

Dr Cvjetana M. Cvjetković Ivetić, docent

Univerzitet u Novom Sadu

Pravni fakultet u Novom Sadu

C.Cvjetkovic@pf.uns.ac.rs

Dr Goran B. Milošević, redovni profesor

Univerzitet u Novom Sadu

Pravni fakultet u Novom Sadu

G.Milosevic@pf.uns.ac.rs

Dr Luka O. Baturan, asistent sa doktoratom

Univerzitet u Novom Sadu

Pravni fakultet u Novom Sadu

L.Baturan@pf.uns.ac.rs

AMORTIZACIJA NEPOKRETNOSTI ZA SVRHU OPOREZIVANJA IMOVINE*

Sažetak: U radu se razmatra amortizacija nepokretnosti obveznika koji ne vode poslovne knjige za svrhu oporezivanja imovine. Cilj ovog rada je da se detaljnoj analizi podvrgnu odredbe Zakona o porezima na imovinu posvećene amortizaciji nepokretnosti obveznika koji ne vode poslovne knjige, kao i nedavna odluka Ustavnog suda Srbije koja se odnosi na ovo pitanje. Nastojće se utvrditi i kako jedinice lokalne samouprave u Srbiji sprovode relevantne odredbe Zakona o porezima na imovinu, te je u tom smislu formiran reprezentativni uzorak jedinica lokalne samouprave.

Ključne reči: porez na imovinu; amortizacija nepokretnosti; obveznici poreza na imovinu koji ne vode poslovne knjige; Odluka Ustavnog suda br. Iuz -155/2014.

* Rad je nastao kao rezultat rada na projektu „Pravna tradicija i novi pravni izazovi”, čiji je nosilac Pravni fakultet u Novom Sadu.

1. UVODNA RAZMATRANJA

U uslovima sve izraženije tendencije ka fiskalnoj decentralizaciji pažnja teoretičara i kreatora poreske politike, u sve većoj meri, usmerava se ka porezu na imovinu, koji se može tretirati kao idealan lokalni porez. Međutim, vrlo često reforme koje imaju za cilj povećanje fiskalnog značaja ovog poreza nailaze na otpor obveznika. Iako se ni za jedan porez ne može reći da ga obveznici rado plaćaju, kod poreza na imovinu ta nevoljnost posebno dolazi do izražaja, naročito kod fizičkih lica. Naime, za razliku od nekih drugih neposrednih poreza koji se plaćaju po odbitku, pa poreski obveznici nisu ni svesni iznosa poreske obaveze koju snose, porez na imovinu karakteriše vidljivost prilikom plaćanja. Osim toga, otpor je izražen jer se plaća bez obzira na to da li imovina stvara prihode ili ne. Upravo je to navelo pojedine finansijske teoretičare da ga kvalifikuju kao „porez kojeg svi vole da mrze“.¹

Svaki element poreza na imovinu je izazov prilikom implementacije, a naročito kada je uređenje nekog od njih, u potpunosti ili delimično, prepusteno jedinicama lokalne samouprave. Poreska osnovica je najbolja potvrda toga, jer kod ovog elementa postoji čitav niz dilema koje su vezane za njen izbor.² Srpski zakonodavac je porez na imovinu koncipirao kao *ad valorem* porez, s tim da se vrednost, tj. osnovica poreza na imovinu utvrđuje na različite načine, u zavisnosti od toga da li obveznik vodi ili ne vodi poslovne knjige. Vrednost nepokretnosti obveznika koji ne vodi poslovne knjige, a koja se određuje na osnovu korisne površine i prosečne cene kvadratnog metra odgovarajućih nepokretnosti u zoni u kojoj se nepokretnost nalazi, umanjuje se za amortizaciju, koja je i okosnica ovog istraživanja.³

Cilj rada je da se detaljnoj analizi podvrgnu odredbe Zakona o porezima na imovinu (u dalje tekstu: ZPI) posvećene amortizaciji nepokretnosti, ali i odluka Ustavnog suda Srbije kojom se ukida odredba čl. 5, st. 4 ZPI. Kako bi se utvrdilo na koji način lokalne vlasti u Srbiji sprovode zakonske odredbe posvećene amortizaciji nepokretnosti za svrhu oporezivanja imovine obveznika koji ne vode po-

¹ Jay Rosengard, The Tax Everyone Loves to Hate: Principles of Property Tax Reform, Mossavar Rahmani Center for Business and Government, Harvard Kennedy School, Cambridge, Massachusetts 2012, 1.

² Vid. Cvjetana Cvjetković, Porez na imovinu u statici, doktorska disertacija, Pravni fakultet u Beogradu, Beograd 2015, 53-74.

³ Vid. čl. 5, čl. 6, st. 1 Zakona o porezima na imovinu – ZPI, Službeni glasnik RS, br. 26/01, Službeni list SRJ, br. 42/02 – odluka SUS i Službeni glasnik RS, br. 80/2002, 80/2002 – dr. zakon, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – odluka US, 47/13 i 68/14 – dr. zakon, 95/2018 i 99/18 – odluka US.

slovne knjige, formiran je reprezentativni uzorak jedinica lokalne samouprave. U uzorak je uključeno 20 jedinica lokalne samouprave u kojima su prihodi od poreza na imovinu po glavi stanovnika u 2011. godini bili najviši (Beograd, Čajetina, Pećinci, Novi Sad, Lapovo, Subotica, Indija, Kladovo, Vrnjačka Banja, Raška, Požarevac, Vršac, Bor, Stara Pazova, Kikinda, Zrenjanin, Negotin, Gornji Milanovac, Apatin, Svilajnac), kao i 20 jedinica lokalne samouprave u kojima su ovi prihodi, u istoj godini, bili najniži (Gadžin Han, Žitorađa, Lebane, Trgovište, Preševo, Bojnik, Tutin, Bujanovac, Bogatić, Vlasotince, Doljevac, Krupanj, Sjenica, Medveđa, Bela Palanka, Merošina, Aleksinac, Bosilegrad, Vladičin Han, Knić).⁴ Iako je akcenat istraživanja bio na odlukama o stopama amortizacije na osnovu kojih je u odabranom uzorku jedinica lokalne samouprave utvrđen porez na imovinu za 2019. godinu, analizirane su i one odluke koje su u njima bile na snazi od 2013. godine, koja nesumnjivo predstavlja prekretnicu u primeni „novog“ načina oporezivanja imovine, pa i prekretnicu u pogledu amortizacije nepokretnosti obveznika koji ne vode poslovne knjige.

