

*Др Цвјетјана М. Цвјетковић Ивечић, доцент
Универзитет у Новом Саду
Правни факултет у Новом Саду
C.Cvjetkovic@pf.uns.ac.rs*

*Др Горан Б. Милошевић, редовни професор
Универзитет у Новом Саду
Правни факултет у Новом Саду
G.Milosevic@pf.uns.ac.rs*

*Др Лука О. Баћуран, асистент са докторатом
Универзитет у Новом Саду
Правни факултет у Новом Саду
L.Baturan@pf.uns.ac.rs*

АМОРТИЗАЦИЈА НЕПОКРЕТНОСТИ ЗА СВРХУ ОПОРЕЗИВАЊА ИМОВИНЕ*

Сажетак: У раду се разматра амортизација непокретности обвезника који не воде пословне књиге за сврху опорезивања имовине. Циљ овог рада је да се детаљној анализи подвргну одредбе Закона о порезима на имовину посвећене амортизацији непокретности обвезника који не воде пословне књиге, као и недавна одлука Уставног суда Србије која се односи на ово питање. Насијаће се утврдити и како јединице локалне самоуправе у Србији спроводе релевантне одредбе Закона о порезима на имовину, те је у том смислу формиран репрезентативни узорак јединица локалне самоуправе.

Кључне речи: порез на имовину; амортизација непокретности; обвезници пореза на имовину који не воде пословне књиге; Одлука Уставног суда бр. Луз -155/2014.

* Рад је настао као резултат рада на пројекту „Правна традиција и нови правни изазови“, чији је носилац Правни факултет у Новом Саду.

1. УВОДНА РАЗМАТРАЊА

У условима све израженије тенденције ка фискалној децентрализацији пажња теоретичара и креатора пореске политике, у све већој мери, усмерава се ка порезу на имовину, који се може третирати као идеалан локални порез. Међутим, врло често реформе које имају за циљ повећање фискалног значаја овог пореза наилазе на отпор обвезника. Иако се ни за један порез не може рећи да га обвезници радо плаћају, код пореза на имовину та невољност посебно долази до изражаја, нарочито код физичких лица. Наиме, за разлику од неких других непосредних пореза који се плаћају по одбитку, па порески обвезници нису ни свесни износа пореске обавезе коју сnose, порез на имовину карактерише видљивост приликом плаћања. Осим тога, отпор је изражен јер се плаћа без обзира на то да ли имовина ствара приходе или не. Управо је то навело поједине финансијске теоретичаре да га квалификују као „порез којег сви воле да мрзе”.¹

Сваки елемент пореза на имовину је изазов приликом имплементације, а нарочито када је уређење неког од њих, у потпуности или делимично, препуштено јединицама локалне самоуправе. Пореска основица је најбоља потврда тога, јер код овог елемента постоји читав низ дилема које су везане за њен избор.² Српски законодавац је порез на имовину конципирао као *ad valorem* порез, с тим да се вредност, тј. основица пореза на имовину утврђује на различите начине, у зависности од тога да ли обвезник води или не води пословне књиге. Вредност непокретности обвезника који не води пословне књиге, а која се одређује на основу корисне површине и просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности у зони у којој се непокретност налази, умањује се за амортизацију, која је и окосница овог истраживања.³

Циљ рада је да се детаљној анализи подвргну одредбе Закона о порезима на имовину (у даље тексту: ЗПИ) посвећене амортизацији непокретности, али и одлука Уставног суда Србије којом се укида одредба чл. 5, ст. 4 ЗПИ. Како би се утврдило на који начин локалне власти у Србији спроводе законске одредбе посвећене амортизацији непокретности за сврху опо-

¹ Jay Rosengard, *The Tax Everyone Loves to Hate: Principles of Property Tax Reform*, Massachusetts 2012, 1.

² Вид. Цвјетана Цвјетковић, *Порез на имовину у статистици*, докторска дисертација, Правни факултет у Београду, Београд 2015, 53-74.

³ Вид. чл. 5, чл. 6, ст. 1 Закона о порезима на имовину – ЗПИ, Службени гласник РС, бр. 26/01, Службени лист СРЈ, бр. 42/02 – одлука СУС и Службени гласник РС, бр. 80/2002, 80/2002 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – одлука УС, 47/13 и 68/14 – др. закон, 95/2018 и 99/18 – одлука УС.

резивања имовине обвезника који не воде пословне књиге, формиран је репрезентативни узорак јединица локалне самоуправе. У узорак је укључено 20 јединица локалне самоуправе у којима су приходи од пореза на имовину по глави становника у 2011. години били највиши (Београд, Чајетина, Пећинци, Нови Сад, Лапово, Суботица, Инђија, Кладово, Врњачка Бања, Рашка, Пожаревац, Вршац, Бор, Стара Пазова, Кикинда, Зрењанин, Неготин, Горњи Милановац, Апатин, Свилајнац), као и 20 јединица локалне самоуправе у којима су ови приходи, у истој години, били најнижи (Гацин Хан, Житорађа, Лебане, Трговиште, Прешево, Бојник, Тутин, Бујановац, Богатић, Власотинце, Долевац, Крупањ, Сјеница, Медвеђа, Бела Паланка, Меровина, Алексинац, Босилеград, Владичин Хан, Кнић).⁴ Иако је акценат истраживања био на одлукама о стопама амортизације на основу којих је у одабраном узорку јединица локалне самоуправе утврђен порез на имовину за 2019. годину, анализирани су и оне одлуке које су у њима биле на снази од 2013. године, која несумњиво представља прекретницу у примени „новог“ начина опорезивања имовине, па и прекретницу у погледу амортизације непокретности обвезника који не воде пословне књиге.

