

POREZ NA NASLEĐE U REPUBLICI SRBIJI

Vasiljković Jovana¹

Krstinić Dalibor²

Sažetak: Prema pravnom shvatanju pod nasleđivanjem se podrazumeva raspored zaostavštine umrlog lica na njegove naslednike. Deoba naslednih dobara vrši se uz poštovanje propisanih normi zakona. Zakonom o nasleđivanju je u najvećoj meri regulisan institut nasleđivanja, dok je Zakonom o vanparničnom postupku propisan postupak kojim se raspravlja zaostavština. Pored navedenih zakona materija poreza na nasleđe regulisana je poreskopравnim propisima. S obzirom na kompleksnost proučavane materije predmet analize u okviru rada biće poreskopравni aspekt ustanove nasleđivanja u skladu sa aktuelnim zakonskim rešenjima. Pri tome će naročita pažnja biti posvećena visini poreskih stopa na nasleđe u drugim zemljama. Cilj rada jeste ukazivanje na elemente koji su relevantni za proučavanu materiju, odnosno porez na nasleđe kao i ekonomske aspekte oporezivanja. Metode koje će u radu biti korišćene su normativni metod, kojim ćemo kroz zakonsku regulativu sagledati proučavanu tematiku, a ista će biti upotpunjena metodom analize sadržaja. Komparativnom analizom ćemo doći do saznanja kolika je visina poreskih stopa u drugim zemljama, kada je reč o porezu na nasleđe. Zaključci do kojih ćemo doći jesu odgovori na pitanja šta je predmet oporezivanja, ko su poreski obveznici i kolika je poreska obaveza kod poreza na nasleđe.

Ključne reči: porez / nasleđivanje / zaveštanje / testament / poreski obveznik / poreska obaveza

¹ Pravni fakultet u Novom Sadu, Univerzitet Privredna akademija u Novom Sadu, e-mail: vasiljkovicjovana5@gmail.com

² Pravni fakultet u Novom Sadu, Univerzitet Privredna akademija u Novom Sadu, e-mail: krstinićdalibor@yahoo.com

UVOD

Nastankom države dogodilo se i organizovanje naslednog prava budući da se običajne norme kod nasleđivanja zamenjuju pravnim normama naslednog prava. Privatno vlasništvo je u velikoj meri doprinelo konstituisanju naslednog prava. Stvaranjem privatne imovine koja je pripadala samo jednom licu nametnula se potreba da država putem prava reguliše načine prelaska imovine nakon smrti na naslednike. Neophodno je bilo regulisati i ograničiti eventualnu izraženu volju ostavioca da rasporedi svoju imovinu nekim licima, utvrdi prava srodnika, njihov krug, prioritete, postupak i pravnu zaštitu zainteresovanih lica (Počuča, 2012, str. 21). Nasleđivanje kao pravni institut nastaje ili proizvodi dejstvo nakon smrti fizičkog lica ili proglašenja nestalog lica za umrlo, a sastoji se u stupanju naslednika u imovinskopravne odnose umrlog lica koji su bili živi u vreme smrti tog lica. Naslednik je osoba koja stupa u imovinske odnose (*successor* ili *heres*), a ukoliko više lica nasleđuju isto nasleđe označavaju se kao sunaslednici (*coheres*) (Babić, 2008, str. 21). Norme koje regulišu naslednopravne odnose i proceduru jesu naslednopravni propisi, odnosno Zakon o nasleđivanju i odgovarajuće odredbe Zakona o vanparničnom postupku. U najvećoj meri proces nasleđivanja regulisan je Zakonom o nasleđivanju, dok je Zakonom o vanparničnom postupku regulisan postupak za raspravljanje zaostavštine, od člana 87 do 131. Ovi propisi su doneti kako bi se pitanje sukcesije, odnosno nasleđivanja, moglo neometano, brzo i jednostavno odvijati. Na osnovu rešenja o nasleđivanju vrši se prenos stvarnih i drugih, naslednom pravu podobnih prava koje država kroz svoje evidencije usklađuje sa faktičkim stanjem, kasnije oporezuje i na taj način stvara precizne evidencije o pojedinim pravima svojih građana i povećava svoje prihode (Počuča, 2012, str. 262). Razvojem pravne ustanove nasleđivanja dolazi do sužavanja kruga potencijalnih naslednika, kao i do određivanja poreza na nasleđe koji predstavlja posebnu vrstu imovinskog poreza kojim se oporezuje prenos zaostavštine sa umrlog lica na njegove sukcesore. Porez na nasleđe javlja se u dva modaliteta. Prvi je poreski oblik kojim se oporezuju delovi nasledstva (engl. *Inheritance tax*), odnosno deo nasledstva koji pripada pojedinom nasledniku, a drugi obuhvata ostavinsku masu, tj. oporezivanje se vrši pre raspodele nasleđa na naslednike (engl. *Estate tax*). Opredeljenje pojedinih zemalja za jedan od navedenih oblika opravdava se finansijskim i socijalno-političkim razlozima. Osnovni

argumenti u prilog poreza na ostavinu jesu da je ovaj način jednostavniji i lakši za primenu i da donosi više prihoda nego porez na nasleđe. S druge strane, u prilog poreza na nasleđe navodi se to da je pravičniji zato što više odgovara zahtevima da se porez plaća prema ekonomskoj snazi i može u većoj meri biti prilagođen okolnostima u kojima se nalazi naslednik (Anđelković, 2018, str. 235).