Ako se ima u vidu lista jedinica lokalne samouprave u kojima su prihodi od poreza na imovinu bili najviši i najniži u 2011. godini, već na prvi pogled, jasno je da se na vrhu liste, po pravilu, nalaze one razvijenije, a na dnu manje razvijene, odnosno nerazvijene lokalne vlasti. Otuda će se u radu za prvu grupu koristiti termin „razvijene“, a za drugu grupu termin „nerazvijene“ jedinice lokalne samouprave. U prilog korišćenju ovakve terminologije govori i odgovarajući podzakonski akt⁵ koji kategorizuje jedinice lokalne samouprave prema stepenu njihove razvijenosti.⁶ Polazna hipoteza od koje se pošlo u istraživanju bila je da između „razvijenih“ i „nerazvijenih“ jedinica lokalne vlasti iz reprezentativnog uzorka postoji razlika u pogledu visine stope amortizacije, odnosno da se u „nerazvijenim“ primenjuju maksimalno dopuštene stope, kako bi umanjenje osnovice bilo što je moguće veće, a u „razvijenim“ stope niže od najviše zakonom dopuštene, imajući u vidu veću ekonomsku snagu obveznika poreza na imovinu na njihovim teritorijama.

⁴ Podaci o jedinicama lokalne samouprave u kojima su prihodi od poreza na imovinu po glavi stanovnika u 2011. godini bili najviši i najniži preuzeti su iz istraživanja koje je tokom 2012. godine sprovela grupa autora. Vid. Milojko Arsić, Saša Randelović, Aleksandar Bućić, Dušan Vasiljević, Reforme poreza na imovinu u Srbiji: rezultati i perspektive, Fondacija za razvoj ekonomskih nauka, Beograd 2012, 28-29.

⁵ Vid. čl. 3 Uredbe o utvrđivanju jedinstvene liste razvijenosti regiona i jedinica lokalne samouprave za 2014. godinu, Službeni glasnik RS, br. 104/14.

⁶ O svrstavanju jedinica lokalne samouprave iz odabranog uzorka u odgovarajuće grupe prema stepenu razvijenosti vid. C. Cvjetković, 3-4.

2. AMORTIZACIJA NEPOKRETNOSTI OBVEZNIKA KOJI NE VODE POSLOVNE KNJIGE U SRPSKOM PORESKOM PRAVU

ZPI je od svog donošenja, 2001. godine, bio podvrgnut brojnim izmenama i dopunama, s tim da su nesumnjivo najveće promene u pravcu povećanja izdaštosti ovog poreza izvršene 2013. godine, kada su, između ostalih, promenu pretrpele i odredbe posvećene amortizaciji nepokretnosti.

Od 2001. do 2010. godine osnovica poreza na imovinu obveznika koji ne vode poslovne knjige bila je tržišna vrednost nepokretnosti na dan 31. decembra godine koja prethodi godini za koju se utvrđuje i plaća porez na imovinu. Nju je utvrđivao nadležni poreski organ, s tim da se ona svake godine umanjivala za amortizaciju propisanu nomenklaturom sredstava za amortizaciju (1,5%), a najviše do 70%. Izmenama i dopunama ZPI iz 2010. godine bilo je predviđeno da se vrednost nepokretnosti, kao osnovica poreza na imovinu poreskog obveznika koji ne vodi poslovne knjige, istekom svake kalendarske godine u odnosu na godinu u kojoj je izvršena izgradnja, odnosno poslednja rekonstrukcija objekta, umanjuje za amortizaciju po stopi od 0,8%, primenom proporcionalne metode, a najviše do 40%.⁷ Dakle, umanjenje vrednosti nepokretnosti za amortizaciju i dalje je bilo obavezno, i to po zakonom propisanoj stopi, s tim da je maksimalna stopa amortizacije sa 70% snižena na 40%, i to kako bi se zaustavilo dalje obezvredivanje poreske osnovice. Međutim, pojedina istraživanja sprovedena u tom periodu pokazala su da bi ograničavanje maksimalne amortizacije na 25% do 30% verodostojnije oslikavalo stanje na tržištu nekretnina.⁸

Izmenama i dopunama ZPI iz 2013. godine ustanovljeno je pravilo, koje je i trenutno na snazi, da se vrednost nepokretnosti poreskog obveznika koji ne vodi poslovne knjige, osim zemljišta, može umanjiti za amortizaciju po stopi do 1% godišnje, primenom proporcionalne metode, a najviše do 40%, počev od isteka svake kalendarske godine u odnosu na godinu u kojoj je izvršena izgradnja, odnosno poslednja rekonstrukcija objekta. Tada je i propisano da se visina stope amortizacije određuje odlukom skupštine jedinice lokalne samouprave, koja važi na dan 15. decembra tekuće godine. Uz to se zahteva da odluka bude objavljena u skladu sa ZPI.⁹

Dakle, po prvi put, od 2013. godine jedinicama lokalne samouprave prepusteno je da potpuno samostalno odluče da li će vrednost nepokretnosti obveznika

⁷ Vid. čl. 3, st. 2 Zakona o izmenama i dopunama Zakona o porezima na imovinu, Službeni glasnik RS, br. 101/10.

⁸ Vid. Nikola Altiparmakov, „Poreska pravičnost glavnih poreskih oblika u Srbiji“, Kvartalni monitor 24/2011, 90.