Ако се има у виду листа јединица локалне самоуправе у којима су приходи од пореза на имовину били највиши и најнижи у 2011. години, већ на први поглед, јасно је да се на врху листе, по правилу, налазе оне развијеније, а на дну мање развијене, односно неразвијене локалне власти. Отуда ће се у раду за прву групу користити термин „развијене“, а за другу групу термин „неразвијене“ јединице локалне самоуправе. У прилог коришћења овакве терминологије говори и одговарајући подзаконски акт⁵ који категоризује јединице локалне самоуправе према степену њихове развијености.⁶ Полазна хипотеза од које се пошло у истраживању била је да између „развијених“ и „неразвијених“ јединица локалне власти из репрезентативног узорка постоји разлика у погледу висине стопе амортизације, односно да се у „неразвијеним“ примењују максимално допуштене стопе, како би умањење основице било што је могуће веће, а у „развијеним“ стопе ниже од највише законом допуштене, имајући у виду већу економску снагу обвезника пореза на имовину на њиховим територијама.

⁴ Подаци о јединицама локалне самоуправе у којима су приходи од пореза на имовину по глави становника у 2011. години били највиши и најнижи преузети су из истраживања које је током 2012. године спровела група аутора. Вид. Милојко Арсић, Саша Ранђеловић, Александар Бућић, Душан Васиљевић, Реформе пореза на имовину у Србији: резултати и перспективе, Фондација за развој економске науке, Београд 2012, 28-29.

⁵ Вид. чл. 3 Уредбе о утврђивању јединствене листе развијености региона и јединица локалне самоуправе за 2014. годину, Службени гласник РС, бр. 104/14.

⁶ О сврставању јединица локалне самоуправе из одабраног узорка у одговарајуће групе према степену развијености вид. Ц. Цвјетковић, 3-4.

2. АМОРТИЗАЦИЈА НЕПОКРЕТНОСТИ ОБВЕЗНИКА КОЈИ НЕ ВОДЕ ПОСЛОВНЕ КЊИГЕ У СРПСКОМ ПОРЕСКОМ ПРАВУ

ЗПИ је од свог доношења, 2001. године, био подвргнут бројним изменама и допунама, с тим да су несумњиво највеће промене у правцу повећања издашности овог пореза извршене 2013. године, када су, између осталих, промену претрпеле и одредбе посвећене амортизацији непокретности.

Од 2001. до 2010. године основица пореза на имовину обвезника који не воде пословне књиге била је тржишна вредност непокретности на дан 31. децембра године која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез на имовину. Њу је утврђивао надлежни порески орган, с тим да се она сваке године умањивала за амортизацију прописану номенклатуром средстава за амортизацију (1,5%), а највише до 70%. Изменама и допунама ЗПИ из 2010. године било је предвиђено да се вредност непокретности, као основица пореза на имовину пореског обвезника који не води пословне књиге, истеклом сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција објекта, умањује за амортизацију по стопи од 0,8%, применом пропорционалне методе, а највише до 40%.⁷ Дакле, умањење вредности непокретности за амортизацију и даље је било обавезно, и то по законом прописаној стопи, с тим да је максимална стопа амортизације са 70% снижена на 40%, и то како би се зауставило даље обезвређивање пореске основице. Међутим, поједина истраживања спроведена у том периоду показала су да би ограничавање максималне амортизације на 25% до 30% веродостојније осликавало стање на тржишту некретнина.⁸

Изменама и допунама ЗПИ из 2013. године установљено је правило, које је и тренутно на снази, да се вредност непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге, осим земљишта, може умањити за амортизацију по стопи до 1% годишње, применом пропорционалне методе, а највише до 40%, почев од истека сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција објекта. Тада је и прописано да се висина стопе амортизације одређује одлуком скупштине јединице локалне самоуправе, која важи на дан 15. децембра текуће године. Уз то се захтева да одлука буде објављена у складу са ЗПИ.⁹

Дакле, по први пут, од 2013. године јединицама локалне самоуправе препуштено је да потпуно самостално одлуче да ли ће вредност непокретности обвезника који не воде пословне књиге умањити за амортизацију, као

⁷ Вид. чл. 3, ст. 2 Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину, Службени гласник РС, бр. 101/10.

⁸ Вид. Никола Алтипармаков, „Пореска правичност главних пореских облика у Србији“, Квартални монитор 24/2011, 90.

⁹ Чл. 5, ст. 3 ЗПИ.

и да самостално, у оквирима постављеног лимита (уколико се одлуче за умањење), одреде и стопу амортизације. Не само да реч „може“ упућује на то да јединице локалне самоуправе не морају донети одлуку о стопама амортизације, него на то упућују и релевантни чланови ЗПИ у којима је експлицитно прописано које одлуке, односно акте морају да објаве јединице локалне самоуправе за потребе утврђивања пореза на имовину за 2014. годину.¹⁰ Међу њима се не налази одлука о стопи амортизације.

