

ОПОРЕЗОВАЊЕ ДОБАРА, СТЕЧЕНИХ ПО НАСЛЕДНОПРАВНОМ ОСНОВУ, У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ¹

Апстракт: Са отварањем наслеђа једног физичког лица његова заоставитина прелази на друге субјекте, путем универзалне (*successio per universitatem*), а изузетно и сингуларне сукцесије (*successio particularis*). Предмет пажње аутора је управо порескоправни аспект установе наслеђивања. У раду аутор указује на неусаглашеност наследноправних и порескоправних прописа, и на неопходност расветљавања појединих спорних питања из домена опорезовања наследства. Аутор се залаже за регулисање пореза на сингуларна стицања *mortis causa*, која имају извориште у завештању и потенцира оправданост нормативног обликовања пореза на пренос имовинских права из закљученог уговора о уступању и расподели имовине за живота, будући да је овај правни посао нераскидиво повезан са наслеђивањем.

Кључне речи: порез, наследни део, сингуларна сукцесија *mortis causa* на основу завештања, уговор о уступању и расподели имовине за живота.

¹ Рад је резултат истраживања на пројекту “Приступ правосуђу – инструменти за имплементацију европских стандарда у правни систем Републике Србије”, бр. 149043Д, који финансира Министарство за науку и технолошки развој Републике Србије.

Уводне напомене

Порез на наслеђе је јесте посебна врста имовинског пореза, којим се опорезује пренос заоставштине са умрлог лица на његове сукцесоре.^{2, 3}

Иако наслеђивање, у начелу, подразумева и претпоставља универзалну сукцесију, чињеница је и да поједина лица, на основу закона⁴ и завешања, као једностране и строго личне изјаве последње воље могу стећи одређена имовинска права знатније вредности.

У домаћем праву порез на наслеђе регулисан је заједно са порезом на поклон,⁵ будући да се и једна и друга врста пореза односе на пренос имовинских права без накнаде.⁶

У раду чинимо покушај да истакнемо неопходност усаглашавања порескоправних са наследноправним прописима,⁷ да осветлимо поједина спорна питања из домена опорезовања наследства и укажемо на оправданост регулисања пореза на сингуларна стицања за случај

2 О разлозима pro et contra за постојање овог пореза у пракси видети, примера ради, код: N. Gavella – V. Belaj, *Nasljedno pravo*, Zagreb, 2008, стр. 503–504.

3 Порез на наслеђе има дугу правну историју. Први пут се помиње у Египту, у IV веку пре нове ере. Римска држава је, такође, имала ову врсту фискалног захвата у имовину појединаца, који се, у зависности од периода, кретао у распону од 5% до 10% процента вредности заоставштине. Порез на наслеђе, какав познају савремени правни системи, први пут је уведен у италијанским градовима: Тенови, Венецији и Напољу, на крају XIV века и почетком XV века. О историјату пореза на наслеђе, опширније видети код: J. Crnić – M. Dika – V. Hrvatin – O. Jelčić – T. Josipović – J. Matko Ruždjak – Z. Koharić, *Novo nasljednopravno uređenje*, Zagreb, 2003, стр. 241–242.

4 О наследноправној сингуларној сукцесији на основу закона, опширније видети код: Н. Стојановић, *Наследноправна сингуларна сукцесија на основу закона*, Правни живот, тематски број “Право и универзалне вредности”, бр. 10/2005, том II, стр. 665–682.

5 Видети: чл. 14–22 Закона о порезима на имовину (“Сл. гласник РС”, бр. 26/2001; “Сл. лист СРЈ”, бр. 42/2002 – одлука СУС и “Сл. гласник РС”, бр. 80/2002, 80/2002 – други закон; 135/2004, 61/2007 и 5/2009).

6 Често се у стручној литератури среће констатација да је порез на наслеђе комплементаран са порезом на поклон. Да није тако, непостојање било једног, било другог пореза обезбедило би у пракси простор за пореску евазију. О томе, опширније видети код: Ј. Ловчевић, *Институције јавних финансија*, Београд, 1991, стр. 124; Д. Поповић, *Пореско право*, Београд, 2008, стр. 361.