⁹ Čl. 5, st. 3 ZPI.

koji ne vode poslovne knjige umanjiti za amortizaciju, kao i da samostalno, u okvirima postavljenog limita (ukoliko se odluče za umanjenje), odrede i stopu amortizacije. Ne samo da reč „može“ upućuje na to da jedinice lokalne samouprave ne moraju doneti odluku o stopama amortizacije, nego na to upućuju i relevantni članovi ZPI u kojima je eksplicitno propisano koje odluke, odnosno akte moraju da objave jedinice lokalne samouprave za potrebe utvrđivanja poreza na imovinu za 2014. godinu.¹⁰ Među njima se ne nalazi odluka o stopi amortizacije.

Prilikom propisivanja stope amortizacije, jedinice lokalne samouprave se moraju pridržavati ograničenja predviđenih ZPI. Prvo, propisan je maksimalno dopušteni iznos amortizacije (40%), kao i maksimalna godišnja stopa amortizacije, što je potpuno opravdano, jer ovo rešenje sprečava da se vrednost „starijih“ građevinskih objekata potpuno obezvredi, što je u jednom periodu primene ZPI, kao što je prethodno spomenuto, bio slučaj. Drugo, jedinice lokalne samouprave su vezane i metodom obračuna amortizacije, tj. dužne su da primenjuju proporcionalnu metodu, koja znači da se svake godine otpisuje isti iznos na ime amortizacije, odnosno da se vrednost nepokretnosti, kao osnovica poreza na imovinu, umanjuje svake godine za isti procenat, koji je utvrđen odlukom jedinice lokalne samouprave.¹¹

Jedinice lokalne samouprave ne moraju svake godine da donose „novu“ odluku o visini stope amortizacije. Dovoljno je samo da na dan 15. decembra tekuće godine postoji važeća odluka.

ZPI propisuje da se umanjenje osnovice sprovodi nakon isteka godine u kojoj je izvršena *izgradnja*, odnosno poslednja *rekonstrukcija* objekta, pa je otuda važno da se odredi njihovo značenje, kao i da se napravi razlika između njih i nekih srodnih pojmova, kao što je *adaptacija*.

Izgradnja podrazumeva izvođenje građevinskih i građevinsko-zanatskih radova, ugradnju instalacija, postrojenja i opreme tako da objekat predstavlja upotrebnu celinu zaštićenu od vremenskih i spoljnih uticaja, a *rekonstrukcija* suštinske izmene na objektu, odnosno izvođenje građevinskih radova na postojećem objektu u gabaritu i volumenu objekta kojima se utiče na stabilnost i sigurnost objekta, kojima se menjaju konstruktivni elementi ili tehnološki proces i kojima se menja spoljni izgled objekta ili povećava broj funkcionalnih jedinica. *Adapta-*

¹⁰ Vid. čl. 36, st. 1 (samostalni član) Zakona o izmenama i dopunama Zakona o porezima na imovinu.

¹¹ Pored proporcionalne metode, u metode obračuna amortizacije spadaju i degresivna i funkcionalna metoda. Kod degresivne metode vrednost se u prvim godinama veka trajanja stalnog sredstva intezivnije amortizuje, dok je za funkcionalnu metodu svojstveno da se koristi za ona stalna sredstva čije je trajanje u сразмери sa obimom korišćenja (npr. saobraćajna sredstva), pa će stopa amortizacije biti veća u onim godinama u kojima se sredstvo više koristi. Vid. Dejan Popović, Poresko pravo, Pravni fakultet u Beogradu, Beograd 2017, 384.

cija je izvođenje građevinskih i drugih radova na postojećem objektu kojima se vrši promena organizacije prostora u objektu, zamena uređaja, opreme, instalacija istog kapaciteta kojima se ne utiče na stabilnost i sigurnost objekta, kojima se ne menjaju konstruktivni elementi, ne menja spoljni izgled i ne utiče na bezbednost susednih objekata, saobraćaja, zaštite od požara i životne sredine.¹²

Iako u osnovi propisivanja rešenja da se vrednost nepokretnosti umanjuje za amortizaciju leži, između ostalog, i težnja da se obezbedi ostvarivanje načela pravičnosti, u smislu da se ne jednako tretiraju „stari“ i „novi“ građevinski objekti, ta težnja se neće ostvariti u svakom konkretnom slučaju. Naime, umanjenje vrednosti nepokretnosti za amortizaciju ne mora ići u prilog realizaciji načela horizontalne pravičnosti, jer je moguće da ono dovede do toga da se dve nepokretnosti iste vrednosti različito tretiraju sa poreske tačke gledišta samo zato što je njihova starost različita.

Sve do intervencije Ustavnog suda 2018. godine, čl. 5 ZPI je sadržavao i st. 4 u kome je bilo propisano da se vrednost nepokretnosti neće umanjivati za amortizaciju ako skupština jedinice lokalne samouprave ne utvrди visinu stope amortizacije, ili je ne utvrdi u skladu sa zakonom, odnosno ako je utvrđeno, ali ne objavi u skladu sa zakonom.¹³ Srpski zakonodavac je u opisanim situacijama pošao od pretpostavke da se jedinica lokalne samouprave nije opredelila da sprovede umanjenje vrednosti nepokretnosti za amortizaciju.

Dakle, sve do decembra 2018. godine lokalne vlasti u Srbiji su, oslanjajući se na čl. 5, st. 3-4 ZPI, imale mogućnost da potpuno samostalno odluče da li će osnovicu obveznika koji ne vode poslovne knjige umanjiti za amortizaciju. Takvo rešenje je u skladu sa načinom na koji je srpski zakonodavac regulisao pitanje stopa poreza na imovinu. Naime, u srpskom poreskom pravu zakonom su određene najviše dopuštene stope koje mogu uvoditi lokalne vlasti, dok u pogledu najnižih stopa nisu predviđena nikakva pravila,¹⁴ pa one, rukovodeći se time, mogu, umanjenjem osnovice za amortizaciju, izložiti poreske obveznike nižem efektivnom poreskom opterećenju, u odnosu na ono ustanovljeno odlukom, odnosno zakonom.¹⁵ Dakle, donošenje odluka koje se odnose na efektivno poresko opterećenje bilo je prepušteno lokalnim vlastima, jer su one, po prirodi stvari, najbolje upoznate sa specifičnostima na lokalnom tržištu nekretnina. Sve do de-

¹² Vid. čl. 2, st. 1, tač. 22), 31), 32), 34) Zakona o planiranju i izgradnji, Službeni glasnik RS, br. 72/09, 81/09 – ispr., 64/10 – odluka US, 24/11, 121/12, 42/13 – odluka US, 50/13 – odluka US i 98/13 – odluka US, 132/14, 145/14, 83/18, 31/19 i 37/19 – dr. zakon.