Materija poreza na nasleđe u našem pravnom sistemu regulisana je poreskopравnim propisima, i to: Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji (u daljem tekstu ZPPA) i Zakonom o porezu na imovinu (u daljem tekstu ZPI), kojim je propisano oporezivanje nasleđa (od člana 14 do člana 22). Za institut nasleđivanja u formalnom i faktičkom smislu, a u skladu sa pomenutim zakonima, relevantne su tri činjenice: ostavilac, zaostavština i naslednici, dok su primarne dileme vezane za oporezivanjem nasledstva – šta je predmet oporezivanja, ko je poreski obveznik, kada nastaje poreska obaveza, ko ima pravo na oslobađanje od poreza, način podnošenja poreske prijave i naplata poreza. Stoga će se u okviru rada analizirati materija koja je povezana sa institutom nasleđivanja i oporezivanja, i to u skladu sa aktuelnim zakonskim rešenjima. Na osnovu činjenice da porezi predstavljaju sastavni deo svakodnevnice i da su od suštinske važnosti za normalno finansiranje države proizilazi i aktuelnost problematike koja se odnosi na ispunjavanje poreskih obaveza. S obzirom da je relevantan ekonomski aspekt koji se odnosi na oporezivanje, naročitu pažnju posvetićemo i pomenutom aspektu.

EKONOMSKI ASPEKTI OPOREZIVANJA

Kao ključni instrument javnih prihoda porez predstavlja najrelevantniji izvor državnih sredstava. Naplatom različitih vrsta poreza u novčane fondove savremene države se ulivaju sredstva koja su namenjena finansiranju javnih dobara (Đorđević, 2005, str. 79). Naime, za državu je primena poreza od velike važnosti zato što predstavlja preduslov njenog uspešnog funkcionisanja, kao i finansiranja javne potrošnje u celini. Primena poreza i sam poreski sistem kontinuirano se razvija i usavršava, pod uticajem unutrašnjih i spoljnih faktora, a naročito u razvijenim zemljama. Unutrašnji faktori su tržišta i njihov međusobni odnos, dok spoljašnji predstavljaju procese globalizacije, međunarodne integracije i poreske harmonizacije (Dimitrijević, 2008, str. 725).

Shodno društveno-ekonomskim promenama porezi su preuzeli na sebe ulogu instrumenata putem kojih se ostvaruju prevashodno ekonomski ali i socijalni, politički, kulturni i drugi ciljevi. Ekonomski ciljevi oporezivanja mogu se realizovati na mikro i makro planu. Tako se npr. mikroekonomski ciljevi oporezivanja ostvaruju u pojedinim sektorima privrede ili na nivou pojedinačnih privrednih subjekata. S druge strane makroekonomski ciljevi oporezivanja usmereni su na globalne ekonomske odnose koji se ogledaju na mogućnost uticaja poreza na primarne makroekonomske agregate, kao što su stabilnost cena, puna zaposlenost, kao i uravnoteženi platni bilans. Ostvarivanje navedenih ciljeva je poslužilo savremenim državama za vođenje politike državnog intervencionizma, čime se ostvaruje stabilizaciona uloga fiskalne politike (Anđelković, 2018, str. 87).

Poreski sistem se uređuje poreskim zakonodavstvom, te se kroz taj normativni element izražava uticaj društveno političkog i ekonomsko-socijalnog sistema određene države. U praksi ne postoji univerzalna poreska formula koja je vezana za postavljanje strukture poreskih sistema, kao što je vrsta poreza iako su u savremenim poreskim sistemima najzastupljeniji sledeći poreski oblici: porez na dohodak, porez na imovinu, doprinosi za socijalno osiguranje, porez na promet itd. Što se tiče poreza na nasleđe, ono pripada redu najstarijih poreza, a jedan od ciljeva ovog poreza jeste smanjivanje koncentracije imovine u rukama pojedinaca. Opravdanost uvođenja poreza na nasleđe nalazi se u pojavi nove povećane ekonomske snage obveznika zbog nasleđa. Ovu, može se reći vanrednu poresku sposobnost koju je obveznik stakao, najčešće bez svog ličnog rada, iz razloga pravičnosti potrebno je oporezovati. Ipak i naslednici mogu učestvovati u formiranju nasledne mase, ukoliko npr. žive u privrednoj zajednici sa ostaviocem, te u takvim slučajevima poreski tretman treba da bude blaži (Lovčević, 1979, str. 124), o čemu će biti više reči u samom radu.

PREDMET OPOREZIVANJA

Zakon o nasleđivanju (člana 206) propisuje je da se čovekovom smrću otvara njegovo nasleđe i da isto dejstvo ima i proglašenje lica za umrlo. Na osnovu člana 89 Zakona o vanparničnom postupku po službenoj dužnosti se pokreće postupak kada sud dođe do saznanja da je neko lice umrlo ili da je proglašeno za umrlo. Shodno navedenim zakonima ostavilac bi se mogao definisati kao lice koje je u trenutku smrti

posedovalo imovinu koja je predmet nasleđivanja. Zakonom o nasleđivanju (član 1) je propisano da se nasleđuje zaostavština koju čine sva podobna prava koja su ostaviocu pripadala u trenutku smrti. Pre svega od postojanja zaostavštine zavisi da li će se postupak propisan članom 89 Zakona o vanparničnom postupku uopšte voditi. Ukoliko umrli nije imao imovinu ili je imao samo pokretnu imovinu, ostavinski sud obustavlja postupak za raspravljanje zaostavštine na osnovu odredbe člana 113 Zakona o vanparničnom postupku.

Zaostavština predstavlja skup prava i obaveza koja su preostala iza ostavioca i koja su podobna da na osnovu zakona ili zaveštanja pređu na naslednike (Počuča, 2012 str. 40). Popis, procena i obezbeđenje zaostavštine kao deo prethodnih radnji postupka za raspravljanje zaostavštine regulisane su odredbama članova od 91 do 104 Zakona o vanparničnom postupku. Tako npr. privremene mere obezbeđenja imovine umrlog može narediti sud (član 91 Zakona o vanparničnom postupku). Popis i procena imovine umrlog, tj. način, uslov, obuhvat itd. propisani su odredbama članova od 96 do 101 Zakona o vanparničnom postupku. Ako postoje izuzetne okolnosti koje nalažu posebnu opreznost, sud na čijem području je ostavilac umro i na čijem području se nalazi zaostavština istu predaje na čuvanje pouzdanom licu. Takođe, ukoliko se dođe do saznanja da su prisutni naslednici nesposobni da upravljaju imovinom, a nema drugog zakonskog naslednika ili su naslednici nepoznati ili odsutni, sud određuje privremene mere za obezbeđenje i o tome obaveštava ostavinski sud koji može tu meru staviti izvan snage ili je izmeniti (član 102 Zakona o vanparničnom postupku i član 210 Zakona o nasleđivanju).

