleni u lokalnoj poreskoj upravi opterećeni najmanjim brojem predmeta nisu one koje uspevaju da naplate najviše sredstava od poreza na imovinu po glavi stanovnika. Tačnije, obrnuto je slučaj – Pančevo, u kome su zaposleni u lokalnoj poreskoj upravi proporcionalno najviše opterećeni, ima najbolje rezultate u pogledu iznosa naplaćenih sredstava po glavi stanovnika; i obratno – u Prokuplju, u kome su zaposleni u lokalnoj poreskoj administraciji posle Medveđe opterećeni najmanjim brojem predmeta, ukupan iznos naplaćenih sredstava po glavi stanovnika je najmanji u posmatranoj grupi opština. Vredi naglasiti i razlike koje uočavamo u pogledu broja predmeta po jednom zaposlenom u lokalnoj poreskom administraciji. U Medveđi taj broj iznosi samo 436, a u Pančevu 2.812. Prosek i medijana ovog odnosa su vrlo bliski i iznose nešto više od 1.600 predmeta (odnosno rešenja o utvrđivanju obaveze plaćanja poreza na imovinu) po zaposlenom u lokalnoj poreskoj upravi.

Pitanjem kapaciteta lokalnih poreskih uprava za naplatu poreza na imovnu se bavilo i istraživanje FREN-a iz 2012. godine. Podaci o broju zaposlenih u lokalnim poreskim upravama na 10.000 stanovnika do kojih se došlo 3 prvom istraživanju na osnovu ankete među predstavnicima lokalnih poreskih vlasti su se kretali od 1,13 (u Beogradu) do preko pet (u opštinama Čičevac, Veliko Gradište i Trgovište). Prosečan broj zaposlenih u LPA koje su odgovorile na anketu iznosi 1,67 na 10.000 stanovnika (Arsić et al, 2012, str. 40). To je nešto veći broj nego što su pokazali podaci projekta MEGA (naročito kada imamo u vidu da je medijana kod MEGA opština 2010. bila 1,03, dok je medijana na osnovu podataka iz ankete FREN-a 2,3). Pretpostavljamo da je ovo makar delom rezultat protoka perioda od dve godine između dva istraživanja, tokom koga se određeni broj opština kadro3ki ojačao za potrebe oporezivanja imovine. Istraživanje FREN-a takođe ukazuje na nepostojanje značajne veze između broja zaposlenih u LPA i iznosa prihoda od poreza na imovinu. Posebno je interesantan podatak iz ovog istraživanja prema kome je u malim i nerazvijenim opštinama 3 naplaćeni prihod od poreza na imovinu po jednom zaposlenom u lokalnoj poreskoj upravi oko 200.000 dinara godišnje (manje od njegove godišnje bruto zarade), dok u velikim gradovima iznosi i po nekoliko desetina miliona dinara. Prosek za opštine koje su odgovorile na anketu u ovom delu je iznosio gotovo 14 miliona dinara (Arsić et al, 2012, str. 42). Ovakvo stanje je

posledica postojanja značajnih fiksnih troškova administriranja poreza na imovinu, kao i činjenice da je poreska osnovica u velikim jedinicama lokalne samouprave značajno vrednija u odnosu na male i nerazvijene opštine.

3REN se posebno bavio efektima privremenog i povremenog angažovanja lica u sklopu sprovođenja posebnih kampanja usmerenih na registrovanje neevide3iranih nepokretnosti i unapređenje naplate poreza na imovinu. Kako se navodi u istraživanju, „Dok su prihodi u 2011. u odnosu na 2006. realno veći za 22% za sve jedinice lokalne samouprave bez Beograda, u ovih 8 opština koje su privremeno angažovale dodatna lica prosečan rast prihoda od poreza na imovinu iznosi 54%“ (Arsić et al, 2012, str. 41). Prema podacima istog istraživanja, pored osam opština iz uzorka koje su angažovale lica za popis nepokretnosti za potrebe c3rezivanja imovine u 2011. godini, još 10 anketiranih opština je taj metod primenilo u 2012, što je i dalje bilo manje od jedne četvrtine ukupnog broja anektiranih opština. Zato vredi navesti nalaz iz izveštaje EU Progres projekta o tome da je tokom samo dve godine sprovođenja ovog projekta, između ostalog zahvaljujući proširenju poreske osnovice angažovanjem popisivača na principu obavljanja privremenih i povremenih poslova, na osnovu investicije od 129.000 evra, povećan obim naplaćenih sredstava za 690.880 evra, odnosno za 47% (EU Progres, 2014, str. 27). Među rezultatima koji se navode u završnom izveštaju tog projekta je i povećanje obima obračunatog poreza na imovinu za 45% kao i povećanje obima naplaćenog iznosa poreza na imovinu za 52% (EU Progres, 2014, str. 94). Ovo ukazuje da agilnije popisivanje nepokretnosti ima efekte i na smanjenje poreske evazije, odnosno povećanje naplate poreza na imovinu – između ostalog i zahvaljujući kampanjama obaveštavanja javnosti o važnosti ovog poreza i o namenama za koje se koriste sredstva naplaćena od njega.

Drugo ključno pitanje u pogledu kapaciteta lokalne samouprave za administriranje poreza na imovinu, pored kadrovske opremljenosti, je bilo pitanje informatičke opremljenosti. U ovom trenutku, sve lokalne samouprave imaju određenu softversku platformu za administriranje lokalnih prihoda. Oko 85% gradova i opština koriste rešenje koje je sredstvima Nacionalnog investicionog plana razvio Institut „Mihajlo Pupin“, samo tri-četiri opštine koriste samostalna informatička rešenja, dok ostatak lokalnih samouprava koristi softver kompanije MEGA (Nićiforović i Holcinger, 2014, 2014, str. 8). Ova solidna informatička opremljenost čini rezultate koje postižu lokalne poreske uprave značajno boljim nego što bi bili inače.

11. Rezultati decentralizacije poreza na imovinu u Srbiji od 2006. godine

Porez na imovinu je dobio karakter lokalnog poreza nakon 2006, kada je donet Zakon o finansiranju lokalne samouprave. Taj zakon je utvrdio nadležnost jedinice lokalne samouprave za određivanje poreske stope (do zakonom propisanog najvišeg iznosa) i za naplatu ovog poreza. Možemo slobodno reći da je početkom primene ovih odredbi otvorena nova era za porez na imovinu u Srbiji. Ipak, taj prelaz sa centralnog na lokalni porez nije bio ni brz ni jednostavan, jer je izmenu zakonskog okvira tek trebalo da prati stvaranje kapaciteta na lokalnom nivou za administriranje ovog poreza. Možda još važnije, odluka da se „prigrli“ nadležnost za naplatu poreza na imovinu je za opštinska rukovodstva podrazumevala i spremnost da se prihvati politički teret odgovornosti za utvrđivanje i sprovođenje politike oporezivanja imovine, za šta svi gradonačelnici nisu bili podjednako spremni. Reklo bi se da se, na primeru načina na koji su upravljali preuzimanjem nadležnosti za upravljanje porezom na imovinu, da je postojao značajan broj lokalnih rukovodstava koja bila sklonija da im najveći deo prihoda dolazi od ustupljenih poreza i transfera, makar i po cenu manjeg obima prihoda, nego da moraju sami da oporezuju svoje sugrađane.

11.1 Prenošnje jedinicaama lokalne samouprave nadležnosti za upravljanje porezom na imovinu

Kao jedan od prvih zadataka po utvrđivanju nadležnosti lokalne samouprave za naplatu poreza na imovinu, trebalo je utvrditi organizacionu strukturu za izvršavanje tih poslova. Za mnoga opštinska rukovodstva ovo je bila prva prilika da se upoznaju sa tim šta sve obuhvataju poslovi naplate poreza na imovinu. Kada je ova etapa završena, mogla se videti raznolikost organizacionih oblika u ovoj oblasti, koja se, kako smo već naveli, zadržala i do danas, tako da je u nekim jedinicama lokalne samouprave moguće sresti uprave javnih prihoda, a negde odeljenja lokalne poreske administracije ili odseke, u okviru odeljenja za finansije, koji su nadležni za naplatu izvornih prihoda lokalne samouprave. Vremenom su svi ti organizacioni oblici poprimili neformalni generički naziv „lokalne poreske administracije“.

Angažovanje lokalnih službenika na poslovima naplate poreza na imovinu je bilo poseban izazov, jer je trebalo da u opštinske, odnosno gradske, organe uprave budu delom preuzeti iz organizacionih jedinica republičke Poreske uprave koje su se do tada bavile tim porezom, a delom iz drugih javnih službi čiji je osnivač lokalna samouprava. Kako su opštine i gradovi prevazilazili problem popunjavanja svojih novih organizacionih jedinica zaposlenima, tako ih je sačekivao novi – izrada baze podataka koja bi služila za naplatu poreza na imovinu. U tom trenutku republički organi nisu imali ni dovoljno jasno utvrđenu obavezu, a pogotovo nisu imali praksu, dostavljanja lokalnim poreskim upravama podataka o prihodima za utvrđivanje obaveze plaćanja poreza. U tim mesecima, ključno je bilo angažovanje stalne konferencije gradova i opština na zastupanju interesa lokalnih samouprava, čijim angažovanjem je obezbeđeno da se sredstvima Nacionalnog investicionog plana finansira izrada jedinstvenog informacionog sistema za administriranje izvornih prihoda lokalne samouprave.

Sve je to dovelo do činjenice da su lokalne samouprave neravnomernom dinamikom preuzimale poslove naplate poreza na imovinu i da je u prvom periodu postojala podela na opštine koje su težile da što pre preuzmu ovu nadležnost i one kojima nije smetalo da republička Poreska uprava nastavi da obavlja taj posao za njih, makar još neko vreme. (U tom pogledu, treba napomenuti da su

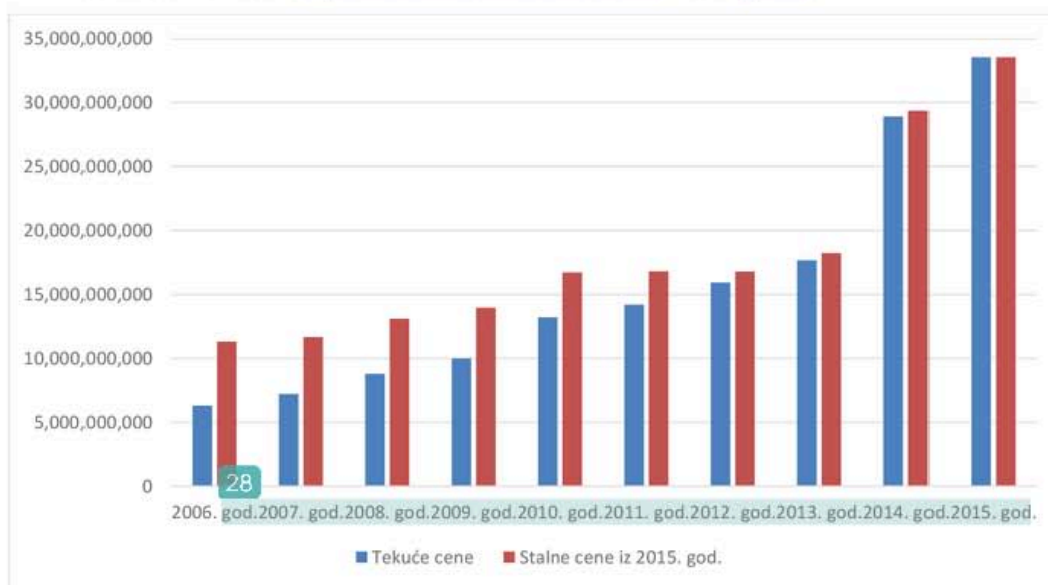
na kraju svi gradovi i opštine u zakonskom roku preuzeli posao naplate poreza na imovinu od Republike.)

U 2007. godini je samo pet lokalnih samouprava (Beograd, Kragujevac, Vranje, Vrnjačka Banja i Žabari) preuzelo naplatu poreza na imovinu, a i one su to učinile tek krajem godine. Razlog za to je kasno uspostavljanje baza podataka obveznika (u septembru) lokalnim samoupravama od strane Poreske uprave. Kao posledica toga, većina poreskih rešenja u pet gradova i opština uručena je obveznicima tek 2008. godine (Arsić et al, 2012, str. 24). Takođe, treba imati u vidu da je i u toku 2008. godine samo 42 jedinice lokalne samouprave preuzelo nadležnost za naplatu poreza na imovinu. Zato smatramo opravdanim da se 2008. godina smatra prvom godinom decentralizovanog poreza na imovinu.

11.1.1 Finansijski efekti decentralizacije poreza na imovinu

Poznata krilatica o krivi učenja, koja ukazuje da je rezultat uvođenja temeljnih reformi u neki sistem najčešće pad efikasnosti u početnom periodu sprovođenja, po pravilu je tačna i u pogledu reformi naplate javnih prihoda. Ipak, u pogledu poreza na imovinu, ovog početnog pada efikasnosti nije bilo. Kako podaci pokazuju, prihodi od poreza na imovinu od 2006. godine neprekidno rastu, i to ne samo u tekućim, već i u stalnim cenama. (Izuzetak je samo 2012. godina, kada je takođe zabeležen rast prihoda u tekućim cenama, ali u stalnim cenama nije održan nivo iz 2011. godine.)

Grafik 10 – Prihodi od poreza na imovinu od 2006. do 2015. godine

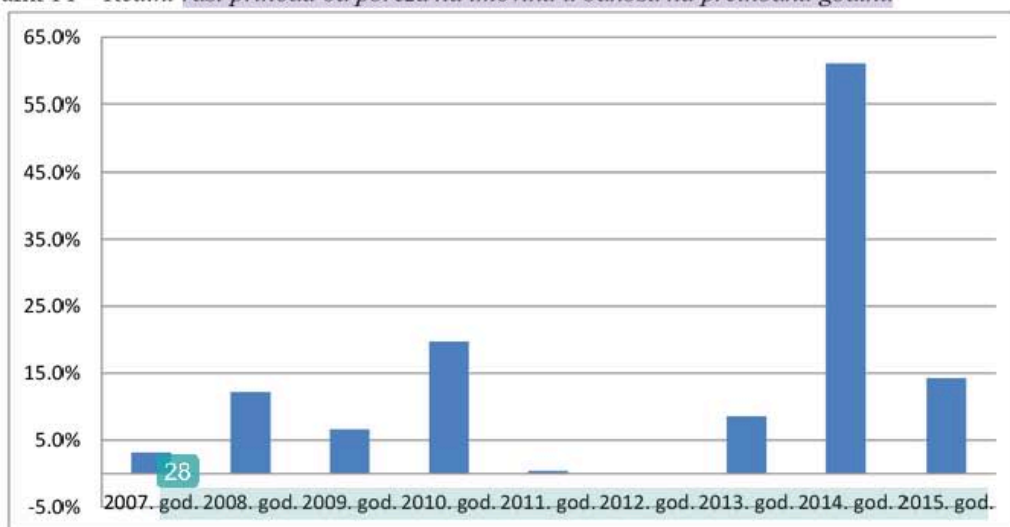


Izvor: Podaci Uprave za trezor

Kako Grafik 10 pokazuje, za devet godina su se prihodi od poreza na imovinu realno uvećali gotovo tri puta. Iako je najveći deo tog rasta vezan za početak primene novog načina obračuna poreske osnove u 2014. godini, performanse ovog poreza su i pre ove reforme bile više nego

respektabilne. Naime, između 2006. i 2013. godine, ostvaren je realni rast od 61%. Dakle, i u tih sedam godina je prosečan rast prihoda ¹⁰⁶ lno iznosio gotovo 9%%. Kada se u obzir uzme i impresivan rast iz 2014. godine (realno povećanje od 61% u odnosu na prethodnu ³ godinu), koji je, smanjenim intenzitetom, nastavljen i u 2015. godini (realni rast od 14%), prosečno godišnje uvećanje prihoda od poreza na imovinu u posmatranom devetogodišnjem periodu iznosi čak 21,8%. Ovi rezultati su utoliko značajniji kada imamo u vidu da koincidiraju sa periodom globalne ekonomske krize koja je, kao jedan od efekata, imala i osetno smanjenje vrednosti nepokretnosti u našoj zemlji. Zato ćemo u nastavku najpre videti kako se kretao međugodišnji rast prihoda od poreza na imovinu, a zatim ćemo predstaviti prihode od poreza na imovinu u funkciji bruto domaćeg proizvoda.

