

Факултет ПравниУНИВЕРЗИТЕТ У БЕОГРАДУ  
Веће научних области правно-економских наука

(Број захтева)

(Назив већа научне области коме се захтев упућује)

(Датум)

**ЗАХТЕВ****за давање сагласности на реферат о урађеној докторској дисертацији**

Молимо да, сходно члану 46. ст.5. тач. 4. Статута Универзитета у Београду ("Гласник Универзитета", број 131/06), дате сагласност на реферат о урађеној докторској дисертацији кандидата

**Цвјетане (Миладин) Цвјетковић**

(име, име једног од родитеља и презиме)

КАНДИДАТ **Цвјетана (Миладин) Цвјетковић**

(име, име једног од родитеља и презиме)

пријавила је докторску дисертацију под називом: „**Порез на имовину у статистици**“из научне области: **Јавне финансије и финансијско право**Универзитет је дана **10. 12. 2013.** својим ктом **02-03-61206-5953/2-13** дао сагласност на предлог теме докторске дисертације која је гласила:„**Порез на имовину у статистици**“

Комисија за оцену и одбрану докторске дисертације кандидата

**Цвјетане (Миладин) Цвјетковић**

(име, име једног од родитеља и презиме)

образована је на седници одржаној **22. децембра 2014.** одлуком факултета под бр. **03-60/3,** у саставу:

Име и презиме члана комисије

звање

научна област

- |    |                                    |                                       |  |
|----|------------------------------------|---------------------------------------|--|
| 1. | <u>Проф. др Дејан Поповић</u>      | <u>редовни професор</u>               | <u>Јавне финансије и финансијско право</u> |
| 2. | <u>Проф. др Гордана Илић-Попов</u> | <u>редовни професор</u>               | <u>Јавне финансије и финансијско право</u> |
| 3. | <u>Проф. др Божидар Раичевић</u>   | <u>редовни професор<br/>у пензији</u> | <u>Јавне финансије и финансијско право</u> |

Наставно- научно веће факултета прихватило је извештај Комисије за оцену и одбрану докторске дисертације на седници одржаној дана **23. фебруара 2015. године** .**ДЕКАН ФАКУЛТЕТА**проф. др Сима Аврамовић

- Прилог:**
- 1. Извештај комисије са предлогом .**
  - 2. Акт Наставно-начног већа факултета о усвајању извештаја .**
  - 3. Примедбе дате у току стављања извештаја на увид јавности, уколико је таквих примедби било.**

НАСТАВНО-НАУЧНОМ ВЕЋУ ПРАВНОГ ФАКУЛТЕТА  
УНИВЕРЗИТЕТА У БЕОГРАДУ

Одлуком Наставно-научног већа Правног факултета Универзитета у Београду 03-број: 60/3 од 26. децембра 2014. године, донетом на седници одржаној 22. децембра 2014. године, одређени смо за чланове Комисије за преглед и оцену докторске дисертације кандидата **Цвјетане Цвјетковић**, под насловом „**Порез на имовину у статистици**“. Након увида у докторску дисертацију, подносимо Већу следећи

ИЗВЕШТАЈ  
О ЗАВРШЕНОЈ ДОКТОРСКОЈ ДИСЕРТАЦИЈИ

1. Основни подаци о кандидату и дисертацији

Цвјетана Цвјетковић је рођена 4. фебруара 1985. године у Тузли. Основне студије на Правном факултету Универзитета у Новом Саду уписала је 2003. године. Током студирања била је стипендиста Фонда за финансирање даровитих студената Универзитета у Новом Саду, као и добитник стипендије Министарства просвете за студенте завршних година државних факултета за остварене изузетне резултате током студија. У школској 2005/2006. години добила је Плакету Универзитета у Новом Саду као најбољи студент Правног факултета Универзитета у Новом Саду. Дипломирала је у септембру 2007. године, са просечном оценом 9,89. Исте године, на Правном факултету Универзитета у Новом Саду је уписала мастер академске студије, које је окончала 2009. године, одбравивши мастер рад на тему „Методe законите евазије код опорезивања добити – трансферне цене и утањена капитализација“. Од децембра 2008. године је запослена на Правном факултету Универзитета у Новом Саду, када је изабрана у звање сарадника у настави на наставном предмету Финансијско право. Децембра 2009. године изабрана је у звање асистента на истом предмету. Школске 2009/2010. године уписала је докторске академске студије на Правном факултету Универзитета у Београду. На Правном факултету Универзитета у Новом Саду врши функцију секретара Катедре за правно-економске науке, као и секретара докторских академских студија Јавно право. Говори енглески језик. Влада рачунарским програмима MS Office, као и интернетом.

Цвјетана Цвјетковић је до сада објавила следеће научне радове:

1. „Трансферне цене“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 1/2009.
2. „Специфичности опорезивања дохотка физичких лица у европском и домаћем праву“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 1/2010.
3. „Основни правни инструменти узајамне помоћи у пореским стварима у Европској унији“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 1/2011.
4. „Примена принципа „ван дохвата руке“ у пореском праву“, *Право и привреда*, бр. 7-9/2011.
5. Коауторски рад са Јованом Ђуричић: „Single Rate vs Multiple Rates of Value Added Tax“, *Journal on Legal and Economic Issues of Central Europe*, No. 4/ 2011.
6. „Опорезивање емисије угљен-диоксида као инструмент заштите животне средине“, *Правна ријеч*, бр. 28/2011.
7. „Causes, Consequences and Measures Against the Social Insurance Contribution Evasion in Serbia“, *Тематски зборник радова међународног значаја „Дани Арчибалда Рајса“* (ур. Горан Милошевић), Београд 2012.