Zakon o nasleđivanju odredbom člana 1 propisuje da se nasleđuje zaostavština koju čine nepokretnosti (stanovi, kuće), pokretne stvari, motorno vozilo, dragocenosti, plovilo, vazduhoplov, gotov novac, hartije od vrednosti i druge važne isprave.

Prema Zakonu o porezima i doprinosima građana iz 1989. godine predmet oporezivanja bila je nasleđena imovina, odnosno novac ili druga pokretna imovina čiji iznos prelazi jednogodišnji prosečni lični dohodak u privredi republika, tj. pokrajina u prethodnoj godini. Međutim, aktuelnim ZPI predmet oporezivanja postao je znatno širi i obuhvata porez na nasleđen novac, štedni ulog, depozit u banci, novčano potraživanje, pravo intelektualne svojine i stečeno pravo svojine na pokretnim stvarima (član 14, stav 2 ZPI).

Nepokretnosti kao predmet oporezivanja su zemljište (poljoprivredno, šumsko, građevinsko), poslovne i stambene zgrade, stanovi, poslovne prostorije, garaže, zgrade i drugi građevinski objekti, tj. njihovi delovi. Suštinski, reč je o stvarima koje se ne mogu premeštati sa jednog na drugo mesto bez oštećenja njihove suštine. Za oporezivanje nepokretnosti porezom na nasleđe nije od važno da li je pravo na nepokretnost upisano u zemljišne, tj. katastarske knjige ili nije, da li je nepokretnost u izgradnji ili ne, niti da li je osposobljena za korišćenje. Nije od uticaja ni vrsta objekta, materijalna ili zdravstvena mogućnost obveznika niti da li je nepokretnost izgrađena u skladu sa investiciono-tehničkom dokumentacijom, jer se porez plaća i na nasleđe bespravno izgrađenih objekata, a pritom plaćanje poreza ne znači i „legalizaciju“ bespravne izgradnje (*Oporezivanje imovine u Republici Srbiji*, 2007, str. 66).

Industrijska svojina obuhvata dve grupe prava – autorska prava i prava industrijske svojine. Autorska prava podrazumevaju prava autora književnih, naučnih, stručnih i umetničkih dela, a prava srodnih autorskim jesu pravo interpretatora, pravo prvog izvođača slobodnog dela, prava proizvođača fonograma, videograma, emisija i baza podataka određenih tvorevina ljudskog duha i stiču se samim činom stvaranja dela. Prava industrijske svojine predstavljaju prava kojima se štite inovacije u proizvodnji i prometu roba i usluga. Njima se pronalazačima i drugim licima čiji pronalasci, inovacije i kreativnost doprinose pojavi novih proizvoda i usluga omogućava da za taj svoj doprinos dobiju adekvatnu materijalnu i moralnu satisfakciju. U našoj zemlji pravo industrijske svojine obuhvata pronalazačko pravo (patent), pravo na dizajn, pravo na znak u prometu roba i usluga (žig), pravo na geografsku oznaku porekla i tehničko unapređenje i znanje i iskustvo (engl. *know-how*) (Varga, 2007, str. 23). Predmet oporezivanja porezom na nasleđe može biti patent, dizajn, individualni žig, osim kada je geografska oznaka porekla predmet tog žiga i autorsko pravo (imovinsko). Kolektivni žig, žig garancije i pravo na geografsku oznaku ne mogu biti predmet ugovora o prenosu prava, ne mogu biti ni predmet oporezivanja porezom na nasleđe. Na osnovu već pomenutog člana 14 ZPI uređeno je da je predmet oporezivanja porezom na nasleđe i pravo svojine na upotrebljavanom motornom vozilu, upotrebljavanom plovilu, odnosno upotrebljavanom vazduhoplovu i drugim pokretnim stvarima. Upotrebljavano motorno vozilo u smislu ZPI (član 14, stav 8, tačka 1) jeste motorno vozilo koje je najmanje jedanput u

skladu sa propisima bilo registrovano na teritoriji Republike Srbije. Pojam motornog vozila preciznije je uređen odredbom člana 7, stav 33 Zakona o osnovama bezbednosti saobraćaja na putevima. Iz odredbe ovog Zakona proizilazi da se motornim vozilom ne smatraju bicikl, bicikl sa motorom, ali su motocikl, putnički automobil, teretna vozila, kombinovana vozila, autobus i trolejbus motorna vozila, što je nedvosmisleno i definisano odredbama navedenog Zakona.