³
Grafik 11 – Realni rast prihoda od poreza na imovinu u odnosu na prethodnu godinu



Izvor: podaci Uprave za trezor

Grafik 11 jasno pokazuje neravnomernost rasta prihoda od poreza na imovinu. Objašnjenja za to ima više i sigurno je da se ona razlikuju od godine do godine. Izmene pravnog okvira objašnjavaju neka kretanja (pre svega nagli skok prihoda u 2014. godini). Ostala objašnjenja imaju veze sa kretanjima u opštem obimu prihoda gradova i opština, kako ćemo videti kasnije, sa stanjem javnih finansija i obimom ekonomskih aktivnosti i tako dalje. Iako vremenske serije kojima raspolažemo nisu dovoljne za donošenje definitivnih zaključaka, podaci koje predstavljamo ukazuju da i izborni ciklusi verovatno utiču na obim naplaćenih prihoda, pre svega tako što tokom izbornih, odnosno predizbornih godina, opadaju poreski naponi JLS.

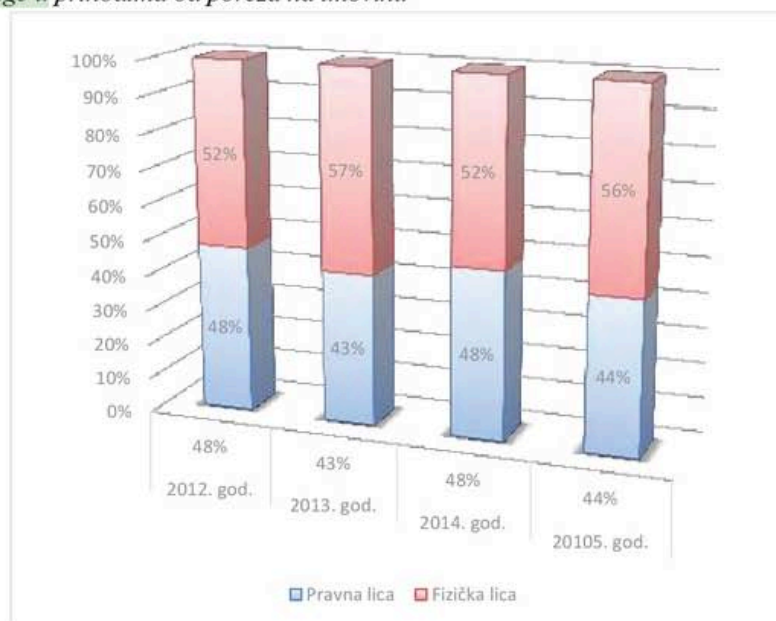
²⁷
Sada ćemo pažnju posvetiti kretanju odnosa između naplaćenih prihoda od poreza na imovinu i bruto domaćeg proizvoda, od decentralizacije poreza na imovinu 2006. godine, do 2015. godine.

Porez na imovinu je za devet godina prešao veliki put u poređenju sa kretanjem bruto domaćeg proizvoda. Dok je BDP u tom periodu realno porastao za 7,7%, porez na imovinu je uvećan za 196%. Udeo poreza na imovinu u BDP-u se povećao sa 0,31% u 2006. godini na ⁶ 0,84% u 2015-oj, što je povećanje od 2,75 puta. Međutim, i ovde treba podsetiti na prosečno učešće prihoda od

poreza na imovinu u BDP-u zemalja OECD-a od oko jednog procenta. Dakle, i sa rastom od 0,31% do 0,84% za osam godina, još uvek ima prostora za rast prihoda od ovog poreza, a da se ne izade iz okvira reda razvijenih zemalja.

Jedno od važnih pitanja za razumevanje ovog značajnog uvećanja iznosa prihoda od poreza na imovinu se tiče toga na čiji račun je to povećanje postignuto. Ovo naročito u kontekstu prakse za koju smo videli da je raširena i u razvijenim zemljama, da se pokušava prebaciti teret obezbeđivanja javnih prihoda sa građana (fizičkih lica) na privr⁶ (pravna lica). Ni Srbija u ovom pogledu nije bila izuzetak. Prema podacima za 2002. godinu, prihodi od poreza na imovinu od pravnih lica su činila 58% prihoda, a od fizičkih 42% (Begović et al, 2003, str. 127). Trinaest godina kasnije, stanje je gotovo dijametralno suprotno⁷⁷.

Grafik 12 – Učešće obveznika koji vode poslovne knjige naspram obveznika koji ne vode poslovne knjige u prihodima od poreza na imovinu



Izvor: Podaci Uprave za trezor

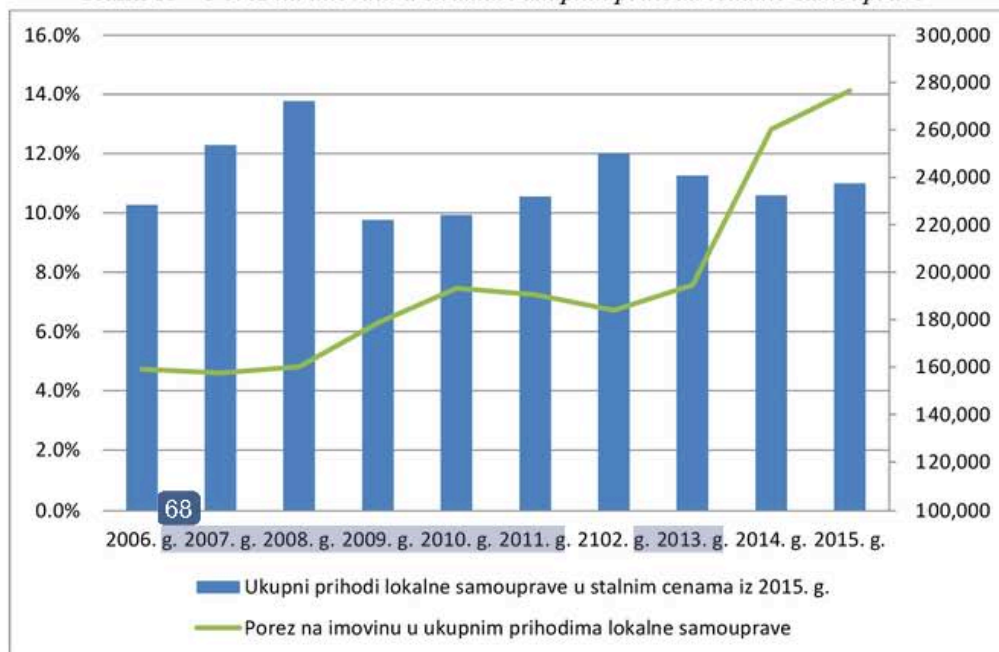
Izuzetno je važan nalaz da u strukturi prihoda od poreza na imovinu fizička lica danas učestvuju sa većim udelom od pravnih lica, iako je, ne tako davno, suprotno bilo slučaj. To znači da su domaćinstva podnela značajno veći deo tereta ukupnog povećanja prih¹⁰⁴ od poreza na imovinu. Ako pretpostavimo da je i u 2006. godini odnos naplaćenih prihoda od poreza na imovinu između fizičkih i pravnih lica bio sličan kao i u 2012. godini (42 prema 58%), dolazimo do toga da je u periodu između 2006. i 2014. godine poreska obaveza fizičkih lica povećana 3,4 puta, a pravnim licima samo 2,3 puta.

Sledeće pitanje koja nas interesuje se tiče uč¹³⁷ poreza na imovinu u ukupnim prihodima sektora lokalne samouprave¹¹⁰. Sa značajnim rastom prihoda od poreza na imovinu u apsolutnim iznosima, očekujemo da raste i njihov značaj u strukturi ukupnih prihoda lokalne samouprave, sem ako

²⁷ Podaci koji slede se odnose na ukupne prihode lokalne samouprave, ali ne i na ukupna primanja. Razlika se odnosi na primanja od zaduživanja i od prodaje finansijske imovine.

ukupni prihodi lokalne samouprave rastu brže od prihoda od poreza na imovinu.

Grafik 13 – Porez na imovinu u strukturi ukupnih prihoda lokalne samouprave



Izvor: Podaci iz Biltena javnih finansija za ukupne prihode lokalne samouprave i Uprave za trezor za prihode od poreza na imovinu

Grafik 13 nudi nekoliko važnih uvida. Prvi je očigledan i tiče se značajnog povećanja učešća poreza na imovinu u prihodima lokalne samouprave. Sa 4,7%, koliko je porez na imovinu učestvovao u prihodima lokalne samouprave u 2006, došlo se na 14,1% u 2015. godini¹¹¹.

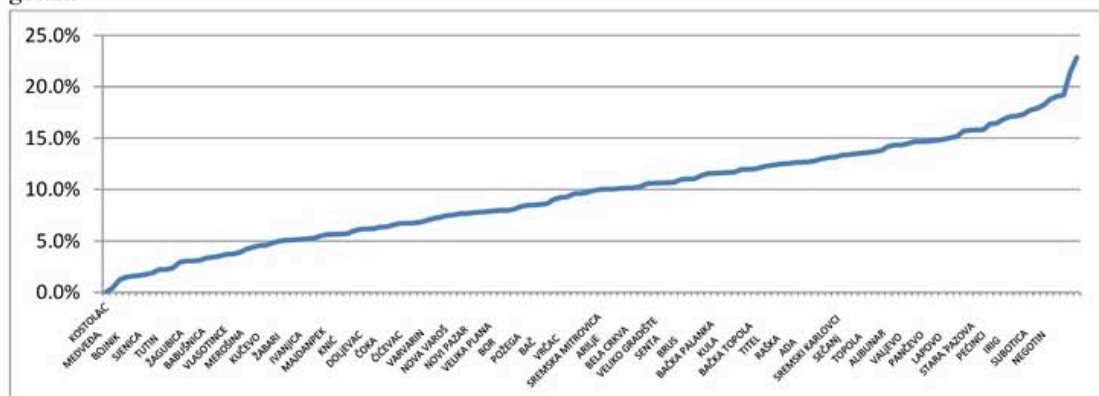
Drugi uvid koji proizilazi iz gornjeg grafika je samo malo manje očigledan, a radi se o oscilirajućem karakteru realnog iznosa ukupnih prihoda lokalne samouprave. On je sam po sebi značajan kao faktor koji ukazuje na nedovoljnu predvidljivost prihodne strane budžeta lokalnih samouprava, sa svim posledicama koje to nosi, ali to pitanje nije u fokusu ovog rade. Za našu temu je posebno značajan trend koji se uočava, da prihodi od poreza na imovinu naročito rastu kada ukupni prihodi lokalne samouprave realno padaju i da slabije rastu (ili čak u realnim iznosima stagniraju) kada su dobre performanse ostalih prihoda. Ovo ukazuje da jedinice lokalne samouprave koriste porez na imovinu kao stabilizujući mehanizam, koji treba da obezbedi nedostajuće prihode u periodima finansijske oskudice. U tom smislu je naročito ilustrativan rast učešća prihoda od poreza na imovinu u ukupnim prihodima između 2008. i 2010. godine, koje su za samoupravu bile izuzetno teške, zbog finansijske krize i smanjenja transfera republičkog nivoa vlasti. Na osnovu toga bi se moglo zaključiti i da smanjenje prihoda od poreza na imovinu 2012. ima veze sa solidnim punjenjem lokalnih budžeta u toj godini, mada deo objašnjenja za to možda leži i u činjenici da je 2012. godina bila izborna (što bi moglo da, makar delimično, objasni i skroman realan rast poreza

¹¹¹ Podaci Uprave za trezor o ukupnim prihodima lokalne samouprave koje smo koristili u nekim ranijim analizama se marginalno razlikuju od podataka objavljenih u Biltenu javnih finansija. Otud razlika između ranije iznetog podatka o udelu poreza na imovinu u ukupnim prihodima sektora lokalne samouprave u 2015. godini od 14,3% i ovde iznetog podatka od 14,1%.

na imovinu u 2011. godini).

U nastavku ćemo posvetiti pažnju tome koliko se značaj poreza na imovinu u strukturi ukupnih prihoda lokalne samouprave razlikuje među pojedinačnim gradovima i opštinama.

Grafik 14 – Učešće poreza na imovinu u ukupnim prihodima pojedinačnih JLS u 2015. godini



Izvor: Podaci Uprave za trezor i kalkulacije autora

Grafik 14 rangira sve opštine i gradove prema učešću poreza na imovinu u ukupnim prihodima jedinice lokalne samouprave u 2015. godini. Prosečno učešće iznosi 9,6%, a medijana za svih 145 JLS je 9,8%. Ovi nalazi ukazuju na to da mora postojati manji broj velikih JLS koji odlučujuće utiču na ukupno učešće poreza na imovinu u prihodima sektora samouprave. I zaista, Beograd, kao najveći grad, koji je sam odgovoran za impresivnih 46% svih prihoda od poreza na imovinu, upravo iz ovog poreza ubere 18,4% svog budžeta, dok Novi Sad obezbedi 17,3% svojih prihoda.

Varijacije među pojedinačnim samoupravama su i u ovom pogledu izražene. Kod 8 opština porez na imovinu čini manje od 2% ukupnih tekućih prihoda (kod jedne opštine samo 0,8%). Dodatnih 19 opština ne prelazi 5% učešća poreza na imovinu. S druge strane, 20 gradova i opština ima učešće poreza na imovinu od više od 15 ukupnih tekućih prihoda, uključujući i grad Beograd, kao i dve opštine kod kojih je to učešće veće od 20%: Negotin sa 21,5% i Sivilajnac sa 22,8%.

Dobre performanse poreza na imovinu ne smeju se posmatrati izdvojeno iz konteksta, a bitan element konteksta je ukidanje naknade za korišćenje građevinskog zemljišta. U nastavku ovog istraživanja ćemo pažnju posvetiti pitanju koliko je uvećanje prihoda od poreza na imovinu uspešno da nadomesti gubitak prihoda od naknade za korišćenje građevinskog zemljišta.

11.2 Porez na imovinu i ukidanje naknade za korišćenje građevinskog zemljišta

Naknada za korišćenje građevinskog zemljišta je tradicionalno bila jedan od omiljenih izvornih prihoda lokalnih samouprava. Teško je reći da li im je više odgovarala bilansna izdašnost ovog prihoda ili činjenica da u utvrđivanju iznosa naknade opštine i gradovi gotovo da ničim nisu bili sputani sem propisima koje su samostalno donosili. Tako su, tokom globalne ekonomske krize, prihodi od naknade za korišćenje građevinskog zemljišta značajno porasli, pa su 2010. godine, u realnim iznosima, bili za 60% veći u odnosu na 2007. godinu (Arsić et al, 2014, str. 12). Iz istih razloga iz kojih bila omiljena kod lokalnih samouprava, ova naknada je sa stanovišta obveznika, a pre svega privrednih subjekata, bila jedan od najomraženijih nameta.

