

POSLEDICE NEUSAGLAŠENOSTI MIŠLJENJA ORGANA UPRAVE I STAVOVA UPRAVNOG SUDA

UDK: 336.1/.5+657

Pregledni rad

Rezime

Porezi na imovinu su vrsta javnih prihoda koji po svojoj izdašnosti predstavljaju značajan prihod budžeta. Kad je reč o ovoj vrsti poreza, neophodno je postojanje nepokretnosti na koju se direktno odnose, pri čemu se ne vodi računa o ličnosti i ekonomskoj snazi lica kome se poreska obaveza utvrđuje, pa stoga spadaju u realne poreze.

U razvijenijim zemljama porezi na imovinu su značajan javni prihod i njihovo učešće u ukupnim javnim prihodima je veće nego u nerazvijenim zemljama u kojima kao najznačajniji izvor prihoda budžeta spadaju porezi na potrošnju. Tako u Velikoj Britaniji, Luksemburgu, Kanadi i Francuskoj ova vrsta poreza učestvuje sa preko 8% u ukupnim javnim prihodima.

Ključne reči: pravno regulisanje popisa, javni sektor.

Uvod

Porezi na imovinu mogu se posmatrati kao porezi čiji je predmet oporezivanja imovina u statici, pri čemu manifestuju ekonomsku snagu, i kao porezi čiji je predmet oporezivanja imovina u

² Redovni profesor Instituta primenjenih nauka u Beogradu, R. Srbija, e-mail: ilija.galjak@yahoo.com

dinamici, pri čemu se oporezuje prenos imovine i imovinskih prava kojima se stiže ekonomska snaga za oporezivanje.

Porezi na imovinu u statici predstavljaju siguran prihod budžeta koji se lako i sa velikom pouzdanošću mogu planirati, s obzirom na to da je redovan porez koji se plaća periodično sve dok oporezovana nepokretnost postoji.

Porezi na imovinu, na način kako su uređeni važećim Zakonom o porezima na imovinu, uvedeni su u poreski sistem Republike Zakonom o porezima na imovinu („Službeni glasnik RS", br. 76/91), koji se primenjuje od 1. januara 1992. godine, uz napomenu da je samo porez na imovinu nov poreski oblik, a da su porez na prenos apsolutnih prava i porez na nasleđe i poklon postojali i pre donošenja tog zakona. U međuvremenu je Zakon o porezima na imovinu doživio više izmena („Službeni glasnik RS", br. 80/2002 ... 99/2018 – odluka US).

Kad je reč o porezima na imovinu, poreski objekt (predmet) predstavlja imovina.

Porezi na imovinu spadaju u realne (objektne) poreze i oni pogađaju imovinu ne vodeći pri tom računa o ličnosti i ekonomskoj snazi samog poreskog obveznika.

Da bi se delimično ublažilo navedeno svojstvo poreza na imovinu, u njihov sistem se uvode određeni elementi koji uvažavaju pojedina personalna (lična) svojstva poreskog obveznika. Primer za to je član 12. Zakona o porezima na imovinu kojim je propisano poresko oslobođanje: za poljoprivredno i šumsko zemljište koje se ponovo privodi nameni, za zemljište za površinu pod objektom na koji se plaća porez, kao i kada ukupna osnovica za sve

nepokretnosti na teritoriji jedne jedinice lokalne samouprave ne prelazi iznos od 400.000,00 dinara.

Takođe, primer je i član 13. Zakona o porezima na imovinu kojim su propisana poreska umanjena utvrđenog poreza (poreski kredit).

U okviru procesa fiskalne decentralizacije Zakonom o finansiranju lokalne samouprave porez na imovinu je svrstan u izvorne prihode jedinice lokalne samouprave, a to znači da stopu ovog poreza, u skladu sa zakonom, utvrđuje skupština jedinice lokalne samouprave.

1. Reforma poreskog sistema Republike Srbije

Harmonizacija poreza na imovinu kao neposrednog poreza u Evropskoj uniji je mnogo slabija nego kod posrednih poreza. Države članice moraju da sprovedu promene koje su neophodne da bi se postigao cilj koji se želi ostvariti, pri čemu imaju relativnu slobodu u pogledu izbora oblika i metoda implementacije propisa. U Republici Srbiji od 1. januara 2007. godine porez na imovinu u statici utvrđuju, kontrolišu i naplaćuju jedinice lokalne samouprave, s obzirom na to da porez na imovinu predstavlja izvorni prihod lokalne samouprave. Cilj decentralizacije fiskalnog sistema je sopstveno finansiranje jedinica lokalne samouprave, čime se obezbeđuje njihova veća finansijska samostalnost. Fiskalnom decentralizacijom podstiče se poreska konkurencija među jedinicama lokalne samouprave, koja uspešnijima u tržišnoj utakmici obezbeđuje veće prihode na osnovu kojih mogu da planiraju i finansiraju obavljanje poslova iz njihove nadležnosti.