Приликом прописивања стопе амортизације, јединице локалне самоуправе се морају придржавати ограничења предвиђених ЗПИ. Прво, прописан је максимално допуштени износ амортизације (40%), као и максимална годишња стопа амортизације, што је потпуно оправдано, јер ово решење спречава да се вредност „старијих“ грађевинских објеката потпуно обезвреди, што је у једном периоду примене ЗПИ, као што је претходно споменуто, био случај. Друго, јединице локалне самоуправе су везане и методом обрачуна амортизације, тј. дужне су да примењују пропорционалну методу, која значи да се сваке године отписује исти износ на име амортизације, односно да се вредност непокретности, као основица пореза на имовину, умањује сваке године за исти проценат, који је утврђен одлуком јединице локалне самоуправе.¹¹

Јединице локалне самоуправе не морају сваке године да доносе „нову“ одлуку о висини стопе амортизације. Довољно је само да на дан 15. децембра текуће године постоји важећа одлука.

ЗПИ прописује да се умањење основице спроводи након истека године у којој је извршена *изградња*, односно последња *реконструкција* објекта, па је отуда важно да се одреди њихово значење, као и да се направи разлика између њих и неких сродних појмова, као што је *адаптација*.

Изградња подразумева извођење грађевинских и грађевинско-занатских радова, уградњу инсталација, постројења и опрема тако да објекат представља употребну целину заштићену од временских и спољних утицаја, а *реконструкција* суштинске измене на објекту, односно извођење грађевинских радова на постојећем објекту у габариту и волумену објекта којима се утиче на стабилност и сигурност објекта, којима се мењају конструктивни елементи или технолошки процес и којима се мења спољни изглед објекта или повећава број функционалних јединица. *Адаптација* је извођење грађевинских

¹⁰ Вид. чл. 36, ст. 1 (самостални члан) Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину.

¹¹ Поред пропорционалне методе, у методе обрачуна амортизације спадају и дегресивна и функционална метода. Код дегресивне методе вредност се у првим годинама века трајања сталног средства интензивније амортизује, док је за функционалну методу својствено да се користи за она стална средства чије је трајање у сразмери са обимом коришћења (нпр. саобраћајна средства), па ће стопа амортизације бити већа у оним годинама у којима се средство више користи. Вид. Дејан Поповић, Пореско право, Правни факултет у Београду, Београд 2017, 384.

и других радова на постојећем објекту којима се врши промена организације простора у објекту, замена уређаја, опреме, инсталација истог капацитета којима се не утиче на стабилност и сигурност објекта, којима се не мењају конструктивни елементи, не мења спољни изглед и не утиче на безбедност суседних објеката, саобраћаја, заштите од пожара и животне средине.¹²

Иако у основи прописивања решења да се вредност непокретности умањује за амортизацију лежи, између осталог, и тежња да се обезбеди остваривање начела правичности, у смислу да се неједнако третирају „стари“ и „нови“ грађевински објекти, та тежња се неће остварити у сваком конкретном случају. Наиме, умањење вредности непокретности за амортизацију не мора ићи у прилог реализацији начела хоризонталне правичности, јер је могуће да оно доведе до тога да се две непокретности исте вредности различито третирају са пореске тачке гледишта само зато што је њихова старост различита.

Све до интервенције Уставног суда 2018. године, чл. 5 ЗПИ је садржавао и ст. 4 у коме је било прописано да се вредност непокретности неће умањивати за амортизацију ако скупштина јединице локалне самоуправе не утврди висину стопе амортизације, или је не утврди у складу са законом, односно ако је утврди, али не објави у складу са законом.¹³ Српски законодавац је у описаним ситуацијама пошао од претпоставке да се јединица локалне самоуправе није определила да спроведе умањење вредности непокретности за амортизацију.

Дакле, све до децембра 2018. године локалне власти у Србији су, ослањајући се на чл. 5, ст. 3-4 ЗПИ, имале могућност да потпуно самостално одлуче да ли ће основицу обвезника који не воде пословне књиге умањити за амортизацију. Такво решење је у складу са начином на који је српски законодавац регулисао питање стопа пореза на имовину. Наиме, у српском пореском праву законом су одређене највише допуштене стопе које могу уводити локалне власти, док у погледу најнижих стопа нису предвиђена никаква правила,¹⁴ па оне, руководећи се тиме, могу, умањењем основице за амортизацију, изложити пореске обвезнике нижем ефективном пореском оптерећењу, у односу на оно установљено одлуком, односно законом.¹⁵ Дакле, доношење одлука које се односе на ефективно пореско оптерећење

¹² Вид. чл. 2, ст. 1, тач. 22), 31), 32), 34) Закона о планирању и изградњи, Службени гласник РС, бр. 72/09, 81/09 – испр., 64/10 – одлука УС, 24/11, 121/12, 42/13 – одлука УС, 50/13 – одлука УС и 98/13 – одлука УС, 132/14, 145/14, 83/18, 31/19 и 37/19 – др. закон.

¹³ Чл. 5, ст. 4 ЗПИ.

¹⁴ О стопама пореза на имовину и (не)придржавању одредби ЗПИ: Цвјетана Цвјетковић Иветић, „Стопе пореза на имовину у Републици Србији“, Правни живот 10/2018, 707-724.

¹⁵ Законске стопе ће се применити у ситуацијама када скупштине јединица локалне самоуправе не одреде висину стопа или их утврде преко максималног износа. Вид. чл. 11, ст. 2 ЗПИ.