7 У Републици Србији то су Закон о наслеђивању (“Службени гласник РС”, бр. 46/1995, 101/2003) и одговарајуће одредбе Закона о ванпарничном поступку Републике Србије (“Службени гласник СР”, бр. 24/1982, 48/1987; “Службени гласник РС”, бр. 46/1995, други закон, и 18/2005 – други закон).

смрти на основу завештања и на потребу уређења пореза на пренос имовинских добара, који за основу имају уговор о уступању и расподели имовине за живота, будући да се овај правни посао у многобројним тачкама додирује и прожима са установом наслеђивања.

1. Опорезовање наследног дела

У српском пореском систему опорезује се део заоставштине који припада сваком наследнику, понаособ, а не целокупна заоставштина одређеног оставиоца.⁸

Наследник, независно од правног основа позивања на наслеђе, плаћа порез, када су у питању оставиочеве непокретности: на стечено право својине, право становања, право закупа стана или стамбене зграде, за период дужи од једне године или на неодређено време и на право коришћења градског грађевинског, односно јавног грађевинског земљишта или осталог грађевинског земљишта у државној својини, независно од површине.⁹

Најновије измене Закона о порезима на имовину Републике Србије, из 2009. године, не прописују, за разлику од изворног текста овог Закона, плаћање пореза на право плодуживања и право употребе, иако се таква овлашћења могу конституисати на заоставштини одређеног оставиоца.¹⁰ С једне стране, ово решење није правно логично, будући да је право плодуживања по свом правном волуменом обимније од права становања, а у истој равни са правом употребе. С друге стране, право плодуживања се, ипак, у овом Закону помиње, у смислу настанка пореске обавезе за наследника, када је његово наследноправно овлашћење оптерећено правом плодуживања. Тада, према слову закона, пореска обавеза настаје даном престанка уживања.¹¹

Универзални сукцесор оставиоца плаћа, када су у питању наслеђене покретности, порез на: стечено право интелектуалне својине, новчана потраживања, остављени новац, штедни улог, депозит у

⁸ О разликама у опорезовању наслеђа и заоставштине, видети детаљније код: Д. Поповић, *op. cit.*, стр. 361–362.

⁹ Видети: чл. 14, ст. 1 и 2 Закона о порезима на имовину Републике Србије.

¹⁰ Видети, примера ради: чл. 23, ст. 1, чл. 28, ст. 1, чл. 31, ст. 1 и чл. 38, ст. 2 Закона о наслеђивању Републике Србије.

¹¹ Видети: чл. 17, ст. 3 Закона о порезима на имовину Републике Србије.

банци, право својине на употребљаваном моторном возилу, пловном објекту и ваздухоплову на сопствени погон, осим државног, и друге покретне ствари (осим удела у правном лицу и наслеђених хартија од вредности),^{12, 13} под условом да њихова појединачна тржишна вредност, односно за новац, номинална вредност, није мања од 9.000 динара.¹⁴

У положају обвезника пореза на наслеђе може бити како наш држављанин, тако и странац. Када су у питању права на непокретности која су предмет наслеђивања, узима се за основу територијални принцип, тј. опорезују се наслеђене непокретности, које се налазе на територији Републике Србије, без обзира на држављанство наследника. Странац, такође, плаћа порез на наслеђене покретне ствари, које се налазе на домаћој територији, а наш држављанин и на покретности, стечене по наследноправном основу, које се налазе у иностранству.^{15, 16}

Из садржине порескоправних прописа јасно проистиче да се у положају пореског обвезника могу наћи законски наследници оставиоца.¹⁷ Иако српски законодавац то експлиците не помиње, из формулације да лица која нису у сродничком односу са умрлим, плаћају порез по одређеној (вишој) стопи, следи да се ту имају у виду и завештајни наследници, будући да ова лица никако не могу наслеђивати на основу закона, осим ако нису у брачној вези са њим. Остаје, међутим, једна дилема. Закон о наслеђивању Републике Србије регулише наследноправни положај нужних наследника, као посебно привилеговане категорије законских наследника.¹⁸ Они, по правилу, на име нужног дела, добијају његову новчану противвредност, али могу,

12 Видети: чл. 14, ст. 3 Закона о порезима на имовину Републике Србије.