Fiskalnom decentralizacijom, sa druge strane, smanjuju se rashodi budžeta Republike uslovljeni transferima opštinama i gradovima. Tako je u periodu od početka ove fiskalne decentralizacije prisutno permanentno smanjenje učešća novčanog iznosa transfera opštinama i gradovima, posmatrano u odnosu na ukupne rashode i izdatke budžeta Republike.

Tabela 1. Učešće transfera opštinama i gradovima u ukupnim rashodima i izdacima budžeta Republike Srbije za period 2007–2019. Godine

Godina	Rashodi i izdaci budžeta u dinarima	Transferi opštinama i gradovima u dinarima	3/2 u %
1	2	4	4
2007.	595.517.786.100	29.760.000.000	5,00
2008.	695.959.075.793	36.138.600.000	5,19
2009.	719.854.143.000	25.681.000.000	3,57
2010.	779.722.727.052	26.681.000.000	3,42
2011.	850.091.802.519	29.265.650.000	3,44
2012.	1.033.170.244.018	33.204.288.796	3,21
2013.	1.051.752.562.000	35.298.710.000	3,36
2014.	1.121.926.097.547	33.288.066.000	2,97
2015.	1.115.731.682.000	33.307.366.000	2,98
2016.	1.119.194.196.000	33.307.366.000	2,98
2017.	1.161.983.504.000	33.307.366.000	2,87
2018.	1.206.848.355.000	33.307.366.000	2,76
2019.	1.269.091.337.000	34.211.959.000	2,70

Izvor: Zakon o budžetu Republike Srbije

Reforma poreskog (fiskalnog) sistema zahteva i reformu poreskog postupka i poreske administracije radi njihove harmonizacije sa propisima iz ove oblasti koji se primenjuju u zemljama razvijene tržišne ekonomije, članicama EU. Stoga je Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji koji je donet u sklopu poreske reforme (reforme fiskalnog sistema), reformski i predstavlja lex specialis u odnosu na Zakon o opštem upravnom postupku. Lokalna poreska administracija vodi poreski postupak administriranja izvornih lokalnih javnih prihoda po odredbama Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji.

Fiskalna decentralizacija je, takođe, reformski proces neposredno povezan sa reformom državne uprave. Fiskalna decentralizacija je promena u sistemu javnih prihoda Republike kojom se jasno i transparentno određuje pripadnost javnih prihoda različitim nivoima vlasti (centralnoj, republičkoj i lokalnoj vlasti).

Decentralizacija funkcija centralne poreske administracije, tj. Poreske uprave, predstavlja poveravanje osnovnih fiskalnih funkcija (utvrđivanje, naplata i kontrola) u delu izvornih lokalnih javnih prihoda.

2. Zakonska rešenja

Za zakonito i tačno utvrđivanje poreske obaveze po osnovu poreza na imovinu za određeni poreski period, potrebno je propisati neophodne osnovne elemente poreza, a to su:

- poreski obveznik;
- poreska osnovica;

- poreska stopa;
- poreska oslobođanja i olakšice.

Stoga su navedeni elementi i uređeni pomenutim zakonom.

Uređivanjem poresko-pravne materije zakonom doprinosi se pravnoj sigurnosti i ujedno obezbeđuje transparentnost u vođenju poreske politike. Naime, zakon je opšti pravni akt koji se objavljuje i koji stvara jednaka prava i obaveze za sve subjekte koji se nađu u istoj poresko-pravnoj situaciji, čime se postiže transparentnostu njegovoj primeni.

Porez na imovinu u Srbiji se plaća na stvarna prava na nepokretnosti na: pravo svojine, odnosno pravo svojine na zemljište i pravo korišćenja građevinskog zemljišta površine preko 10 ari, na pravo korišćenja i pravo zakupa stana za period duži od jedne godine ili na neodređeno vreme.