¹³ Čl. 5, st. 4 ZPI.

¹⁴ O stopama poreza imovinu i (ne)pridržavanju odredbi ZPI: Cvjetana Cvjetković Ivetić, „Stopе poreza na imovinu u Republici Srbiji“, Pravni život 10/2018, 707-724.

¹⁵ Zakonske stope će se primeniti u situacijama kada skupštine jedinica lokalne samouprave ne odrede visinu stopa ili ih utvrde preko maksimalnog iznosa. Vid. čl. 11, st. 2 ZPI.

cembra 2018. godine na nivou lokalne samouprave se procenjivao stepen odstupanja prosečne cene kvadratnog metra svih građevinskih objekata od prosečne cene „starijih“ objekata. Na osnovu te procene, prvo se donosila odluka o tome da li će se uopšte umanjiti vrednost nepokretnosti za amortizaciju, a potom i o visini same stope. Osim toga, i kod stopa poreza na imovinu srpski zakonodavac je postupio slično – propisao je alternativno rešenje, tj. pravilo koje će se primenjivati u slučaju da skupštine lokalnih vlasti ne utvrde stope poreza na imovinu.¹⁶ Pitanje je da li bi Ustavni sud intervenisao da je st. 4 bio koncipiran tako da se u slučajevima neodređivanja stope amortizacije primenjuje maksimalno dopuštena stopa od 1%, tj. da li bi se i tada moglo smatrati da postoji diskriminacija.

Sloboda izbora u pogledu umanjenja vrednosti nepokretnosti za amortizaciju mogla bi da se tretira i kao mehanizam za jačanje fiskalne decentralizacije, s obzirom na to da obezbeđuje jedinicama lokalne samouprave mogućnost da i na ovaj način utiču na visinu efektivne poreske stope. Za razumevanje ovakvog rešenja treba imati u vidu činjenicu da je starost objekta, nesumnjivo, već uticala na formiranje prosečne cene kvadratnog metra po zonama, u smislu da je ona niža nego da su u prometu bili samo „novi“ građevinski objekti. To nam govori da je umanjenje vrednosti nepokretnosti za amortizaciju više izraz težnje za realizacijom socijalno-političkih ciljeva, odnosno namere da se spreči uvećanje poreskog duga za veliki broj obveznika koji su imaoći prava, odnosno držaoci ili korisnici „starijih“ građevinskih objekata, ali i izraz nespremnosti da se konačno raskrsti sa praksom umanjenja vrednosti nepokretnosti za amortizaciju.

3. ODLUKA USTAVNOG SUDA SRBIJE U PREDMETU BR. Iuz -155/2014¹⁷

Nakon što je Ustavnom суду podneta inicijativa,¹⁸ odnosno dopuna incijative¹⁹ za ocenu ustavnosti odredaba čl. 5, st. 3 i 4 ZPI, doneto je rešenje o pokretanju postupka za utvrđivanje njihove neustavnosti. Naime, Ustavni суд je sma-

¹⁶ Vid. čl. 11, st. 2 ZPI.

¹⁷ Vid. Odluku Ustavnog suda Srbije br. Iuz -155/2014, Službeni glasnik RS, br. 99/18.

¹⁸ U inicijativi je, prvenstveno, istaknuto da odredbe čl. 5, st. 3 i 4 dovode poreske obveznike u neravnopravan položaj, jer umanjenje osnovice za amortizaciju isključivo zavisi od ažurnosti skupština jedinica lokalne samouprave.

¹⁹ U dopuni inicijative inicijator se pozvao na odluku Ustavnog suda u kojoj je istaknuto da „ostvarivanje Zakonom predviđenog prava na konverziju prava korišćenja u pravo svojine ne može zavisi od efikasnosti postupanja organa nadležnih da sprovedu postupak u kome se o pravu odlučuje, te stoga ni gubitak ustanovljenog prava, a što je posledica isteka propisanog roka, ne može zavisi od toga da li su nadležni organi postupak okončali u okviru propisanog roka ili ne“. Vid. Iuz- 74/2010.

trao da se kao osnovano može postaviti pitanje njihove usklađenosti sa ustavnim načelom jednakosti građana pred zakonom.²⁰ Nakon toga, ovo rešenje je dostavljeno Narodnoj skupštini, radi davanja odgovora. U odgovoru koji je Narodna skupština dostavila Ustavnom судu istaknuto je da osporene odredbe propisuju mogućnost, ali ne i obavezu da jedinice lokalne samouprave na svojoj teritoriji umanje vrednost nepokretnosti po osnovu amortizacije, tj. da umanjenje poreske osnovice za amortizaciju nije zakonom propisano pravo o kome bi nadležni organ u svakom konkretnom slučaju odlučivao. Donosilac propisa je, takođe, istakao da mogućnost umanjenja poreske osnovice za amortizaciju svoj osnov ima u čl. 2 Zakona o finansiranju lokalne samouprave²¹ i da je deo sistema poreskih pogodnosti kojima se ostvaruju određeni ekonomsko-socijalni ciljevi poreske politike, kao i fiskalne decentralizacije. Na kraju je zaključeno da se osporenim odredbama ne narušava načelo zabrane diskriminacije, jer se vrednost objekata na teritoriji jedne jedinice lokalne samouprave utvrđuje na isti način za datu kategoriju obveznika, bez obzira na to da li je odluka o visini stope amortizacije doneta ili nije.