13 Неплаћање пореза на наслеђе удела у правном лицу и хартија од вредности је решење унето у новелирани Закон о порезима на имовину, 2009. године. Основна сврха ове новине јесте да српски законодавац, у складу са владиним пакетом мера, подстакне домаћу штедњу и трговину на берзи. Видети: М. Анђелковић – М. Димитријевић, *Пореско право*, Ниш, 2009, стр. 146, нап. бр. 179.

14 Видети: чл. 20 Закона о порезима на имовину Републике Србије.

15 Видети: чл. 15 Закона о порезима на имовину Републике Србије.

16 Уколико је наш држављанин платио порез на наслеђе у иностранству, признаје му се порески кредит у износу који је исплатио. Видети: чл. 22 Закона о порезима на имовину Републике Србије.

17 Видети: чл. 19 Закона о порезима на имовину Републике Србије.

18 Видети: чл. 39–42 Закона о наслеђивању Републике Србије.

уз испуњење законом предвиђених услова, и да наследе аликвотни део активе заоставштине.¹⁹ У Закону о порезима на имовину нужни наследници се не помињу. Да ли ту празнину треба тумачити у правцу да они имају исти порески третман, као и остали законски наследници, или ићи на “ублажавање” њихове порескоправне позиције. Када су у питању супружник, потомци и родитељи оставиоца, као могући нужни наследници, они су, како ће мо то у продужетку рада видети, са порескоправног аспекта привилеговани, али остаје нејасно да ли усвојилац из непотпуног усвојења, браћа и сестре, деде и бабе и остали преци умрлог плаћају порез на наслеђе, када га наслеђују као нужни наследници. Мишљења смо, будући да ови нужни наследници могу стећи нужни део само ако су трајно неспособни за привређивање и без потребних средстава за живот,²⁰ да они буду, управо из тог разлога ослобођени плаћања пореза на нужни део. Исти порескоправни третман требало би да имају и они законски наследници, који, на име повећања наследног дела, због недостатка нужних средстава за живот, добијају део заоставштине оставиоца на плодоуживање или, уместо овог права, ренту.

Према слову закона, основицом пореза на наслеђе сматра се тржишна вредност наслеђеног дела заоставштине, која је умањена за оставиочеве дугове и дугове отвореног наслеђа, на дан пореске обавезе.^{21, 22} Колико ће заиста бити основица за израчунавање пореза на наслеђе, то је условљено не само вредношћу активе и пасиве заоставштине и уобичајеним трошковима сахране оставиоца, (уколико нису подмирени из неких других фондова), већ и тиме: да ли се исплаћује накнада и награда за рад извршиоца завештања, управитеља наследства и стараоца заоставштине, да ли се надокнађују трошкови пописа и процене заоставштине, да ли има нужних наследника, испорукопримаца и корисника налога које треба намирити, да ли треба

19 Видети: чл. 43 Закона о наслеђивању Републике Србије.

20 Видети: чл. 39, ст. 2 Закона о наслеђивању Републике Србије.

21 Видети: чл. 16, ст. 1 Закона о порезима на имовину Републике Србије.

22 У домаћем Закону о порезима на имовину (чл. 6) прописани су основни и корективни елементи, путем којих се утврђује тржишна вредност непокретности, али нема показатеља, на основу којих би се проценила тржишна вредност појединих покретних ствари.

да се накнаде трошкови реализације изјаве последње воље, управљања и чувања заоставштине, трошкови оставинског поступка, итд.

Уколико се после правноснажности решења о наслеђивању накнадо пронађе део оставиочеве заоставштине, онда је основица пореза збир тржишних вредности наследног дела утврђеног решењем о наслеђивању и наследног дела, утврђеног допунским решењем о наслеђивању.²³

Иако у нашем наследноправном уређењу решење о наслеђивању има декларативно дејство, јер се њиме само утврђују наследноправне последице отварања наслеђа једног физичког лица, Закон о порезима на имовину Републике Србије, као релевантан тренутак у времену за настанак пореске обавезе узима управо дан правноснажности решења о наслеђивању.