8. Коауторски рад са Луком Батураном: „Establishing the Tradable Permit System for Emitting Greenhouse Gases in Western Balkan Countries“, *Journal on Legal and Economic Issues of Central Europe*, No. 2/2012.
9. „Права пореских обвезника у поступку размене информација“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 2/2012.
10. „Опорезивање путничких аутомобила као инструмент заштите животне средине“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 3/2012.
11. „Улога посредних пореза у заштити животне средине“, *Право и привреда*, бр. 7-9/2013.
12. „Мере против штетне пореске конкуренције у Европској унији“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 3/2013.
13. „Еколошке накнаде као инструмент заштите животне средине“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 2/2014.
14. „Размена информација у области непосредног опорезивања у праву Европске уније и пракси Европског суда правде“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 3/2014.

Докторска дисертација Цвјетане Цвјетковић, под насловом „**Порез на имовину у статисти**“ је написана на 281 страница компјутерски обрађеног текста (проред 1,5), уз 24 странице литературе, у којој је наведено 158 библиографских јединица у оквиру наслова Монографије, чланци и зборници, као и велики број домаћих (49) и иностраних прописа (14), ставова надлежног државног органа (Министарства финансија Републике Србије) и других релевантних интернет и осталих извора. Дисертација је подељена на Уводна разматрања, три основна дела (Порез на имовину, Опорезивање имовине у Републици Србији и Остали порези на имовину у статисти) и Закључна разматрања.

## 2. Предмет и циљ дисертације

Порез на имовину се, иако није посебно фискално значајан, може сврстати међу најстарије порезе, при чему се имовина као порески објекат испољава на различите начине, и то у статисти – када се као манифестација економске снаге пореског обвезника јавља њено поседовање, и у динамици – када се обвезникова економска снага приказује кроз трансфер имовине. Предмет докторске дисертације Цвјетане Цвјетковић је порез на имовину у статисти. Имовина у статисти може да се опорезује периодичним порезом на имовину, периодичним порезом на нето имовину и, мада ретко, једнократним (реалним) порезима на имовину. Кандидаткиња је своје истраживање усмерила превасходно на порез на имовину, који за свој објекат има одређена права на непокретностима. Разлог за то лежи у чињеници да се преостали порези којима се опорезује имовина у њеној статисти ретко срећу у пракси због административних тешкоћа, проблема у вези са вредновањем основице, као и високих трошкова убирања. Наиме, тешкоће приликом дефинисања предмета опорезивања и изазови са којима се суочава пореска администрација приликом опорезивања тзв. невидљивих облика имовине су, углавном, најважнији разлози за неувођење пореза на нето имовину у савремене пореске системе, док се одсуство реалних пореза на имовину образлаже чињеницом да се путем њих задире у саму супстанцу имовине (која се не обнавља као приходи), која постаје извор из којег се плаћа порез, што није у складу са једним од основних економских пореских начела (принцип избора пореског извора). Додатни разлог је, по мишљењу кандидаткиње, и чињеница да су реални порези на имовину више теоретски уобличена категорија. Међутим, Цвјетковић указује да, у условима глобалне економске кризе и под утицајем свести да терет те кризе нарочито треба да снесе лица са већом економском снагом, јачају захтеви за увођењем пореза на нето имовину, као синтетичког и субјектног пореза, који боље репрезентује пореску способност обвезника, која се огледа кроз поседовање како непокретних, тако и покретних ствари, за разлику од пореза на имовину, који је аналитички и објектан порез, чији су предмет само одређена права на непокретностима.

Порез на имовину којим се опорезују одређена, пре свега, стварна права на непокретностима је порез који последњих година, посебно у светлу фискалне децентрализације, за коју се очекује да ће повећати ефикасност локалних јавних услуга, долази у средиште интересовања не само финансијских

теоретичара, већ и креатора пореске политике, који у њему виде значајан, али још увек недовољно искоришћен фискални потенцијал.

Кроз истраживање које је спровела, Цвјетана Цвјетковић је настојала да понуди одговоре на следећа питања: како се дефинише имовина са грађанскоправног, порескоправног, економског и рачуноводственог становишта; због којих разлога се јединице локалне самоуправе све више ослањају на приходе од пореза на имовину; да ли могу да се установе неке опште, јединствене препоруке у погледу конципирања битних елемената овог пореза; који су основни узроци, али и мере против евазије пореза на имовину; какав је режим опорезивања имовине са становишта међународног пореског права; да ли у савременим пореским системима има данас простора за синтетичко опорезивање имовине, као и да ли реални порези на имовину могу у неким случајевима, односно под одређеним условима да буду оправдана мера пореске политике; да ли постојећа решења у области опорезивања имовине у позитивном пореском законодавству могу у одређеним правцима да се побољшају, те до којих стварних ефеката ће довести спроведена интеграција накнаде за коришћење грађевинског земљишта у порез на имовину.

Циљ докторске дисертације кандидаткиње Цвјетковић је да, кроз сагледавање позитивноправног режима опорезивања имовине у Републици Србији и упоредних пореских решења, укаже на највеће дилеме у овој области, с тим што је посебна пажња усмерена на идентификовање пореске основице и њено вредновање. Циљ је и да се српски систем опорезивања имовине оцени путем одређених критеријума за евалуацију, и то: хоризонталне и вертикалне правичности, неутралности, стабилности, једноставности администрирања, јавне прихваћености, стварања повољне инвестиционе климе, трошковне ефикасности, транспарентности, издашности, степена локалне аутономије, неекономских користи, наменског карактера прикупљених прихода и начела флексибилности.

### **3. Основне хипотезе од којих се полазило у истраживању**

Цвјетана Цвјетковић је своје истраживање засновала на три основне хипотезе.

Прва хипотеза почива на премиси да примарни циљ пореза на имовину треба да буде фискални, односно да овај порез не би смео да буде оптерећен економским, социјалним, административним и другим циљевима, јер би то биле препреке ка стварању ефикасног и ефективног извора прихода јединица локалне власти. У том смислу, пошло се од претпоставке да би најоптималније било поставити порез на имовину као порез са широко постављеном основицом, уз минималан број пореских олакшица и избегавање превеликих разлика у стопама међу јединицама локалне власти у оквиру једне јурисдикције, као и да је постављање нефискалних циљева посебно својствено за мање развијене земље. Друга хипотеза се заснива на ставу да су тренд ка фискалној децентрализацији, тежња ка прикључењу Европској унији, као и глобална економска криза створили повећану потребу за изворним приходима јединица локалне самоуправе и све већим ослањањем на порезе на имовину у статистици.