Nakon dobijanja odgovora Narodne skupštine, u sprovedenom postupku, Ustavni sud je utvrdio sledeće:

1. Iz okolnosti da je amortizacija objektivna činjenica koja utiče na vrednost svake nepokretnosti (osim zemljišta), proizlazi da su svi poreski obveznici koji ne vode poslovne knjige u istoj činjeničnoj i pravnoj situaciji, kao i da umanjenje vrednosti nepokretnosti na osnovu amortizacije nije mogućnost jedinice lokalne samouprave, već zakonsko pravo obveznika. Domašaj amortizacije, kao vida poreske pogodnosti, može da bude različit u različitim jedinicama lokalne samouprave, pa se određivanje visine stope amortizacije, u okvirima zakonskih limita, ujedno, može tretirati i kao izraz odgovarajuće poreske politike i fiskalne decentralizacije.

2. Pošto zakonodavac ima obavezu da poreski sistem uredi na način da on bude jednak za sve građane koji se nalaze u istoj poreskopravnoj situaciji, neuzimanje u obzir amortizacije, bilo da se radi o tome da nadležni organ konkretnе jedinice lokalne samouprave nije doneo odluku o stopi amortizacije, bilo da je nije doneo blagovremeno ili u skladu sa zakonom, može imati za posledicu dovođenje obveznika poreza na imovinu u različit položaj.

²⁰ Vid. čl 21 Ustava Republike Srbije, Službeni glasnik RS, br. 98/06.

²¹ Reč je o tome da stope izvornih prihoda, u koje spada i porez na imovinu, odnosno načine i merila za utvrđivanje njihove visine utvrđuju jedinice lokalne samouprave. Vid. čl. 2, st. 1, tač. 1), čl. 6-7 Zakona o finansiranju lokalne samouprave, Službeni glasnik RS, br. 62/06, 47/11, 93/12, 99/13, 125/14, 95/15, 83/16, 91/16, 104/16, 96/17, 89/18, 95/18.

3. Kod ostvarivanja zakonom predviđenog umanjenja poreske osnovice za iznos amortizacije ne mogu se postaviti pitanja specifičnosti jedinice lokalne samouprave, kao što se postavljaju kod uređivanja oblasti koje su u izvornoj nadležnosti lokalnih vlasti, za koje je svojstvena sloboda različitog uređivanja, u zavisnosti od potreba građana koji tu žive i rade i mogućnosti same jedinice lokalne samouprave. Imajući to u vidu, zakonom predviđeni raspon poreskog umanjenja na osnovu amortizacije je upravo osnov za razlikovanje, koji je utemeljen na posebnostima jedinica lokalne samouprave.

Saglasno svemu izloženom, Ustavni sud je utvrdio da odredba čl. 5 st. 4 ZPI nije u skladu sa ustavnim načelom jednakosti svih pred zakonom. Istovremeno je odbio zahtev za utvrđivanje neustavnosti odredbe čl. 5, st. 3 ZPI, pod uslovom da se ona tumači tako da umanjenje vrednosti nepokretnosti za amortizaciju nije mogućnost lokalne samouprave, već zakonsko pravo obveznika.

Važno je spomenuti to da je uz ovu odluku priloženo i izdvojeno mišljenje, u kojem je istaknuto da je Ustavni sud utvrdio neustavnost odredbe ZPI na osnovu netačnog shvatanja pojma amortizacije nepokretnosti, ali i porešnog razumevanja obaveza jedinica lokalne samouprave i pojma jednakosti lica pred Ustavom i zakonom.

Što se tiče amortizacije, u izdvojenom mišljenju je naglašeno da se kod građevina ne može uvek zaključiti da se njihova vrednost umanjuje protekom vremena i korišćenjem.²² Štaviše, i konstatacija da amortizacija zemljišta ne postoji označena je kao relativna.²³ Kako nijedan propis ne obavezuje lokalne vlasti da donesu odluku o stopi amortizacije, osporen je i stav Ustavnog suda da je to njihova obaveza, odnosno u izdvojenom mišljenju je istaknuto da je njeno određivanje zakonom propisan način da lokalna vlast pruži poreskim obveznicima određene povoljnosti. Osporeno je poimanje lokalne samouprave od strane Ustavnog suda. Istaknuto je da je ovaj organ zanemario da je njena suština u tome da se njome omogući da se prava i obaveze građana razlikuju, u zavisnosti od toga gde žive i rade, u svim pitanjima koja spadaju u nadležnost jedinica lokalne samouprave, što je slučaj sa određivanjem merila za utvrđivanje poreza na imovinu, kao njihove izvorne nadležnosti. To vodi ka tome da je, povodom stopa amortizacije, jednakost pred ustavom i zakonom obezbeđena ako su pojedinci jednaki na teritoriji iste jedinice lokalne samouprave.²⁴ U izdvojenom mišljenju je, takođe, is-

²² Istaknuto je da neka dela arhitekture, ako su adekvatno održavana, mogu imati veću vrednost sto godina nakon izgradnje, nego u momentu završetka.

²³ Kao primer se navodi poljoprivredno zemljište, koje zbog intezivne eksploracije i hemikalija gubi svoju prirodnu plodnost, minerale i druge sastojke.

²⁴ Ukazano je i to da Ustavni sud nije razmatrao to što u pogledu utvrđivanja stope amortizacije zakon pravi razliku između poreskih obveznika koji vode i onih koji ne vode poslovne

taknuto da je zanemareno da upravo veliki raspon u kome se može odrediti stopa amortizacije, a na koji se poziva Ustavni sud, kao mehanizam za uvažavanje specifičnosti lokalne sredine, vodi ka tome da jednakost pred zakonom ne bi bila povređena rešenjem koje bi omogućilo da se u jednoj lokalnoj samoupravi poreska osnovica umanji za 40%, a u drugoj za samo 0,04%.