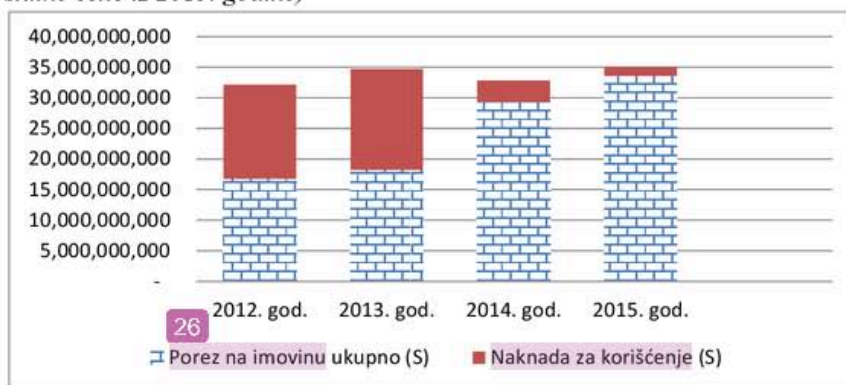
Nasuprot svom nazivu, naknada za korišćenje građevinskog zemljišta nije imala zemljište kao jedinu osnovicu. Ključna okolnost u pogledu ove naknade je da je ona bila još jedan namet na imovinu i da je sa porezom na imovinu u velikoj meri delila poresku osnovicu. Moglo bi se reći da je naknada za korišćenje bila dvostruki, netransparentni porez na imovinu. S druge strane, naknada za korišćenje je u određenom smislu prethodila porezu na imovinu, budući da je tokom perioda socijalizma služila, između ostalog, da nadomesti konceptualne teškoće u vezi sa oporezivanjem imovine u društvu koje je privatnu svojinu smatralo za sistemsku anomaliju. Tako je porez na imovinu, onakav kakvim ga danas poznajemo u Srbiji, došao kao uljez na osnovicu na koju se do tada oslanjala naknada za korišćenje građevinskog zemljišta. Vremenom se porez na imovinu, regulatornim intervencijama od strane ministarstva nadležnog za poslove finansija, profilisao kao moderan porez, dok se naknada za korišćenje građevinskog zemljišta, koja je ostala u nadležnosti ministarstva nadležnog za poslove građevinarstva, dalje deformisala u sve kontroverzniji namet. Jedna od ključnih karakteristika naknade za korišćenje je bilo da najveći deo prihoda dolazi od pravnih lica¹¹²; naročito su poslovne delatnosti koje se smatraju za profitabilnije bile naročito pogođene ovom naknadom.

Pravna lica, koja su naknadom za korišćenje građevinskog zemljišta bila neuporedivo više pogođena u odnosu na fizička lica, su često protestovala, ne samo zbog iznosa svojih obaveza, već i zbog nepredvidljivosti, odnosno velikih povećanja iznosa obaveze između dva obračunska perioda, kao i zbog činjenice da su kriterijumi za utvrđivanje iznosa često bili netransparentni i nelogični. Nakon više godina žestokih protesta od strane privrede, naknada je ukinuta počev od 1. januara 2014. godine, odnosno od tog dana su jedinice lokalne samouprave su izgubile pravo da obračunavaju naknadu za korišćenje građevinskog zemljišta. (Kako ćemo kasnije videti, prihodi od naknade su nastavili da se slivaju u budžete lokalnih samouprava zahvaljujući zakasnelim uplatama – naravno u mnogo manjem obimu nego do 31. decembra 2013. godine.)

U poslednjoj godini pred ukidanje, naknada za korišćenje građevinskog zemljišta je, sa naplaćenih oko 16 milijardi dinara, činila 7,1% ukupnih prihoda lokalne samouprave, što je za 0,6 procentnih poena više u odnosu na 2012. godinu (Arsić i dr, 2014, str. 13). Pitanje koje se postavlja je da li je veliki skok prihoda od poreza na imovinu u 2014. godini uspeo da nadomesti prestanak utvrđivanja naknade za korišćenje građevinskog zemljišta.

¹¹² Za razliku od poreza na imovinu, naknada za korišćenje građevinskog zemljišta se nije uplaćivala na različite uplatne račune u zavisnosti da li je obveznik fizičko ili pravno lice. Zato je moguće samo orijentaciono proceniti ovu strukturu prihoda. Procena je da je udeo pravnih lica bio oko 80% ukupnih prihoda od naknade za korišćenje građevinskog zemljišta.

Grafik 15 – *Prihodi od poreza na imovinu i naknade za korišćene građevinskog zemljišta (u mlrd. din, stalne cene iz 2015. godine)*



Izvor: podaci Uprave za trezor

Grafik 15 daje jako važnu sliku ukupnog kretanja prihoda od poreza na imovinu i naknade za korišćenje građevinskog zemljišta u periodu pre i neposredno nakon ukidanja naknade. Prvo što vidimo je da se određeni nivo prihoda od naknade za korišćenje zadržao i nakon prestanka utvrđivanja obaveze plaćanja naknade 1. januara 2014. godine. Kako je već napomenuto, radi se o zaostalim uplatama po rešenjima iz prethodnih godina.

Ukupni prihodi iz ova dva izvora su, u stalnim cenama iz 2015. godine, sa 32,1 milijardi u 2012. godini skočili na 34,7 milijardi u 2013-oj, pali na 32,8 milijarde u 2014. godini, da bi došli na nivo od 35 milijardi dinara u 2015. godini. Dakle, ukupni prihodi iz ova dva izvora su u 2015. godini bili realno veći za 213 miliona dinara u odnosu na 2013. godinu, poslednju godinu pune naplate naknade za korišćenje građevinskog zemljište. Radi se o skromnom povećanju od manje od jednog procenta.

I dok su ovi podaci veoma ohrabrujući, jer otkrivaju tendenciju uspešnog korišćenja potencijala poreza na imovinu, pitanje koje se nameće je kako su pojedinačni gradovi i opštine prošli u ovom procesu. Dakle, nakon što smo videli da je na nivou čitavog sektora lokalne samouprave ova reforma imala približno prihodno neutralne rezultate, težište pažnje prebacujemo na pitanje dobitnika i gubitnika među pojedinačnim jedinicama lokalne samouprave.

Prosečni odnos ukupnih prihoda od poreza na imovinu i naknade za korišćenje građevinskog zemljišta u 2014. i 2013¹¹³. godini iznosi 1,15, što ukazuje da je veći broj JLSJ već tada izašao kao dobitnik iz ove reforme, a da je manji broj opština i gradova pretrpeo gubitke. Ovo potvrđuje i medijana ovog odnosa, koja iznosi 1,07. Ukupno je 83 opštine i grada u 2014. ostvarilo realno veće prihode od poreza na imovinu u odnosu na 2013. godinu, a 62 opštine su zabeležile određeni gubitak.

Grafik 16 daje pregled odnosa ukupnih prihoda iz ova dva izvora u 2014. i 2013. godini po pojedinačnim jedinicama lokalne samouprave. Ono što je vidljivo je da su ekstremi jako izraženi. Na jednoj strani imamo jedinicu lokalne samouprave u kojoj prihodi u 2014. godini čine samo 16% prihoda iz 2013. godine, a na drugoj opštinu u kojoj su prihodi u 2014-oj 275% veći nego u 2013¹¹⁴.

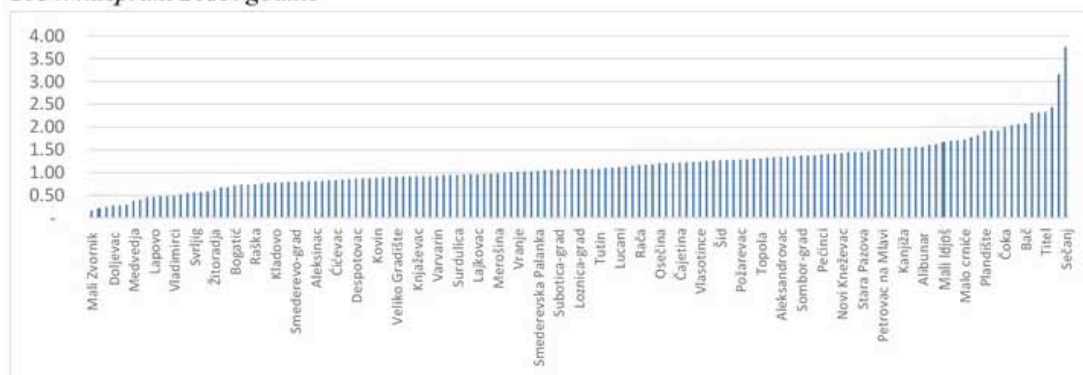
¹¹³ U ovom delu anali⁶¹ oslanjamo na podatke iz 2014. i 2013. godine, jer za 2015. godinu ne raspolazemo podacima o iznosima naplaćene naknade za korišćenje građevinskog zemljišta po jedinicama lokalne samouprave.

¹¹⁴ Ovakvi rezultati bi izazivali podozrenje da ranija istraživanja nisu pokazala ogromne raspone u značaju naknade za

godini. Kako Grafik 16 pokazuje, ni jedna od te dve opštine nije usamljeni slučaj.

3

Grafik 16 – *Prihodi od poreza na imovinu i naknade za korišćenje građevinskog zemljišta u 2014. naspram 2013. godine*



Izvor: podaci Uprave za trezor

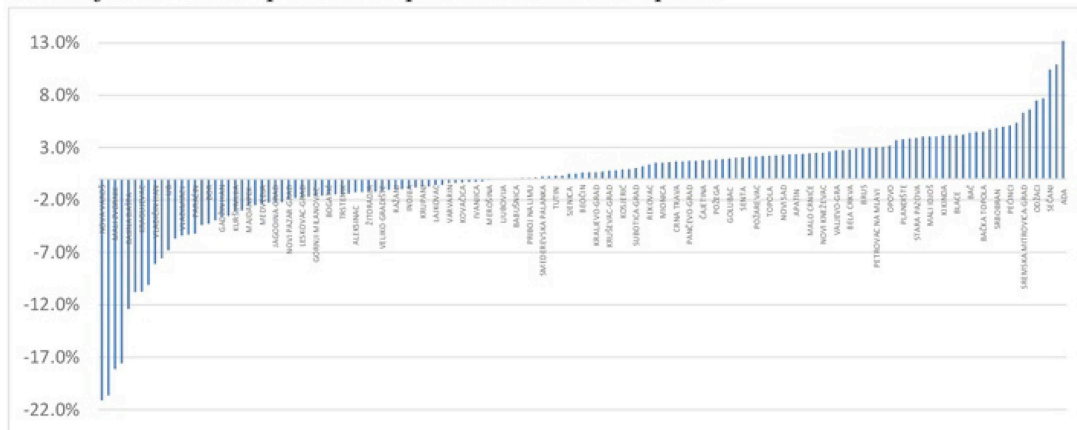
3. Grafik 13 JLS je u 2014. godini izgubilo više od polovine sredstava naplaćenih u 2013. po osnovu poreza na imovinu i naknade za korišćenje. Dok je 54 jedinice lokalne samouprave unutar raspona od plus ili minus 20% u odnosu na prihode iz 2013. godine, 28 gradova i opština je u 2014. godini ostvarilo za 50 ili više procenata veće prihode u odnosu na 2014. godinu.

Pogledaćemo i kako su se neke od najvažnijih JLS snašle u ovom procesu. Beograd je u 2014. bio na nivou od 90% prihoda iz 2013. godine. Gubitak koji je ostvario Beograd iznosi gotovo 1,6 milijardi dinara i da nije bilo tog gubitka, čiji 6. sektor lokalne samouprave bi u zbiru realno više nego nadoknadio u 2014. sredstva naplaćena po osnovu poreza na imovinu i naknade za korišćenje građevinskog zemljišta u 2013. godini. Što se ostala tri velika grada tiče, Novi Sad je ostvario uvećanje prihoda od 15%, Niš od 7%, dok je Kragujevac među 20 najvećih gubitnika, budući da je u 2014. naplatio za 43% manje sredstava po osnovu ova dva izvora prihoda nego u 2013. godini.

Dok prvo 3. odni deo analize daje pregled uspešnosti pojedinačnih opština i gradova da nadomeste gubitak naknade za korišćenje građevinskog zemljišta kroz uvećanje prihoda od poreza na imovinu, u nastavku ćemo razmotriti kako se uspeh, odnosno neuspeh u tome odrazio na ukupne prihode lokalne samouprave. Da bismo to pokazali, pri 26. ili smo sledeći pristup: ukupne prihode svake jedinice lokalne samouprave u 2013. godini od 4. oreza na imovinu i naknade za korišćenje građevinskog zemljišta smo oduzeli od prihoda od poreza na imovinu u 2014. godini (uključujući i zaostale prihode od naknade za korišćenje građevinskog zemljišta). Time smo došli do neto dobitka, odnosno gubitka po jedinicama lokalne samouprave u prvoj godinu po ukidanju naknade za korišćenje građevinskog zemljišta. Zatim smo taj neto rezultat stavili u odnos sa ukupnim tekućim prihodima jedinice lokalne samouprave u 2014. godini, da bi došli do relativnog neto efekta. Rezultat je predstavljen na grafiku koji sledi.

korišćenje u prihodima lokalne samouprave – od opština u kojima taj prihod nije postojao, do onih u kojima je činio više od 30% ukupnih prihoda (vidi: Arsić i dr, 2014, str. 13).

Grafik 17 – Razlika 2014. i 2013. godine: prihodi od poreza na imovinu i naknade za korišćenje kao udeo ukupnih tekućih prihoda lokalne samouprave



Izvor: podaci Uprave za trezor i kalkulacije autora

Kako Grafik 17 pokazuje, kod velike većine JLS, neto efekat ukidanja naknade za korišćenje građevinskog zemljišta je bio relativno skroman. Naime, kod čak 67 JLS neto efekat (pozitivan ili negativan) iznosi manje od 2% ukupnih prihoda, a kod 95 gradova i opština neto efekat je u rasponu od plus ili minus 3% ukupnih prihoda iz 2014. godine.

Međutim, ono što možda i pre privlači pažnju na grafiku od velikog broja opština koji nije osetio veliku razliku po osnovu ukidanja naknade za korišćenje su izraženi ekstremni rezultati. Kod dve opštine uočavamo neto gubitke u iznosu većem od 20%, a kod još šest su gubici veći od 10% ukupnih prihoda ostvarenih u 2014. godini. U ovoj grupi je samo jedan grad, Kragujevac, koji je u 2014. godini pretrpeo gubitak od 10,7% prihoda, zahvaljujući tome što je u 2013. godini imao 31 hode od naknade za korišćenje koji su iznosili više od 16%, dok je povećanje prihoda od poreza na imovinu u 2014. godini u odnosu na 2013. bilo manje od 3%. Za ovom grupom velikih „gubitnika“, sastavljenom od osam JLS, sledi još 15 opština koje su ostvarile neto gubitak veći od 5%.