Precizirano je i u kojim slučajevima motorna vozila neće biti predmet oporezivanja porezom na nasleđe ako to vozilo nije motorno, ako se prenos vrši uz naknadu, kao i ako motorno vozilo čiji se prenos vrši nije najmanje jedanput bilo registrovano na teritoriji Republike Srbije, u skladu sa propisima ili ako se na taj prenos plaća porez na dodatnu vrednost u skladu sa zakonom kojim se uređuje porez na dodatnu vrednost ili ako se prenos vrši kao dobitak u igri na sreću, sa organizatora na dobitnika u toj igri. Upotrebljavani plovni objekat, u smislu odredbe 14, stav 8, tačka 2 ZPI jeste plovni objekat koji je najmanje jedanput, u skladu sa propisima, bio upisan u propisani upisnik. Prenos plovnog objekta neće biti predmet oporezivanja porezom na nasleđe u istim slučajevima kao što je propisano za motorna vozila. Upotrebljavani vazduhoplov u smislu ZPI jeste vazduhoplov koji je najmanje jedanput na teritoriji Republike Srbije, počev od njegove proizvodnje ili poslednjeg uvoza bio upisan u propisani registar ili evidenciju (član 14, stav 8, tačka 3). Po Zakonu o vazdušnom saobraćaju razlikuju se civilni, državni i vojni vazduhoplovi. Prenos vazduhoplova neće biti predmet oporezivanja porezom na nasleđe ako nema sopstveni pogon ili ako se prenos vrši uz naknadu, ako se krši prenos državnog vazduhoplova ili ako za vazduhoplov čiji se prenos vrši nije najmanje jedanput bilo izdato uverenje ili potvrda o plovidbenosti, u skladu sa propisima, tj. dozvola za upotrebu na teritoriji Republike Srbije ili se na taj prenos plaća porez na dodatnu vrednost, ili se prenos vrši kao dobitak u igri na sreću, sa organizatora na dobitnika u toj igri.

S druge strane, zaostavštinu ne čine prava koja nisu slobodna za nasleđivanje, a to su prava koja su prešla na sticaoce po drugom, a ne naslednopravnom osnovu. Stoga zaostavštinu ne čine predmeti iz člana 1, stav 3 i 4: predmeti domaćinstva manje vrednosti kao što su pokućstvo, nameštaj i sl., koji svakodnevno služe potrebama ostaviočevih potomaka, roditelja i bračnog druga koji su živeli u zajedničkom domaćinstvu i dobra koja su uvećana radom potomaka. (Babić, 2008, str. 26).

PORESKI OBVEZNIK

U našem poreskom sistemu oporezuje se deo zaostavštine koji pripada svakom nasledniku ponaosob, a ne čitava zaostavština određenog ostavioca, što znači da ako postoji više pravnih sledbenika, svi su neograničeno solidarni za poresku obavezu pravnog prethodnika. Poreski obveznik je određen odredbom člana 15 ZPI, a to je lice koje nasledi imovinu koja je predmet oporezivanja po odredbi člana 14 istog zakona. Preciznije, to je:

- fizičko ili pravno lice – rezident ili nerezident Republike, kada je predmet nasleđa nepokretnost na teritoriji Republike,
- fizičko ili pravno lice – rezident Republike, kada su predmet nasleđa stvari i prava iz člana 14 ZPI, izuzev nepokretnosti, bilo da se nalaze na teritoriji Republike ili u inostranstvu,
- fizičko ili pravno lice – nerezident Republike, kada su predmet nasleđa stvari i prava iz člana 14 Zakona, osim nepokretnosti koje se nalaze na teritoriji Republike.

Pod fizičkim licem naslednikom se podrazumeva lice koje je na osnovu pravosnažne sudske odluke (rešenja) proglašeno naslednikom određene imovine. Naslednik je univerzalni sledbenik (sukcesor) jer stupa u zaostavštinu, odnosno imovinskopравnu celinu. Pri tome nije važno da li sam nasleđuje celu zaostavštinu ili je deli sa ostalim naslednicima (Babić, 2002, str. 7). Zakonodavac odredbom člana 3 Zakona o nasleđivanju propisuje da naslednik može biti samo onaj ko je živ u trenutku ostaviočeve smrti, a može i dete, već začeto u trenutku ostaviočeve smrti, ukoliko se rodi živo. Naslediti se može i na osnovu zakona i na osnovu zaveštanja, tj. testamenta. Raspolaganje imovinom na osnovu zaveštanja ima prioritet prilikom otvaranja zaostavštine ali samo ukoliko je u trenutku smrti ostavioca postojao valjan testament (Počuča, 2012, str. 35). Relevantno je naglasiti da naš zakonodavac kao jedan od oblika zaveštanja predviđa i javnobeležničko zaveštanje. Pri tome je naročito važna uloga notara tj. javnog beležnika, jer su nakon donošenja Zakona o javnom beležništvu 2011. godine usledile dopune i u naslednom zakonodavstvu, te je precizirana i uloga javnih beležnika u naslednopravnim stvarima (Stojanović, 2011, str. 32). Tako je npr. na osnovu člana 4 Zakona o javnom beležništvu predviđena mogućnost da i javni beležnik ima određenu nadležnost prilikom raspravljanja

zaostavštine. Koje će od predviđenih radnji ili postupaka sprovesti javni beležnik a koje sud odlučuje se na osnovu zakona. U tom smislu je Zakonom o vanparničnom postupku predviđena uloga javnog beležnika prilikom sastavljanja smrtnice, procene zaostavštine i određivanja privremenih mera radi obezbeđivanja iste. (Đurđević, 2013, str. 156).

A sva zaostavština koja nije testamentom raspoređena naslednicima biće raspodeljena na osnovu zakonskog osnova za nasleđivanje (Počuča, 2012, str. 35). Na osnovu Zakona, ostavioca nasleđuju njegovi potomci usvojenici i njihovi potomci, njegov bračni drug, usvojenici, roditelji, braća i sestre i njihovi potomci, njegovi dedovi i babe, njihovi potomci i njegovi ostali preci. Shodno Zakonu o nasleđivanju to može biti živo lice u trenutku smrti ostavioca, nezavisno od toga da li nasleđuje na osnovu zakona ili zaveštanja, dete začeto pre ostaviočeve smrti, ako se rodi živo, nezavisno da li nasleđuje na osnovu zakona ili zaveštanja, usvojenik iz potpunog usvojenja, kao i iz nepotpunog usvojenja njegovi potomci i njihovi potomci nasleđuju usvojioca i njegove srodnike ukoliko ta prava nisu pri usvojenju ograničena ili isključena (*Oporezivanje imovine u Republici Srbiji*, 2007, str. 77). Ipak, ZPI ne pominje usvojenika kao poreskog obveznika.