4. PRIMENA ODREDABA O STOPAMA AMORTIZACIJE OD STRANE JEDINICA LOKALNE SAMOUPRAVE IZ REPREZENTATIVNOG UZORKA

Što se tiče stopa amortizacije za potrebe utvrđivanja poreza na imovinu u 2019. godini, u odabranom uzorku jedinica lokalne samouprave, njih, čak, 23 (Beograd, Čajetina, Pećinci, Indija, Vrnjačka Banja, Raška, Požarevac, Vršac, Kikinda, Stara Pazova, Gornji Milanovac, Gadžin Han, Žitorad, Trgovište, Prešev, Bojnik, Bujanovac, Doljevac, Sjenica, Aleksinac, Vladičin Han, Vlasotince i Medveđa), i to 12 „nerazvijenih“ i 11 „razvijenih“ se opredelilo da propiše maksimalno dopuštenu stopu amortizacije (1% godišnje), 11 (Novi Sad, Subotica, Bor, Kladovo, Zrenjanin, Negotin, Apatin, Tutin, Bosilegrad, Knić i Bogatić), i to sedam „razvijenih“ i četiri „nerazvijene“ za stopu amortizacije u visini od 0,8% godišnje, dve (Lapovo, Svilajnac) za stopu čija visina iznosi 0,6% godišnje, jedna (Krupanj) za stopu u visini 0,4%. Tri jedinice lokalne samouprave iz odabranog uzorka, i to tri „nerazvijene“ (Lebane, Merošina i Bela Palanka) nisu uopšte dole odluku o visini stope amortizacije.

Kada se posmatra period od poreske 2014. do poreske 2019. godine, uočljivo je to da najveći broj jedinica lokalne samouprave iz reprezentativnog uzorka nije menjao odluku o visini stope amortizacije. Izuzetak među „razvijenim“ jedinica-ma lokalne samouprave jeste grad Beograd, a među „nerazvijenim“ Trgovište, u kojima je stopa amortizacije sa 0,8% povećana na 1%.²⁵ Istraživanje je pokazalo da su pojedine „nerazvijene“ jedinice lokalne samouprave iz reprezentativnog uzorka u posmatranom periodu (Gadžin Han, Vlasotince, Bojnik, Sjenica i Bosilegrad) donosile „nove“ odluke o stopama amortizacije iako za tim i nije bilo potrebe, jer se visina stope u odnosu na prethodnu godinu nije menjala.²⁶

knjige, iako takvo rešenje omogućuje da za dve istovetne nekretnine poreska obaveza bude drastično različita.

²⁵ U Beogradu je stopa amortizacije za potrebe utvrđivanja poreza na imovinu u poreskoj 2014. i 2015. godini iznosila 0,8%, a počev od poreske 2016. godine iznosi 1%. U Trgovištu je stopa amortizacije u periodu od poreske 2014. do poreske 2017. godine iznosila 0,8%, a počev od poreske 2018. godine primenjuje se stopa od 1%.

²⁶ Moguće je da je u dve jedinice lokalne samouprave (Vlasotince i Bojnik) donošenje „novih“ odluka bilo posledica nastojanja da se otkloni propust učinjen u prethodnoj poreskoj godini,

Imajući u vidu da se određivanjem visine stope amortizacije utiče na efektivno opterećenje poreskih obveznika, važno je da one budu ustanovljene odlukom skupština lokalnih vlasti, što je i učinjeno u jedinicama lokalne samouprave iz reprezentativnog uzorka. Najveći broj njih je doneo posebnu odluku koja reguliše isključivo pitanje stopa amortizacije, dok su neke od njih (Stara Pazova, Indija, Požarevac, Gornji Milanovac, Gadžin Han, Trgovište, Bosilegrad, Bojnik i Knić) stopu amortizacije propisale u odlukama kojima su uređeni i drugi elementi poreza na imovinu. U jednoj od njih (Novi Sad) stopa amortizacije je određena u Odluci o utvrđivanju stopa poreza na imovinu,²⁷ što i te kako ima smisla, jer se njome utiče na visinu efektivnog opterećenja. Upravo spomenuta odluka Grada Novog Sada pokazuje da nema razloga da se pitanje stopa amortizacije i stopa poreza na imovinu tretira na različit način, odnosno pokazuje da je mogućnost samostalnog određivanja stope amortizacije samo neki vid „dopune“ ovlašćenja koje lokalne vlasti imaju u pogledu određivanja stopa, a sve u kontekstu jačanja fiskalne decentralizacije.

5. AMORTIZACIJA NEPOKRETNOSTI U UPOREDNOM PRAVU

Nezavisno od toga da li je porez na imovinu koncipiran kao *ad valorem* ili kao specifičan porez, odnosno nezavisno od toga da li je osnovica tržišna ili netržišna, u uporednom pravu se sreću rešenja da se prilikom oporezivanja imovine vodi računa o starosti građevinskog objekta. Navedeno važi i za zemlje u kojima je usvojen sistem oporezivanja imovine zasnovan na površini (eng. *area based system*). Primera radi, u Albaniji je propisano da visina poreza koji se plaća po kvadratnom metru nepokretnosti zavisi od lokacije, namene, ali i od starosti građevinskih objekata, u smislu da su različite stope predviđene za objekte izgrađen pre ili posle 1993. godine.²⁸ Slična situacija u smislu uvažavanja starosti objekta postoji i u zemljama (npr. u Kazahstanu) koje su se opredelile da kao osnovicu uzmu neku normativnu vrednost.²⁹ Što se tiče zemalja u kojima je osnovica poreza na imovinu tržišna vrednost, prisutna su rešenja i da se ograničava (npr. u Turskoj)³⁰

kada odluke o stopama nisu donete blagovremeno, a ne posledica neadekvatnog tumačenja odredaba ZPI. Ako je to bio razlog, za ovakvim postupanjem nije bilo potrebe jer su i te neblagovremeno donete odluke bile na snazi na dan 15. decembra narednih poreskih godina.

²⁷ Odluka o utvrđivanju stopa poreza na imovinu, Službeni list Grada Novog Sada, br. 65/13.

