

Асистент Сузана Димић, мр

Правни факултет Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА У СВЕТЛУ ФИСКАЛНЕ ДЕЦЕНТРАЛИЗАЦИЈЕ

Процес децентрализације, који означава спуштање надлежности за обављање јавних функција са централног на ниже нивое власти, не може се спровести до краја уколико није праћен одговарајућим решењима у области финансирања којима се обезбеђује адекватна финансијска „снага“ нижим нивоима власти. У процесу фискалне децентрализације, који би требало да омогући остваривање аутономије нижих нивоа власти – регионалне и локалне у домену јавних прихода и јавних расхода, посебна важност се придаје локалним порезима.

У теорији јавних финансија искристалисали су се критеријуми на основу којих се одређује припадност јавних прихода одговарајућим нивоима власти унутар једне државе. Отуда, традиционално се разликују порески приходи који припадају централним нивоима власти (као што су порез на потрошњу) и порези који припадају нижим нивоима власти – регионима и локалним јединицама (као што су порези на имовину). У расподели фискалних овлашћења између различитих нивоа власти, порез на доходак физичких лица не може имати занемарљиву позицију, јер се ради о веома издашном порезу.

Уплив локалне управе у домену пореза на доходак физичких лица, у већини савремених земаља остаје на нивоу њиховог удела у приходима оствареним порезом на доходак на централном нивоу. Такав систем расподеле прихода подразумева да се фискална овлашћења налазе у рукама централне власти, док се порески приходи деле између централне и супрацентралних нивоа власти у одређеној размери прописаној законом. Међутим, у неким западноевропским земљама фискална аутономија супранационалних нивоа иде корак даље, јер се регионима и локалним управама даје овлашћење да утврђују своју стопу пореза на доходак физичких лица. На пореску основицу и стопу, утврђене на централном нивоу, нижи нивои власти додају своју стопу у облику приреза порезу на дохо-

дак. Савремена пореска пракса познаје и систем доплате на национални порез на доходак, који се може посматрати као „порез на порез“ механизам.

Кључне речи: Порез на доходак физичких лица; Фискална децентрализација; Прирез порезу на доходак.

1. УВОД

Развијањем демократских процеса, чији је циљ да се ојача аутономија локалних власти, главни тренд у области јавних финансија је децентрализација фискалних функција. Процес фискалне децентрализације требало би да омогући остваривање аутономије нижих нивоа власти – регионалне и локалне, у домену јавних прихода и јавних расхода.

Циљ фискалне децентрализације је да се постигне финансијска и политичка равнотежа у односима између фискалних органа централне и субцентралне власти како би се обезбедило оптимално вршење функција које су им уставом и законом поверене, што претпоставља одговарајућу расподелу неопходних средстава.

Према традиционалној фискалној теорији, постоје одређена правила у расподели фискалних овлашћења између различитих нивоа власти. Неки порези по својим карактеристикама и циљевима боље одговарају нивоу централне власти. У прилог одређивања пореског суверенитета на централном нивоу иде потреба вођења одговарајуће стабилизационе економске политике. Остваривање одређених циљева стабилизационе политике, који се желе постићи путем одређеног пореза, као једног од инструмената пореске политике, могуће је само ако се та политика води на централном нивоу. Једно од основних правила које је усвојила фискална теорија у погледу фискалне децентрализације управо се односи на потребу вођења стабилизационе политике. У поверавању овлашћења за увођење појединих пореза локалним нивоима власти, мора се водити рачуна о томе да порези којима се остварују циљеви стабилизационе политике треба да припадају централној власти у држави, јер се тиме обезбеђује најефикасније остваривање таквих циљева.¹ Порези код којих је основица мобилна, по правилу, не би требало да буду локални порези, да би се избегло сељење пореске основице у јединице локалне власти у којима је пореска стопа нижа. Прави пример локалног пореза је порез на имовину, јер његова пореска основица није мобилна. У одређеној мери и порез на

¹ Вид. Б. Раичевић, *Јавне финансије*, Економски факултет, Београд 2008, 406.

доходак испуњава овај захтев немобилности пореске основице, пошто је капитал мобилнији чинилац у односу на фактор рада.²

Пракса савремених држава, питање пореске надлежности, као и питање припадности прихода најиздашнијих пореза, као што су порез на додату вредност (ПДВ) и порез на доходак физичких лица, решила је у корист централних органа. Одговор на питање ко има право да установи, уведе и одреди висину пореза балансира између настојања супранационалних нивоа да сачувају своју аутономију, кроз задржавање пореског суверенитета за себе, и бројних разлога који иду у корист надлежности на централном нивоу. Прописивање пореског суверенитета у корист централних или супранационалних нивоа власти у једној држави, поред политичког значаја, има и одређену фискалну димензију. Већа заинтересованост свих нивоа власти за порески суверенитет биће присутна у погледу издашних пореза који дају обилнија средства за задовољавање јавних потреба. Порез на доходак физичких лица прави је пример таквог пореза, те је питање одређивања права на установљивање, увођење и одређивање висине пореске обавезе, као и питање одређивања припадности прихода насталих прикупљањем овог пореза од изузетне важности.