Ако “занемаримо” чињеницу да порескоправни прописи не уважавају један од основних принципа домаћег наследног права – начело стицања наслеђа *ipso iure*,²⁴ негативна страна овог правила, посматрано са чисто фискалног аспекта, огледа се у томе да ће наследници који не траже спровођење оставинске расправе, када се у маси заоставштине нађу само покретности, избећи плаћање пореза на наслеђе, јер се тада, по редовном току стави, обуставља овај ванпарнични поступак.²⁵

Висина пореског оптерећења директно је зависна од два параметра: близине сродства наследника са оставоцем (односно постојања брачне везе) и вредности наследног дела.

Код опорезовања наслеђа у примени је прогресивна стопа, што подразумева њен раст са повећањем вредности наслеђа. Раст пореске стопе, осим тога, завистан је и од близине, односно удаљености сродничких веза између оставиоца и појединих наследника. Дакле, у питању је двострука прогресија.²⁶

Уколико вредност наслеђа достиже 300.000 динара, а у питању су наследници другог законског наследног реда, онда они плаћају, на име

23 Видети: чл. 16, ст. 3 Закона о порезима на имовину Републике Србије.

24 Исто запажање видети и код: N. Gavella – V. Belaj, *op. cit.*, стр. 509, нап. бр. 28.

25 Видети: чл. 113, ст. 2 Закона о ванпарничном поступку Републике Србије.

26 Опширније о томе видети код: J. Crnić – M. Dika – B. Hrvatin – O. Jelčić – T. Josipović – J. Matko Ruždjak – Z. Koharić, *op. cit.*, стр. 243.

пореза, 2%. Ако та вредност премашује 300.000 динара, онда та иста категорија интестатских наследника плаћа 6.000 динара плус 2,5%, на износ преко 300.000 динара. Када оставиоца наслеђују наследници који се налазе у трећем и осталим наследним редовима или уопште нису у сродничком односу са њим, порез на наслеђе плаћа се по стопи од 2,5%.²⁷

Закон о порезима на имовину Републике Србије садржи више правила којима су регулисана пореска ослобођења за одређене категорије наследника. Тако, српски законодавац ослобађа плаћања пореза на наслеђе све оставиочеве потомке и супружника (независно од тога да ли он наслеђује као наследник првог или као наследник другог законског наследног реда), и његове родитеље.²⁸ Усвојилац, како из потпуног, тако из непотпуног усвојења, иако могу, уз испуњење у Закону о наслеђивању постављених услова, да стекну део усвојеникове заоставштине, уопште се не помињу, што може бити различито протумачено у пракси. Такође, из садржине прописа, посвећеног овом пореском ослобођењу, не види се да ли право на ову привилегију припада унуку, који наслеђује оставиоца, свог деду, на основу завештања, а постоји син, способан и достојан за наслеђивање, који по правилима редовног законског наслеђивања има првенство у наслеђивању у односу на другостепеног десцедента? Иако је мишљење ресорног министарства да наследник првог законског наследног реда, без обзира на правни основ наслеђивања не плаћа порез на наслеђе,²⁹ чини се да ово питање захтева дубљу анализу, нарочито ако се оставиочева заоставштина у једном делу распоређује на основу завештања, а у другом делу на основу закона. Сматрамо да ове порескоправне дилеме морају бити, у интересу правне сигурности отклоњене.³⁰

27 Видети: чл. 19 Закона о порезима на имовину Републике Србије.

28 Видети: чл. 21, ст. 1, тач. 1 Закона о порезима на имовину Републике Србије.

29 Видети: мишљење Министарства финансија Републике Србије, бр. 430-06-00217/200-04, од 22. 07. 2009. године. Билтен – Службена објашњења и стручна мишљења за примену финансијских прописа, бр. 7-8/2009, стр. 93-94.

30 Министарство за финансије Републике Србије је у једном случају, додуше, када је у питању био уговор о поклону, закључен између унука и деде, изнео мишљење да унук мора да плати порез на поклон, будући да унук има живог родитеља. Видети: мишљење овог Министарства, бр. 430-03-00491, од 25. 04. 1996. године. Наведено према: А. Митровић, *Порези на имовину у пракси*, Ниш, 1998, стр. 220.