Nasleđuje se po naslednim redovima, s tim što naslednici bližeg naslednog reda isključuju iz nasleđa naslednike daljeg naslednog reda (Stojanović, 2009, str. 110-114). Osnov nasleđivanja za pravna lica može biti samo testamentarno raspolaganje zaostavštinom, a izuzetak od navedenog jeste ukoliko Republika Srbija predstavlja pravno lice koje će naslediti zaostavštinu ako ne postoje drugi naslednici (član 21 Zakona o nasleđivanju). Postojanje pravnog lica kao naslednika je moguće i kada ostavilac testamentom osniva zadužbinu kao pravno lice, što je precizirano odredbama Zakona o zadužbinama i fondacijama. U Republici Kipar je veoma čest slučaj da poreski obveznik bude porodično preduzeće i u tom slučaju se ne plaća porez na nasleđe, odnosno isti bude refundiran posle pet godina. Jedini uslov koji mora biti ispunjen jeste da imovina čitav ovaj vremenski period pripada preduzeću i da akcionari budu isti (Ćurčić, Terzić, Matijaš, 2016, str. 199)

Poresku obavezu preminulog lica ispunjavaju naslednici u srazmeri sa udelom pojedinog naslednika u momentu prihvatanja nasledstva. Poreski obveznik poreza na nasleđe može biti i stranac. Naime, i strani državljani u Republici Srbiji imaju isti nasledni položaj kao i domaći državljani ali pod uslovom uzajamnosti i ako međunarodnim ugovorom nije drugačije

određeno (član 7 Zakona o nasleđivanju). Uzajamnost podrazumeva da će stranac moći nasleđivati u Republici Srbiji samo ukoliko je i našim državljanima omogućeno da kao stranci nasleđuju u zemljama čiji su državljani pomenuti stranci (Počuča, 2012, str. 48). Takođe, reciprocitet u nasleđivanju može biti ustanovljen međunarodnim ugovorom ili bilateralnim sporazumom vlada (Babić, 2002, str. 28). Kada je reč o pravima na nepokretnosti koja su predmet nasleđivanja, za osnovu se uzima teritorijalni princip, odnosno oporezuju se nasleđene nepokretnosti koje se nalaze na teritoriji Republike Srbije. Stoga, i stranac plaća porez na nasleđene pokretne stvari koje se nalaze na teritoriji naše zemlje, a državljanin naše zemlje i na pokretnosti stečene po naslednopravnom osnovu, koje se nalaze u inostranstvu (član 15 ZPI).

Poreske olakšice u pogledu poreskog obveznika daju se kada se poreski obveznik nađe u određenoj situaciji koju predviđa poreski zakon. Tako npr. na osnovu odredbe člana 21 ZPI porez na nasleđe ne plaća naslednik prvog naslednog reda, supružnik, ni roditelj ostavioca, a u određenim situacijama ni naslednik drugog naslednog. Preciznije naslednik drugog naslednog reda je oslobođen poreza na nasleđe, ako je živio sa ostaviocem najmanje jednu godinu pre njegove smrti, u istom domaćinstvu i ako mu ista služi za obavljanje poljoprivredne delatnosti, a i ako nasledi stan, ovaj obveznik je oslobođen poreza. Pored navedenog poreza su oslobođeni i naslednici ambulantnih vozila, specijalnih putničkih vozila za obuku kandidata za vozače sa ugrađenim duplim nožnim komandama i putničkih vozila za taksi i rentakar koji su posebno označeni. Takođe, fondacije i zadužbine, odnosno udruženja koja imaju opštekorisni cilj zbog kojeg su i osnovana – oslobođena su plaćanja poreza na nasleđenu imovinu. A kada je naslednik Republika Srbija, autonomne pokrajine i jedinica lokalne samouprave, porez se ne plaća, kao ni kada je imovina primljena od njih. Poreske obaveze oslobođen je i primalac donacije po međunarodnom ugovoru koji je zaključila Republika Srbija kada je tim ugovorom tako uređeno. U skladu sa ugovorom o koncesiji poreska obaveza ne postoji ako je procenjena vrednost koncesije najmanje 50 miliona evra. U Japanu supružnik, deca mlađa od dvadeset godina, i osobe sa invaliditetom dobijaju poreske olakšice. Takođe postoji i određen sistem oslobađanja od poreza za sukcesiju porodičnih preduzeća i imovinu koja se odnosi na poslovanje (Niimi, 2019, str. 51).

U našem zakonodavstvu porez na nasleđe ne plaća ni onaj naslednik kome su ostali naslednici ustupili nasleđe, odnosno koji su se odrekli

nasleđa. Ovakva situacija je moguća kada naslednik koji ustupa svoj deo nasleđstva nema potomke. Navedeno potvrđuje i Mišljenje Ministarstva finansija iz 2009. godine. S druge strane, na imovinu koja je ustupljena – u konkretnom slučaju na imovinu koju su supruzi ostavioca ustupile ćerke ostavioca u ostavinskom postupku – plaća se porez na poklon ako tu imovinu supruga ostavioca ne bi po zakonu nasledila iza pokojnog supruga da su se ćerke odrekle nasleđstva, što implicira da sa poreskog stanovišta prijem ustupljenog naslednog dela u odnosu ustupilac-prijemnik ima karakter poklona.

PORESKA OBAVEZA

Dužnost je poreskog obveznika da ispuni poresku obavezu, odnosno da plati porez koji je utvrđen. Nastanak poreske obaveze nastupa kada se u realnom životu dese događaji koji se mogu podvesti pod zakonski opis poreskog činjeničnog stanja. Za svaki porez se posebno određuje momenat nastanka poreske obaveze (Popović, 2006, str. 154).