²⁸ Vid. Anila Gjika, „Property Tax in Albania“, Land Tenure Journal 2/2015, 193

²⁹ Vid. 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.

i Crnoj Gori³¹) i da se ne ograničava (npr. u Severnoj Makedoniji)³² maksimalna stopa amortizacije. U ovom kontekstu interesantno je spomenuti i rešenje u Severnoj Makedoniji u kojoj je stopa amortizacije na objekat do deset godina starosti 0%, dok se na objekte preko deset godina starosti priznaje stopa amortizacije u visini od 0,5%, i to ne na tržišnu ili normativnu vrednost, nego na građevinsku vrednost.³³ To je u potpunosti u skladu sa troškovnim metodom određivanja tržišne vrednosti objekta, do koje se dolazi kada se od troškova izgradnje oduzmu rashodi na ime amortizacije.³⁴ Države koje su se opredelile za sintetičko oporezivanje dohotka (npr. Australija) mogu sebi dozvoliti i rešenje da se rashodi na ime amortizacije nepokretnosti priznaju kao poreska olakšica na terenu poreza na dohodak fizičkih lica.³⁵

6. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Porez na imovinu kao lokalni porez igra sve značajniju ulogu u kontekstu fiskalne decentralizacije. Toga je bio svestan i srpski zakonodavac, pa je poslednjih godina pristupio unapređenju rešenja u ovoj oblasti u cilju povećanja njegove izdašnosti. Međutim, ne možemo se oteti utisku da je kod poreza na imovinu prisutna izvesna „bolećivost“ kreatora poreske politike, prvenstveno, prema poreskim obveznicima fizičkim licima, koji predstavljaju značajno biračko telo, pa se i reforme sprovode postepeno. Otuda kod ovog poreza prevagu često odnose socijalno-politički ciljevi, u odnosu na fiskalni cilj. Stanje u Srbiji u tom pogledu ne predstavlja izuzetak.

Srpski zakonodavac je i u pogledu stopa amortizacije nepokretnosti obveznika koji ne vodi poslovne knjige relativno često vršio izmene zakonskog teksta, tragajući za rešenjem koje bi bilo optimalno i za poresku vlast i za poreske obveznike. Intervenciju u ovoj oblasti vršio je i Ustavni sud, koji je stavio van snage odredbu čl. 5 st. 4 ZPI.

³¹ Vid. čl. 5 Zakona o porezu na nepokretnosti, Službeni list Republike Crne Gore, br. 65/01, 75/10, 9/15; čl. 2, 3, 10 i 12 Uredbe o bližim kriterijumima i metodologiji za određivanje tržišne vrijednosti nepokretnosti, Službeni list Republike Črne Gore, br. 36/11, 66/15.

³² Vid. čl. 5, st. 4 Zakon za danocite na imot, Službeni Vesnik na Republika Makedonija, br. 61/04, 92/07, 102/08, 35/11, 53/11 i 84/12, 154/15, 192/15, 23/16; čl. 5, st. 3 Metodologijata za procenu na pazarnata vrednost na nedvižen imot, Službeni Vesnik na Republika Makedonija, br. 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 Vid. Real Estate News, <https://www.realestate.com.au/advice/property-depreciation-101/>, 26. mart 2019. godine.

Kako bi se kritički analizirala ova odluka Ustavnog suda i kako bi se razumeo institut amortizacije, treba imati u vidu šиру sliku, odnosno, preciznije, treba imati u vidu pravila za utvrđivanje poreske osnovice nepokretnosti obveznika koji ne vode poslovne knjige. U ovom kontekstu važno je naglasiti da su svi subjekti koji su se izjašnjavali o saglasnosti odredaba o amortizaciji sa Ustavom Srbije pogrešno poimali amortizaciju kao poresku pogodnost. Dakle, generalni utisak jeste da oni nisu najbolje razumeli institut amortizacije u kontekstu oporezivanja imovine.

Naime, jedna od komponenti na osnovu koje se određuje vrednost – osnovica poreza na imovinu za građevinske objekte obveznika koji ne vode poslovne knjige, jeste prosečna cena kvadratnog metra date vrste nepokretnosti u zoni u kojoj se nepokretnost nalazi. Po prirodi stvari, ta prosečna cena je formirana i na osnovu cene „starijih“ građevinskih objekata, tako da je starost objekta već uvažena prilikom utvrđivanja poreske osnovice. Upravo zbog toga, srpski zakonodavac je prвobитно predviđao da jedinice lokalne samouprave mogu (ali ne moraju) dodatno umanjiti vrednost nepokretnosti za amortizaciju ukoliko smatraju da prosečna cena kvadratnog metra odgovarajuće kategorije građevinskog objekta odstupa od prosečne cene starijih građevinskih objekata. Takvo rešenje je potpuno opravdano, jer su one, poznavajući stanje na lokalnom tržištu nekretnina, u najboljoj poziciji da to ocene. Dakle, upravo ta sloboda izbora treba da omogući uvažavanje specifičnosti na lokalnom tržištu nekretnina. Samim tim, ako umanjenje poreske osnovice za amortizaciju ne predstavlja obavezu za jedinice lokalne samouprave, u slučaju nedonošenja odluke o visini stope amortizacije, ne radi se o samovoljnom propuštanju nadležnih organa jedinice lokalne samouprave da odluče o pravu poreskih obveznika, niti o kršenju načela zabrane diskriminacije, jer se vrednost objekata na teritoriji jedne jedinice lokalne samouprave svih obveznika koji ne vode poslovne knjige utvrđuje na jednak način, bez obzira na to da li je odluka o visini stope amortizacije doneta ili nije.

