

Република Србија

УСТАВНИ СУД

Број: IУз-155/2014

\_\_\_\_\_\_\_ 2018. године

Б е о г р а д

Уставни суд у саставу: председник Весна Илић Прелић и судије Татјана Бабић, Братислав Ђокић, др Горан П. Илић, др Драгана Коларић, др Тамаш Корхец (Korhecz Tamás), др Милан Марковић, Мирослав Николић, Милан Станић, мр Томислав Стојковић, Сабахудин Тахировић, др Јован Ћирић, др Милан Шкулић и др Тијана Шурлан, на основу члана 167. став 1. тачка 1. Устава Републике Србије, на седници одржаној 8. новембра 2018. године, донео је

О Д Л У К У

1. Утврђује се да одредба члана 5. став 4. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 54/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 и 47/13) није у сагласности са Уставом.

2. Одбија се захтев за утврђивање неуставности одредбе члана 5. став 3. Закона из тачке 1, под условом да се тумачи на начин који је наведен у делу III образложења ове одлуке.

О б р а з л о ж е њ е

I

Уставни суд је, поводом поднете иницијативе, на седници одржаној 16. марта 2017. године, донео Решење о покретању поступка за утврђивање неуставности одредаба члана 5. ст. 3. и 4. Закона наведеног у тачки 1. изреке, на основу одредбе члана 53. став 1. Закона о Уставном суду („Службени гласник РС“, бр. 109/07, 99/11, 18/13 – Одлука УС, 40/15 – др. закон и 103/15) и доставио га је Народној скупштини, ради давања одговора.

Уставни суд је, доносећи наведено Решење, оценио да се основано може поставити као уставноправно спорно питање да ли се оспореним нормирањем из члана 5. став 4. Закона о порезима на имовину повређује уставно начело једнакости грађана пред законом из члана 21. Устава, будући да из оспорене законске одредбе несумњиво произлази да право на умањење вредности непокретности код утврђивања пореза на имовину пореског обвезника који не води пословне књиге, а по основу амортизације, остварују само она лица, односно порески обвезници чији органи локалне самоуправе буду ефикасно и ажурно поступали у смислу доношења и објављивања у складу са законом одлуке о висини стопе амортизације, док се другим пореским обвезницима код утврђивања пореза на имовину не врши умањење вредности непокретности за амортизацију уколико им надлежни орган јединице локалне самоуправе својим актом не утврди висину стопе амортизације, или је утврди али не објави у складу са законом.

Уставни суд је констатовао да је одредба става 3. оспореног члана 5. Закона у правној и логичкој вези са оспореном одредбом става 4. истог члана, те је стога поступак оцене уставности покренуо и у односу на одредбу става 3. члана 5. Закона из тачке 1. изреке.

Народна скупштина је доставила одговор Уставном суду 3. октобра 2017. године, у коме се истиче да је неосновано правно схватање да су одредбе члана 5. ст. 3. и 4. Закона о порезима на имовину у несагласности са чланом 21. Устава. Давалац одговора наводи да оспорене одредбе наведеног закона прописују могућност (али не и обавезу) да јединице локалне самоуправе за непокретности на њиховој територији умање вредност непокретности по основу амортизације, при чему је ова могућност за све непокретности ограничена до Законом прописаног процента који је лимитиран до 1% годишње и до 40% укупно. Даље се истиче да је реч о специфичном мерилу за чије је доношење правни основ садржан и у члану 2. Закона о финансирању локалне самоуправе. То значи да, по мишљењу даваоца одговора, овде није реч о Законом прописаном праву обвезника пореза на имовину на умањење пореске основице за непокретности по основу амортизације о коме би надлежни орган у сваком конкретном случају одлучивао, већ се ради о могућности да се на основу Законом датог овлашћења и у складу са мерилима прописаним Законом, општим актом јединице локалне самоуправе за непокретности на њеној територији обвезницима додатно умањи пореска основица, тј. порез који су обвезници дужни да плате. Такође, истиче се да је Законом прописана могућност умањења пореза по наведеном основу израз одговарајуће пореске политике и фискалне децентрализације, имајући у виду да порез на имовину припада јединици локалне самоуправе на чијој територији је остварен. Из тог разлога, недоношење одлуке о висини стопе амортизације не значи самовољно пропуштање надлежних органа јединице локалне самоуправе да одлуче о праву пореских обвезника, јер им оно и није Законом установљено. У одговору се наводи да одредбе члана 5. ст. 3. и 4. Закона не садрже повреду начела једнакости свих пред законом и забране дискриминације из члана 21. Устава, јер се вредност објеката на територији исте јединице локалне самоуправе свих обвезника који не воде пословне књиге утврђује на једнак начин, било да је одлука о висини стопе амортизације донета или није донета. Другим речима, то значи да уколико јединица локалне самоуправе донесе одлуку о висини стопе амортизације, она ће се примењивати по истој стопи на све објекте обвезника који не воде пословне књиге на њеној територији, а уколико не искористи Законом предвиђену могућност онда се ни једном обвезнику неће умањивати пореска основица по основу амортизације. Полазећи од тога да је пореска основица један од основних елемената пореског система и да је могућност њеног умањења део система пореских погодности које имају за циљ остваривање одређених економско-социјалних циљева пореске политике, давалац одговора указује да је остваривање Законом прописане могућности умањења пореске основице за амортизацију објеката у границама прописаним Законом у функцији спровођења одређене пореске политике.