Na strani „dobitnika“, ekstremne vrednosti su nešto slabije izražene. Samo tri opštine (i nijedan grad) su ostvarile neto dobitak veći od 10%. Dodatnih sedam JLS je ostvarilo rast od pet ili više procenata (među njima Sremska Mitrovica kao jedini grad).

Ovaj pregled predstavlja još jednu potvrdu činjenice da rezultati koji na agregatom nivou čitavog sektora lokalne samouprave ukazuju na odsustvo značajnijih poremećaja mogu, na nivou pojedinačnih subjekata (gradova i opština), davati sliku koja mnogo više zabrinjava. Okolnost da je reforma u okviru koje je ukinuta naknada za korišćenje građevinskog zemljišta ostavila osam gradova i opština sa gubitkom između 10 i 20% ukupnih prihoda svakako nije poželjna. S druge strane, ona je očigledno rezultat prethodne izrazito problematične prakse upravljanja naknadom za korišćenje građevinskog zemljišta, koja je omogućavala tako visok nivo prihoda od te naknade.

Ono što baca jedno sveukupno pozitivno svetlo na ovu sliku je činjenica na koju smo već ukazali – da su JLS, za samo dve godine po 26 danju naknade za korišćenje građevinskog zemljišta, uspele, isključivo zahvaljujući povećanju prihoda od poreza na imovinu, da u potpunosti nadoknade taj gubitak i da su već u drugoj godini ostvarile neto pozitivan rezultat.

12. Zaključak

Porez na imovinu ima dugu i bogatu prošlost. Njegova budućnost možda i najviše zavisi od toga koliko će opšti cilj poreskih vlasti biti da se, kako je to rekao Kolber (Jean-Baptiste Colbert¹¹⁵), uz najmanje gakanja iščupa najviše perja, ili će se težiti pravičnosti u poreskom sistemu, izbegavanju negativnih uticaja na privredno okruženje i podsticanju demokratskih procesa. U meri u kojoj ova druga opcija prevlada, ovaj porez može steći još važniju ulogu, pre svega kao izvor prihoda lokalne samouprave i kao agens lokalne demokratije.

Porez na imovinu ima nekoliko nesumnjivih prednosti u odnosu na većinu drugih poreza. Ovde ćemo se podsetiti nekih važnijih:

- Osnovica koju nije lako prikriti, i koja je nemobilna, što znači da seljenje obveznika iz jedne poreske jurisdikcije u drugu da bi se izbegla ili smanjila poreska obaveza nije moguće.
- Relativno mali balast alokativne neefikasnosti, odnosno jedan od najmanjih negativnih efekata na poslovno okruženje.
- Veza između nivoa oporezivanja imovine, kvaliteta lokalnih javnih usluga i vrednosti nepokretnosti, koja podsticajno deluje na uključivanje građana u procese demokratskog donošenja odluka na nivou lokalne samouprave.
- Stabilnost prihoda od poreza na imovinu, koja je proizvod više faktora. Najpre, predmet oporezivanja je prilično konstantan u vremenu, u smislu da ne dolazi do naglog pojavljivanja, a naročito ne nestajanja, većeg broja nepokretnosti iz poreske evidencije. Dalje, vrednosti nepokretnosti su otporne na nagle promene. Ovo je naročito tačno kada se tržište nepokretnosti posmatra na nacionalnom nivou, ali važi i na nivou većih JLS. Na kraju, kada i dođe do značajnog skoka ili pada cena nepokretnosti na jednom širem području, potrebno je i po nekoliko godina da se ta promena odrazi na utvrđenim iznosima poreskih osnovica. Ovo vremensko zaostajanje utvrđenih osnovica za tržišnim cenama nepokretnosti, uz mogućnost lokalnih vlasti da relativno jednostavno koriguju poreske stope, doprinosi tome da prihodi od poreza na imovinu budu relativno stabilni u dužim vremenskim intervalima.

Kako je već navedeno, porez na imovinu nije bez svojih nedostataka, pa ovde navodimo one značajnije:

- Velika vidljivost ovog poreza, koja proizlazi iz načina njegovog plaćanja (ne radi se o porezu po odbitku, niti o porezu koji se „sakriven“ u cenama roba i usluga, već ga obveznik najčešće neposredno plaća), čini da po nepopularnosti umnogome nadilazi druge poreze sličnog, pa i znatno višeg stepena finansijskog opterećenja građana.
- Budući da se radi o porezu na stanje bogatstva, obveznici koji su tokom života akumulirali znatno bogatstvo u nepokretnostima, a onda došli u period života kada su im prihodi niski (pre svega penzioneri), porez na imovinu osećaju kao poseban teret. Ovo je aspekt regresivnosti poreza na imovinu, koji, zahvaljujući neposrednoj prirodi ovog poreza, može biti, i najčešće jeste, u velikoj meri ublažen, ili čak potpuno poništen, merama kao što su utvrđivanje poreskih oslobođenja, kredita i sl.

¹¹⁵ Ministar finansija pod francuskim kraljem Lujem XIV.

- Vrednost imovine nije lako proceniti, što utiče na troškove administriranja ovog poreza, kao i na njegovu pravičnost – percipiranu i stvarnu. Procenjena vrednost imovine za potrebe godišnjeg poreza na imovinu je gotovo uvek ispod tržišne vrednosti, ali to ne garantuje pravičnost, s obzirom na to procene jednih nepokretnosti mogu zaostajati više, a drugih manje, za tržišnom vrednošću.

Značaj poreza na imovinu. U razvijenim ekonomijama, značaj poreza na imovinu je u dužem vremenskom periodu stabilan. Već nekoliko decenija porez na imovinu čini oko 1% bruto društvenog proizvoda u zemljama članicama OECD-a. U zemljama u našem regionu, naročito onima koje su od pada Berlinskog zida prolazile, odnosno i dalje prolaze, kroz tranziciju, ovaj porez u poslednjih četvrt veka dobija na značaju. Razlozi za to su višestruki: sastavni deo uvođenja načela pravne države u zemljama u tranziciji je bila reafirmacija koncepta privatne svojine, uz koju je išlo i ustanovljavanje pouzdanijih svojinskih evidencija, što su dva preduslova da bi se moglo govoriti o porezu na imovinu kakvim ga mi danas poznajemo; jačanju uloge poreza na imovinu su pogodovali i procesi decentralizacije, kao jednog od ključnih elemenata procesa tranzicije. Decentralizacija podrazumeva potrebu da se nižim nivoima vlasti obezbedi i određeni nivo finansijske autonomije, za šta je porez na imovinu jedan od najboljih instrumenata. Među skorijim podsticajima, globalna ekonomska kriza je dovela do velikih fiskalnih izazova, što je aktuelizovalo nastojanja da se osnaži uloga nekih zanemarenih poreskih oblika, a pre svega poreza na imovinu.

Neka ključna pitanja koncipiranja poreza na imovinu

Centralni ili lokalni porez. Porez na imovinu je u međunarodnoj praksi gotovo univerzalno lokalni porez. Tu se pre svega misli na nadležnost lokalne samouprave da utvrđuje stopu poreza, često u okviru granica koje postavlja viši nivoi vlasti.

Opšti ili namenski porez. Iako u teoriji javnih finansija postoji dosta širok konsenzus o tome da su opšti porezi poželjniji od namenskih, davanje namenskog karaktera porezu na imovinu je praksa koja se relativno široko primenjuje. S jedne strane, imamo namenjivanja prihoda od poreza na imovinu za finansiranje školstva u SAD, a sa druge, namenjivanje ukupnih, ili dela prihoda sa određene teritorije, tokom dužeg perioda za finansiranje investicija u tačno određenim područjima koje utvrđuju lokalne samouprave. Ipak, porez na imovinu je dominantno opšti porez, i nema naznaka spremnosti da se ovo dovede u pitanje.

Proporcionalna ili progresivna stopa. Pitanju proporcionalnosti, odnosno progresivnosti, stopa poreza na imovinu se, slično kao i kod drugih poreza, pristupa i sa ideoloških pozicija. Piketi je, predlažući porez na kapital sa progresivnim stopama od 0,1 do 10%, dao poseban podsticaj ovim raspravama (Piketi, 2015, str. 560). Sa stanovišta ekonomske efikasnosti, možemo konstatovati da progresivne stope pojačavaju i dodatno (distorzivno) dejstvo ovog poreza, jer povećavaju motivaciju obveznika i proširuju mogućnosti koje im stoje na raspolaganju da se ponašaju na način da umanje iznos svoje poreske obaveze. Pored toga, progresivnost poreza na imovinu usložnjavaju poreskim vlastima njegovo administriranje. Progresivnost u oporezivanju imovine ugrožava i horizontalnu i vertikalnu pravičnost ovog poreza, jer dovodi do toga da su obveznici čija imovina se nalazi u samo jednoj JLS opterećeni višim poreskim stopama od obveznika čija imovina se nalazi u više JLS.

Način utvrđivanja poreske osnovice. Utvrđivanje poreske osnovice je najsloženiji aspekt

oporezivanja imovine. Utvrđivanje osnovice na osnovu tržišne vrednosti nepokretnosti je cilj kome treba težiti. S druge strane, skromniji pristupi, koji se temelje na utvrđivanju jediničnih cena prema kvadratnom metru nepokretnosti, uz koeficijente za zonu i namenu objekta, imaju svoje opravdanje u sistemima u kojima nedostaju mnogi aspekti potrebni za administriranje poreza na imovinu zasnovanog na tržišnim cenama.

Najvažnije pouke iz predstavljenih međunarodnih iskustava

Podela nadležnosti centralnih i lokalnih vlasti u utvrđivanju poreske obaveze. Jedna od najvažnijih pouka iz predstavljenih međunarodnih iskustava je da je raspodela nadležnosti između centralnih i lokalnih vlasti¹¹⁶ jedan od kritičnih aspekata arhitekture sistema oporezivanja imovine. Pouka koja za njom sledi je da nema jednog, univerzalno prihvaćenog, modela ove raspodele nadležnosti. Najmanje varijacija postoji u pogledu principa da državni nivo utvrđuje najviše dozvoljene stope, a da JLS donosi odluku o stopama. Kod svih drugih elemenata, postoji različitija praksa. Naročito treba imati u vidu da postoje različiti modeli učešća nivoa vlasti iznad lokalne samouprave u utvrđivanju osnovice. To može ići od relativno „meke“ uloge, kao što je utvrđivanje metodologije, preko staranja o ujednačavanju postupanja lokalnih poreskih administracija, između ostalog i sudskom praksom, pa do potpunog preuzimanja nadležnosti za utvrđivanje osnovice od strane državnih vlasti.

Korišćenje različitih metoda za utvrđivanje vrednosti različitih vrsta nepokretnosti. Međunarodna praksa sugerise primenu pragmatičnog pristupa, prema kome se vrednost svake vrste nepokretnosti procenjuje na osnovu metodologije koja odgovara njenim specifičnostima. Najšire primenjivan pristup je onaj u kome vrednosti stambenih objekata utvrđuju korišćenjem metode poredjenja cena koje se postižu u transakcijama, komercijalnih objekata koristeći podatke o iznosu zakupa i industrijskih kompleksa na osnovu zbira vrednosti zemljišta i amortizovane nabavne vrednosti objekata. Tamo gde tržište ne nudi dovoljno podataka, kao što je vrednost infrastrukturnih vodova, opravdana je primena jediničnih cena prema dužnom metru linijske infrastrukture, eventualno i u skladu sa površinom poprečnog preseka voda.

Poreska oslobođenja i krediti. Opseg oslobođenja i poreskih kredita treba da bude što uži. Šira primena ovih instrumenata generise potrebu za utvrđivanjem izuzetaka, prelaznih perioda, privremenih primena itd. Sve ovo nepovoljno deluje na predvidljivost poreskog sistema, obveznicima otežava snalaženje i ispunjavanje obaveza, a poreskim vlastima otežava administriranje poreza na imovinu.

Ključne osobine postojećeg režima oporezivanja imovine u Srbiji

Značaj poreza na imovinu u Srbiji. Značaj poreza na imovinu u Srbiji od 2006. godine, kada je ovaj porez prenet u nadležnost lokalne samouprave, a naročito od 2014. godine, od kada se ne obračunava naknada za korišćenje građevinskog zemljišta, je značajno porastao. U 2015. godini, prihodi od poreza na imovinu čine 0,84% BDP. Prema tom pokazatelju, Srbija je ispred 18 od 28 država članica Evropske unije. Jačanje značaja poreza na imovinu je omogućilo da se fiskalni položaj lokalne samouprave manje zasniva na mnoštvu para-poreskih nameta, a više na ovom

¹¹⁶ U sistemima u kojima postoji i nivo vlasti između državnog i lokalnog, i taj nivo vlasti često ima nadležnosti u vezi sa porezom na imovinu.

izvoru prihoda. U 2015. godini je porez na imovinu činio 14,3% ukupnih prihoda opština i gadova. Pored fiskalnog značaja, porez na imovinu je i na primeru Srbije pokazao značaj kao katalizator lokalnih demokratskih procesa. Veći potencijal poreza na imovinu motiviše lokalne vlasti na pokretanje kampanja obaveštavanja javnosti o važnosti plaćanja tog poreza, a građane da češće traže objašnjenja o visini poreza i načinu korišćenja naplaćenih sredstava. Veće oslanjanje na porez na imovinu daje više osnova lokalnim samoupravama za vođenje samostalne razvojne politike u odnosu na više nivoe vlasti.

Stanje evidencije. Stanje evidencije je aspekt oporezivanja imovine koji je u Srbiji značajno unapređen od decentralizacije tog poreza počev od 2006. godine. Ipak, taj napredak nije ujednačen – neki gradovi i opštine su se zaustavili na ukrštanju podataka različitih evidencija koje su im bile dostupne, drugi su koristili i rad na terenu. Na osnovu podataka predstavljenim u ovom istraživanju, možemo pretpostaviti da je i dalje oko 15% nepokretnosti van evidencija poreskih vlasti. Ti podaci pokazuju i da je taj procenat veći kod kuća, nego kod stanova. Poseban izazov u pogledu stanja evidencije predstavlja tačnost podataka o nosiocima određenih prava na nepokretnostima. Veliki udeo takozvanog „vanknjižnog prometa“ nepokretnosti, teškoće u utvrđivanju nosilaca prava na objektima izgrađenim bez građevinske dozvole, kao i dugo trajanje ostavinskih procesa pred sudovima i neažurnost u dostavljanju podataka o ishodima tih procesa lokalnim poreskim upravama, samo su neki od generatora nepotpunosti evidencija za potrebe oporezivanja imovine. Nemogućnost da se nepokretnost upari sa ažurnim podatkom o nosiocu prava značajno otežava naplatu poreza.

Stepen opterećenja građana. Sa naplaćenih 33,5 milijardi dinara, porez na imovinu čini oko 0,84% bruto domaćeg proizvoda u Srbiji. Imajući u vidu da oko 56% tih prihoda, odnosno 18,8 milijardi dinara, čine sredstva naplaćena od fizičkih lica, to znači da je neposredno poresko opterećenje (ne računajući porez na imovinu koji se utvrđuje za pravna lica, a koji u krajnjoj konsekvenci posredno plaćaju fizička lica), poreska obaveza po domaćinstvu iznosi 7.550 dinara. Imajući u vidu da je prosečna potrošačka korpa u februaru 2016. godine iznosila 67.150,62 dinara (Kupovna moć stanovništva, 2016, str. 1), što na nivou od 12 meseci daje iznos od 805.812 dinara, iznos poreza na imovinu po domaćinstvu čini 0,9% prosečne potrošačke korpe.