Трећа хипотеза полази од тога да је порез на имовину у Републици Србији начелно лоше регулисан, и то у смислу да је начин утврђивања вредности непокретности као пореске основице сложен и неадекватан, да је режим пореских стопа компликован, да је предвиђен широк круг пореских ослобођења, као и да је систем пореских кредита регресиван, а да су размере евазије прилично велике због бесправне градње и неажурности података у катастрима непокретности.

Кандидаткиња је кроз анализу потврдила прву хипотезу од које је пошла у свом истраживању, у делу који се односи на то да примарни циљ пореза на имовину треба да буде фискални, као и да је најоптималније порез на имовину поставити као порез са широко постављеном основицом, уз минимални број пореских олакшица. Прва хипотеза је потврђена и у делу који се односи на то да је неопходно избећи превелике разлике у погледу стопа пореза на имовину између јединица локалних власти унутар једне земље. Међутим, прва хипотеза, у делу који се односи на то да је постављање нефискалних циљева код пореза на имовину посебно својствено за мање развијене земље, које тиме теже да компензују недостатак различитих олакшица код других пореских облика (нпр. пореза на доходак), није потврђена. Наиме, истраживање је показало да су пореске олакшице (посебно за резиденцијалну имовину и пољопривредно земљиште) присутне у свим земљама, без обзира на степен њихове економске развијености, првенствено због тога што су у политичком смислу врло привлачна мера пореске политике.

Спроведена анализа је потврдила и другу хипотезу, осим у делу који се односи на то да се веће ослањање на порезе на имовину у статистици може приписати тежњи ка прикључењу Европској унији. Наиме, резултати истраживања су показали да порез на имовину добија све значајнију улогу у контексту фискалне децентрализације, којој теже савремене државе, јер је у питању порез који

испуњава највећи број захтеva који се постављају пред локалне порезе. Анализа је показала да су земље које имају највеће учешће прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима управо оне у којима је спроведена фискална децентрализација. Придруживање Европској унији у многим новијим чланицама није довело до значајнијег повећања прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима. Глобална економска криза допринела је благом порасту прихода од овог пореза, стварајући притисак за додатним приходима. Пошто су порези на имовину мање дисторзивни у поређењу са другим порезима у пореској структури земље, јер у мањој мери утичу на одлуке економских субјеката у погледу понуде радне снаге и инвестиција, повећање прихода од овог пореза, уз истовремено смањење стопа неког другог пореза, произвело би позитивне ефекте по економску ефикасност.

Цвјетана Цвјетковић је у дисертацији потврдила, у целини, и трећу полазну хипотезу, указујући на слабости српског система опорезивања имовине. Поступак утврђивања основице пореза на имовину за обвезнике који воде пословне књиге (а који вредност непокретности не исказују по методу фер вредности) је сложен, посебно у ситуацијама када ни у граничним зонама није било промета одговарајућих непокретности, као и за обвезнике који не воде пословне књиге, у ситуацији када јединица локалне самоуправе није објавила акт о просечним ценама непокретности. Различита врста и висина пореских стопа за обвезнике који воде и оне који не воде пословне књиге, као и транширана прогресија за непокретности (осим земљишта) обвезника који не воде пословне књиге стварају погодно тло за пореску евазију и компликују цео систем. Наведена хипотеза је потврђена и у делу који се односи на широк круг пореских ослобођења, донекле регресиван систем пореских кредита и размере евазије, која доводи до тога да, поред законских пореских олакшица, у српском систему опорезивања имовине постоје и фактичке пореске олакшице.

#### **4. Коришћена методологија**

У свом истраживању кандидаткиња је користила више различитих научних метода. Полазни метод истраживања био је правни (догматички, нормативни или формално-логички), како би се открила логичка садржина норми које уређују област опорезивања имовине. Социолошки метод је примењен, са циљем да се објасне друштвени узроци који су довели до настанка норми посвећених неким аспектима опорезивања имовине у статистици, као и њихово дејство на друштво. За сагледавање и разумевање развоја и промена система опорезивања имовине током времена, како у одабраним земљама, тако и у Републици Србији, коришћен је историјскоправни метод. Аксиолошки метод је примењен да би се спознао циљ појединих норми, које се односе на проблематику обрађену у докторској дисертацији, те како би се формулисао став да ли оне испуњавају циљ који им је дат. Примена компаративног метода је била неопходна за сагледавање решења која постоје у упоредном праву, а у намери да се међу различитим приступима пронађе онај који највише одговара имплементацији у Србији. Испитивање одабраног репрезентативног узорка, који је обухватио укупно 40 јединица локалне самоуправе у Србији (20 градова и општина у којима су приходи од пореза на имовину по глави становника у 2011. години били највиши и 20 јединица локалне самоуправе у којима су ти приходи у истој пореској години били најнижи), омогућило је кандидаткињи да примену неких постојећих законских решења провери у пракси и, на основу тога, донесе одговарајуће закључке.

#### **5. Кратак опис садржаја дисертације**

Докторска дисертација је, поред Уводних и Закључних разматрања, подељена у три основна дела, која су даље организована у уже тематске јединице.