Оно што је сасвим сигурно, будући да је Министарство за финансије Републике Србије изрекло врло јасан став у том правцу, јесте, да уколико, приликом деобе наследства, деци оставиоца на основу споразума о деоби наследства са преживелим супружником оставиоца – њиховим другим родитељем, припадне више у односу на њихов наследни део, онда они за тај вишак не плаћају порез на поклон, будући да повећани наследни део заоставштине стичу од родоначелника, у односу на кога се налазе у првом наследном реду. Међутим, уколико преживели супружник оставиоца, иначе родитељ његових десцендата, стекне приликом деобе наследства више из заоставштине, у односу на његов наследни део, на ту разлику, по правилу, плаћа порез,³¹ јер тај вишак стиче од својих потомака, у односу на које се налази у другом законском наследном реду.³²

Порез на наслеђе, осим тога, не плаћа ни онај наследник коме су остали наследници уступили наслеђе, под условом да би он тај део наследио да се наследник, који му је пренео наследни део, одрекао наслеђа. Таква ситуације је могућа само када наследник који уступа свој наследни део другом наследнику нема свог порода, или он не може или не жели да наследи.³³ *Argumentum a contrario*, уколико наследник који је уступио свој наследни део другом наследнику, а има потомке, који би по правилима редовног законског наслеђивања били позвани на наслеђе, хоће и могу да наследе, наследник коме је уступљено наслеђе, плаћа порез на поклон.³⁴,³⁵ Очигледно да порескоправни прописи имају

31 Осим ако нема услова за пореско ослобођење, на основу чл. 21, ст. 1, тач. 2 и 3 Закона о порезима на имовину Републике Србије.

32 Видети: мишљење Министарства финансија, бр. 430-03-00321/2009-04, од 25. 11. 2009. године. Билтен – Службена објашњења и стручна мишљења за примену финансијских прописа, бр. 11/2009, стр. 96–99.

33 У том правцу видети: мишљење Министарства финансија, бр. 430-06-00268/2009-04, од 08. 10. 2009. године. Билтен – Службена објашњења и стручна мишљења за примену финансијских прописа, бр. 10/2009, стр. 73–74.

34 Одступање од овог правила једино постоји када се наследник, коме је уступљен наследни део, у односу на наследника, који преноси наслеђе, налази у правом законском наследном реду. У том правцу видети: мишљење Министарства Финансија, бр. 413-00-01761/2008-04, од 02. 12. 2008. Билтен – Службена објашњења и стручна мишљења за примену финансијских прописа, бр. 12/2008, стр. 83–84.

35 Порескоправни прописи на тај начин одступају од онога што је теорија наследног права у претежном делу усвојила: да наследник који уступа наследни део не уступа и своје право наслеђа, па према томе и даље одговара за све обавезе

у виду само уступање наследног дела без накнаде. Сматрамо да би у случају уговорања одговарајуће накнаде требало да буду примењена правила, која се односе на порез на пренос апсолутних права.

Плаћања пореза на наслеђе, такође, ослобођења је и Република Србија, као наследник.³⁶

Наследник је дужан да пореску пријаву, заједно са решењем о наслеђивању, у року од десет дана, од правноснажности ове судске одлуке, поднесе надлежном пореском органу. Када су у питању наслеђене непокретности, пореска пријава подноси се пореском органу оне општине на чијем подручју се то добро налази. Уколико је наследник стекао оставиочеве покретности, онда пореску пријаву подноси пореском органу оне општине на чијој територији он има пребивалиште или боравиште. Ако, пак, наследник-порески обвезник нема ни пребивалиште, а ни боравиште у Републици Србији, онда се пореска пријава подноси пореском органу оне општине на чијем подручју се налази наслеђено добро, односно пореском органу у општини на чијој територији је оставилац имао пребивалиште или боравиште.³⁷

Осим наследника-пореског обвезника, надлежном пореском органу правноснажно решење о наслеђивању дужан је да достави и оставински суд, у року од десет дана, од наступеле правноснажности ове одлуке,³⁸ што даље значи, да ће се пореска обавеза наследника утврдити, посредним путем, независно од тога да ли он пропусти да поднесе пореску пријаву.