Izazovi utvrđivanja poreske osnovice. Sistem utvrđivanja poreske osnovice u Srbiji ni normativno ne počiva na utvrđivanju tržišne vrednosti nepokretnosti, već na konceptu „vrednosti nepokretnosti utvrđenoj u skladu sa Zakonom o porezima na imovinu“ za nepokretnosti obveznika koji ne vodi poslovne knjige, odnosno prema iskazanoj fer vrednosti vrednost za obveznika koji u poslovnim knjigama iskazuje tu vrednost u skladu sa međunarodnim računovodstvenim standardima. Ovim pristupom je značajno olakšano administriranje ovog poreza, pre svega zbog toga što organ koji je utvrdio osnovicu, u slučaju eventualnog prigovora obveznika, nema obavezu da dokazuje da je utvrđeni iznos u skladu sa tržišnom vrednosti nepokretnosti, već samo da su na odgovarajući način primenjene odredbe zakona.

Ono što olakšava obračun osnovice poreza lako može da ugrozi njegovu pravičnost, i porez na imovinu je primer koji to potvrđuje. Najpre, osnovica poreza na imovinu je različita u zavisnosti od vrste obveznika, zbog toga što podatak o fer vrednosti, kao vrednosti za koju se pretpostavlja da najviše odgovara tržišnoj vrednosti nepokretnosti, nije dostupan u slučaju obveznika koji ne vode poslovne knjige, odnosno koji vrednosti nepokretnosti u svojom poslovnim knjigama ne iskazuju u skladu sa tim metodom.

Kod obveznika koji vrednost nepokretnosti ne iskazuju u skladu sa metodom fer vrednosti, osnovni elementi u utvrđivanju osnovice su zona u kojoj se nepokretnost nalazi kao i vrsta i površina nepokretnosti. Ključni problemi koji su se pojavili u dosadašnjoj praksi u pogledu ovih elemenata su sledeći:

- Postojećih sedam grupa nepokretnosti predstavlja previše krut okvir u koji treba uklopiti najrazličitije nepokretnosti. Tako sa stanovišta poreza na imovinu, ako se nalaze u istoj zoni, isti tretman imaju tržišni centar i veterinarska ambulanta, magacin i poslovna zgrada, kuće i vikendice, itd.
- Postojeći model ne pravi razliku između nepokretnosti u zavisnosti od toga da li imaju ili ne priključak na vodovodnu, kanalizacionu, odnosno elektro-mrežu, da li se nalaze u suterenu ili na prvom spratu zgrade za kolektivno stanovanje itd. Takođe, sve parcele građevinskog zemljišta, bez obzira na konfiguraciju terena ili pristup javnom putu, imaju isti poreski tretman. Isto važi i kod poljoprivrednog zemljišta, bez obzira na njegovu plodnost.
- Ove cene se utvrđuju na osnovu podataka o malom broju transakcija (dovoljno je tri). Ukoliko je podatak o jednoj od tih transakcija bitno različit od preovlađujućeg stanja za zonu, on će dovesti do deformacije utvrđene vrednosti osnovice poreza na imovinu za sve nepokretnosti iste vrste u celoj zoni. Još je nepovoljnija situacija kada u zoni nema podataka ni o tri transakcije za jednu vrstu nepokretnosti. Tada se kao relevantne uzimaju podaci o transakcijama u susednim zonama, što još više udaljava tako utvrđeni iznos osnovice od tržišne vrednosti, i to, kako smo pokazali, po pravilu na štetu obveznika. Na ovu vrstu problema imune su samo one vrste nepokretnosti koje su relativno često predmet transakcija u određenim zonama¹¹⁷.

Amortizacija. Osnovica kod objekata je neopravdano umanjena zahvaljujući činjenici da se amortizacija praktično dva puta obračunava. Najpre je sadržana u prosečnoj vrednosti kvadratnog metra određene grupe nepokretnosti, budući da taj prosek najvećim delom obuhvata objekte koji nisu novi i čija cena postignuta u transakciji odražava nivo njihove amortizovanosti. Na tako utvrđenu prosečnu cenu kvadratnog metra se primenjuje koeficijent amortizacije čiju visinu utvrđuje lokalna samouprava, i koji se množi sa brojem godina objekta. Mogućnost lokalne samouprave da odluči da li će se primenjivati koeficijent amortizacije i, ako da, koliki će on biti (u okvirima koje utvrđuje zakon), izgleda kao neopravdani element diskrecije koji dovodi do poreske nejednakosti obveznika, budući da vrednost nepokretnosti svakako zavisi od starosti objekta.

Stope. Dok teorija sugerise da bi zemljište trebalo da bude oporezovano stopom višom u odnosu na objekte, u Srbiji je praksa upravo suprotna, pa je stopa na objekte (sem za obveznike koji vode poslovne knjige) 0,4%, a za zemljište 0,3%. Sledeći važan aspekt je progresivnost poreza kod obveznika koji ne vode poslovne knjige (sem za zemljište). Opredeljenje da se mogućnost da stope idu do nivoa od čak 2% ne može primeniti na subjekte koji vode poslovne knjige je ispravno, a verovatno i neophodno, jer bi u protivnom veliki deo privrednih subjekata bio pogođen jako visokim stopama poreza na imovinu. S druge strane, postavlja se pitanje opravdanosti da se diferencijacija vrši prema tome da li se radi o obvezniku koji vodi poslovne knjige ili ne, umesto

¹¹⁷ Za preporuke: razmotriti isplativost prelaska na utvrđivanje tržišnih vrednosti nepokretnosti, uz periodično re-evaluiranje i godišnje usklađivanje vrednosti, korišćenjem CAMA. Alternativno, možda vraćanjem koeficijenta kvaliteta objekta i uvođenjem koeficijenta mikro-lokacije unaprediti sistem utvrđivanja iznosa poreske osnovice, ili te elemente ugraditi u CAMA.

prema tome da li se radi o nepokretnosti koja je namenjena obavljanju delatnosti ili ne. Sistem oporezivanja imovine bi svakako bio jednostavniji i alokativno neutralniji kada bi se ukinule progresivne stope poreza na imovinu.

Poreska oslobođenja i krediti. Obim poreskih oslobođenja u Srbiji se u dobroj meri poklapa sa praksom na koju smo nailazili u sklopu komparativnog dela ovog istraživanja. Naravno, ² ovom pogledu Srbija ima svoje specifičnosti, čija opravdanost je u najmanju ruku upitna: porez ³⁴ na imovinu se ne plaća na zemljište pod objektom, kao i na zemljište površine ispod 10 ari; ne plaća se porez na imovinu ⁴⁴ na pravo zakupa građevinskog zemljišta (koje može biti uspostavljeno i na rok od 99 godina); porez na imovinu ne plaća ni obveznik kad ukupna osnovica za sve njegove nepokretnosti na teritoriji jedne lokalne samouprave ne prelazi iznos od 400.000 dinara.

Što se poreskih kredita tiče, napravljen je veliki iskorak kada je kredit za obveznika koji stanuje u zgradi koja je predmet oporezivanja smanjena na 50% (prethodno je najviši iznos kredita po osnovu toga da obveznik sa dva člana porodice stanuje u predmetu oporezivanja bio do 70%) a još je važnije da je maksimalna iznos kredita ograničen i u apsolutnom iznosu, i to na 20.000 dinara. Ovde treba primetiti da nije predviđen poreski kredit za zemljište, što u izvesnom smislu može da deluje kao balans činjenici da se za zemljište ne mogu primenjivati progresivne stope poreza.

Naplata. Podaci iz ovog istraživanja pokazuju da naplata poreza na imovinu značajno varira od jedne do druge jedinice lokalne samouprave. Nejednaki poreski naponi koje lokalne vlasti ulažu pokazuju određene pravilnosti: naplata se poboljšava u periodima kada finansijska pozicija lokalne samouprave biva ugrožena, a pogoršava se u periodima koji prethode održavanju izbora. Takođe, uočavamo veću agilnost lokalnih samouprava u pogledu prinudne naplate kod pravnih, u odnosu na fizička lica.

Određenje prema postavljenim hipotezama

Na osnovu nalaza istraživanja možemo izvući i sledeće zaključke o tačnosti hipoteza postavljenim na početku rada:

1. Porez na imovinu je pogodan mehanizam da se kroz politički proces kalibrira obim i kvalitet lokalno pruženih usluga naspram nivoa oporezivanja.

Smatramo da je ova hipoteza delimično potvrđena. Međunarodna iskustva pokazuju da porez na imovinu može biti pogodan mehanizam da se kroz politički proces kalibrira obim i kvalitet lokalno pruženih usluga naspram nivoa oporezivanja. S druge strane, ograničenost ovako snažno definisane uloge poreza na imovinu prevashodno na anglo-saksonske zemlje ukazuje da treba biti oprezan sa ovako ambicioznim očekivanjima u sistemima kao što je ovaj u Srbiji. Najpre, da bi se obim lokalnih usluga i investicija definisao u funkciji utvrđivanje stope poreza na imovinu, kako međunarodno iskustvo pokazuje, potrebno je da fiskalni značaj tog poreza bude značajno veći nego što je slučaj sada u velikoj većini poreskih sistema – verovatno oko 2% BDP-a, ili veći. Tek na tom nivou prihoda moguće je da glavni element budžetskog procesa u lokalnoj samoupravi bude utvrđivanje obima rashoda koje je potrebno finansirati iz poreza na imovinu i izvođenje poreske stope na osnovu toga, uz eventualno naknadno usaglašavanje nivoa rashoda u skladu sa prihvatljivošću stope do koje se tako došlo. Na nižim nivoima prihoda od poreza na imovinu, smatramo da nije moguće očekivati promenu preovlađujuće prakse – da se stope poreza na imovinu retko menjaju, a da se uravnoteženje budžeta vrši na strani rashoda, kao i na strani drugih lokalnih

prihoda.

2. Porez na imovinu u Srbiji predstavlja potencijalni izvor dodatnih prihoda lokalne samouprave koji se mogu ubrati, a da se pravičnost poreskog sistema dodatno unapredi.

Smatramo da je ova hipoteza potvrđena. Podaci o naplaćenim prihodima od poreza na imovinu komparativno i u Srbiji pokazuju da, i pored značajnog rasta prihoda u 56-iji, i dalje postoji prostor za uvećanje. Taj prostor, međutim, nije veliki, i smatramo da dalji rast ne bi morao da bude veći od 0,3% BDP-a, što bi Srbiju dovelo na nivo proseka zemalja OECD-a, ili čak na nešto viši nivo. Međutim, smatramo da eventualne mere u tom pravcu ne bi trebalo da sadrže povećanje stope poreza, barem ne u prvoj fazi, već pre svega treba da obezbede pun obuhvat poreske osnovice i revidiranje određenih poreskih oslobođenja, uz dalje unapređenje adekvatnosti utvrđivanja vrednosti nepokretnosti za potrebe oporezivanja. Tek nakon što se ovi elementi podignu na jedan viši nivo, može biti opravdano i razmatranje eventualnog povećanja poreske stope.

3. Efekti reforme poreza na imovinu u Srbiji počev od 2007. godine opravdavaju decentralizaciju ovog poreza i daju osnov za razmatranja o daljoj fiskalnoj decentralizaciji, omogućavajući, između ostalog, i razmatranje ukidanja određenih oblika javnih prihoda, ili njihovo vezivanje za vrednost stvarno izvršenih javnih usluga (naknade za korišćenje građevinskog zemljišta, odnosno komunalne naknade koja treba da je zameni, eventualno i deo naknade za uređivanje građevinskog zemljišta).

Smatramo da je ova hipoteza potvrđena. Što se efekata decentralizacije poreza na imovinu nakon 2006. godine tiče, smatramo da oni više nego opravdavaju tu meru. Ne samo da su obezbeđeni veći prihodi lokalne samouprave, već je unapređena i poreska jednakost, pre svega većim angažovanjem lokalne samouprave na evidentiranju poreske osnovice i boljom procenom vrednosti nepokretnosti. Decentralizacija poreza na imovinu i bolje performanse ovog poreza koje su iz toga proizašle, su omogućile i ukidanje naknade za korišćenje građevinskog zemljišta – jednog od najproblematičnijih lokalnih prihoda, naročito u pogledu uticaja na uslove za poslovanje. Decentralizacija poreza na imovinu je delovala i kao podsticaj za praktikovanje lokalne demokratije i veću interakciju između lokalnih vlasti i građana, kroz kampanje obaveštavanja javnosti o potrebi plaćanja poreza na imovinu, javne rasprave o stopama poreza i slično.

4. U uslovima decentralizacije poreza na imovinu, odnosno kada se imovina oporezuje u okviru jedinice lokalne samouprave, progresivno oporezivanje imovine narušava horizontalnu pravičnost ovog poreza.

Smatramo da je ova hipoteza potvrđena. Progresivne stope dovode do toga da efektivna poreska stopa kojom je opterećen obveznik čija se sva imovina se nalazi na teritoriji jedne lokalne samouprave može biti značajno veća od efektivne stope kojom je opterećen vlasnik imovine iste vrednosti koja je raspoređena u nekoliko JLS. Na taj način, progresivnost nužno vodi i horizontalnoj i vertikalnoj nepravičnosti, i to u svim situacijama kada predmet oporezivanja nije ukupna imovina obveznika, gde god se ona nalazila. Jedan inovativan model za prevazilaženje ovog problema bi podrazumevao da svaka JLS nastavi da ostvaruje prihode od proporcionalne stope, a da državnom budžetu pripadaju sredstva naplaćena od progresivnih stopa. U ovom modelu, utvrđivanje obaveze

plaćanja poreza na imovinu bi verovatno moralo da bude nadležnost državnog nivoa vlasti¹¹⁸, a faktički bi se smanjio i manevarski prostor lokalne samouprave da utvrđuje stopu, što bi dovelo u pitanje izvorni karakter ovog poreza.

Mogući pravci dalje evolucije poreza na imovinu u Srbiji

Pravičan i izdašan sistem oporezivanja imovine zahteva solidan pravni i institucionalni sistem, koji u idealnom slučaju obuhvata armiju kompetentnih procenitelja, sofisticirani geografsko-informacioni sistem, funkcionalnu administraciju i efikasno sudstvo.

Nema prečeg zadatka niti većeg prioriteta od evidentiranja svih nepokretnosti. Svaka mera na unapređenju sistema oporezivanja imovine koja se preduzme pre sveobuhvatnog evidentiranja nepokretnosti nosi rizik da u suštini produbi nepravilnost tog sistema dalje favorizujući one koji su ostali van evidencije. To što se insistiranje na adekvatnom popisu nepokretnosti ponavlja već godinama, ne znači da je izgubilo na aktuelnosti. Sve što je urađeno na popisu evidentiranja imovine u prethodnom periodu samo dodatno govori, i iz razloga povećanja poreskih prihoda i unapređenja pravičnosti, u prilog potrebi da se ovaj posao obavi do kraja, uz uspostavljanje funkcionalnog sistema za uvođenje u evidenciju novoizgrađene imovine.

U vezi sa ovim, smatramo da treba napomenuti da nema opravdanja za neoporezivanje prava svojine i prava korišćenja zemljišta površine do 1.000m². Ovim se često izuzetno vredno zemljište izuzima od oporezivanja što nepovoljno deluje i na obim naplaćenih prihoda i na pravičnost sistema oporezivanja.