U našem pravu porez na nasleđe regulisan je zajedno sa porezom na poklon (član 14 ZPI). Naime, porez na nasleđe i porez na poklon uvek se uređuju istim zakonom, a najčešće se primenjuju i iste stope na prenos imovine *inter vivos* i prenos imovine *mortis causa* kako bi navedeni poreski oblici bili komplementarni. U suprotnom, odnosno kada ne bi postojala obaveza plaćanja poreza na poklon a postojala obaveza plaćanja poreza na nasleđe, vlasnik bi za života mogao da pokloni svoju imovinu naslednicima, koji bi mogli da izbegnu plaćanje poreske obaveze (Kulić, 2012, str. 341). Na isti način, odnosno u istom poreskom zakonu je i zakonodavac na Kipru regulisao ovu materiju – porez na nasleđe i porez na poklon (Ćurčić, Terzić, Matijaš, 2016, str. 199).

Kod nasleđivanja prava svojine na nepokretnosti poreska obaveza nastaje u momentu smrti ostavioca (delacije). Ukoliko bi se za momenat sticanja prava svojine uzeo dan pravosnažnosti rešenja o nasleđivanju, između dana ostaviočeve smrti i dana pravosnažnosti tog rešenja postajao bi *hereditas iacens* (ležeće nasleđstvo). Sa aspekta poreskog prava ova situacija predstavlja svojevrsan „vakuum“ u oporezivanju. Poreska obaveza kod sticanja prava svojine na osnovu odluke, tj. presude ili rešenja državnog organa, suda ili organa uprave nastaje danom konačnosti, tj. pravosnažnosti te odluke (Milošević, Kulić, 2015, str. 602). U odnosu na nasleđe poreska obaveza nastaje danom pravosnažnosti

rešenja o nasleđivanju. Ako je na nepokretnost koja je predmet nasleđivanja konstituisano pravo plodouživanja, poreska obaveza nastaje danom prestanka tog prava, odnosno danom otuđenja te nepokretnosti (član 17 ZPI). Ukoliko se prema rešenju o nasleđivanju prodaja nasleđenih pokretnih stvari može vršiti samo ako to odobri nadležni organ ili kada prođe određen vremenski period, poreska obaveza nastaje danom pravosnažnosti rešenja o dozvoli prodaje, tj. danom prodaje stvari. U situaciji kada rešenje o nasleđivanju, odluka suda ili drugi pravni osnov prenosa prava nisu prijavljeni poreskom organu u skladu sa zakonom ili nisu u predviđenom roku prijavljeni, poreska obaveza nastaje onog dana kada poreski organ sazna za nasleđivanje stvari, prava ili novca ili priznavanja prava koja su predmet oporezivanja (Kulić, 2012, str. 343). Naime, dužnost naslednika je da poresku prijavu, zajedno sa adekvatnom dokumentacijom koja je neophodna radi utvrđivanja poreza, u roku od 30 dana od dana pravosnažnosti sudske odluke podnese nadležnom poreskom organu. Kada je reč o nasleđenoj nepokretnosti neophodno je poresku prijavu podneti organu one opštine na čijem području se ta nepokretnost nalazi. Ako je naslednik stekao ostaviočevu nepokretnost, potrebno je da poresku prijavu podnese poreskom organu one opštine na čijoj teritoriji on ima prebivalište, a ako je naslednik pravno lice, organizacionoj jedinici nadležnoj za teritoriju na kojoj ono ima sedište. Međutim, ukoliko naslednik nema prebivalište na teritoriji Republike Srbije, zakonodavac propisuje da poresku prijavu o ovom slučaju podnosi poreskom organu one opštine na čijem području se nalazi nasleđeno dobro, tačnije, poreskom organu u opštini na čijoj teritoriji je ostavilac imao prebivalište ili boravište (član 35 ZPI). Neophodno je ispuniti poresku obavezu i preminulog lica, a nju na osnovu odredbe člana 22, stav 1 ZPPA ispunjavaju naslednici u okviru vrednosti nasleđene imovine i u srazmeri sa udelom pojedinog naslednika, u momentu prihvatanja nasleđstva. U situaciji kada ostavilac nema naslednika ili se nijedan od naslednika ne prihvati nasleđstva, ostaviočeva poreska obaveza biće otpisana (član 22, stav 2 ZPPA). U slučaju kada poreski obveznik ističe da su određena imovina ili sredstva stečena nasleđem ili na način koji ne opterećuje poreskog obveznika, neophodno je da o tome priloži i određene materijalne dokaze (član 59, stav 6 ZPPA). U oblasti oporezivanja prava na nepokretnosti novina je uvođenje obaveze podnošenja poreske prijave elektronskim putem od januara 2018. godine za poreze na nasleđe i poklone i porez apsolutnih prava (član 38 ZPPA).

Osnovicu poreza na nasleđe čini tržišna vrednost nasleđene imovine, umanjene za određeni iznos koji se odnosi na razne dugove i troškove koje obveznik mora da isplati iz imovine koju je nasledio i to na dan nastanka te obaveze (član 16, stav 1 ZPI). Za dugove ostavioca odgovaraju, tj. izmiruju ih naslednici, srazmerno naslednim delovima, do visine vrednosti nasleđene imovine. Međutim, naslednik koji se odrekne nasleđa ne odgovara za dugove ostavioca. Ukoliko vrednost imovine koja se nasleđuje ne prelazi određeni iznos u jednoj kalendarskoj godini (od 100.000 dinara), ne plaća se porez na nasleđe (član 14, stav 8 ZPI).