Zakonom o porezima na imovinu propisani su maksimalni iznosi stopa poreza na imovinu do koje se u jedinici lokalne samouprave može utvrđivati porez na imovinu, s tim što jedinice lokalne samouprave utvrđuju konkretnu visinu stope. Ovim zakonskim rešenjem onemogućeno je da, u odsustvu maksimalne poreske stope uređene zakonom, lokalna samouprava neograničeno (kroz povećanje poreske stope) povećava poreski teret obveznicima, radi obezbeđenja sredstava za svoje rashode. Saglasno ovlašćenju datom skupštini jedinice lokalne samouprave da utvrđuje stope poreza na imovinu, uređeno je da se porez na imovinu utvrđuje primenom odredaba Zakona o porezima na imovinu i odluke jedinice lokalne samouprave o stopama poreza na imovinu na čijoj teritoriji se imovina nalazi, donete u skladu sa ovim zakonom. Pravo jedinica lokalne samouprave (uređeno Zakonom o

finansiranju lokalne samouprave) da uređuju stopu poreza na imovinu do visine najviše stope poreza uređene Zakonom o porezima na imovinu ima za posledicu mogućnost različite visine ovih stopa u različitim jedinicama lokalne samouprave i različite prihode od poreza na imovinu, za svaku narednu godinu.

3. Mišljenja u poresko-upravnim stvarima

U praksi se često dešava da organ uprave prilikom utvrđivanja, kontrole i naplate poreske obaveze bude u dilemi kako da ispravno postupi i da tada zbog toga u istoj upravnoj stvari primeni mišljenje nadležnog ministarstva, uvažavajući ga kao ispravno. Takođe se u sličnoj dilemi može naći i drugostepeni organ u postupku po žalbi poreskog obveznika. Ovakvi slučajevi su naročito česti prilikom primene propisa iz poreske oblasti, odnosno prilikom utvrđivanja, kontrole i naplate javnih prihoda, kako Poreske uprave, tako i lokalne poreske administracije.

Ministarstvo finansija radi obezbeđenja pravilnog tumačenja propisa i jednoobraznog postupanja poreskih organa u poresko-upravnim stvarima, periodično publikuje Bilten službenih objašnjenja i stručnih mišljenja za primenu finansijskih propisa.

Koliko su dobri propisi zbog kojih često postoji dilema u primeni i za koje se često koriste tumačenja (da li ih je previše ili premalo, koliko su jasni, odnosno zbunjujući, u kakvoj su međusobnoj vezi – da li se dopunjuju, da li su u saglasnosti ili koliziji itd.), pitanja su koja su sama po sebi kompleksna. Međutim, evidentno je to da je, iako, pravno gledano, mišljenje nije upravni pravni akt sa obavezujućom snagom i da ga organ uprave ne mora uvažiti,

mišljenje ministarstva nadležnog za poslove finansija obavezujuće za postupanje Poreske uprave, shodno odredbi člana 11. stav 3. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, odnosno za postupanje lokalne poreske administracije, saglasno istom članu u vezi sa članom 2a. tog zakona.

Pošto mišljenje upravnog organa ne predstavlja samostalni upravni akt, ako je dato u obrazloženju rešenja, ono se može pobijati žalbom, odnosno drugim pravnim sredstvom. U praksi to funkcioniše tako što se organ uprave prilikom utvrđivanja poreske obaveze, ukoliko postoji mišljenje koje objašnjava tu poresku situaciju, u obrazloženju rešenja, pored pozivanja na odredbu zakona na osnovu koje se utvrđuje poreska obaveza, poziva i na mišljenje ministarstva nadležnog za poslove finansija koje tu zakonsku odredbu objašnjava, što, svakako, ima opravdanja, jer je racionalno pretpostaviti da ljudi koji rade u tom ministarstvu i kojima je to posao, pored toga što su stručno adekvatno kvalifikovani, poseduju i vrlo visok nivo znanja i razumevanja materije o kojoj je reč.

Opisana primena mišljenja može se posmatrati u kontekstu utvrđivanja poreza na nepokretnosti, i to poreza na zemljište, odnosno na pravo svojine na zemljište površine preko 10 ari i pravo korišćenja građevinskog zemljišta površine preko 10 ari i poreza na pravo svojine, pravo zakupa, odnosno korišćenja stana ili kuće za stanovanje, konstituisano u korist fizičkog lica.