Najbolja međunarodna praksa sugeriše da svaka parcela zemljišta, svaki objekat, makar sa podacima o spoljnim gabaritima i pripadajućim zemljištem, treba biti u evidenciji poreske osnovice. U sledećem koraku treba proceniti vrednost svih evidentiranih nepokretnosti. Čak i ako se radi od imovini za koju se zna da je oslobođena poreza, treba proceniti njenu vrednost i uvesti je u evidenciju. Ovo možda nije prvi zadatak po hitnosti, ali bi trebalo da bude dugoročno opredeljenje poreskih vlasti.

Izrazito raznolika praksa JLS u utvrđivanju vrednosti poreske osnovice ukazuje da bi trebalo razmotriti ujednačavanje prakse u primeni propisane metodologije za procenu vrednosti nepokretnosti, eventualno kroz veće uključivanje republičkog nivoa vlasti u ovaj postupak. Od republičkog nivoa se očekuje da obezbedi i kompetentno i efikasno odlučivanje po žalbama u drugom stepenu.

Utvrđivanje vrednosti stambenih objekata korišćenjem metode poređenja cena koje se postižu pri

¹¹⁸ Pomenuti Piketi se zalaže za progresivni, godišnji porez na globalno neto bogatstvo koje određuje kao tržišnu vrednost svih finansijskih aktivna (uključujući depozite i bankovne račune, obveznice, udele u privrednim subjektima itd.) i nefinansijskih aktivna (pre svega nepokretnosti), umanjenu za iznos dugovanja. Odrednica globalni označava ideju da je potrebno oporezovati celokupnu imovinu obveznika, gde god u svetu se ona nalazila, iako Piketi ukazuje na nivo kontinenta ili regiona kao okvir u kome bi za početak trebalo uspostaviti zajednički mehanizam razmene informacija o kapitalu poreskih obveznika. Piketi ukazuje da pri oporezivanju ukupnog neto bogatstva treba imati u vidu da veće bogatstvo ima tendenciju generisanja prinosa na kapital prema višoj stopi u odnosu na manja bogatstva, idući do nivoa od 6-7% prinosa na kapital, pa i više, u slučaju najvećih bogatstava. Ovo je kod Piketija ujedno i najznačajnije opravdanje za progresivno oporezivanje kapitala. Da bi se sprečila akumulacija kapitala od strane malog broja najbogatijih pojedinaca, progresivno oporezivanje bogatstva bi, prema Piketiju, trebalo da podrazumeva stope od 5 ili 10% (ili čak i više) za najveća bogatstva (Piketi, 2015, str. 559-576). Imajući u vidu da stopu povraćaja na kapital najveće vrednosti Piketi procenjuje na 6-7%, to bi značilo da bi se u tim slučajevima porez na kapital plaćao iz supstance, a ne iz prihoda.

1 prodaji, komercijalnih objekata koristeći podatke o iznosu zakupa i industrijskih kompleksa zbrajajući vrednost zemljišta i amortizovanu vrednost objekata koristeći metodu nabavne cene su 1 principi koji mogu da vode dalju evoluciju poreza na imovinu. Kod onih kategorija nepokretnosti kod kojih postoji veći broj transakcija (prodaja ili davanja u zakup), treba kontinuirano pratiti kako se iznosi osnovica utvrđenih na osnovu knjigovodstvene vrednosti (u skladu sa metodologijom 1 vrednosti) odnose spram iznosa do kojih se dolazi primenom metodologije koja je propisana za obveznike koji ne vode poslovne knjige u skladu sa metodologijom fer vrednosti.

1 Sistem zasnovan na prosečnim cenama nepokretnosti po zonama treba temeljno preispitati za one vrste nepokretnosti za koje, po pravilu, ne postoji dovoljan broj pouzdanih podataka o transakcijama da bi se na osnovu njih pouzdano utvrdila prosečna cena određene vrste nepokretnosti za datu zonu. Posebno je problematično preuzimanje cena u zone u kojima nije bilo prometa iz zona u kojima je tog prometa bilo. Ovo naročito u zbog toga što ovo u praksi znači prenošenje cena iz atraktivnijih u manje atraktivne zone.

1 Jedan od najznačajnijih nedostataka sadašnjeg sistema utvrđivanja vrednosti poreske osnovice za potrebe oporezivanja imovine se tiče nepostojanja integracije sa sistemom utvrđivanje vrednosti osnovice poreza na prenos apsolutnih prava. Kako je pokazala uporedna analiza vrednosti osnovica poreza na imovinu i poreza na prenos apsolutnih prava za iste nepokretnosti, ova druga vrednost je mnogo bliža tržišnoj vrednosti nepokretnosti i, naravno, po pravilu značajno veća od utvrđenih osnovica poreza na imovinu (Arsić i drugi, 2014).

1 Oslanjanje na podatke iz kupoprodajnih ugovora je upitno između ostalog i iz sledećih razloga:

- cene u ugovorima su često nerealno iskazane¹¹⁹;
- veliki broj ugovora sadrži zbirnu cenu za celu nepokretnost na određenoj lokaciji (zemljište sa kućom, garažom, pomoćnim objektom), što ne pomaže pri utvrđivanju prosečnih cena svake od tih nepokretnosti u zoni,
- poreskim vlastima je često teško da na osnovu ugovora odrede da li se radi o poljoprivrednom ili građevinskom zemljištu, što može da dovede do iskrivljeno utvrđenih prosečnih cena zemljišta po zonama.

1 Za problem sadašnjeg dvostrukog obračunavanja amortizacije moguće je razmotriti relativno jednostavno rešenje: da se cene ostvarene u prometu nepokretnosti, koje se koriste za potrebe utvrđivanja prosečne cene odgovarajućih nepokretnosti po zonama, uvećaju za iznos amortizacije, koristeći utvrđene stope i podatke o starosti objekta. Na taj način bi sve cene ostvarene u prometu (a time i prosečne cene po zonama) odražavale vrednost novih nepokretnosti, a amortizacija bi se obračunavala samo pri utvrđivanju vrednosti konkretne nepokretnosti 1, na osnovu podatka o njenoj starosti, a ne, kao sada, dva puta. Pored toga, treba razmotriti i da se stopa amortizacije utvrdi jednoobrazno za celu Republiku, sa eventualnim razlikovanjem prema vrstama nepokretnosti.

Prethodno predloženo anuliranje efekta amortizacije u sklopu obračuna prosečnih cena nepokretnosti bi omogućilo i da se predvidi umanjeње vrednosti poreske osnovice primenom amortizacije i za obveznike koji vode poslovne knjige, a kod kojih se osnovica ne utvrđuje na osnovu fer vrednosti iz poslovnih knjiga, radi izjednačavanja u tretmanu obveznika koji vode poslovne knjige i onih koji to ne čine.

¹¹⁹ Možemo pretpostaviti da je ovo danas manje slučaj nego ranije, između ostalog i zbog uloge koju javni beležnici imaju u prometu nepokretnosti.

1

Potrebno je razmotriti postojanje samo sedam vrsta nepokretnosti, budući da se to u praksi pokazuje kao suviše krut i neadekvatan okvir imajući u vidu razlike koje mogu postojati unutar pojedinačnih vrsta nepokretnosti. Potrebno je i vratiti razlikovanje između različitih delova nepokretnosti u okviru jedne vrste – podrumi, suter⁹⁹ potkrovlja i sl. u okviru stanova, odnosno kuća za stanovanje. Tretiranje ovih delova na isti način kao da se radi o glavnim delovima objekta se u praksi pokazalo kao kontroverzno.

Smatramo da treba ukinuti progresivno oporezivanje imovine. Time bi se administriranje poreza na imovinu pojednostavilo, a alokativna neefikasnost poreza na imovinu smanjila. Takođe, uklonio bi se preferencijalni tretman zemljišta, koje, za razliku od objekta, sada ne može biti predmet progresivnih stopa.

Smatramo da je potrebno u narednom periodu ojačati svest lokalnih samouprava da je naplata poreza na imovinu, uključujući i prinudnu naplatu, kada je to neophodno, važna ne samo zbog prihodne izdašnosti poreza na imovinu, već i zbog poreske jednakosti i pravičnosti poreskog sistema prema licima koja uredno izmiruju svoje obaveze. Pri tome je povoljna okolnost da pojedina naše opštine imaju dosta iskustva i pozitivne rezultate u korišćenju „mekih mera“ za podizanje stepena naplate poreza na imovinu, koje uključuju i kampanje uključivanja građana u donošenje odluka i obaveštavanja javnosti o značaju plaćanja poreza i svrsi za koju se koriste naplaćena sredstva.

U vezi sa naplatom poreza na imovinu, treba razmotriti opravdanost postojećeg modela prema kome obveznik ima obavezu da za tekuću godinu akontativno plati prvu ratu poreza na osnovu rešenja za prethodnu godinu. Ovo se može smatrati neopravdanim teretom administriranja za obveznike.

Na kraju, imajući u vidu fluidnost i česte izmene pravnog okvira za oporezivanje imovine (koje su u velikoj meri opravdane, imajući u vidu potrebe za stalnim doradama tog sistema), smatramo da treba razmotriti vraćanje na snagu ograničenja najvišeg dozvoljenog uvećanja poreske obaveze za određenu nepokretnost, sem u slučaju kada se radi o utvrđivanju promena fizičkih karakteristika, odnosno nosilaca prava na toj nepokretnosti. Time bi se izbegli slučajevi drastičnog povećanja iznosa poreske obaveze i unapredila predvidljivost poreskog sistema i za obveznike i za lokalne samouprave¹²⁰.

U celini uzev, u Srbiji bi, za unapređenje pravičnosti, a time i prihvaćenosti ovog poreskog oblika, najvažnije bilo 1) obezbediti potpun obuhvat predmeta oporezivanja, 2) unaprediti pravni okvir i ujednačiti praksu utvrđivanja vrednosti poreske osnovice i 3) ojačati administrativne kapacitete lokalnih poreskih administracija tako da, pored efikasnije kontrole i naplate, mogu pružiti i svu potrebnu pomoć i objašnjenja poreskim obveznicima u izvršavanju njihovih obaveza.

¹²⁰ Naravno, svaka ovakva mera ima za rezultat povećanje nepravičnosti sistema, budući da su obveznici koji se štite od naglih povećanja opterećeni nižom efektivnom poreskom stopom u odnosu na obveznike kod kojih te zaštite nema – bilo da se radi o novim poreskim obveznicima, ili o obveznicima kod kojih povećanje poreske obaveze ne prelazi najviše dozvoljeni nivo.

Literatura

ABC of Taxes, 2011 Edition, Berlin: German Federal Ministry of Finance.

Alm, J. (1998). „Tax Compliance and Administration“, University of Colorado, Center for Economic Analysis, Discussion Papers in Economics, Working Paper No. 98-12.

Almy, R. (2014). „Valuation and Assessment of Immovable Property“, OECD Working Papers on Fiscal Federalism, No. 19, Paris: OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/5jz5pzvr28hk-en>, pristupljeno 4. maja 2016. godine.

Andelković, M. (2008). „Fundamentalna prava poreskih obveznika i njihova zaštita u savremenim informaciono-tehnološkim uslovima“, *Strani pravni život*, Vol. 52, No. 3, Beograd: Institut za uporedno pravo.

Arnold, J. (2008). „Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth? Empirical Evidence from a Panel of OECD Countries“, Economics Department Working Papers No. 643, Paris: OECD.

Arsić, M., Vasiljević, D., Bučić, A., Randelović, S. (2014). Analiza mogućnosti za kompenzaciju prihoda od naknade za korišćenje građevinskog zemljišta kroz porez na imovinu, Beograd: Stalna konferencija gradova i opština – Savez gradova i opština Srbije.

Arsić, M., Randelović, S., Bučić, A., Vasiljević, D. (2012). Reforme poreza na imovinu u Srbiji: Rezultati i perspektive, Beograd: Fondacija za razvoj ekonomske nauke.

Atkinson, A., Stiglitz, J. (1976) „The Design of Tax Structure: Direct Versus Indirect Taxation“, *Journal of Public Economics*, No. 6, North-Holland Publishing Company.

Babić, I. (2007). *Osnovi imovinskog prava: uvod u građansko pravo i stvarno pravo*, Beograd: Javno preduzeće „Službeni glasnik“.

Bahl, R., Bird, R. (2008). „Subnational Taxes in Developing Countries: The Way Forward“, Public Financial Publications, Inc, Public Budgeting & Finance, No. 28.

Baker, T., Cook, I., McCann, E., Temenos, C., Ward, K. (2015) „Policies on the move: The transatlantic travels of Tax Increment Financing“, *Association of American Geographers, Annals*, Volume 106, Issue 2, 459-469.

Becker, G. (1968). „Crime and Punishment: An Economic Approach“, *Essays in the Economics of Crime and Punishment*, National Bureau of Economic Research, 1-54.

Begović, B., Bisić, M., Ilić-Popov, G., Mijatović, B., Popović, D. (2004). *Reforma poreskog sistema (2)*, Beograd: Centar za liberalno-demokratske studije.

Begović, B., Ilić-Popov, G., Mijatović, B., Popović, D. (2003). *Reforma poreskog sistema*, Beograd: Centar za liberalno-demokratske studije.

Bilten javnih finansija (2016), broj 138, februar 2016. Beograd: Ministarstvo finansija Republike Srbije.

Bird, R., M., Slack, E., Tassonyi, A. (2012). *Property Tax Reform in Ontario*, Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy.

- Blagojević, M. (2011). „Soće – osnovni porez srednjevekovne Srbije“, *Glas Srpske akademije nauka i umetnosti*, Beograd: Odeljenje istorijskih nauka SANU, CCCXC, knj. 11 – 2001.
- Book, J. (2008). *Taxation in the Later Roman Empire*, MPhil Thesis, Leiden: Institute of History, Leiden University.
https://openaccess.leidenuniv.nl/bitstream/handle/1887/18524/Taxation_in_the_later_Roman_Emp.pdf?sequence=1, pristupljeno 27. juna 2015 .
- Briffault, R. (2010). „The Most Popular Tool: Tax Increment Financing and the Political Economy of Local Government“, *The University of Chicago Law Review*, Volume 77, Issue 1, Chicago: the University of Chicago, pp. 65-95.
- Brzeski, J. (2013). „Property Taxation in Poland“, Prezentacija na seminaru Market Value-Based Taxation of Real Property, Ljubljana, april 2013.
- Burg, D. (2004). *A World History of Tax Rebellions*, New York, London: Routledge.
- Cabral, M., Hoxby, C. (2015) „The Hated Property Tax: Salience, Tax Rates and Tax Revolts“, Working Paper 18514, National Bureau of Economic Research, November 2012 (revised in 2015).
- Carlson, R. (2014). „A Brief History of Property Tax“, *Fair&Equitable*, Volume 12, IAAO.
- Charlot, S., Paty, S., Visalli, M. „Assessing the impact of local taxation on property prices: a spatial matching contribution“, Working Paper 2008/3, CESEAR.
- Ćorović, V. (2005). *Istorija Srba*, Podgorica, Rijeka: Oktoih, Nova knjiga, Leo komerc.
- Current Value Assessment (CVA) and Tax Policy Reference Manual (2013). Halton Region,
<http://docplayer.net/372392-Current-value-assessment-cva-and-tax-policy-reference-manual.html>, pristupljeno 10. marta 2014. godine.
- Cvetana Cvjetković, C. (2015). „Evazija poreza na imovinu u Republici Srbiji“, *Finansije*, godina LXX, broj 1-6, Beograd: Ministarstvo finansija.
- Del Carpio, L. (2013). „Are the Neighbors Cheating? Evidence from a Social Norm Experiment on Property Taxes in Peru“, Job Market Paper, November 2013.
- Deskins J., Fox, W. (2008). „Measuring Behavioural Responses to the Property Tax“, Working Paper No. 16, Atlanta: Andrew Young School of Policy Studies.
- Dye, R., England, R. (2009). *Land Value Taxation: Theory, Evidence, and Practice*, Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy.
- Dye, R. and Merriman, D. (2006). „Tax Increment Financing: A Tool for Local Economic Development“, *Land Lines*, January 2006, Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy.
- Ellen, I., Schwartz A., and Voicu, I. (2007). „The Impact of Business Improvement Districts on Property Values: Evidence from New York City“, Working Paper 07-01, 2007, New York: New York University, Furman Center for Real Estate & Urban Policy.
- European Commission (2015). „Tax Reforms in EU Member States: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability“, Institutional Paper 008, September 2015.
- EU Progres (2014). „Final Report: May 2010 – March 2014“, European Partnership with Municipalities Programme, <http://www.euprogres.org/biblioteka.php?id=605>, pristupljeno 10. juna 2015. godine.