Пошто је у Уводним разматрањима (стр. 1-4) дефинисала предмет дисертације, Цвјетана Цвјетковић у Делу првом, насловљеном „Порез на имовину“ (стр. 5-136), најпре представља сâм појам имовине, са различитих аспеката – економског, правног (грађанскоправног и порескоправног) и рачуноводственог. Имовина као економска категорија представља скуп економских добара која припадају одређеном субјекту. Мада у теорији грађанског права не постоји јединствено становиште у погледу тога да ли су имовинске обавезе саставни део имовине, аутори су сагласни да имовину чине права (а не ствари) које титулар има на ствари. Појмови имовине у рачуноводственом и пореском смислу, када је реч о правним лицима, се преплићу, пошто се имовина, са порескоправног становишта, одређује као однос активне и пасивне њеног титулара. Пратећи историјски развој пореза на имовину,

кандидаткиња указује на значај опорезивања имовине. Међу главним аргументима за опорезивање имовине, она истиче фискалне, социјалне, економске, административно-техничке и политичке разлоге. Насупрот томе, могу се, по њеном мишљењу, уочити и одређени недостаци пореза на имовину, који се често наводе као аргументи против опорезивања имовине (велики отпор при плаћању, неповољан утицај на штедњу и привредни раст, „неосетљивост“ на прилив прихода и др.). Посебан значај опорезивање имовине има у светлу фискалне децентрализације, пре свега због тога што је у савременим пореским системима порез на имовину најважнији локални порез, јер испуњава све потребне захтеве који се постављају пред локалне порезе (немобилна пореска основица, приходи се користе за финансирање локалних јавних добара, обезбеђује стабилне и трајне изворе приходе локалним буџетима, не ствара конкуренцију између централног и локалног нивоа власти због примене територијалног принципа и др.).

У наставку, кандидаткиња се бави анализом битних елемената пореза на имовину. Порески објекат је сама имовина, тј. непокретности, чијем прецизном одређивању кандидаткиња посвећује значајну пажњу. Није спорно да се у непокретности сврставају земљиште, зграде (пословне и стамбене), станови, куће за становање, куће за одмор и сл. Међутим, у пракси се могу јавити неке граничне ситуације, када као спорно може да буде постојање предмета опорезивања пореза на имовину (нпр. индустријска опрема и постројења, различити видови грађевинских конструкција и др.). Цвјетковић, такође, указује на проблем који може да настане у ситуацијама када су различите категорије непокретности подвргнуте различитом пореском третману, па обвезници пореза на имовину могу да врше различите измене на предмету опорезивања, како би се квалификовали за повољнији порески третман. Опредељење за власника и/или корисника непокретности је једна од најважнијих дилема са којом су суочени креатори пореске политике приликом избора обвезника пореза на имовину. Пошто се подаци о власништву над непокретностима воде у одговарајућим јавним евиденцијама, избор власника као обвезника пореза на имовину погодује локалним пореским властима, јер су тако трошкови администрирања мањи, а наплата и контрола олакшани. Сем тога, власништво је „јачи“ показатељ економске снаге од нпр. права закупа или службености. Опредељење за корисника као пореског обвезника је најчешће у случајевима имовине у државној својини, односно када је власник имовине непознат или неодређен.

Када је реч о најбитнијем елементу, пореској основици, указује се на значајне проблеме који се јављају у вези са њеним одређивањем. Дилема је да ли одабрати тржишну вредност, површину или се, пак, определити за компромисно решење, тј. нормативну вредност. Тржишна вредност се може исказати у два основна облика, као капитална вредност и као рентална вредност. Приликом утврђивања тржишне вредности имовине, у примени су три основна метода: метода упоредивих продајних цена, трошковна метода и приходна метода. Површина као пореска основица захтева далеко мање неопходних података за утврђивање пореске обавезе, те је једноставнија за примену. Но, потребно је обезбедити максимални обухват предмета опорезивања и на адекватан начин извршити категоризацију непокретности, поготово уколико су прописане различите стопе за различите категорије непокретности. На основу упоредне анализе коју је спровела, кандидаткиња закључује да је у савременим пореским системима тржишна вредност, као основица пореза на имовину, много чешћи избор, у поређењу са површином. Главни разлози за то су што тржишна вредност боље одражава примљене користи од локалних услуга, њоме се постиже релативна уједначеност приликом опорезивања имовине, порез на имовину чија је основица тржишна вредност одликује издашност и др. Међутим, по мишљењу кандидаткиње, успешна имплементација тржишне вредности као основице пореза на имовину захтева развијено и транспарентно тржиште некретнина, ажурне и потпуне катастре непокретности, као и постојање адекватних база података. Управо одсуство развијеног тржишта некретнина, као и квалитетних регистара непокретности довели су до тога да су се у појединим земљама, уместо тржишне вредности, креатори пореске политике определили да за основицу пореза на имовину узму неку нормативну вредност, односно вредност која се одређује на основу критеријума установљених у нормативним актима, иако је она, по правилу, потцењенија у односу на тржишну вредност непокретности. Понекад се

цена стицања, односно набавна цена непокретности узима као основица пореза на имовину (нпр. у САД).

Упоредноправна анализа показује да су за порез на имовину својствене и пропорционалне и прогресивне пореске стопе, с тим што у савременим пореским системима ипак преовлађују пропорционалне стопе. Кандидаткиња то образлаже навођењем предности и недостатака једних, односно других пореских стопа. Бавећи се овим битним елементом пореза на имовину, она даље испитује да ли резиденцијалну и пословну имовину, односно земљиште и грађевинске објекте, треба подвргнути истоветним стопама пореза на имовину, или, пак, пореске стопе треба да буду диференциране. Јединствена стопа доприноси већој једноставности система опорезивања имовине, док се главни аргументи за увођење диференцираних стопа везују за начело правичности. За остваривање фискалне децентрализације неопходно је да јединице локалне самоуправе имају извесна овлашћења у погледу одређивања стопе пореза на имовину. Како би се пореско оптерећење ставило под контролу и спречила штетна пореска конкуренција, али и претерано ослањање на трансфере централне власти, разлике у пореским стопама прописане од стране локалних пореских власти у оквиру једне јурисдикције не би смеле да буду превелике, па би због тога на централном нивоу морао да се пропише распон, у оквиру којег јединице локалне самоуправе могу да одређују стопе пореза на имовину.