Уколико се, пак, деси да наследник-порески обвезник не поднесе пореску пријаву, или је поднесе неблаговремено и оставински суд не достави правноснажно решење о наслеђивању, онда према слову закона, осим прописаних санкција за такво поступање,³⁹ пореска обавеза за

које “терете” његово право наслеђа. О томе, опширније видети код: Н. Стојановић, *Наследничка заједница*, Ниш, 2009, стр. 51–52.

36 О осталим повлашћеним категоријама наследника, који су ослобођени плаћања пореза на наслеђе, видети: чл. 21 Закона о порезима на имовину Републике Србије.

37 Видети: чл. 35 Закона о порезима на имовину Републике Србије.

38 Видети: чл. 37, ст. 2 Закона о порезима на имовину Републике Србије.

39 Видети: чл. 44 Закона о порезима на имовину Републике Србије.

наследника настаје даном сазнања надлежног пореског органа, да је дошло до универзалне сукцесије *mortis causa*.⁴⁰

2. Опорезовање сингуларних стицања *mortis causa* на основу завештања

Завешталац може, осим одређивања наследних делова изјавом последње воље, хонорисати поједина лица, остављајући им одређену имовинску корист на име испоруке, подиспоруке, налога итд.⁴¹

Закон о порезима на имовину Републике Србије уређују само порез на наслеђе и поклон, али не и порез на ова сингуларна стицања *mortis causa*. Како она нису исто што и поклон или наслеђе, поставља се, као логично, питање да ли лица која стичу по овом наследноправном основу плаћају порез?

Док српски законодавац на постављено питање не даје одговор, хрватски Закон о порезу на промет некретнина недвосмислено потврђује да и испорукопримац може бити у положају пореског обвезника.⁴²

У доступној литератури коју смо за потребе овог сегмента рада користили о томе, такође, нема ни речи. Постављено питање није, по нашем мишљењу, ни мало безначајно, јер се у његовом одговору преламају како фискални интереси државе, тако и имовински интереси хонорисаног.

Будући да је овде реч о стицањима имовинске природе без накнаде, сматрамо оправданим нормирање пореза на ова сингуларна стицања за случај смрти. У том правцу предлагемо и одређена решења.

Сматрамо да би наведену врсту пореза ваљало уредити по угледу на већ регулисани порез на наслеђе. Дакле, порез на сингуларна стицања *mortis causa* би, у начелу, плаћао сваки сингуларни сукцесор на стечену имовинску корист одређене вредности.

Овај порез би се плаћао по пореским стопама, прописаним за порез на наслеђе.

Пореска основица код пореза на испоруку и друга сингуларна стицања за случај смрти би била нето (чиста) вредност имовинске

⁴⁰ Видети: чл. 17, ст. 5 Закона о порезима на имовину Републике Србије.

⁴¹ О овим облицима сингуларног стицања за случај смрти, видети код: Н. Стојановић, *Испорука у наследном праву (докторска дисертација)*, Ниш, 2001.

⁴² Видети чл. 7 овог Закона ("Narodne novine", бр. 69/1997, 26/2000 и 154/2002).

користи, на дан настанка пореске обавезе. Настанак пореске обавезе би ваљало везивати за тренутак стицања користи од стране хонорисаног.

У погледу пореза на ова сингуларна стицања *mortis causa* важила би, *mutatis mutandis*, иста пореска ослобођења, као и код пореза на наслеђе. Поред предвиђених и предложених пореских олакшица, додали би смо и ослобођење од плаћања пореза на испоруке и користи из налога остављене у опште-корисне сврхе.

Опорезовање имовине стечене на основу закљученог уговора о уступању и расподели имовине за живота

Уговор о уступању и расподели имовине за живота јесте правни посао којим једна уговорна страна (уступилац имовине) уступа⁴³ и расподељује за живота другој уговорној страни (прималац имовине), са накнадом или без ње, своју имовину или њен део, који постоји у време закључења овог уговора.