Osim toga, odredbe o stopama amortizacije treba sagledati i u odnosu na zakonska rešenja posvećena stopama poreza na imovinu, tj. treba imati u vidu da u okvirima zakonskih limita jedinice lokalne samouprave mogu samostalno da utvrde njihovu visinu. U tom smislu, mogućnost samostalnog određivanja stopa amortizacije predstavlja način na koji jedinice lokalne samouprave mogu da utiču na visinu efektivnog poreskog opterećenja, što je u skladu sa tendencijom jačanja fiskalne decentralizacije. Kada bi se rezon kojim se rukovodio Ustavni sud u predmetu Iuz -155/2014 primenio i na zakonska rešenja posvećena stopama poreza na imovinu, i odredbu čl. 11, st. 2 ZPI bi trebalo proglašiti neustavnom, jer i ona „kažnjava“ obveznike poreza na imovinu „neazurnih“ jedinica lokalne samo-

uprave, zbog propisivanja pravila da će se maksimalne zakonske stope primeniti u slučaju da ih lokalne vlasti ne odrede.

Vezano za odluku Ustavnog suda, postavlja se pitanje da li je forma važnija od suštine, tj. da li je samo važno izvršiti zakonsku obavezu, pa i propisivanjem stope amortizacije od 0,0001% ili je važno uvažiti specifičnosti svake jedinice lokalne samouprave, posebno specifičnosti na lokalnom tržištu nekretnina. Pošto je spomenuta odluka Ustavnog suda objavljena tek 2018. godine, ostaje da vidimo da li će se jedinice lokalne samouprave u narednim poreskim godinama pridržavati slova zakona, tj. da li će doneti odluku o stopama amortizacije i ko će intervenisati u slučaju nepridržavanja, tim više jer je evidentno da u sferi oporezivanja imovine nepoštovanje zakonskih odredbi nije tako retka pojava.

Istraživanje je pokazalo da procentualno mali broj jedinica lokalne samouprave iz reprezentativnog uzorka (7,5%) nije doneo odluku o stopama amortizacije. U pitanju su male i nerazvijene jedinice lokalne samouprave, u kojima verovatno prosečna cena svih (i starih i novih) građevinskih objekata ne odstupa od prosečne cene novih objekata, pa da se zbog toga smatralo da osnovicu starijih objekata ne treba umanjivati za amortizaciju. Kada su tržišta nepokretnosti manja, lakše je izvući takav zaključak. U prilog takvom rezonovanju govori i to da male i nerazvijene jedinice lokalne samouprave, imajući u vidu socijalno-političke ciljeve, nemaju interes da izlože dodatnom poreskom opterećenju vlasnike starijih objekata, odnosno one nemaju interes da kod ove kategorije obveznika ne ostvarare princip oporezivanja u skladu sa ekonomskom snagom. Dakle, nedonošenje odluke o stopama amortizacije verovatno je odražavalo stanje na tržištu nekretnina. Takođe, istraživanje je pokazalo da je najveći broj jedinica lokalne samouprave iz reprezentativnog uzorka (23 od ukupno 40) propisao maksimalno dopuštenu stopu amortizacije i da suštinski povodom toga nema većih razlika između „razvijenih“ i „nerazvijenih“ lokalnih vlasti (od 23 jedinice lokalne samouprave sa maksimalnom stopom amortizacije, njih 12 spada u kategoriju „nerazvijenih“, a 11 u kategoriju „razvijenih“). To znači da polazna hipoteza od koje se pošlo u ovom radu nije potvrđena.

LITERATURA I IZVORI

- Altiparmakov Nikola, „Poreska pravičnost glavnih poreskih oblika u Srbiji“, *Kvartalni monitor* 24/2011.
- Arsić Miloško, Randelović Saša, Bućić Aleksandar, Vasiljević Dušan, *Reforme poreza na imovinu u Srbiji: rezultati i perspektive*, Fondacija za razvoj ekonomskih nauka, Beograd 2012.
- Gjika 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.
- Popović Dejan, *Poresko pravo*, Pravni fakultet u Beogradu, Beograd 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.
- Cvjetković Cvjetana, *Porez na imovinu u statici*, doktorska disertacija, Pravni fakultet u Beogradu, Beograd 2015.
- Cvjetković Ivetić Cvjetana, „Stope poreza na imovinu u Republici Srbiji“, *Pravni život* 10/2018.
- Youngman Joan, *Legal Issues in Property Valuation and Taxation*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2006.
- Ustav Republike Srbije, *Službeni glasnik RS*, br. 98/06.
- Zakon o porezima na imovinu, *Službeni glasnik RS*, br. 26/01, *Službeni list SRJ*, br. 42/02 – odluka SUS i *Službeni glasnik RS*, br. 80/2002, 80/2002 – dr. zakon, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – odluka US, 47/13 i 68/14 – dr. zakon, 95/2018 i 99/18 – odluka US.
- Zakon o planiranju i izgradnji, *Službeni glasnik RS*, br. 72/09, 81/09 – ispr., 64/10 – odluka US, 24/11, 121/12, 42/13 – odluka US, 50/13 – odluka US i 98/13 – odluka US, 132/14, 145/14, 83/18, 31/19 i 37/19 – dr. zakon.
- Zakon o porezu na nepokretnosti, *Službeni list Republike Crne Gore*, br. 65/01, 75/10, 9/15.
- Zakon za danocite na imot, *Služben Vesnik na Republika Makedonija*, br. 61/04, 92/07, 102/08, 35/11, 53/11 i 84/12, 154/15, 192/15, 23/16.
- Odluka o utvrđivanju stopa poreza na imovinu, *Službeni list Grada Novog Sada*, br. 65/13.
- Uredba o utvrđivanju jedinstvene liste razvijenosti regionala i jedinica lokalne samouprave za 2014. godinu, *Službeni glasnik RS*, br. 104/14.
- Uredba o bližim kriterijumima i metodologiji za određivanje tržišne vrijednosti nepokretnosti, *Službeni list Republike Crne Gore*, br. 36/11, 66/15.
- Metodologijata za procena na pazarnata vrednost na nedvižen imot, *Služben Vesnik na Republika Makedonija*, br. 54/12, 17/13, 21/13, 142/14.
- Odluka Ustavnog suda Srbije br. Iuz -155/2014, *Službeni glasnik RS*, br. 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. Iuz -155/2014.*

Datum prijema rada: 11.10.2019.