Порез на имовину карактерише и велики број пореских олакшица, које се начелно могу класификовати на различите начине (трајне и привремене пореске олакшице, олакшице које доводе до потпуног или делимичног неплаћања пореза, формалне и фактичке пореске олакшице, пореске олакшице у односу на пореског обвезника, пореску основицу, пореску стопу и износ обрачунатог пореза, и др.). Цвјетковић посебно анализира пореске олакшице за обвезнике са ниским нивоом добротка, пореске олакшице за пољопривредно земљиште, пореске олакшице за власнике, односно кориснике резиденцијалне имовине, пореске олакшице за нове грађевинске објекте, пореске олакшице за имовину мале вредности, пореске олакшице за имовину у државној својини и пореске олакшице за пословну имовину.

Кандидаткиња је у првом делу своје докторске дисертације пажњу посветила још неким дилемама које се јављају приликом опорезивања имовине. У том смислу, бави се САМА моделом, који омогућава да се утврди тржишна вредност, као основица пореза на имовину, путем масовног вредновања непокретности. Захваљујући информационим технологијама, масовно вредновање непокретности је постало компјутерски засновано (енг. *Computer Assisted Mass Appraisal*), а овај модел најчешће функционише као део система администрирања земљиштем, јер се у катастрима непокретности већ налазе подаци о бројним карактеристикама непокретности, који су неопходни за успешно функционисање САМА модела. Основне компоненте наведеног модела вредновања непокретности су: прикупљање и управљање подацима, вредновање, статистичка контрола и администрирање порезом на имовину. Примена САМА модела обезбеђује униформност, објективност и транспарентност у систему пореза на имовину. Међутим, његова примена захтева велики број релевантних и веродостојних података о непокретностима, високе иницијалне трошкове, као и висок ниво обучености пореске администрације и техничку опремљеност. Указујући на искуство Словеније у имплементацији оваквог начина вредновања непокретности, кандидаткиња наводи да је за евентуално успостављање САМА модела у Србији врло важно предвиђање обавезе за пореске органе надлежне за утврђивање и наплату пореза на наслеђе и поклон и пореза на пренос апсолутних права да воде евиденције о уговореној, односно тржишној вредности имовине, која је предмет опорезивања, у електронском облику. Пошто Пореска управа – Централа има законску обавезу да обезбеди електронску базу обједињених података за целу територију Републике Србије, Цвјетковић сматра да би могао да се успостави јединствени модел за све непокретности на подручју Србије. Сем тога, у оквиру Републичког геодетског завода оформљен је Регистар промета непокретности и формирана посебна организациона јединица за масовну процену, односно вредновање непокретности. Но, кандидаткиња је свесна да, упркос наведеним мерама које се предузимају, није извесно колико ће времена још бити потребно да би се обезбедили сви потребни услови за имплементацију САМА модела у нашој земљи.

Полазећи од традиционалног гледишта, које су развили Сајмон и Нецер, преко новог приступа, чији су заступници Мишковски и Арон, као и Хамилтонове теорије користи, Цвјетана Цвјетковић анализира ефекат амортизације, односно капитализације, који је својствен порезу на имовину. Она, такође, као један од проблема наводи неразвијеност тржишта некретнина, односно околност да су расположиви подаци о трансакцијама на том тржишту недовољни или нерепрезентативни, што отежава прелазак на тржишну вредност као основицу пореза на имовину. Сем тога, дилему ствара и избор нивоа власти (централни или локални), који ће администрирати порезом на имовину, при чему значајну улогу треба да има управо чињеница да је порез на имовину најчешће локални порез. Цвјетковић указује и на феномен пореске евазије, који је присутан код пореза на имовину, било као законито (нпр. коришћење пореских олакшица) или незаконито избегавање плаћања овог пореза (нпр. непријављивање имовине, неподношење пореске пријаве, неевидентирање имовине у пословним књигама и др.). Она истиче да је неопходно предузети адекватне институционалне мере, које су усмерене на изградњу односа поверења између пореске администрације и пореских обвезника, као и на обезбеђивање већег степена ефикасности пореских органа, што претпоставља бољу информатичку опремљеност и већу стручну оспособљеност пореских службеника. Такође, наводи значај примене тзв. географско-информационог система у борби против незаконите пореске евазије, пошто он омогућава стварање интерактивних дигиталних мапа, посредством којих је могуће да се за „класичну“ мапу вежу објекти и њихови подаци. По мишљењу кандидаткиње, потребно је спроводити и одговарајуће социо-економске мере, кроз различите облике кампања, у оквиру којих би порески обвезници били упознати са основним обележјима пореза на имовину и, пре свега, чињеницом да је у питању локални порез, чија се средства користе за унапређење и развој локалне заједнице.

На крају првог дела докторске дисертације Цвјетана Цвјетковић се бави опорезивањем имовине са становишта међународног пореског права, јер, због сукоба пореских јурисдикција, и имовина (а не само доходак, односно добит) може да буде подвргнута двоструком правном опорезивању. У том смислу, она коментарише релевантне одредбе Модел-конвенције ОЕЦД о порезима на доходак и имовину (опорезивање непокретности, опорезивање покретних ствари које чине део пословне имовине сталне пословне јединице, опорезивање бродова и ваздухоплова и опорезивање остале имовине), које су највећим делом уграђене и у билатералне пореске уговоре, које Србија данас има са 54 земље.