било је препуштено локалним властима, јер су оне, по природи ствари, најбоље упознате са специфичностима на локалном тржишту некретнина. Све до децембра 2018. године на нивоу локалне самоуправе се процењивао степен одступања просечне цене квадратног метра свих грађевинских објеката од просечне цене „старијих“ објеката. На основу те процене, прво се доносила одлука о томе да ли ће се уопште умањити вредност непокретности за амортизацију, а потом и о висини саме стопе. Осим тога, и код стопа пореза на имовину српски законодавац је поступио слично – прописао је алтернативно решење, тј. правило које ће се примењивати у случају да скупштине локалних власти не утврде стопе пореза на имовину.¹⁶ Питање је да ли би Уставни суд интервенисао да је ст. 4 био конципиран тако да се у случајевима неодређивања стопе амортизације примењује максимално допуштена стопа од 1%, тј. да ли би се и тада могло сматрати да постоји дискриминација.

Слобода избора у погледу умањења вредности непокретности за амортизацију могла би да се третира и као механизам за јачање фискалне децентрализације, с обзиром на то да обезбеђује јединицама локалне самоуправе могућност да и на овај начин утичу на висину ефективне пореске стопе. За разумевање оваквог решења треба имати у виду чињеницу да је старост објекта, несумњиво, већ утицала на формирање просечне цене квадратног метра по зонама, у смислу да је она нижа него да су у промету били само „нови“ грађевински објекти. То нам говори да је умањење вредности непокретности за амортизацију више израз тежње за реализацијом социјално-политичких циљева, односно намере да се спречи увећање пореског дуга за велики број обвезника који су имаоци права, односно држаоци или корисници „старијих“ грађевинских објеката, али и израз неспремности да се коначно раскрсти са праксом умањења вредности непокретности за амортизацију.

3. ОДЛУКА УСТАВНОГ СУДА СРБИЈЕ У ПРЕДМЕТУ БР. IУЗ -155/2014¹⁷

Након што је Уставном суду поднета иницијатива,¹⁸ односно допуна иницијативе¹⁹ за оцену уставности одредаба чл. 5, ст. 3 и 4 ЗПИ, донето је

¹⁶ Вид. чл. 11, ст. 2 ЗПИ.

¹⁷ Вид. Одлуку Уставног суда Србије бр. Iуз -155/2014, Службени гласник РС, бр. 99/18.

¹⁸ У иницијативи је, првенствено, истакнуто да одредбе чл. 5, ст. 3 и 4 доводе пореске обвезнике у неравноправан положај, јер умањење основице за амортизацију искључиво зависи од ажурности скупштина јединица локалне самоуправе.

¹⁹ У допуни иницијативе иницијатор се позвао на одлуку Уставног суда у којој је истакнуто да „остваривање Законом предвиђеног права на конверзију права коришћења у право својине не може зависити од ефикасности поступања органа надлежних да спроведу поступак у коме се о праву одлучује, те стога ни губитак установљеног права, а што је по-

решење о покретању поступка за утврђивање њихове неуставности. Наиме, Уставни суд је сматрао да се као основано може поставити питање њихове усклађености са уставним начелом једнакости грађана пред законом.²⁰ Након тога, ово решење је достављено Народној скупштини, ради давања одговора. У одговору који је Народна скупштина доставила Уставном суду истакнуто је да оспорене одредбе прописују могућност, али не и обавезу да јединице локалне самоуправе на својој територији умање вредност непокретности по основу амортизације, тј. да умањење пореске основице за амортизацију није законом прописано право о коме би надлежни орган у сваком конкретном случају одлучивао. Доносилац прописа је, такође, истакао да могућност умањења пореске основице за амортизацију свој основ има у чл. 2 Закона о финансирању локалне самоуправе²¹ и да је део система пореских погодности којима се остварују одређени економско-социјални циљеви пореске политике, као и фискалне децентрализације. На крају је закључено да се оспореним одредбама не нарушава начело забране дискриминације, јер се вредност објеката на територији једне јединице локалне самоуправе утврђује на исти начин за дату категорију обвезника, без обзира на то да ли је одлука о висини стопе амортизације донета или није.

Након добијања одговора Народне скупштине, у спроведеном поступку, Уставни суд је утврдио следеће:

1. Из околности да је амортизација објективна чињеница која утиче на вредност сваке непокретности (осим земљишта), произлази да су сви порески обвезници који не воде пословне књиге у истој чињеничној и правној ситуацији, као и да умањење вредности непокретности на основу амортизације није могућност јединице локалне самоуправе, већ законско право обвезника. Домашај амортизације, као вида пореске погодности, може да буде различит у различитим јединицама локалне самоуправе, па се одређивање висине стопе амортизације, у оквирима законских лимита, уједно, може третирати и као израз одговарајуће пореске политике и фискалне децентрализације.

2. Пошто законодавац има обавезу да порески систем уреди на начин да он буде једнак за све грађане који се налазе у истој порескоправној ситуацији, неузимање у обзир амортизације, било да се ради о томе да надлежни орган конкретне јединице локалне самоуправе није донео одлуку о стопи

следача истека прописаног рока, не може зависити од тога да ли су надлежни органи поступак окончали у оквиру прописаног рока или не“. Вид. Јуз- 74/2010.

²⁰ Вид. чл 21 Устава Републике Србије, Службени гласник РС, бр. 98/06.

²¹ Реч је о томе да стопе изворних прихода, у које спада и порез на имовину, односно начине и мерила за утврђивање њихове висине утврђују јединице локалне самоуправе. Вид. чл. 2, ст. 1, тач. 1), чл. 6-7 Закона о финансирању локалне самоуправе, Службени гласник РС, бр. 62/06, 47/11, 93/12, 99/13, 125/14, 95/15, 83/16, 91/16, 104/16, 96/17, 89/18, 95/18.