Овај правни посао и установу наслеђивања нераскидиво повезују две основне нити. Уговорне стране код овог правног посла могу бити, с једне стране, предак и, с друге стране, његови потомци који би по правилима редовног законског наслеђивања били позвани на наслеђе. Имовинска права која су предмет уговорне обавезе уступиоца не могу бити саставни део заоставштине и, стога, не може се из њихове вредности намирити нужни део нужних наследника.⁴⁴

Закон о порезима на имовину Републике Србије ниједном својом одредбом не уређује директно, за разлику од уговора о доживотном издржавању⁴⁵ питање пореза на стицања проистекла из уговора о уступању и расподели имовине за живота.

Нема сумње да уговор о уступању и расподели имовине за живота, уколико није уговорена никаква накнада на страни потомака, много

43 С правом је примећено у теорији да употребљени правно-технички израз “уступање” није адекватан за означавање преласка имовине са једног субјекта на друга лица, да се углавном односи на пренос потраживања, и да је прихватљивије решење употреба термина “уручење” или “предаја”. О томе, детаљније видети код: М. Крећ – Ђ. Павић, *Komentar Zakona o nasljeđivanju sa sudskom praksom, Zagreb, 1964*, стр. 331.

44 О односу овог правног посла са установом наслеђивања, детаљније видети код: N. Stojanović, *Contracts of Obligations Law of particular importance for Inheritance Law and exigent share*, Collection of reports, “Thirty Years of the Law on Obligations, de lege lata and de lege ferenda, ‘, Kragujevac, 2008, стр. 489–500.

45 Видети: чл. 25, ст. 4, чл. 29, ст. 4 и чл. 31, тач. 6 Закона о порезима на имовину Републике Србије.

подсећа на уговор о поклону, па би ту ваљало аналогно применити та решења.⁴⁶ Међутим, шта ако је уговорена накнада у облику издржавања, доживотне ренте, исплате преткових дугова итд?

Постојећа правна празнина у домаћем праву није попуњена ни одговарајућим начелним мишљењем ресорног министарства, па отуда постоји реална опасност да се у погледу пореских обавеза различито третирају потомци код уговора о уступању и расподели имовине за живота са истим теретом или стављају у исти положај потомци који имају различите, по садржини, обавезе према уступиоцу. Сматрамо да српски законодавац у будућој редакцији Закона о порезима на имовину мора осветлити и ово питање, како би се предупредила шароликост у пракси и самим тим неједнак третман потомака, као могућих пореских обвезника.

Не одступајући од нормативног уређења пореза на пренос апсолутних права у Републици Србији, предлажемо да уколико је уговором о уступању и расподели уговорено доживотно издржавање или доживотна рента од стране потомка у корист претка, онда се висина пореза одређује аналогно ономе што је прописано за уговор о доживотном издржавању, будући да је реч о теретном и алеаторном правном послу. Подвлачимо, овде је у питању само модалитет уговора о уступању и расподели имовине за живота, а никако прикривање уговора о доживотном издржавању овим правним послом, како је то у једном случају оценио Врховни суд Србије, процењујући фискални аспект закљученог уговора о уступању и расподели имовине за живота.⁴⁷ Ако је, пак, као накнада уговорена исплата уступичевих дугова или друга накнада, онда потомци подлежу обавези плаћања пореза, сходно правилима која се односе на класичан промет непокретности, дакле без пореских ослобођења, у делу у коме је посреди наплатно стицање.⁴⁸

⁴⁶ Видети: чл. 14–22 Закона о порезима на имовину Републике Србије.

⁴⁷ Видети: У. 3607/2003, од 18. 11. 2004. Одлука наведена у Paragraf Lex-овој бази података.

⁴⁸ У хрватској правној теорији, пак, има залагања да се само уговор о уступању и расподели имовине за живота са теретом доживотног издржавања поистовети са правим уговором о доживотном издржавању, а да остали модалитети овог правног посла буду подведени под класичан промет непокретности. О томе, опширније видети код: J. Crnić – M. Dika – B. Hrvatinić – O. Jelčić – T. Josipović – J. Matko Ružđak – Z. Koharić, *op. cit.*, стр. 252–254.

Закључна разматрања

Анализа одговарајућих решења, садржаних у порескоправним и наследноправним прописима Републике Србије изнедрила је неколико закључака о порескоправном аспекту установе наслеђивања.