У Делу другом, под насловом „Опорезивање имовине у Републици Србији“ (стр. 137-251), кандидаткиња критички анализира позитивно српско законодавство у домену опорезивања имовине у статистици. Следећи методологију примењену у првом делу дисертације, она анализи подвргава сваки од битних елемената овог пореза, указујући не само на постојећа решења у Закону о порезима на имовину, већ и на одговарајуће слабости појединих решења. Иако је интенција српског законодавца била да приликом прописивања предмета опорезивања, поред права својине, као најширег стварног права на ствари, опорезује и нека друга права код којих претежу њихова стварноправна обележја (право закупа, право коришћења), у томе се, по мишљењу кандидаткиње, није до краја успело. Она сматра да у прилог такве њене тврдње говори ненавођење, као пореског објекта, права закупа земљишта у јавној својини које је трајнијег карактера и личних службености на непокретностима. Цвјетковић, такође, критикује решење, према којем предмет опорезивања представља право својине на земљишту, односно право коришћења грађевинског земљишта само ако је оно површине преко 10 ари, истичући да оно доводи у неједнак положај обвезнике веома сличне економске снаге, тим пре што се у случају преласка прописаног лимита од 10 ари порез плаћа на целокупну површину земљишта. Надаље, кандидаткиња наводи да је, иако је приликом набрајања шта се све сматра непокретностима српски законодавац свеобухватан, за потребе утврђивања основице пореза на имовину, потребно извршити одговарајуће разврставање (категоризовање) непокретности, указујући на проблем у случајевима када се претежна намена објекта не може лако одредити. Мада су за обвезнике који воде пословне књиге и оне који их не воде прописане различите порескоправне последице, по кандидаткињином мишљењу, тек од 2013. године закон прецизно разграничава ове две категорије пореских обвезника, чиме се отклањају



евентуалне недоумице и обезбеђује већи степен правне сигурности, поготово што су разлике у погледу њиховог пореског оптерећења повећане.

Законске одредбе које се односе на утврђивање основице пореза на имовину претрпеле су највеће измене у 2013. години. Наиме, намера српског законодавца је била да вредност непокретности, као основицу пореза на имовину обвезника који не води пословне књиге, што више приближи тржишној вредности. То је постигнуто тиме што се више не узимају у обзир корективни фактори, који су довели до значајне потцењености основице у односу на тржишну вредност. Такође, приликом одређивања основице сада је релевантна просечна цена квадратног метра у зони у којој се налази непокретност, а не више просечна тржишна цена квадратног метра одговарајућих непокретности на територији јединице локалне самоуправе. Иако би, по мишљењу Цвјетковићеве, најбоље било да се на територији сваке јединице локалне самоуправе пропише што већи број зона (пошто и микролокације могу да утичу на вредност непокретности), истраживање које је спровела на репрезентативном узорку од 40 градова и општина у Србији показало је да су веће и развијеније јединице локалне самоуправе прописале већи број зона, док оне мање и неразвијене, из разумљивих разлога (због своје величине, али и чињенице да у њима промет одговарајућих непокретности није учестао, па би за већи број зона постојале тешкоће да се дође до података о најмање три промета одговарајућих непокретности за сваку од прописаних зона), најчешће имају само две зоне. Цвјетковић, као позитивну новину, наводи да основица пореза на имовину за пољопривредно и шумско земљиште није више потпуно обезвређени петоструки износ годишњег катастарског прихода од пољопривредног и шумског земљишта, на дан 31. децембра године која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез на имовину, већ је она изједначена са основицом предвиђеном за остале категорије непокретности обвезника који не води пословне књиге. Оваквим решењем власници пољопривредног и шумског земљишта су добили подстицај или да ефикасно користе земљиште, или да га отуђе. Међутим, кандидаткиња истиче извесну сумњу у погледу реализације таквог решења, с обзиром на одсуство података о промету пољопривредног и шумског земљишта, које ће довести до задржавања основице на нивоу из текуће године. Новину, када је реч о утврђивању основице пореза на имовину обвезника који не воде пословне књиге, представља и овлашћење јединица локалне самоуправе да самостално одлуче да ли ће основицу умањити за износ амортизације, што Цвјетана Цвјетковић оцењује као компромисно решење, односно израз неспремности да се у потпуности прекине са праксом да се вредност непокретности не умањује за амортизацију, а имајући у виду да је старост непокретности већ утицала на формирање просечне цене квадратног метра. Кандидаткиња пажњу посвећује и решењима везаним за основицу пореза на имовину обвезника који води пословне књиге. Намера законодавца је била да се и ова пореска основица што више приближи тржишној вредности, те она анализира начине на које је таква интенција реализована кроз измене законских решења.

Критици су подвргнуте и одредбе Закона о порезима на имовину које уређују стопе пореза на имовину. У дисертацији се износи мишљење да различита врста и висина стопа за обвезнике који воде и који не воде пословне књиге, као и прогресија по траншама за непокретности (осим земљишта) обвезника који не воде пословне књиге, не само да су нетранспарентно решење, већ стварају погодно тло за пореску евазију. Илустрације ради, обвезник који не води пословне књиге непокретност велике вредности, која потпада под удар високих маргиналних стопа, може пренети на обвезника који води пословне књиге, који је подвргнут нижој и пропорционалној стопи, или на најближе сроднике, који ће плаћати порез сразмерно свом уделу. Отуда је, по њеном мишљењу, јединствена стопа пореза на имовину за све врсте обвезника и непокретности боље решење, а уколико жели да се очува социјално-политичка димензија на терену пореских стопа, поједностављење скале пореске прогресије се намеће као неминовност. Емпиријско истраживање спроведено у докторској дисертацији је показало да су све јединице локалне самоуправе одлучиле да пропишу највишу, законом допуштену стопу за непокретности обвезника који води пословне књиге. С друге стране, потреба да се заштите физичка лица, односно обвезници који не воде пословне књиге нарочито је присутна у неразвијеним јединицама локалне самоуправе, прописивањем ниже стопе, у односу на максимално допуштену, за прву траншу

прогресије. Такође, испитивање одабраног узорка кандидаткињу је навело на закључак да одређен број јединица локалне самоуправе није извршио законом прописане обавезе, које се тичу доношења или поштовања законом прописаних рокова за објављивање подзаконских аката (одлука о зонама, акт о утврђивању просечних цена одговарајућих непокретности у зонама, акт о коефицијентима за непокретности у зонама, одлука о стопама пореза на имовину, одлука о стопи амортизације).