амортизације, било да је није донео благовремено или у складу са законом, може имати за последицу довођење обвезника пореза на имовину у различит положај.

3. Код остваривања законом предвиђеног умањења пореске основице за износ амортизације не могу се поставити питања специфичности јединице локалне самоуправе, као што се постављају код уређивања области које су у изворној надлежности локалних власти, за које је својствена слобода различитог уређивања, у зависности од потреба грађана који ту живе и раде и могућности саме јединице локалне самоуправе. Имајући то у виду, законом предвиђени распон пореског умањења на основу амортизације је управо основ за разликовање, који је утемељен на посебностима јединица локалне самоуправе.

Сагласно свему изложеном, Уставни суд је утврдио да одредба чл. 5 ст. 4 ЗПИ није у складу са уставним начелом једнакости свих пред законом. Истовремено је одбио захтев за утврђивање неуставности одредбе чл. 5, ст. 3 ЗПИ, под условом да се она тумачи тако да умањење вредности непокретности за амортизацију није могућност локалне самоуправе, већ законско право обвезника.

Важно је споменути то да је уз ову одлуку приложено и издвојено мишљење, у којем је истакнуто да је Уставни суд утврдио неуставност одредбе ЗПИ на основу нетачног схватања појма амортизације непокретности, али и порешног разумевања обавеза јединица локалне самоуправе и појма једнакости лица пред Уставом и законом.

Што се тиче амортизације, у издвојеном мишљењу је наглашено да се код грађевина не може увек закључити да се њихова вредност умањује током времена и коришћењем.²² Штавише, и констатација да амортизација земљишта не постоји означена је као релативна.²³ Како ниједан пропис не обавезује локалне власти да донесу одлуку о стопи амортизације, оспорен је и став Уставног суда да је то њихова обавеза, односно у издвојеном мишљењу је истакнуто да је њено одређивање законом прописан начин да локална власт пружи пореским обвезницима одређене повољности. Оспорено је поимање локалне самоуправе од стране Уставног суда. Истакнуто је да је овај орган занемарио да је њена суштина у томе да се њоме омогући да се права и обавезе грађана разликују, у зависности од тога где живе и раде, у свим питањима која спадају у надлежност јединица локалне самоуправе, што је случај са одређивањем мерила за утврђивање пореза на имовину, као њихове изворне надлежности. То води ка томе да је, поводом стопа аморти-

²² Истакнуто је да нека дела архитектуре, ако су адекватно одржавана, могу имати већу вредност сто година након изградње, него у моменту завршетка.

²³ Као пример се наводи пољопривредно земљиште, које због интезивне експлоатације и хемикалија губи своју природну плодност, минерале и друге састојке.

зације, једнакост пред уставом и законом обезбеђена ако су појединци једнаки на територији исте јединице локалне самоуправе.²⁴ У издвојеном мишљењу је, такође, истакнуто да је занемарено да управо велики распон у коме се може одредити стопа амортизације, а на који се позива Уставни суд, као механизам за уважавање специфичности локалне средине, води ка томе да једнакост пред законом не би била повређена решењем које би омогућило да се у једној локалној самоуправи пореска основица умањи за 40%, а у другој за само 0,04%.

4. ПРИМЕНА ОДРЕДАБА О СТОПАМА АМОРТИЗАЦИЈЕ ОД СТРАНЕ ЈЕДИНИЦА ЛОКАЛНЕ САМОУПРАВЕ ИЗ РЕПРЕЗЕНТАТИВНОГ УЗОРКА

Што се тиче стопа амортизације за потребе утврђивања пореза на имовину у 2019. години, у одабраном узорку јединица локалне самоуправе, њих, чак, 23 (Београд, Чајетина, Пећинци, Инђија, Врњачка Бања, Рашка, Пожаревац, Вршац, Кикинда, Стара Пазова, Горњи Милановац, Гаџин Хан, Житорађа, Трговиште, Прешево, Бојник, Бујановац, Дољевац, Сјеница, Алексинац, Владичин Хан, Власотинце и Медвеђа), и то 12 „неразвијених“ и 11 „развијених“ се определило да пропише максимално допуштену стопу амортизације (1% годишње), 11 (Нови Сад, Суботица, Бор, Кладово, Зрењанин, Неготин, Апатин, Тугин, Босилеград, Кнић и Богатић), и то седам „развијених“ и четири „неразвијене“ за стопу амортизације у висини од 0,8% годишње, две (Лапово, Свилајнац) за стопу чија висина износи 0,6% годишње, једна (Крупањ) за стопу у висини 0,4%. Три јединице локалне самоуправе из одабраног узорка, и то три „неразвијене“ (Лебане, Меровина и Бела Паланка) нису уопште донеле одлуку о висини стопе амортизације.

Када се посматра период од пореске 2014. до пореске 2019. године, уочљиво је то да највећи број јединица локалне самоуправе из репрезентативног узорка није мењао одлуку о висини стопе амортизације. Изузетак међу „развијеним“ јединицама локалне самоуправе јесте град Београд, а међу „неразвијеним“ Трговиште, у којима је стопа амортизације са 0,8% повећана на 1%.²⁵ Истраживање је показало да су поједине „неразвијене“ јединице локалне самоуправе из репрезентативног узорка у посматраном периоду (Гаџин

²⁴ Указано је и то да Уставни суд није разматрао то што у погледу утврђивања стопе амортизације закон прави разлику између пореских обвезника који воде и оних који не воде пословне књиге, иако такво решење омогућује да за две истоветне некретнине пореска обавеза буде драстично различита.