Visina poreske obaveze zavisi od blizine srodstva naslednika sa ostaviocem i vrednosti naslednog dela. U tom smislu, a u skladu sa članom 19 ZPI, obveznici koji se u odnosu na ostavioca nalaze u drugom naslednom redu po zakonskom redu nasleđivanja, porez na nasleđe plaćaju po stopi 1,5%, dok oni obveznici koji se nalaze u trećem i daljem naslednom redu, tj. koji nisu u srodstvu sa ostaviocem, porez na nasleđe plaćaju po stopi od 2,5%. Kao što se vidi, stepen srodstva utiče na visinu poreske obaveze tako što srodnici daljeg stepena srodstva porez plaćaju po većoj stopi. Porez na nasleđe je u Nemačkoj uveden tokom XIX veka i već tada je poreska stopa bila različita u zavisnosti od stepena srodstva (Becket, 2008, p. 272). Tako i danas Nemačkoj poreska stopa na nasleđe zavisi od toga kojoj grupi pripada naslednik. Ukoliko pripada prvoj grupi (deca i bračni drug) poreska stopa je 7%, a ukoliko je naslednik iz druge grupe, odnosno unuk ili roditelj poreska stopa je čak 50%. (Đurović-Todorović, Đorđević, 2010, str. 287).

S druge strane u Švedskoj procena imovine i obaveza koja je izražena u poreskoj osnovi čini centralnu komponentu u oporezivanju nasleđa. Polazište za procenu imovine jeste njena tržišna vrednost u trenutku smrti ostavioca (Henrekson, Waldenström, 2014, str. 1231). Naime, u Švedskoj je 1959. godine bio ukinut porez na nekretnine, dok su stope poreza na nasleđe naglo povećale. Tako je poreska stopa povećana na čak 60% za supružnike i decu (naslednike prvog reda), a a ostale naslednike na 65%. Vremenom stopa poreza za nasleđivanje se smanjivala, a prvo smanjenje poreskih stopa uvedeno je 1987. godine, a tokom 1992. godine stope poreza u ovoj zemlji su smanjene. Ovo smanjenje poreskih stopa bilo je motivisano činjenicom da je visoka poreska stopa kojim se oporezivalo nasleđstvo, što je u poređenju sa drugim zemljama preveliko. Tako se poreska stopa smanjila na 30% a supružnici su bili oslobođeni poreza na nasleđe. (Henrekson, Waldenström, 2014, str. 1234). Tako su i

u Japanu, prema poreskoj reformi iz 2013. godine koja je stupila na snagu 1. januara 2015. uvedene mnoge promene koje se odnose na porez na nasleđe. Između ostalog i poreska stopa je smanjena za čak 40% (Niimi, 2019, str. 51). U SAD Kongres je 1916. godine uveo porez na nasleđe i to sa najvećom poreskom stopom od 10%. Međutim Drugi svetski rat i velika depresija uticali su i na povećanje poreske stope na nasleđe, tako da je ista 1932. godine dostigla 45%, a 1942. čak 77%. Poreske stope su se intezivnije počele smanjivati krajem šezdesetih godina, te je 2001. i 2003. godine porez na nasleđe bio smanjen (Beckert, 2008, p. 186).

ZAKLJUČAK

Smrt lica i proglašenje lica za umrlo predstavljaju činjenice kojima otpočinje postupak nasleđivanja propisano odredbama članova 206 i 207 Zakona o nasleđivanju i pokreće se postupak za raspravu zaostavštine na osnovu člana 89 Zakona o vanparničnom postupku. Pri tome određenu ulogu u postupku raspravljanja zaostavštine ima i javni beležnik, čija delatnost postaje sve značajnija u naslednopravnim stvarima nakon donošenja Zakona o javnom beležništvu.

Nasledik može biti samo onaj ko je živ u trenutku ostaviočeve smrti kao i dete koje je začeto u trenutku ostaviočeve smrti, ukoliko se rodi živo. Nasleđuje se po naslednim redovima, s tim što naslednici bližeg naslednog reda isključuju iz nasleđa naslednike daljeg naslednog reda. Odredbama Zakona o nasleđivanju zakonodavac je predvideo da zaostavštinu nasleđuju ostaviočevi srodnici, tj. članovi porodice. Međutim, ukoliko se nasleđivanje vrši putem testamenta, istim zakonom su utvrđena određena ograničenja u raspolaganju ostavioca, koja u najvećoj meri odgovaraju ostaviočevim srođnicima, odnosno porodici. S druge strane, Zakon o porezima na imovinu kojim su regulisani porezi koji se tiču i poreza na nasleđe ne sadrži odredbe kojim je regulisan način oporezivanja u slučaju zaveštanja. Stoga smatramo da je neophodno da zakonodavac u Zakon o porezima na imovinu unese rešenja koja će otkloniti dilemu da li je poreski obveznik – naslednik koji je nasleđe stekao na osnovu zaveštanja – oslobođen plaćanja poreza na nasleđe. Takođe, usvojioci kao poreski obveznici se ne pominju u poreskopравnim propisima iako se isti definišu u Zakonu o nasleđivanju, odnosno imaju ravnopravan naslednopravni položaj. Stoga smatramo da je neophodno da i oni nađu svoje mesto u poreskopравnim propisima.

Po pravilu, kod poreza na nasleđe primenjuje se progresivna stopa čija tarifa zavisi od visine nasleđenog dela i blizine srodstva između ostavioca i naslednika, kako u našem zakonodavstvu tako i u zakonodavstvima drugih država. Iako su fiskalni efekti poreza na nasleđe skromni, savremene države ih koriste za postizanje mnogih vanfiskalnih ciljeva.