Farris, S. and Horbas, J. (2009). „Creation vs. Capture: Evaluating the True Costs of Tax Increment Financing“, IAAO, the Journal of Property Tax Assessment and Administration, Volume 6, Issue 4, 2009.

Fischel, W., Wallace, O., Youngman, J. (2011). „Are Local Property Taxes Regressive, Progressive, or What?“, Unpublished manuscript, College Park, MD, University of Maryland,.

Fisher, G. (1996). *The Worst Tax? A History of the Property Tax in America*, Lawrence: the University Press of Kansas.

Follain, J., Giertz, S. (2016). „US House Price Bubbles and Busts: Implications for Property Taxation“, *Public Finance Review*, Vol. 44(1) 132-159.

Franzen, R. (2009). „International Experience“, *Land Value Taxation: Theory, Evidence, and Practice*, Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy.

French Tax System (2011). Public Finances General Directorate, Tax Policy Directorate.

Gayer, C., Mourre, G. (2012). „Property taxation and enhanced tax administration in challenging times“, European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs, Economic Papers 463, October 2012.

George, H. (1881). *Progress and Poverty* (reprint 1932), London: The Henry George Foundation.

Giannitsis, T., Zografakis, S. (2015). „Greece: Solidarity and Adjustment in Times of Crisis“, Macroeconomic Policy Institute, Study No. 38, March 2015.

Godišnji izveštaj 2015: maj 2014 – jun 2015. (nacrt) (2015). Evropski progres, http://www.europeanprogres.org/dokumenti/47_623602_evropski-progres-lista-projekata-decembar-2015.pdf, pristupljeno 22. decembra 2015. godine.

Grover, R., Törhönen, M., Munro-Faure, str., Anand, A., „Property Valuation and Taxation for Fiscal Sustainability and Improved Local Governance: Case Studies from the ECA Region“, Paper prepared for presentation at the “2015 World Bank Conference on Land and Poverty” The World Bank - Washington DC, March 23-27, 2015. <http://katastar.rgz.gov.rs/masovna-procena/Files/Property%20Valuation%20and%20Taxation%20for%20Fiscal%20Sustainability%20and%20Improved%20Local%20Governance%20Final%20Formatted-20150319.pdf>, pristupljeno 8. novembra 2015.

Gudat, R. (2011). „Going West or going East – Fundamental Changes in the German Property Tax System“, In: FIG (Hg.): Proceedings of the FIG Working Week 2011. Bridging the Gap between Cultures. Marrakech, Morocco, 18.-22.05.2011, https://www.fig.net/resources/proceedings/fig_proceedings/fig2011/papers/ts08g/ts08g_gudat_5026.pdf, pristupljeno 5. maja 2016.

Guide to Property Assessment in Ontario (2003). Municipal Property Assessment Corporation (MPAC).

Hallsworth, M., List, J., Metcalfe, R., Vlaev, I. (2014) „The Behaviorist as Tax Collector: Using Natural Field Experiments to Enhance Tax Compliance“, National Bureau of Economic Research, Working Paper 20007.

Hemmelgarn, T., Nicodeme G., Zangari, Z. (2011). „The Role of Housing Tax Provisions in the 2008 Financial Crisis“, European Union, Taxation Papers, Working Paper No. 27.

Hoyt, L., Gopal-Agge, D. (2007). „The Business Improvement District Model: A Balanced Review of Contemporary Debates“, *Geography Compass* 1-4, 2007, pp. 946–958.

Hoyt, L. (2004). "The Business Improvement District: An Internationally Diffused Approach to Revitalization", Cambridge: MIT.

Ilić, J. (2008). „Zemunsko stanovništvo prema popisu iz 1776. godine“, *Istorijski časopis*, knjiga 57, Beograd: Istorijski institut.

Izveštaj o stanju na tržištu nepokretnosti za 2014. godinu, Republički geodetski zavod, februar 2015, <http://katastar.rgz.gov.rs/masovna-procena/Files/Godisnji%20izvestaj%20%E2%80%93%20Trziste%20nepokretnosti%202014.pdf>, pristupljeno 10. novembra 2015.

Jezdimirović, M. (2011). *Efikasnost budžetskog sistema Srbije*, Beograd: Univerzitet Singidunum.

Karl, M. (2012). „The Fiscal Reform of Land Tax in Germany“, paper presented at the FIG Working Week 2012, Knowing to manage the territory, protect the environment, evaluate the cultural heritage, Rome, Italy, 6-10 May 2012, https://www.fig.net/resources/proceedings/fig_proceedings/fig2012/papers/ts05g/TS05G_karl_5766.pdf, pristupljeno 5. maja 2016.

Krštić, S. (2006). *Izvorni prihodi u sistemu finansiranja lokalne samouprave u Republici Srbiji*, Beograd: PALGO centar i Stalna konferencija gradova i opština.

Kupovna moć stanovništva (2016). Beograd: Ministarstvo trgovine, turizma i telekomunikacija. <http://mtt.gov.rs/download/potrosacka-korpa/februar2016korpa.pdf>, Pristupljeno 25. maja 2016. godine.

Levitas, T., Vasiljević, D., Bučić, A. (2010). „Porez na imovinu: analiza stanja i perspektive reformi“, *Poreska Politika u Srbiji: pogled unapred*, Beograd: USAID Sega projekat.

Levitt, S., Dubner, S. (2005) *Freakonomics: a rogue economist explores the hidden side of everything*. New York: William Morrow.

Local Property Taxes in France, <http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/local-property-taxes/#9.1.>, pristupljeno 10. maja 2013.

Local property taxes: taxe foncière and taxe d'habitation, Paris: FrenchEntrée <http://www.frenchentree.com/fe-legal/DisplayArticle.asp?ID=41113>, pristupljeno 10. maja 2013.

Lutz, B., Molloy, R., Shan, H. (2010). „The Housing Crisis and State and Local Government Tax Revenue: Five Channels“, Finance and Economics Discussion Series, Washington, D.C: Divisions of Research & Statistics and Monetary Affairs, Federal Reserve Board.

Lutz, B. (2009). „Fiscal amenities, school finance reform and the supply side of the Tiebout market“, Working Paper 18/2009, Washington: Federal Reserve Board.

Marshall A. (1890). *Principles of Economics*, 8th ed. London: MacMillan.

McCluskey, W., Bell, M. (2008). „Rental Value versus Capital Value: Alternative Bases for the Property Tax“, International Studies program Working Paper 08-18, Atlanta: Andrew Young School of Political Studies, Georgia Sate University.

McDonald, J. (2002). „Tax Fairness in Eleventh Century England“, *Accounting Historians Journal*,

No. 29, the Academy of Accounting Historians.

Mijatović, B. (2013). „Ukidanje naknade za korišćenje građevinskog zemljišta“, Beograd: Srpska asocijacija menadžera.

Mikesell, J., Zorn, K. (2009). „Implementing a Market Value Property Tax“, *Making the Property Tax Work*, Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy.

Miljković-Katić, B. (2008). „Poreska politika ustavobranitelja“, *Istorijski časopis*, knjiga 57, 2008.

Mišić, S. (2015). „Srpska porodica u poznom Srednjem Veku“, *Etnoantropološki problemi*, n. s. god. 10 sv. 2, Beograd: Filozofski fakultet Univerziteta u Beogradu, Odeljenje za etnologiju i antropologiju.

Muller, A. (2000). „Property Taxes and Valuation in Denmark“, rad predstavljen na OECD Seminaru o reformi poreza na imovinu i proceni vrednosti nepokretnosti, Beč, 19-21. septembar 2000. <http://www.andywrightman.com/docs/muller.pdf>, pristupljeno 10. maja 2015. godine.

Development of Property Registers - For Property Tax and Public Property Inventories (2010). MEGA – Municipal Economic Growth Activity, neobjavljeni izveštaj.

Municipal Property Tax Tools (2016). Government of Saskatchewan, <https://www.saskatchewan.ca/government/municipal-administration/taxation-and-service-fees/municipal-property-tax-tools>, pristupljeno 4. maja 2016. godine.

Ničiforović, V., Holcinger, J. (2014). „Vodič za unapređenje baza podataka za porez na imovinu: kako povećati obuhvat oporezivanja“, Beograd: Stalna konferencija gradova i opština – Savez gradova i opština Srbije, Beograd.

Nikšić, S. (2012). „Imovina u građanskom pravu“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, No. 62, Zagreb: Pravni fakultet u Zagrebu.

Novaković, N. (2005). „Teorije o nastanku i strukturi porodičnih zadruga“, *Stanovništvo* 1-4, Beograd: Centar za demografska istraživanja Instituta društvenih nauka.

Oates, W. (1969). „The Effects of Property Taxes and Local Public Spending on Property Values: An Empirical Study of Tax Capitalization and the Tiebout Hypothesis“, *Journal of Political Economy*, 77, 957-71.

OECD (2016). Baza podataka. <http://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=21699#>, pristupljeno 28. aprila 2016. godine.

Personal Property Tax (2012). Washington State Department of Revenue, http://dor.wa.gov/docs/pubs/prop_tax/persprop.pdf, pristupljeno 3. avgusta 2015.

Pigou, A. (1969). *A Study in Public Finance*, London: Macmillan.

Piketi, T. (2015). *Kapital u 21. veku*, Novi Sad, Akademska knjiga.

Popović, D. (1997). *Nauka o porezima i poresko pravo*, Budimpešta i Beograd: Institut za otvoreno društvo/Institut za ustavnu i zakonodavnu politiku i Savremena administracija.

Popović, D. (2015). *Poresko pravo*, Beograd: Univerzitet u Beogradu – Pravni fakultet.

Popović, D. (2007). „Princip jednakosti građana u poreskom pravu“, *Razvoj pravnog sistema Srbije i harmonizacija sa pravom EU, Prilozi projektu 2006*, Beograd: Pravni fakultet Univerziteta u

Beogradu.

Prammer, D. (2011). „Quality of Taxation and the Crisis: Tax Shifts from a Growth Perspective“, Taxation Papers, Working Paper No. 29/2011, European Union.

Predlozi u vezi realizacije „pilot“ projekta organizacije i funkcionisanja lokalne poreske administracije u opštinama Indija i Loznica, neobjavljeni izveštaj, Poreska uprava, Podtim za organizaciju i poslovne procese lokalne poreske administracije, jul 2006. godine.

Property Tax Fairness in Saskatchewan, (2012). Canadian Federation of Independent Businesses.

Property Tax Rate Analysis (2012). REAL PAC, http://cymcdn.com/sites/www.realpac.ca/resource/resmgr/home_page/property_tax_2012.pdf, pristupljeno 8. maja 2013.

Oporezivanje imovine u Republici Srbiji (2011). Beograd: Računovodstvo.

Radzimski, A. (2012). „Real Estate Taxation in Poland and its Influence on Spatial Development“, http://www.corp.at/archive/CORP2012_144.pdf, pristupljeno 5. maja 2016.

Raičević, B. (2007). *Javne finansije*, Beograd: Ekonomski fakultet.

Reulier, E., Rocaboy, Y. (2009). „Regional tax competition: Evidence from French Regions“, *Regional Studies*, 2009, Vol. 43, issue 7, Taylor & Francis Journals.

Revenue from Taxes (2012). National League of Cities, <http://www.nlc.org/build-skills-networks/resources/cities-101/revenue-from-taxes>, pristupljeno 19. maja 2012.

Rosen, H., Gayer, T. (2008). *Public Finance*, New York, McGraw Hill.

Slemrod, J. (2007). „Cheating ourselves: The economics of tax evasion“, *Journal of Economic Perspectives*, 21 (1), 25-48, 2007.

Smart, M. (2012). „The Reform of Business Property Tax in Ontario: An Evaluation“, Toronto: Institute on Municipal Finance & Governance, Munk School of Global Affairs, University of Toronto.

Snyder, T., de Brey, C., Dillow, S. (2016). *Digest of Education Statistics 2014*, Washington, DC, National Center for Education Statistics, Institute of Education Sciences, U.S. Department of Education.

Stojanović, D. (2013): „Unfinished capital – unfinished state: how the modernization of Belgrade was prevented, 1890–1914“, *Nationalities Papers: The Journal of Nationalism and Ethnicity*, 41:1.

The Briefing Book (2016). Tax Policy Center, Urban Institute and Brookings Institution, <http://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-are-sources-revenue-local-governments>, pristupljeno 29. aprila 2016. godine.

Tiebout, C. (1956). „A Pure Theory of Local Expenditures“, *The Journal of Political Economy*, Vol. 64, No. 5, Chicago: the University of Chicago Press (Oct., 1956), pp. 416-424.

Tiits, T. (2008). „Land Taxation Reforms in Estonia“, *Making Property Tax Work*, Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy.

Trifunović, M., Trifunović, M., Milenković, Ž. (2015) „Primena masovne procene u lokalnim samoupravama u Republici Srbiji“, Beograd: Republički geodetski zavod,

<http://katastar.rgz.gov.rs/masovna-procena/Files/Primena%20masovne%20procene%20u%20lokalnim%20samoupravama%20FINAL,%202015-20150604.pdf>, pristupljeno 8. novembra 2015. godine.

Vasiljević, D. (2012). *Lokalni ekonomski razvoj: Zašto su jedne opštine dobitnici, a druge gubitnici tranzicije*, Beograd: PALGO centar.

Who Pays?: A Distributional Analysis of the Tax Systems in All 50 States (2015). Institute on Taxation & Economic Policy.

Youngman, J. (2009). „The Property Tax in Development and in Transition“, *Making the Property Tax Work*, Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy.

Youngman, J., Malme, J. (1994). *International Survey of Taxes on Land and Buildings*, Kluwer, Law and Taxation Publishers.

Youngman, J. (1994). *Legal Issues in Property Valuation and Taxation: Cases and Materials*, Chicago: The International Association of Assessing Officers.

Zodrow, G., Mieszkowski, str. (1986). „Pigou, Tiebout, Property Taxation, and the Underprovision of Local Public Goods“, Elsevier: *Journal of Urban Economics*, No. 19.

Propisi

Ustav Republike Srbije, "Službeni glasnik Republike Srbije", br. 98/2006.

Zakon građevinski za varoš Beograd, od 11. decembra 1896. godine.