Анализирајући законске одредбе о пореским олакшицама код пореза на имовину, Цвјетковић закључује да су оне током времена претрпеле најмање измена. Но, генерални утисак је да је српски законодавац био прилично великодушан приликом њиховог прописивања. Закон о порезима на имовину садржи пореска ослобођења која су универзално распрострањена (за непокретности у јавној својини које користе корисници буџетских средстава, за непокретности црква и верских заједница, дипломатских и конзуларних представништава, за добра у општој употреби и др.), али и она која су израз посебних циљева чијој реализацији тежи српски законодавац (за објекте који непосредно служе за обављање комуналних делатности, објекте који се искључиво користе за примарну пољопривредну производњу, за пољопривредно и шумско земљиште које се поново приводи намени, за водне објекте и водно земљиште и др.). Кандидаткиња наводи да се највећи број пореских ослобођења прописује, имајући у виду власништво и употребу непокретности, а не личне и породичне прилике пореског обвезника. Истраживању су подвргнути и порески кредити у систему пореза на имовину, при чему их она разграничава на тзв. стандардне пореске кредите, који се признају свим обвезницима пореза на имовину за стан или зграду у којем станују, без прописивања било којих посебних услова, и нестандартне пореске кредите, у којем случају се захтева испуњеност додатних услова, како у погледу зграде, односно стана (локација, површина, правни основ коришћења), тако и у погледу лица која у њима станују.

Цвјетана Цвјетковић одређену пажњу посвећује и процесним одредбама важећег Закона, указујући да је 2013. године продужен рок за подношење пореске пријаве у случају када обвезник стекне, започне или престане да користи имовину у току године (са 10 на 30 дана од дана настанка такве промене), чиме је обвезницима пореза на имовину обезбеђен дужи рок за испуњење законске обавезе. Сем тога, за обвезнике који воде пословне књиге уведен је институт самопорезивања, чиме је олакшан посао локалним пореским администрацијама. Кандидаткиња је указала и на новину да од 2013. године пореска пријава мора да се подноси и за имовину која испуњава услове за пореско ослобођење, чиме се доприноси већој правној сигурности, али и заштити пореских прихода. Она наводи да одредбе Закона о порезима на имовину које уређују овлашћења јединица локалне самоуправе у погледу објављивања релевантних одлука, односно аката, како би се утврдио и наплатио порез на имовину, карактеришу несистематичност, недоследност, као и извесна понављања. Даље закључује да је, од када је порез на имовину постао изворни приход јединица локалне самоуправе, забележен благи пораст његовог фискалног значаја, јер су општине и градови постали знатно мотивисанији да предузимају одговарајуће мере у том правцу. Али, због великог броја непокретности које су ван система опорезивања, фискални потенцијал овог пореза и даље није искоришћен, па кандидаткиња истиче неопходност предузимања много ефикаснијих мера у борби против евазије пореза на имовину.

Посебна пажња је посвећена пореском третману грађевинског земљишта. Наиме, промена својинског режима на грађевинском земљишту довела је до интеграције накнаде за коришћење грађевинског земљишта у порез на имовину. Кандидаткиња такво решење оцењује као потпуно оправдано, с обзиром на то да је ова накнада, по својој природи, најприближнија порезу на имовину, а имајући у виду потребу да се надокнаде изгубљени приходи услед њеног укидања. Сем тога, она додатни аргумент види и у чињеници да је накнада за коришћење грађевинског земљишта била изворни приход јединица локалне самоуправе, па је логично да се путем неког другог изворног прихода надокнаде недостајућа средства.

На крају другог дела докторске дисертације Цвјетковић разматра начине на које се најефикасније може смањити евазија пореза на имовину у Србији, наводећи као два главна фактора за њену раширеност неажурност података у катастрима непокретности и бесправну градњу. У том смислу, она

наводи спровођење теренске контроле, односно попис непокретности, истичући да се у неким јединицама локалне самоуправе та мера већ спроводи, као и сарадњу пореских органа са другим органима (Републички геодетски завод, Електродистрибуција и друга комунална предузећа и др.), у погледу преузимања релевантних података о непокретностима.

У Делу трећем, под називом „Остали порези на имовину у статистици“ (стр. 252-267) кандидаткиња анализи подвргава порез на нето имовину и реалне порезе на имовину. Порезом на нето имовину се опорезује целокупна имовина пореског обвезника, умањена за обавезе које је терете. Иако бројни аргументи говоре у прилог постојању пореза на нето имовину (хоризонтална и вертикална правичност, продуктивније инвестирање, откривање евазије код пореза на доходак и др.), његова имплементација у већини земаља, поготово оних које су слабије развијене, наилази на бројне тешкоће, пре свега у погледу откривања и вредновања предмета опорезивања, и незадовољавајуће фискалне перформансе. Реални порези на имовину нису у сагласности са принципом избора пореског извора, који налаже да се смеју опорезовати једино они извори који се непрестано обнављају, тј. приходи и доходак, али не и имовина. Међутим, реални порези на имовину су оправдани у ванредним околностима, као што су ратови и елементарне непогоде, када је неопходно обезбедити додатни прилив јавних прихода, као и у ситуацијама када се жели опорезовати увећана економска снага ратних профитера, па се овај порез јавља као неки вид конфискације њихове имовине. У том смислу, кандидаткиња Цвјетковић детаљнијој анализи подвргава једнократни порез на екстра имовину стечену искоришћавањем посебних погодности, који је уведен у Републици Србији 2001. године, оцењујући да овај порез има обележја реалног пореза на имовину.

У Закључним разматрањима (стр. 268-281) Цвјетана Цвјетковић износи резултате своје анализе, констатујући потврду своје три полазне хипотезе.