LITERATURA

1. Anđelković, M. (2018). *Javne finansije i finansijsko pravo*, Niš, Pravni fakultet Univerziteta u Nišu
2. Babić, I. (2002). *Komentar Zakona o nasleđivanju sa sudskom praksom i Zakonom o vanparničnom postupku*, Beograd, Službeni list SRJ
3. Babić, I. (2008). *Nasledno pravo*, Beograd, Službeni glasnik
4. Beckert, J. (2008) *Inherited Wealth*, Princeton, Princeton University Press
5. Ćurčić, M. B., Terzić, M. M., Matijaš, Z. M. (2016). Osobenosti poreskog sistema Republike Kipar. *Vojno delo*, 68 (1), 195-213
6. Dimitrijević, M., (2008). Poreska administracija u svetlu nekih evropskih zahteva, *Pravni život*, 57 (11), 725-736
7. Đorđević, D. (2005). Javne finansije: fiskalna ekonomija i menadžment javnog sektora, Novi Sad, Privredna akademija
8. Đurđević, D. (2013). Položaj notara kao poverenika suda u ostavinskom postupku u: S. Lalić (ur.), *Perspektive implementacije evropskih standarda u pravni sistem Republike Srbije*, (str. 154-168). Beograd, Pravni fakultet univerziteta u Beogradu
9. Đurović-Todorović, J., Đorđević, M. (2010). Kompleksnost nemačkog poreskog sistema. *Ekonomika preduzeća*, 58 (7-8), 283-294
10. Henrekson, M., Waldenström (2016). Inheritance taxation in Sweden, 1885–2004: the role of ideology, family firms, and tax avoidance, *Economic History Review*, 69 (4), 1228-1254
11. Kulić, M. (2012). *Poresko pravo*, Novi Sad, Pravni fakultet za privredu i pravosuđe
12. Lovčević, J. (1979). *Institucije javnih finansija*, Beograd, Službeni list SFRJ
13. Milošević, G. B., Kulić, M. V. (2015). Nastanak i vreme ispunjenja poreske obaveze. *Zbornik radova Pravnog fakulteta, Novi Sad*, 49 (2), 597-616
14. Mišljenje Ministarstva finansija, br. 430-03-00064/2009-04 od 8.4.2009. godine
15. Niimi Y., (2019). The Effect of the Recent Inheritance Tax Reform on Bequest Behaviour in Japan, *Fiscal Studies*, 40 (1), 45-70

16. *Oporezivanje imovine u Republici Srbiji: dodatak uz priručnik Računovodstvena praksa*. (2007). Beograd, Računovodstvo
17. Počuča, M. (2012). *Nasledno pravo*, Novi Sad, Pravni fakultet za privredu i pravosuđe
18. Popović, D. (2006). *Poresko pravo: opšti deo*, Beograd, Cekon in
19. Stojanović, N. (2009). *Naslednička zajednica*, Niš, Pravni fakultet Univerziteta u Nišu, Centar za publikacije
20. Stojanović, N. (2011). Uloga javnih beležnika u naslednopravnim stvarima, *Pravni život*, (12), str. 31-46
21. Varga, S. (2007) *Pravo industrijske svojine*, Novi Sad, Privredna akademija
22. Zakon o bezbednosti saobraćaja na putevima, *Sl. glasnik RS*, br. 41/2009, 53/2010, 101/2011, 32/2013 – odluka US, 55/2014, 96/2015 – dr. zakon, 9/2016 – odluka US, 24/2018, 41/2018, 41/2018 – dr. zakon, 87/2018 i 23/2019
23. Zakon o nasleđivanju, *Sl. glasnik RS*, br. 46/95, 101/2003 – odluka USRS i 6/2015
24. Zakon o pomorskoj plovidbi, *Sl. glasnik RS*, br. 87/2011, 104/2013 i 18/2015
25. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Službeni glasnik RS*, br. 80/02, br. 80/2002, 84/2002 – ispr., 23/2003 – ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 – dr. zakon, 62/2006 – dr. zakon, 63/2006 – ispr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 – dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 – ispr., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 – autentično tumačenje, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018 i 95/2018
26. Zakon o porezima i doprinosima građana, *Sl. glasnik RS*, br. 60/89
27. Zakon o javnom beležništvu, *Sl. glasnik RS*, br. 31/11, 85/12, 19/13, 55/14 - dr. zakon, 93/14 - dr. zakon, 121/14, 6/15 i 106/15
28. Zakon o vanparničnom postupku, *Sl. glasnik SRS*, br. 25/82 i 48/88 i *Sl. glasnik RS*, br. 46/95 – dr. zakon, 18/2005 – dr. zakon, 85/2012, 45/2013 – dr. zakon, 55/2014, 6/2015 i 106/2015 – dr. zakon
29. Zakon o vazdušnom saobraćaju, *Sl. glasnik RS*, br. 73/2010, 57/2011, 93/2012 i 45/2015 – dr. zakon i 83/2018
30. Zakon o zadužbinama i fondacijama, *Sl. glasnik RS*, br. 88/2010, 99/2011 – dr. zakon i 44/2018 – dr. zakon
31. Zakon o porezu na imovinu, *Sl. glasnik RS*, 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, 68/2014 – dr. zakon, 95/2018 i 99/2018 – odluka US

INHERITANCE TAX IN REPUBLIC IN SERBIA

Vasiljkovic Jovana

Krstinic Dalibor

Abstract: *In legal terms, inheritance implies the distribution of a deceased person's inheritance to his/her inheritors. The division of inherited goods is done in accordance with the prescribed legal norms. Inheritance Law largely regulates the institution of inheritance, while the Law on Non-contentious Procedure clearly defines probate proceedings. In addition to the mentioned laws, inheritance tax is regulated by tax regulations. Due to the complexity of the subject matter, this paper shall focus primarily on the inheritance institution from the perspective of taxation law. In doing so, particular attention will be paid to the varying inheritance tax rates in different countries. The aim of the paper is to draw attention to factors which are relevant to the studied matter, i.e. inheritance tax, as well as to discuss the economic aspects of taxation. The methods that will be used in the paper are the normative method, which will enable us to look at the studied topic from the perspective of legislation, as well as the content analysis method. Comparative analysis will help us discover the differences in inheritance tax rates across countries. The conclusions we will try to reach are actually the answers to the three questions: What is the subject of taxation, who are the taxpayers and what is the exact amount of tax liability, i.e. inheritance tax.*

Keywords: *tax / inheritance / bequest / will / taxpayer / tax liability*