²⁵ У Београду је стопа амортизације за потребе утврђивања пореза на имовину у пореској 2014. и 2015. години износила 0,8%, а почев од пореске 2016. године износи 1%. У

Хан, Власотинце, Бојник, Сјеница и Босилеград) доносиле „нове“ одлуке о стопама амортизације иако за тим и није било потребе, јер се висина стопе у односу на претходну годину није мењала.²⁶

Имајући у виду да се одређивањем висине стопе амортизације утиче на ефективно оптерећење пореских обвезника, важно је да оне буду установљене одлуком скупштина локалних власти, што је и учињено у јединицама локалне самоуправе из репрезентативног узорка. Највећи број њих је донео посебну одлуку која регулише искључиво питање стопа амортизације, док су неке од њих (Стара Пазова, Инђија, Пожаревац, Горњи Милановац, Гацин Хан, Трговиште, Босилеград, Бојник и Кнић) стопу амортизације прописале у одлукама којима су уређени и други елементи пореза на имовину. У једној од њих (Нови Сад) стопа амортизације је одређена у Одлуци о утврђивању стопа пореза на имовину,²⁷ што и те како има смисла, јер се њоме утиче на висину ефективног оптерећења. Управо споменута одлука Града Новог Сада показује да нема разлога да се питање стопа амортизације и стопа пореза на имовину третира на различит начин, односно показује да је могућност самосталног одређивања стопе амортизације само неки вид „допуне“ овлашћења које локалне власти имају у погледу одређивања стопа, а све у контексту јачања фискалне децентрализације.

5. АМОРТИЗАЦИЈА НЕПОКРЕТНОСТИ У УПОРЕДНОМ ПРАВУ

Независно од тога да ли је порез на имовину конципиран као *ad valorem* или као специфичан порез, односно независно од тога да ли је основица тржишна или нетржишна, у упоредном праву се срећу решења да се приликом опорезивања имовине води рачуна о старости грађевинског објекта. Наведено важи и за земље у којима је усвојен систем опорезивања имовине заснован на површини (енг. *area based system*). Примера ради, у Албанији је прописано да висина пореза који се плаћа по квадратном метру непокретности зависи од локације, намене, али и од старости грађевинских објеката, у смислу да су различите стопе предвиђене за објекте изграђен пре или после 1993.

Трговишту је стопа амортизације у периоду од пореске 2014. до пореске 2017. године износила 0,8%, а почев од пореске 2018. године примењује се стопа од 1%.

²⁶ Могуће је да је у две јединице локалне самоуправе (Власотинце и Бојник) доношење „нових“ одлука било последица настојања да се отклони пропуст учињен у претходној пореској години, када одлуке о стопама нису донете благовремено, а не последица неадекватног тумачења одредаба ЗПИ. Ако је то био разлог, за оваквим поступањем није било потребе јер су и те неблаговремено донете одлуке биле на снази на дан 15. децембра наредних пореских година.

²⁷ Одлука о утврђивању стопа пореза на имовину, Службени лист Града Новог Сада, бр. 65/13.

године.²⁸ Слична ситуација у смислу уважавања старости објекта постоји и у земљама (нпр. у Казахстану) које су се определиле да као основицу узму неку нормативну вредност.²⁹ Што се тиче земаља у којима је основица пореза на имовину тржишна вредност, присутна су решења и да се ограничава (нпр. у Турској³⁰ и Црној Гори³¹) и да се не ограничава (нпр. у Северној Македонији)³² максимална стопа амортизације. У овом контексту интересантно је споменути и решење у Северној Македонији у којој је стопа амортизације на објекат до десет година старости 0%, док се на објекте преко десет година старости признаје стопа амортизације у висини од 0,5%, и то не на тржишну или нормативну вредност, него на грађевинску вредност.³³ То је у потпуности у складу са трошковним методом одређивања тржишне вредности објекта, до које се долази када се од трошкова изградње одузму расходи на име амортизације.³⁴ Државе које су се определиле за синтетичко опорезивање дохотка (нпр. Аустралија) могу себи дозволити и решење да се расходи на име амортизације непокретности признају као пореска олакшица на терену пореза на доходак физичких лица.³⁵

6. ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

Порез на имовину као локални порез игра све значајнију улогу у контексту фискалне децентрализације. Тога је био свестан и српски законодавац, па је последњих година приступио унапређењу решења у овој области у циљу повећања његове издашности. Међутим, не можемо се отети утиску да је код пореза на имовину присутна извесна „болећивост“ креатора пореске политике,

²⁸ Вид. Anila Gijka, „Property Tax in Albania“, *Land Tenure Journal* 2/2015, 193

²⁹ Вид. William McCluskey, „Real Property Taxation in the Republic of Kazakhstan“, *Land Tenure Journal* 2/2015, 124.

³⁰ Tugba Günes, Ümit Yıldız, „Property Valuation and Taxation for Improving Local Governance in Turkey“, *Land Tenure Journal* 2/2015, 145-146.

³¹ Вид. чл. 5 Закона о порезу на непокретности, Службени лист Републике Црне Горе, бр. 65/01, 75/10, 9/15; чл. 2, 3, 10 и 12 Уредбе о ближим критеријумима и методологији за одређивање тржишне вриједности непокретности, Службени лист Републике Црне Горе, бр. 36/11, 66/15.