Shodno odredbi člana 2. stav 1. tač. 1. i 3. Zakona o porezima na imovinu, porez na imovinu se plaća na nepokretnosti koje se nalaze na teritoriji Republike Srbije, i to na: pravo svojine na zemljište površine preko 10 ari i pravo korišćenja građevinskog

zemljišta površine preko 10 ari. U skladu sa navedenom odredbom dato je više mišljenja ministarstva nadležnog za poslove finansija, kojima se objašnjava da Zakonom o porezima na imovinu nije propisano da se pri oporezivanju zemljišta iz predmeta oporezivanja izuzima površina zemljišta od 10 ari, odnosno da je pri oporezivanju zemljišta preko 10 ari predmet oporezivanja ukupna površina tog zemljišta. Kada je predmet oporezivanja porezom na imovinu pravo na površinu preko 10 ari, reč je o površini zemljišta koje predstavlja fizičku celinu nezavisno od broja poreskih obveznika zemljišta koje je predmet oporezivanja (predmet oporezivanja opredeljuje površina zemljišta preko 10 ari a ne broj poreskih obveznika za to zemljište). Naime, ako se na određenoj katastarskoj opštini nalazi katastarska parcela površine 12 ari i da dva vlasnika imaju svaki po šest ari, poreska obaveza se, shodno navedenim mišljenjima, se utvrđuje svakom od poreskih obveznika za površinu od šest ari, tako da je obaveza u ukupnom iznosu kao na površinu od 12 ari, koliko iznosi konkretna parcela. Pojedine stranke u postupku utvrđivanja poreza na imovinu (poreski obveznici), suprotno navedenim mišljenjima, ovu zakonsku odredbu tumače kao postojanje poreske obaveze za površinu zemljišta od dva ara, odnosno kao razliku površine konkretne katastarske parcele od 12 ari i površine od 10 ari.

Nesumljivo je da je primenjeno rešenje, uz pozivanje na mišljenje ministarstva, povoljnije po budžet jedinice lokalne samouprave.

Međutim, poreski obveznik kao stranka u postupku, radi zaštite svojih interesa, ima pravo na žalbu. Drugostepeni organ u ovim predmetima je Ministarstvo finansija – Sektor za drugostepeni

poreski i carinski postupak. S obzirom na to da je pomenuta mišljenja dalo isto ministarstvo koje rešava i u postupku po žalbi, ishod se lako može predvideti.

Naime, poreskom obvezniku ostaje kao mogućnost za zaštitu ugroženog prava da primeni vanredni pravni lek, odnosno da podnese tužbu upravnom sudu na konačni pravni akt u poresko-upravnom postupku donetom u drugostepenom postupku.

Ali to traje, troškovi se gomilaju, neracionalno je, neisplativo i neizvesno.

4. Stav upravnog suda o oporezivanju zemljišta

Primedbe ukazane u presudama upravnog suda, kojima se poništava drugostepeni pravni akt, saglasno odredbi člana 69. stav 2. Zakona u upravnim sporovima, tuženi organ je obavezan da otkloni. U slučaju utvrđivanja poreza na zemljište primedbe se odnose na način utvrđivanja oporezive površine. Naime, upravni sud je stao na stanovište da ukoliko površina zemljišta na koju fizičko lice polaže neko od pomenutih prava iznosi manje od 10 ari, bez obzira na površinu katastarske parcele, ne postoji obaveza utvrđivanja poreza na imovinu. Konkretno, u korišćenom primeru katastarske parcele od 12 ari gde postoje dva vlasnika sa udelom od po šest ari, nisu ispunjeni uslovi za oporezivanje. Ovakav stav upravnog suda je u suprotnosti sa iskazanim mišljenjima ministarstva nadležnog za poslove finansija.

Takođe, u presudama se mogu naći različita postupanja za isto činjenično stanje. Tako se u postupcima utvrđivanja poreza na imovinu na neko od konstituisanih prava na stan ili kuću za stanovanje, u korist fizičkog lica, pojavljuje kao sporna

odredba odluke skupština jedinica lokalne samouprave o visini stope poreza na imovinu za godinu u kojoj se porez utvrđuje u odnosu na prethodnu godinu. U stvari, situacija se odnosi na nepokretnost obveznika koji ne vodi poslovne knjige, pri čemu za odgovarajuću površinu iste nepokretnosti porez može biti utvrđen u iznosu koji je do 80% uvećan u odnosu na pripadajuću poresku obavezu tog obveznika za prethodnu godinu.

Prvostepeni i drugostepeni organ upravni organ ovu odluku tumače u smislu da se poreska obaveza kada prema ostalim kriterijumima treba da bude utvrđena u iznosu većem od 80% u odnosu na utvrđenu obavezu u prethodnoj godini, motra ograničiti na maksimalno utvrđeno povećanje od 80%.

Međutim, upravni sud u nekim slučajevima takvo postupanje ceni kao suprotno zakonu, odnosno propisano maksimalno povećanje poreske obaveze konkretnog poreskog obveznika u iznosu do 80% u odnosu na prethodnu godinu posmatra kao mogućnost povećanja čak i ako su ostali kriterijumi za povećanje ispunjeni, a ne kao obavezno povećanje od 80%.