## **6. Остварени резултати и научни допринос дисертације**

Значајни резултати докторске дисертације показују се кроз оцену српског система опорезивања имовине, коју је кандидаткиња спровела применом различитих критеријума (критеријум хоризонталне и вертикалне правичности, неутралности, стабилности, једноставности администрирања, транспарентности, издашности, степена локалне аутономије, неекономских користи, наменског карактера прикупљених прихода, начела флексибилности). Сваки од ових критеријума подвргла је критичкој анализи, указујући на евентуалне слабости постојећих решења у српском законодавству које уређују порез на имовину у статистици. У појединим аспектима систем опорезивања имовине, по мишљењу Цвјетковићеве, не удовољава критеријуму хоризонталне правичности (нпр. околност да је велики број непокретности и даље ван система опорезивања, изузимање од опорезивања појединих права на непокретности и др.), док регресивни систем пореских кредита, у одређеној мери, подрива вертикалну правичност. Због широког круга пореских олакшица и, пре свега, фаворизовања појединих делатности (комуналних делатности и пољопривреде), систем опорезивања имовине у Србији не задовољава у целисти критеријум неутралности, док релативно честе измене закона доводе до тога да порез на имовину не испуњава критеријум стабилности. Што се тиче транспарентности, кандидаткиња сматра да су одредбе о утврђивању основице овог пореза несистематичне и формулисане на начин који није довољан јасан просечном пореском обвезнику. Ако се има у виду критеријум издашности, порез на имовину има релативно мало учешће у укупним пореским приходима, које је испод просека држава чланица Европске уније. Цвјетковић сматра да јединице локалне самоуправе у Србији имају задовољавајући степен слободе у погледу одређивања стопе пореза на имовину, као и висине стопе амортизације, у законским оквирима. Уколико се има у виду критеријум неекономских користи, српски систем опорезивања имовине, по њој, само донекле удовољава овом критеријуму, а, упркос томе што се приходи прикупљени од пореза на имовину сливају у локалне буџете, он ипак нема наменски карактер. Што се тиче оцене са становишта начела флексибилности, имајући у виду начин утврђивања пореске основице, кандидаткиња порез на имовину одређује као релативно нефлексибилан порез, што је, у исто време, особина доброг локалног пореза. До наведених закључака дошла је применом традиционалних

метода истраживања, али јој је испитивање одабраног узорка од 20 најразвијених и 20 неразвијених јединица локалне самоуправе у Србији нарочито помогло да валидност неких закључака провери у пракси.

Кандидаткиња је, структурно и методолошки, добро конципирала свој рад, а извори на које се ослања су поуздани, савремени и ажурни. Компаративна решења, важећа у појединим земљама, добро су укомпонована у обраду општих питања везаних за порез на имовину. Понекад може деловати да кандидаткиња, са великом дозом опреза, износи сопствено мишљење, што ипак не умањује њену критичку анализу.

Посебан научни допринос се огледа у предлозима које Цвјетана Цвјетковић чини *de lege ferenda*, што може бити од користи носиоцима пореске политике приликом будућих измена у овој пореској области.

## 7. Закључак

Из оцене остварених резултата и научних доприноса може се закључити да је докторска дисертација Цвјетане Цвјетковић добро структурирано, систематично и самостално научно дело у области пореског права. У обради теме коришћена је обимна домаћа и, пре свега, инострана литература, као и релевантни законски прописи. На основу јасно постављене структуре рада, која је заснована на одговарајућим полазним хипотезама, кандидаткиња је остварила циљ свог истраживања, указавши на основне проблеме и дилеме које постоје у области опорезивања имовине и нудећи одређене предлоге за унапређење постојећег система пореза на имовину у Републици Србији.

На основу свега наведеног, Комисија је утврдила да докторска дисертација **Цвјетане Цвјетковић**, под насловом „**Порез на имовину у статисти**“, представља оригинално и самостално научно дело и да је урађена у складу са важећим стандардима и у свему према наводима из пројекта докторске дисертације. Отуда, са великим задовољством констатујемо да су се стекли услови за њену одбрану, те предлажемо Наставно-научном већу Правног факултета Универзитета у Београду да одобри јавну одбрану ове докторске дисертације.

## ЧЛАНОВИ КОМИСИЈЕ:

др Дејан Поповић,  
редовни професор Правног факултета  
Универзитета у Београду

др Гордана Илић-Попов,  
редовни професор Правног факултета  
Универзитета у Београду

др Божидар Раичевић,  
редовни професор Економског факултета  
Универзитета у Београду, у пензији

На основу члана 24. и члана 135. став 7. Статута Правног факултета Универзитета у Београду, а у смислу одредаба члана 124. и 125. Статута Правног факултета Универзитета у Београду из 2002. године, Наставно-научно веће Правног факултета Универзитета у Београду, на XXII седници од 23. фебруара 2015. године, донело је

## О Д Л У К У

### Члан 1.

Прихвата се извештај Комисије за преглед и оцену докторске дисертације кандидаткиње **ЦВЈЕТАНЕ ЦВЈЕТКОВИЋ** под насловом: "**Порез на имовину у статисти**", и одређује Комисија за одбрану, у саставу:

др Дејан Поповић, редовни професор  
др Гордана Илић-Попов, редовни професор  
др Божидар Раичевић, редовни професор Економског факултета Универзитета у Београду,  
у пензији.

Универзитет у Београду је 10. децембра 2013. године, актом 02-03 број: 61206-5953/2-13, дао сагласност на предлог теме докторске дисертације.

Кандидаткиња је објавила рад: "Примена принципа 'ван дохвата руке' у пореском праву", *Право и привреда*, бр. 7-9/2011.

Објављени рад квалификује кандидаткињу за одбрану докторске дисертације.

### Члан 2.

О извршењу ове одлуке стараће се Декан Правног факултета Универзитета у Београду.

04-број: \_\_\_\_\_

Београд

**ПРЕДСЕДНИК НАСТАВНО-НАУЧНОГ ВЕЋА**  
Декан

**Професор др Сима Аврамовић**