³² Вид. чл. 5, ст. 4 Закон за даноците на имот, Службен Весник на Република Македонија, бр. 61/04, 92/07, 102/08, 35/11, 53/11 и 84/12, 154/15, 192/15, 23/16; чл. 5, ст. 3 Методологијата за процена на пазарната вредност на недвижен имот, Службен Весник на Република Македонија, бр. 54/12, 17/13, 21/13, 142/14.

³³ Ibid.

³⁴ Joan Youngman, *Legal Issues in Property Valuation and Taxation*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2006, 34-35.

³⁵ Вид. Real Estate News, <https://www.realestate.com.au/advice/property-depreciation-101/>, 26. март 2019. године.

првенствено, према пореским обвезницима физичким лицима, који представљају значајно бирачко тело, па се и реформе спроводе постепено. Отуда код овог пореза превагу често односе социјално-политички циљеви, у односу на фискални циљ. Стање у Србији у том погледу не представља изузетак.

Српски законодавац је и у погледу стопа амортизације непокретности обвезника који не води пословне књиге релативно често вршио измене законског текста, трагајући за решењем које би било оптимално и за пореску власт и за пореске обвезнике. Интервенцију у овој области вршио је и Уставни суд, који је ставио ван снаге одредбу чл. 5 ст. 4 ЗПИ.

Како би се критички анализирао ова одлука Уставног суда и како би се разумео институт амортизације, треба имати у виду ширу слику, односно, прецизније, треба имати у виду правила за утврђивање пореске основице непокретности обвезника који не воде пословне књиге. У овом контексту важно је нагласити да су сви субјекти који су се изјашњавали о сагласности одредаба о амортизацији са Уставом Србије погрешно поимали амортизацију као пореску погодност. Дакле, генерални утисак јесте да они нису најбоље разумели институт амортизације у контексту опорезивања имовине.

Наиме, једна од компоненти на основу које се одређује вредност – основица пореза на имовину за грађевинске објекте обвезника који не воде пословне књиге, јесте просечна цена квадратног метра дате врсте непокретности у зони у којој се непокретност налази. По природи ствари, та просечна цена је формирана и на основу цене „старијих“ грађевинских објеката, тако да је старост објекта већ уважена приликом утврђивања пореске основице. Управо због тога, српски законодавац је првобитно предвидео да јединице локалне самоуправе могу (али не морају) додатно умањити вредност непокретности за амортизацију уколико сматрају да просечна цена квадратног метра одговарајуће категорије грађевинског објекта одступа од просечне цене старијих грађевинских објеката. Такво решење је потпуно оправдано, јер су оне, познавајући стање на локалном тржишту некретнина, у најбољој позицији да то оцене. Дакле, управо та слобода избора треба да омогући уважавање специфичности на локалном тржишту некретнина. Самим тим, ако умањење пореске основице за амортизацију не представља обавезу за јединице локалне самоуправе, у случају недоношења одлуке о висини стопе амортизације, не ради се о самовољном пропуштању надлежних органа јединице локалне самоуправе да одлуче о праву пореских обвезника, нити о кршењу начела забране дискриминације, јер се вредност објеката на територији једне јединице локалне самоуправе свих обвезника који не воде пословне књиге утврђује на једнак начин, без обзира на то да ли је одлука о висини стопе амортизације донета или није.

Осим тога, одредбе о стопама амортизације треба сагледати и у односу на законска решења посвећена стопама пореза на имовину, тј. треба имати

у виду да у оквирима законских лимита јединице локалне самоуправе могу самостално да утврде њихову висину. У том смислу, могућност самосталног одређивања стопа амортизације представља начин на који јединице локалне самоуправе могу да утичу на висину ефективног пореског оптерећења, што је у складу са тенденцијом јачања фискалне децентрализације. Када би се резон којим се руководио Уставни суд у предмету *Иуз -155/2014* применио и на законска решења посвећена стопама пореза на имовину, и одредбу чл. 11, ст. 2 ЗПИ би требало прогласити неуставном, јер и она „кажњава“ обвезнике пореза на имовину „неажурних“ јединица локалне самоуправе, због прописивања правила да ће се максималне законске стопе применити у случају да их локалне власти не одреде.

Везано за одлуку Уставног суда, поставља се питање да ли је форма важнија од суштине, тј. да ли је само важно извршити законску обавезу, па и прописивањем стопе амортизације од 0,0001% или је важно уважити специфичности сваке јединице локалне самоуправе, посебно специфичности на локалном тржишту некретнина. Пошто је споменута одлука Уставног суда објављена тек 2018. године, остаје да видимо да ли ће се јединице локалне самоуправе у наредним пореским годинама придржавати слова закона, тј. да ли ће донети одлуку о стопама амортизације и ко ће интервенисати у случају непридржавања, тим више јер је евидентно да у сфери опорезивања имовине непоштовање законских одредби није тако ретка појава.