„Naime, imajući u vidu da navedenom odredbom (član 2b Odluke o visini stope poreza na imovinu za 2016. godinu – napomena autora) nije propisana obaveza, već mogućnost uvećanja poreske obaveze, upravni organi su bili dužni da obrazlože koje su to okolnosti koje su u konkretnom slučaju dovele do uvećanja poreske obaveze tužilje, odnosno da li je, u konkretnom slučaju, poresku obavezu tužilje uopšte trebalo uvećati, te ukoliko jeste da daju razloge zašto je uvećanje izvršeno u visini od 80%, a ne u nekom manjem procentu“ (iz presude upravnog suda).

Zaključak

Preciziranje pojedinih zakonskih odredaba trebalo bi da doprinese pravnoj sigurnosti, a posledično i do smanjenja administriranja (naročito u postupcima po pravnim lekovima) i u vezi s tim i troškova koji proizilaze za stranke u postupku.

To je posebno značajno kod redovnih poreza koji se kao porez na imovinu u statici utvrđuju svake godine, tako da se protivurečni stavovi organa uprave i pravosudnih organa moraju usaglasiti. U suprotnom, u narednom periodu za oporezivanje (kalendarska godina) poreska obaveza će se opet utvrđivati uz poštovanje mišljenja ministarstva, što će dovesti do žalbe i rešenja drugostepenog organa.

Takođe, u ponovnim postupcima, po nalogu upravnog suda, odnosno Ministarstva finansija, postupajući organi poštovaće mišljenja koja su obavezujuća za njihovo postupanje, a upravni sud shodno zauzetom stavu, poništavati takve odluke. Razumljivo je da su moguće greške, ali se postavlja pitanje i kako izaći iz tog začaranog kruga, ko je krivac i kome to odgovara, s obzirom na očigledno neracionalno trošenje i ljudskih i materijalnih resursa suda i organa uprave, odnosno na gubitak vremena i izlaganje troškovima poreskog obveznika.

Izlaz u takvim situacijama je izvorno tumačenje propisa, odnosno tumačenje organa koji je i doneo te propise.

Literatura

1. Afonso, A., Schuknecht, L., Tanzi, V. 2003. Public sector efficiency: An international comparison, European Central Bank working paper series np 242.

2. Afonso, A., Schuknecht, L., Tanzi, V. 2006. Public sector efficiency, Evidence for new EU member states and emerging markets, European Central Bank working paper series no 581.
3. Stiglich, J. 2008. Ekonomija javnog sektora, Ekonomski fakultet.
4. Kragulj, D. 2013. Ekonomija – Osnovi mikroekonomske i makroekonomske analize, izdanje autora, Beograd.
5. Mrdaković Cvetković, R. 2005. Privredni razvoj i priliv inostranih sredstava u zemlje u tranziciji, Beograd.
6. Sharp, W.F. Alexander, GJ. 1990. Investments, Prentice Hall, Inc, Englewood Clifs, NJ.
7. Simić, N. 2002. Monetarne i javne finansije, Megatrend Univerzitet primjenjenih nauka, Beograd.
8. Zakon o porezima na imovinu Sl. Glasnik RS br. br. 26/2001, "Sl. list SRJ", br. 42/2002 - odluka SUS i "Sl. glasnik RS", br. 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 135/2004, 61/2007, 5/2009, 101/2010, 24/2011, 78/2011, 57/2012 - odluka US, 47/2013, 68/2014 - dr. zakon, 95/2018, 99/2018 - odluka US, 86/2019, 144/2020

Prof. Zoran Vasić, Ph.D.

CONSEQUENCES OF DISAGREEMENT OF OPINION OF ADMINISTRATIVE BODIES AND POSITIONS OF ADMINISTRATIVE COURT

Review paper

Abstract

Property taxes are a type of public revenue that, in terms of generosity, represents a significant budget revenue. When it comes to this type of tax, it is necessary to have real estate to which they directly refer, without taking into account the personality and economic strength of the person to whom the tax liability is determined, and therefore fall into real taxes.

In more developed countries, property taxes are a significant public revenue and their share in total public revenues is higher than in underdeveloped countries, where consumption taxes are the most important source of budget revenue. Thus, in Great Britain, Luxembourg, Canada and France, this type of tax participates with over 8% in total public revenues.

Key words: legal regulation of the census, public sector.

Datum prijema (Date received): 03.10.2021.

Datum prihvatanja (Date accepted): 26.11.2021.