II

У спроведеном поступку, Уставни суд је утврдио следеће:

Одредбом члана 5. став 4. Закона о порезима на имовину, која је унета у интегрални текст Закона чланом 3. Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, број 47/13), прописано је да ако скупштина јединице локалне самоуправе не утврди висину стопе амортизације, или је не утврди у складу са овим законом, или је утврди, а не објави у складу са ставом 3. овог члана, код утврђивања пореза на имовину вредност непокретности из става 1. овог члана не умањује се за амортизацију. Осталим одредбама члана 5. Закона о порезима на имовину прописано је: да је основица пореза на имовину за непокретност пореског обвезника који не води пословне књиге – вредност непокретности утврђена у складу са овим законом (став 1.); да вредност непокретности из става 1. овог члана утврђује орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, наплату и контролу изворних прихода јединице локалне самоуправе (став 2.); да се вредност непокретности из става 1. овог члана, 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, а на основу одлуке скупштине јединице локалне самоуправе о висини стопе амортизације која важи на дан 15. децембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину и која је објављена у складу са овим законом (став 3.).

Релевантним одредбама Устава Републике Србије утврђено је: да су пред Уставом и законом сви једнаки, да свако има право на једнаку законску заштиту, без дискриминације и да је забрањена свака дискриминација, непосредна или посредна, по било ком основу, а нарочито по основу расе, пола, националне припадности, друштвеног порекла, рођења, вероисповести, политичког или другог уверења, имовног стања, културе, језика, старости и психичког или физичког инвалидитета, као и да се не сматрају дискриминацијом посебне мере које Република Србија може увести ради постизања пуне равноправности лица или групе лица која су суштински у неједнаком положају са осталим грађанима (члан 21.); да Република Србија уређује и обезбеђује, поред осталог, порески систем (члан 97. тачка 6.).

Ради целовитијег сагледавања спорног уставноправног питања у овом предмету, Уставни суд је имао у виду и одредбу члана 2. тачка 1. Закона о финансирању локалне самоуправе („Службени гласник РС“, бр. 62/06, 47/11, 93/12, 83/16 и 104/16), којом су изворни приходи дефинисани као приходи чију стопу, односно начин и мерила за утврђивање висине износа, утврђује јединица локалне самоуправе, при чему се законом може ограничити висина пореске стопе, односно утврдити највиши и најнижи износ накнаде, односно таксе. Исто тако, одредбом члана 6. тачка 1) овог закона прописано је да јединици локалне самоуправе припадају изворни приходи остварени на њеној територији међу којима је и порез на имовину, осим пореза на пренос апсолутних права и пореза на наслеђе и поклон, док је одредбом члана 7. став 1. прописано да стопе изворних прихода, као и начин и мерила за одређивање висине локалних такси и накнада утврђује скупштина јединице локалне самоуправе својом одлуком, у складу са законом.

III

Полазећи од наведеног, Уставни суд је утврдио да један од изворних прихода јединица локалне самоуправе, сагласно Закону о финансирању локалне самоуправе, јесте и порез на имовину у погледу кога је скупштина јединице локалне самоуправе овлашћена да утврди висину стопе овог пореза, али то може чинити само до висине највише стопе прописане законом којим се уређују порези на имовину.