Zakon o državnom premeru i katastru, "Službeni glasnik Republike Srbije", br. 72/09, 18/10 i 65/13.

Zakon o finansiranju lokalne samouprave, "Službeni glasnik Republike Srbije", br. 62/2006, 47/2011 i 93/2012.

Zakon o javnoj svojini, „Službeni glasnik Republike Srbije“, br. 72/2011, 88/2013 i 105/2014.

Zakon o nacionalnoj korporaciji za osiguranje stambenih kredita, „Službeni glasnik Republike Srbije“ br. 55/204.

Zakon o osnovama svojinsko pravnih odnosa, „Sl. list SFRJ“, br. 6/80 i 36/90, "Sl. list SRJ", br. 29/96 i "Sl. glasnik RS", br. 115/2005 - dr. zakon.

Zakon o planiranju i izgradnji, „Službeni glasnik Republike Srbije“, br. 72/09, 81/09 - ispravka, 64/10 - US, 24/11, 121/12, 42/13 - US, 50/13 - US, 98/13 - US, 132/14 i 145/14.

Zakon o poljoprivrednom zemljištu, „Službeni glasnik Republike Srbije“, br. 62/2006 i 41/2009, 65/2008 - drugi zakon i 112/2015.

Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, „Službeni glasnik Republike Srbije“, br. 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 61/2007, 20/2009, 53/2010, 101/2011, 2/2012, 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 85/2005 - drugi zakon, 62/2006 - drugi zakon, 72/2009 - drugi zakon, 112/2015 i 15/2016.

Zakon o porezima na imovinu, "Službeni glasnik Republike Srbije", br. 26/2001, "Sl. list SRJ", br.

42/2002 - odluka SUS i "Sl. glasnik RS", br. 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 135/2004, 61/2007, 5/2009, 101/2010, 24/2011, 78/2011, 57/2012 - odluka US, 47/2013 i 68/2014 - dr. zakon.

Zakon o porezima na imovinu, "Službeni glasnik Republike Srbije", br. 76/91, 9/92, 20/92, 76/92, 20/93, 22/93, 29/93, 67/93, 28/94.

Zakon o porezima na imovinu, "Službeni glasnik Republike Srbije", br. 43/94, 53/95, 54/96, 42/98, 18/99, 33/99, 48/99, 54/99.

Zakon o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara, "Službeni glasnik Republike Srbije", br. 26/2001, 80/2002, 43/2004, 31/2009, 101/2010, 24/2011 i 112/2015.

Zakon o stanovanju, "Službeni glasnik Republike Srbije", br. 50/92, 76/92, 84/92, 33/93, 53/93 - drugi zakon, 67/93 - drugi zakon, 46/94, 47/94, 48/94 - drugi zakon, 44/95 - drugi zakon, 49/95, 16/97, 46/98, 26/2001, 101/2005 - drugi zakon i 99/2011.

Zakon o šumama, "Službeni glasnik Republike Srbije", br. 30/2010, 93/2012 i 89/2015.

Zakon o zaštiti životne sredine, "Službeni glasnik Republike Srbije", br. 135/2004, 36/2009, 36/2009 - drugi zakon, 72/2009 - drugi zakon, 43/2011 - Odluka US RS i 14/2016. Uredba o kriterijumima za utvrđivanje naknade za zaštitu i unapređivanje životne sredine i najvišeg iznosa naknade, "Službeni glasnik Republike Srbije", br. 111/2009.

Pravilnik o klasifikaciji objekata, "Službeni glasnik Republike Srbije", br. 22/2015.

Pravilnik o načinu utvrđivanja osnovice poreza na imovinu na prava na nepokretnostima, "Službeni glasnik Republike Srbije", br. 38/2001, 45/2004 i 27/2011.

Pravilnik o obrascima poreskih prijava za utvrđivanje poreza na imovinu, "Službeni glasnik Republike Srbije", br. 108/2013 i 118/201.

Pravilnik o proceni vrednosti nepokretnosti, "Službeni glasnik Republike Srbije", br. 113/14.

Odluka o naknadi za zaštitu i unapređivanje životne sredine na teritoriji Grada Beograda, "Službeni list grada Beograda", br. 96/2014.

Baze podataka

Eurostat: http://ec.europa.eu/eurostat/en/web/products-datasets/-/GOV_10A_TAXAG.

Evropska komisija:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/data_on_taxation/index_en.htm.

KWD indikatori (2015), neobjavljeni podaci KWD projekta o efektima sprovođenja projekta pružanja podrške za unapređivanje oporezivanja imovine u devet opština istočne Srbije.

LTA Baseline vs Outcomes (2014), neobjavljeni podaci EU Progres projekta o sprovedenim aktivnostima u 11 opština južne i jugo-zapadne Srbije.

OECD: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=21699#>.

Republički zavod za statistiku: <http://webzrzs.stat.gov.rs/WebSite/public/ReportView.aspx>.

FEFA - OPOREZIVANJE IMOVINE U REPUBLICI SRBIJI

ORIGINALITY REPORT

32%

SIMILARITY INDEX

PRIMARY SOURCES

1	www.exchange.org.rs Internet	21777 words — 25%
2	poreski.savetnik.rs Internet	759 words — 1%
3	www.fren.org.rs Internet	747 words — 1%
4	www.mfin.gov.rs Internet	730 words — 1%
5	www.biljanatrifunovicifa.com Internet	236 words — < 1%
6	www.skgo.org Internet	156 words — < 1%
7	www.parlament.gov.rs Internet	137 words — < 1%
8	www.pancevo.rs Internet	134 words — < 1%
9	www.poreskauprava.gov.rs Internet	127 words — < 1%
10	www.aktivasistem.com Internet	115 words — < 1%
11	www.paragraf.rs Internet	115 words — < 1%

12	www.besplatnapravnapomoc.rs Internet	91 words — < 1%
13	www.fefa.edu.rs Internet	87 words — < 1%
14	poreskivodic.com Internet	76 words — < 1%
15	www.bdo.co.rs Internet	63 words — < 1%
16	paragraflex.rs Internet	60 words — < 1%
17	www.propisi.co.rs Internet	60 words — < 1%
18	www.vracar.rs Internet	55 words — < 1%
19	www.ustavni.sud.rs Internet	55 words — < 1%
20	www.seminarski-diplomski.rs Internet	52 words — < 1%
21	www.intermex.rs Internet	47 words — < 1%
22	www.pravniportal.com Internet	43 words — < 1%
23	paragraflex.com Internet	41 words — < 1%
24	poslovnifakultetvaljevo.edu.rs Internet	41 words — < 1%
25	becejski-mozaik.co.rs Internet	40 words — < 1%

26	Miladinovic, Violeta. "Integration of fees for the use of building land into a property tax", Pravo - teorija i praksa, 2015. CrossCheck	39 words — < 1%
27	www.progresprogram.org Internet	38 words — < 1%
28	www.blberza.com Internet	36 words — < 1%
29	www.opstinamalocrnice.org Internet	36 words — < 1%
30	aseestant.ceon.rs Internet	36 words — < 1%
31	www.palgo.org Internet	36 words — < 1%
32	urrgb.com Internet	35 words — < 1%
33	aktivasistem.co.rs Internet	34 words — < 1%
34	skgo.org Internet	34 words — < 1%
35	lokalnirazvoj.rs Internet	33 words — < 1%
36	forum.mojepravo.net Internet	32 words — < 1%
37	www.nkosk.rs Internet	30 words — < 1%
38	asistencija.rs Internet	30 words — < 1%

39	www.smederevo.org.rs Internet	29 words — < 1%
40	www.clds.org.yu Internet	27 words — < 1%
41	www.azil.rs Internet	27 words — < 1%
42	www.singipedia.singidunum.ac.rs Internet	27 words — < 1%
43	zakon.co.rs Internet	26 words — < 1%
44	allcons.co.rs Internet	25 words — < 1%
45	www.procenitelji.org.rs Internet	22 words — < 1%
46	www.pokarh-mb.si Internet	22 words — < 1%
47	www.hracion.org Internet	21 words — < 1%
48	www.cb-mn.org Internet	20 words — < 1%
49	www.nbrm.mk Internet	19 words — < 1%
50	ekonomija.fon.rs Internet	19 words — < 1%
51	www.naled-serbia.org Internet	18 words — < 1%
52	www.slideshare.net Internet	

18 words — < 1%

53 arhiva.elitesecurity.org
Internet

17 words — < 1%

54 www.tpa-horwath.rs
Internet

17 words — < 1%

55 www.informator.co.yu
Internet

17 words — < 1%

56 ekfak.kg.ac.rs
Internet

17 words — < 1%

57 www.bazapropisa.info
Internet

17 words — < 1%

58 www.sonovacrnja.org.rs
Internet

17 words — < 1%

59 www.ldp.rs
Internet

17 words — < 1%

60 www.policycafe.rs
Internet

17 words — < 1%

61 www.clds.rs
Internet

17 words — < 1%

62 www.hrvatski-racunovodja.hr
Internet

17 words — < 1%

63 paragraf.rs
Internet

16 words — < 1%

64 gradjevinskedozvole.rs
Internet

16 words — < 1%

65 mfp.gov.rs
Internet

16 words — < 1%

66	poslovanje.rs Internet	16 words — < 1%
67	www.ftn.uns.ac.rs Internet	15 words — < 1%
68	www.vsaa.lv Internet	14 words — < 1%
69	Bozic, Branko, Dragana Milicevic, Rajica Mihajlovic, and Christoph Jochheim-Wirtz. "Real estate valuation in the Republic of Serbia", Tehnika, 2014. CrossCheck	14 words — < 1%
70	www.comparativelaw.info Internet	14 words — < 1%
71	www.cacak.org.rs Internet	13 words — < 1%
72	0013-3264, 2004 Publications	13 words — < 1%
73	blog.b92.net Internet	12 words — < 1%
74	0038-982X, 2000 Publications	12 words — < 1%
75	Milenkovic, Natasa. "Exchange rate as an instrument of economic policy: Experience of eastern Asia countries", Ekonomski horizonti, 2012. CrossCheck	11 words — < 1%
76	kraljevo.org Internet	10 words — < 1%
77	nekretninekrusevac.rs Internet	10 words — < 1%

78	www.komoraks.co.rs Internet	10 words — < 1%
79	www.nadjidom.com Internet	10 words — < 1%
80	www.aiki.co.yu Internet	10 words — < 1%
81	www.prozor-rama.org Internet	10 words — < 1%
82	docslide.net Internet	10 words — < 1%
83	forum.metalserbia.com Internet	10 words — < 1%
84	www.sluzbenilist.me Internet	10 words — < 1%
85	www.seelawschool.org Internet	10 words — < 1%
86	emins.org Internet	9 words — < 1%
87	www.danas.org Internet	9 words — < 1%
88	forum.mobilize.rs Internet	9 words — < 1%
89	bosnian.trib.ir Internet	9 words — < 1%
90	www.paragraflex.com Internet	9 words — < 1%

91	www.yumreza.org.yu Internet	9 words — < 1%
92	nekretnine.heraagency.rs Internet	9 words — < 1%
93	happytv.tv Internet	9 words — < 1%
94	www.feb.rs Internet	9 words — < 1%
95	www.town.milton.on.ca Internet	9 words — < 1%
96	www.gradjanske.org Internet	9 words — < 1%
97	www.civilnodrustvo.ba Internet	9 words — < 1%
98	McCluskey, William J., and Hong-Loan Trinh. "Property tax reform in Vietnam: Options, direction and evaluation", Land Use Policy, 2013. CrossCheck	9 words — < 1%
99	www.fms-tivat.me Internet	8 words — < 1%
100	www.radioapatin.com Internet	8 words — < 1%
101	fld.ba Internet	8 words — < 1%
102	www.partizanbeograd.net Internet	8 words — < 1%
103	www.extra.ba Internet	8 words — < 1%

104	www.poslodavci-mladenovca.rs Internet	8 words — < 1%
105	www.mc.rs Internet	8 words — < 1%
106	www.hores.rs Internet	8 words — < 1%
107	Stankovic, Ljiljana, Suzana Djukic, and Ana Popovic. "Informing consumers: Protection from deceptive advertising", Marketing, 2013. CrossCheck	8 words — < 1%
108	www.kanjiza.rs Internet	8 words — < 1%
109	Antic, Slobodanka. "Effective learning competencies from students' perspective", Specijalna edukacija i rehabilitacija, 2015. CrossCheck	8 words — < 1%
110	www.doba.si Internet	8 words — < 1%
111	paragrafco.co.rs Internet	8 words — < 1%
112	static.luxmadein.com Internet	8 words — < 1%
113	www.anthroserbia.org Internet	8 words — < 1%
114	bhdani.com Internet	8 words — < 1%
115	Kačer, Hrvoje. "PRETVORBA PRAVA VLASNIŠTVA NAD ŠPORTSKIM GRAÐEVINAMA TEMELJEM ZAKONA O ŠPORTU I UPIS TAKO IZVANKNJIŽNO STEżENOG PRAVA VLASNIŠTVA U ZEMLJIŠNE KNJIGE -- NEKE	8 words — < 1%

116	www.netokracija.rs Internet	8 words — < 1%
117	blace.org.rs Internet	8 words — < 1%
118	www.najgradonacelnik.org Internet	8 words — < 1%
119	kvalitet.telefonija.rs Internet	8 words — < 1%
120	www.smip.sv.gov.yu Internet	8 words — < 1%
121	mediaobservatory.net Internet	8 words — < 1%
122	www.ius.bg.ac.rs Internet	8 words — < 1%
123	www.emins.org Internet	8 words — < 1%
124	www.projuris.org Internet	8 words — < 1%
125	atina.org.rs Internet	8 words — < 1%
126	agroekonomika.rs Internet	8 words — < 1%
127	www.rijeka.hr Internet	8 words — < 1%
128	www.casopis-gradjevinar.hr Internet	8 words — < 1%

129	pratipare.rs Internet	8 words — < 1%
130	Pavlovic, Marko, Jovica Markovic, and Dijana Markovic. "Analysis of customer relationship in the banking sector", Ekonomija teorija i praksa, 2015. CrossCheck	8 words — < 1%
131	0085-6320, 2005 Publications	8 words — < 1%
132	0085-6320, 2002 Publications	8 words — < 1%
133	archive.rec.org Internet	8 words — < 1%
134	www.oecd.org Internet	8 words — < 1%
135	"KRITIČKI OSVRT NA PROPISE O TRANSFERNIM CENAMA U SRBIJI", Proceedings of the 1st International Scientific Conference - FINIZ 2015, 2015. CrossCheck	7 words — < 1%
136	Phillip J Bryson. "Moral Hazard in Property Tax Administration: A Comparative Analysis of the Czech and Slovak Republics", Comparative Economic Studies, 03/2003 CrossCheck	7 words — < 1%
137	Kukić, Nenad and Valjek, Sandra. "Porez na nekretnine: osnovne značajke i rasprava o uvođenju u Hrvatskoj", Economic Trends & Economic Policy, 2012. Publications	6 words — < 1%
138	Petrakis, Vladana. "The national mortgage insurance corporation: The concept, role and importance", Pravo - teorija i praksa, 2015. CrossCheck	6 words — < 1%

139 Mićović, Miodrag. "LEX SPORTIVA I
FAIR-PLAY", Collected Papers of the Faculty of Law
in Split, 2011. 6 words — < 1%
Publications

EXCLUDE QUOTES OFF
EXCLUDE BIBLIOGRAPHY ON

EXCLUDE MATCHES < 5 WORDS