Истраживање је показало да процентуално мали број јединица локалне самоуправе из репрезентативног узорка (7,5%) није донео одлуку о стопама амортизације. У питању су мале и неразвијене јединице локалне самоуправе, у којима вероватно просечна цена свих (и старих и нових) грађевинских објеката не одступа од просечне цене нових објеката, па да се због тога сматрало да основицу старијих објеката не треба умањивати за амортизацију. Када су тржишта непокретности мања, лакше је извући такав закључак. У прилог таквом резонувању говори и то да мале и неразвијене јединице локалне самоуправе, имајући у виду социјално-политичке циљеве, немају интерес да изложе додатном пореском оптерећењу власнике старијих објеката, односно оне немају интерес да код ове категорије обвезника не остваре принцип опорезивања у складу са економском снагом. Дакле, недоношење одлуке о стопама амортизације вероватно је одражавало стање на тржишту некретнина. Такође, истраживање је показало да је највећи број јединица локалне самоуправе из репрезентативног узорка (23 од укупно 40) прописао максимално допуштену стопу амортизације и да суштински поводом тога нема већих разлика између „развијених“ и „неразвијених“ локалних власти (од 23 јединице локалне самоуправе са максималном стопом амортизације, њих 12 спада у категорију „неразвијених“, а 11 у категорију „развијених“). То значи да полазна хипотеза од које се пошло у овом раду није потврђена.

ЛИТЕРАТУРА И ИЗВОРИ

- Алтипармаков Никола, „Пореска правичност главних пореских облика у Србији“, *Квартални мониторинг* 24/2011.
- Арсид Милојко, Ранђеловић Саша, Бућић Александар, Васиљевић Душан, *Реформе пореза на имовину у Србији: резултати и перспективе*, Фондација за развој економске науке, Београд 2012.
- Gijka Anila, „Property Tax in Albania“, *Land Tenure Journal* 2/2015.
- Günes Tugba, Yıldız Ümit, „Property Valuation and Taxation for Improving Local Governance in Turkey“, *Land Tenure Journal* 2/2015.
- McCluskey William „Real Property Taxation in the Republic of Kazakhstan“, *Land Tenure Journal* 2/2015.
- Поповић Дејан, *Пореско право*, Правни факултет у Београду, Београд 2017.
- Rosengard Jay, *The Tax Everyone Loves to Hate: Principles of Property Tax Reform*, Mossavar Rahmani Center for Business and Government, Harvard Kennedy School, Cambridge, Massachusetts 2012.
- Цвјетковић Цвјетана, *Порез на имовину у Србији*, докторска дисертација, Правни факултет у Београду, Београд 2015.
- Цвјетковић Иветић Цвјетана, „Стопе пореза на имовину у Републици Србији“, *Правни живот* 10/2018.
- Youngman Joan, *Legal Issues in Property Valuation and Taxation*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2006.
- Устав Републике Србије, *Службени гласник РС*, бр. 98/06.
- Закон о порезима на имовину, *Службени гласник РС*, бр. 26/01, *Службени лист СРЈ*, бр. 42/02 – одлука СУС и *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 80/2002 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – одлука УС, 47/13 и 68/14 – др. закон, 95/2018 и 99/18 – одлука УС.
- Закон о планирању и изградњи, *Службени гласник РС*, бр. 72/09, 81/09 – испр., 64/10 – одлука УС, 24/11, 121/12, 42/13 – одлука УС, 50/13 – одлука УС и 98/13 – одлука УС, 132/14, 145/14, 83/18, 31/19 и 37/19 – др. закон.
- Закон о порезу на непокретности, *Службени лист Републике Црне Горе*, бр. 65/01, 75/10, 9/15.
- Закон за даноците на имот, *Службен Весник на Република Македонија*, бр. 61/04, 92/07, 102/08, 35/11, 53/11 и 84/12, 154/15, 192/15, 23/16.
- Одлука о утврђивању стопа пореза на имовину, *Службени лист Града Новог Сада*, бр. 65/13.
- Уредба о утврђивању јединствене листе развијености региона и јединица локалне самоуправе за 2014. годину, *Службени гласник РС*, бр. 104/14.
- Уредба о ближим критеријумима и методологији за одређивање тржишне вриједности непокретности, *Службени лист Републике Црне Горе*, бр. 36/11, 66/15.
- Методологијата за процена на пазарната вредност на недвижен имот, *Службен Весник на Република Македонија*, бр.54/12, 17/13, 21/13, 142/14.
- Одлука Уставног суда Србије бр. Iуз -155/2014, *Службени гласник РС*, бр. 99/18.
- Real Estate News, <https://www.realestate.com.au/advice/property-depreciation-101/>.

Cvjetana M. Cvjetković Ivetić, Ph.D., Assistant Professor
University of Novi Sad
Faculty of Law Novi Sad
C.Cvjetkovic@pf.uns.ac.rs

Goran B. Milošević, Ph.D., Full Professor
University of Novi Sad
Faculty of Law Novi Sad
G.Milosevic@pf.uns.ac.rs

Luka O. Baturan, Assistant with Ph.D.
University of Novi Sad
Faculty of Law Novi Sad
L.Baturan@pf.uns.ac.rs

Depreciation of Real Estate for the Purpose of Property Tax

Abstract: *The subject of this paper is depreciation of real estate of taxpayers who do not keep accounts for the purpose of property tax. The aim of the paper is to analyze the provisions of the Law on Property Taxes related to the depreciation of real estate of taxpayers who do not keep accounts, as well as recent decision of the Constitutional Court of Serbia regarding this issue. In order to determine how units of local government in Serbia implement provisions of the Law on Property Taxes related to the depreciation of real estate of taxpayers who do not keep accounts, representative sample of local government has been formed.*

Keywords: *property tax; depreciation of real estate; taxpayers who do not keep accounts; Decision of the Constitutional Court of Serbia no. Iyz -155/2014.*

Датум пријема рада: 11.10.2019.