Законом о порезима на имовину уређена су питања која се, поред осталог, односе и на порез на имовину и којим су за ову врсту пореза прописана решења која се односе на предмет опорезивања, пореске обвезнике, пореску основицу, настанак пореске обавезе, пореске стопе, пореска ослобођења и порески кредит, као и питања која се односе на утврђивање и наплату овог пореза. У погледу прописивања пореске основице, законодавац је предвидео посебна решења за утврђивање пореске основице за пореске обвезнике који воде, односно не воде пословне књиге. Тако је за пореске обвезнике који не воде пословне књиге, одредбом члана 5. став 1. Закона предвиђено да је основица пореза на имовину за непокретности ових пореских обвезника вредност непокретности која се утврђује у складу са овим законом, као и да вредност непокретности, одређене сагласно овом закону, утврђује орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, наплату и контролу изворних прихода јединице локалне самоуправе (члан 5. став 2. Закона). Оспореном одредбом члана 5. став 3. Закона је предвиђено да се приликом утврђивања вредности непокретности, осим за земљишта која су изузета овом законском одредбом, вредност непокретности 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. Наведено умањење се врши на основу одлуке скупштине јединице локалне самоуправе о висини стопе амортизације која важи на дан 15. децембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину и која мора бити објављена у складу са овим законом.

Из наведеног следи да је законодавац, поред обавезних елемената за утврђивање вредности непокретности, прописаних чланом 6. овог закона, предвидео и један посебан елемент за умањење вредности непокретности, а то је институт амортизације који произлази из тога да је за вредност сваке непокретности, осим земљишта, од утицаја како време изградње, тако и време коришћења предметне непокретности, јер протеком времена и услед коришћења, вредност непокретности се, по правилу, смањује. Како је институт амортизације објективна чињеница која је од значаја за утврђивање вредности непокретности, то су Законом о порезима на имовину предвиђена и одређена ограничења за јединице локалне самоуправе којих се морају придржавати приликом утврђивања висине стопе амортизације за непокретности на својој територији. Законом је најпре прописан лимит за утврђивање стопе амортизације, и то тако што је предвиђено да на годишњем нивоу стопа амортизације може бити до 1% применом пропорционалне методе, а највише до 40%, тако да се свака јединица локалне самоуправе, приликом утврђивања стопе амортизације, једино може кретати у оквирима Законом утврђеног лимита. Други параметар прописан Законом за утврђивање стопе амортизације односи се на временски период за који се она обрачунава, и то почев од истека сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција објекта. Имајући у виду да Законом није утврђена стопа амортизације, већ су само предвиђени одређени параметри за њено израчунавање, јединица локалне самоуправе је овлашћена да самостално утврди стопу амортизације за умањење вредности непокретности на својој територији, крећући се у оквирима задатих услова, тако да се ове стопе разликују од једне до друге јединице локалне самоуправе. Одлуку о стопи амортизације доноси скупштина јединице локалне самоуправе, она се мора објавити у складу са законом и стопа амортизације важи на дан 15. децембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину.

С обзиром на то да институт амортизације представља објективну чињеницу која је од значаја за утврђивање вредности непокретности, Уставни суд је стао на становиште да се одредба става 3. члана 5. Закона о порезима на имовину која предвиђа да се вредност непокретности из става 1. овог члана, осим земљишта, може умањити за амортизацију, не може тумачити као овлашћење јединице локалне самоуправе да донесе или не донесе одлуку о висини стопе амортизације. Ово из разлога што наведена објективна околност неспорно утиче на вредност сваке непокретности, без обзира на то на територији које јединице локалне самоуправе се непокретност налази. Према томе, умањење вредности непокретности по основу амортизације није могућност јединице локалне самоуправе, већ, према ставу Уставног суда, представља законско право пореског обвезника. У том смислу, Законом предвиђена могућност може се односити само на овлашћење јединице локалне самоуправе да, крећући се у Законом прописаним оквирима, самостално одреди висину стопе амортизације. Другим речима, једино самостално одређивање висине стопе амортизације може бити израз одговарајуће пореске политике и фискалне децентрализације. Уставни суд наглашава да домашај амортизације као вида пореске погодности може бити различит у различитим јединицама локалне самоуправе, што се изражава кроз висину стопе амортизације коју јединица локалне самоуправе одређује својим актом, али се ова пореска погодност не може ускратити, будући да је, као што је речено, амортизација објективна околност која утиче на вредност сваког објекта (непокретности) ма где се он налазио, те су, стога, сви порески обвезници који не воде пословне књиге у истој чињеничној и правној ситуацији. Супротно тумачење одредбе става 3. члана 5. Закона било би у супротности са уставним начелом једнакости свих пред законом из члана 21. став 1. Устава.