Иако се може по наследноправном основу стећи право плодоуживања и право употребе, оно са аспекта домаћег Закона о порезима на имовину није предмет опорезовања, док то, рецимо, јесте право становања.

Када је реч о наследницима који могу бити порески обвезници, важећи порескоправни прописи не помињу усвојιοца, иако је наследноправни положај адоптата из потпуног усвојења идентичан наследноправном положају биолошких родитеља оставиоца. Стога, сматрамо да под окриље порескоправних ослобођења морају наћи своје место како усвојилац из потпуног усвојења, тако и усвојилац из непотпуног усвојења (све док у пракси овај облик адопције постоји), будући да он према заоставштини, уз испуњење законом одређених услова, једино може имати право плодоуживања на делу његове заоставштине. Када су у питању браћа и сестре, деде и бабе и остали преци оставиоца, они, такође, по нашем мишљењу, не требају да плаћају порез на наслеђе, уколико у оставиочевој заоставштини "учествују" као нужни наследници, будући да је за стицање тог наследничког својства њима потребно кумулативно испуњење два услова: недостатак потребних средстава за живот и трајна неспособност за привређивање. Исти порескоправни третман требало би да имају и они законски наследници, који, на име повећања наследног дела, због недостатка нужних средстава за живот, добијају део заоставштине оставиоца на плодоуживање или, уместо овог права, ренту.

Порескоправна дилема, да ли је другостепени десцедент оставиоца, позван на наслеђе на основу завештања, ослобођен плаћања пореза на наслеђе, уколико је његов родитељ – првостепени потомак оставиоца позван да наследи део његове заоставштине на основу закона, мора бити у интересу правне сигурности откоњена, како би се избегло различито поступање пореских органа у пракси, према наследницима – могућим пореским обвезницима.

Решење, садржано, у порескоправним прописима да се настанак пореске обавезе везује за правноснажност решења о наслеђивању, не само да није у сагласности са начелом стицања наслеђа *ipso iure*, једним од основних начела нашег наследноправног уређења, већ и штети фискалним интересима државе, будући да се ова судска одлука не доноси када се у оставинској маси нађу само покретности, без обзира на њихову вредност, а нико од учесника поступка за расправљање заоставштине не тражи спровођење оставинске расправе. Због тога, мишљења смо да настанак пореске обавезе наследника треба везати за тренутак отварања наслеђа одређеног оставиоца.

Будући да Закон о наслеђивању Републике Србије регулише, поред универзалне сукцесије *mortis causa* на основу завештања, испоруку, подиспоруку, налог, итд., као видове сингуларног стицања за случај смрти, потребно је да домаћи пореско правним прописи отклоне могуће недоумице у пракси пореских органа о томе да ли се на ова стицања плаћа порез, како то недвосмислено проистиче из пореско правних прописа Републике Хрватске.

Истим мотивима српски законодавац мора бити руковођен приликом регулисања пореских обавеза потомака, код уговора о уступању и расподели имовине за живота, као теретног правног посла.

Prof. Nataša Stojanović, LL.D.
Associate Professor,
Law Faculty, University of Niš

TAXATION OF PROPERTY ACQUIRED THROUGH SUCCESSION IN THE REPUBLIC OF SERBIA

Summary

By virtue of delatio hereditatis, the deceased person's succession estate is transferred to the heirs and beneficiaries either by means of a universal succession (successio per universitatem) or, in exceptional circumstances, by means of a singular succession (successio particularis). In this article, the author focuses on the succession tax which is closely related to the institute of succession. The author points to a certain incompatibility between the applicable succession and tax legislation, emphasizing the need to shed more light on the disputed issues concerning taxes on succession property. The author urges for the regulation of tax issues in this area, particularly regarding the tax on the singular acquisition mortis causa directly stemming from the testator's will. The author considers it justifiable that the tax legislation related to the succession tax on the transfer of property rights be framed on the grounds of the contract on assignment and distribution of property in testator's lifetime (inter vivos), given that this contract is closely related to the institute of succession.

Key words: *succession tax, succession portion, singular succession mortis causa upon the will, contract on assignment and distribution of property inter vivos*