На основу изложеног, Уставни суд је утврдио да одредба члана 5. став 3. Закона о порезима на имовину не може имати значење да до умањења пореза за амортизацију не мора уопште доћи, већ да стопа амортизације чију висину својом одлуком одређује јединица локалне самоуправе може бити предвиђена на начин и у распону који је овом одредбом Закона прописан. Уставни суд је оценио да уколико се оспорена одредба члана 5. став 3. Закона о порезима на имовину тумачи сагласно становишту Уставног суда, захтев за утврђивање неуставности ове одредбе није основан, па је, сагласно одредби члана 53. став 4. Закона о Уставном суду, одлучио да га одбије, као у тачки 2. изреке.

IV

Полазећи од заузетог става Уставног суда у погледу уставности одредбе члана 5. став 3. Закона о порезима на имовину, Уставни суд је оценио да остваривање Законом предвиђеног умањења пореза на имовину, смањивањем пореске основице за износ амортизације, на начин и у границама прописаним Законом, не може зависити од ефикасности поступања, односно предузимања или непредузимања одређених радњи од стране надлежног органа конкретне јединице локалне самоуправе, будући да институт амортизације подразумева смањење вредности ствари због протека времена (тј. старости), односно употребе или других објективних разлога. Из ових разлога, Суд је оценио да неузимање у обзир амортизације као основа за умањење пореске основице, било да се ради о томе да надлежни органи конкретне јединице локалне самоуправе нису благовремено донели одлуку о стопи амортизације, или је уопште нису донели, или су је донели на начин који није у складу са законом, или је нису објавили, може имати за последицу довођење у различити порески положај обвезника пореза на имовину, код утврђивања овог пореза на вредност непокретности, тако да се једним пореским обвезницима врши пореско умањење за амортизацију, док се другим пореским обвезницима то умањење не врши. Наиме, полазећи од уставног овлашћења законодавца из члана 97. тачка 6. Устава да уређује порески систем у свим његовим елементима, Уставни суд констатује да законодавац има обавезу да порески систем уреди на начин да он буде једнак за све грађане који се налазе у истој порескоправној ситуацији, односно да не може да прави разлику међу пореским обвезницима у том смислу што ће некима да умањује порез на имовину за амортизацију, док ће другима да то онемогућава због пропуста скупштине јединице локалне самоуправе. Такође, разматрајући оспорено нормирање из члана 5. став 4. Закона о порезима на имовину, Уставни суд оцењује да се, и поред тога што порез на имовину представља изворни приход јединице локалне самоуправе, овде не могу поставити питања специфичности јединице локалне самоуправе у смислу у коме се та питања постављају код уређивања области које су у изворној надлежности јединица локалне самоуправе, када те специфичности долазе до изражаја управо у слободи различитог уређивања појединих питања у зависности од потреба, са једне стране, грађана који ту живе и раде, а са друге стране, могућности саме јединице локалне самоуправе. Са овог становишта, Суд понавља да је Законом предвиђени распон пореског умањења по основу амортизације по различитој стопи (до 1% годишње, а највише до 40%) управо основ за разликовање који је утемељен на посебностима јединица локалне самоуправе, као што је и утврђивање пореске основице код пореза на имовину утемељено на вредности конкретне непокретности на територији на којој се та непокретност налази. Стога, Уставни суд налази да за оспорено законско решење из члана 5. став 4. Закона о порезима на имовину нема објективног и разумног, нити легалног и легитимног оправдања, јер се оспореном одредбом не обезбеђује једнакост пред законом свих пореских обвезника који се налазе у истој чињеничној и правној ситуацији.

С обзиром на наведено, Уставни суд је утврдио да одредба члана 5. став 4. Закона о порезима на имовину није у сагласности са начелом једнакости свих пред законом из члана 21. став 1. Устава, па је одлучио као у тачки 1. изреке.

V

Сагласно свему изложеном, Уставни суд је, на основу одредаба члана 42а став 1. тачка 2) и члана 45. тач. 1) и 15) Закона о Уставном суду, донео Одлуку као у изреци.

На основу члана 168. став 3. Устава, одредба члана 5. став 4. Закона о порезима на имовину, наведеног у тачки 1. изреке, престаје да важи даном објављивања Одлуке Уставног суда у „Службеном гласнику Републике Србије“.

ПРЕДСЕДНИК

УСТАВНОГ СУДА

Весна Илић Прелић

РК