Процес децентрализације, који означава спуштање надлежности за обављање јавних функција са централног на ниже нивое власти, мора бити праћен обезбеђивањем средстава неопходних за обављање тих надлежности. Међутим, није довољан само номинални пораст прихода јединица локалне самоуправе, већ је потребна одговарајућа структура тих прихода. Један од базичних принципа фискалне децентрализације је давање овлашћења локалној власти да сопственим средствима финансира јавне расходе на свом нивоу. Када се ради о порезима, потребно је да локални нивои власти имају сопствене порезе (постојање тзв. пореске аутономије), када су у питању трансфери виших нивоа власти, требало би да буду ненаменски (да би се смањила фискална зависност јединица локалне самоуправе од централних органа).³

² Г. Илић-Попов, „Фискални односи у федеративним државама – са становишта јавних прихода“, *Иницијатива за фискалну децентрализацију* (ред. Б. Раичевић, Г. Илић-Попов), PALGO, Београд 2001, 410.

³ Н. Блажић, „Fiskalna decentralizacija u Hrvatskoj: usporedna analiza s Europskom unijom i zemljama u tranziciji“, *Ekonomska decentralizacija i lokalna samouprava*, Ekonomski fakultet, Rijeka 2004, 251.

2. МЕСТО ПОРЕЗА НА ДОХОДАК У ПРОЦЕСУ ФИСКАЛНЕ ДЕЦЕНТРАЛИЗАЦИЈЕ

Порез на доходак физичких лица представља један од најважнијих пореза у савременим земљама, без чијег постојања се не може замислити порески систем. Тако значајно место у пореском систему овај порез дугује својој особини да се ради о веома издашном порезу. Уз порез на промет (односно, уз његов најчешће присутан облик – порез на додату вредност), порез на доходак има највеће учешће у пореским приходима савремених држава. Поред фискалног значаја, порез на доходак је показао и своју социјалну црту, те се традиционално сматра праведним порезом.

Пракса савремених пореских система питање фискалног суверенитета у погледу пореза на доходак физичких лица решила је у корист нивоа централне власти, док је у погледу припадности прихода остављена могућност да нижи нивои власти учествују у подели прихода у одређеној размери прописаној законом. У новије време јављају се тенденције које уносе неке елементе фискалне децентрализације у систем пореза на доходак физичких лица. Нижим нивоима власти (локалним и регионалним управама) дају се одређена фискална овлашћења у погледу пореза на доходак физичких лица. Најефикаснији начин за локалну примену пореза на доходак, па чак и у малим јединицама власти, било би нека врста „шлеповања“ уз порез на доходак који намеће централна власт.⁴

У новије време, порез на доходак постаје значајнији извор прихода за јединице локалне самоуправе, имајући у виду његове велике финансијске ресурсе. Потреба за обезбеђивањем средстава неопходних за обављање пренетих јавних овлашћења на ниже нивое власти условила је потребу обезбеђивања већег учешћа сопствених пореза у финансирању активности нижих нивоа власти. Показало се да порез на доходак физичких лица има далеко већи фискални потенцијал у односу на друге порезе који се могу разрезати на локалном нивоу. Неке земље са високим степеном фискалне децентрализације, попут Швајцарске и скандинавских земаља, све више се ослањају на локални порез на доходак физичких лица. У овим земљама, локални порез на доходак уведен је у форми приреза на порез на доходак (енг. *surtax*). На пореску основицу и стопу, утврђене на централном нивоу, нижи нивои власти (региони и локалне управе) додају своју стопу у облику приреза порезу на доходак. Провинције у Канади примењују доплату

⁴ R. O'Sullivan, „Фискална децентрализација у централној и источној Европи“, *Иницијатива за фискалну децентрализацију* (ред. Б. Раичевић, Г. Илић-Попов), PALGO, Београд 2001, 33.

(енг. *surcharge*) на принос централног пореза на доходак, систем који се може посматрати као „порез на порез“ механизам.⁵

Обезбеђивање прихода јединица локалне самоуправе у форми додатног локалног опорезивања пружа одређене погодности. Његовом применом, пре свега, не нарушава се хармоничност фискалног система, јер је на централном нивоу дефинисана пореска основица, утврђена скала у оквиру које је утврђена висина пореских стопа и дефинисан порески обвезник. Додатним пореским оптерећењем није нарушена успостављена веза између висине пореске обавезе и способности пореског обвезника да плати порез.⁶ С аспекта администрирања, такође, овакво опорезивање показује предност у погледу снижавања високих трошкова наплате јавних прихода, јер се користи јединствена пореска администрација и за централни и за локални ниво власти.⁷

О фискалној децентрализацији у пуном смислу речи, не може бити говора, јер се главни део фискалних овлашћења у погледу пореза на доходак налази у рукама централне власти. Елементе пореза на доходак (пореска основица, порески обвезник и распон пореских стопа) утврђује централни ниво власти. Одређена аутономија нижих нивоа власти огледа се само у овлашћењу да на тако утврђене елементе пореза на доходак додају пореску стопу коју слободно одређују или у границама које прописује централна власт. Можемо закључити да се овде не ради о самосталном пореском облику, него о својеврсном допунском јавном приходу, јер је његово увођење, па и одређивање висине пореске стопе, неодвојиво од главног пореског облика – пореза на доходак који успоставља централна власт. Из искуства земаља са високим степеном фискалне децентрализације може се доћи до још једног битног закључка – у решавању питања фискалног суверенитета централни и нижи нивои власти не појављују се нужно као супротстављене стране. У том смислу, јачање уставних и финансијских позиција једног нивоа власти не значи слабљење тих позиција других нивоа власти. Категорија локалних самоуправа у тзв. северно-европској групи (којој припадају Данска, Норвешка, Шведска и Финска) ужива снажан уставни статус и финансијску независност. Шведска је прави пример земље високог степена децентрализације са социјалном заштитом, те су општине одговорне за извршавање главног дела социјалног програма и образовања. Висок степен самоуправе шведских

⁵ Т. М. Monteduro, А. Zanardi, “The Redistributive Effects of the PIT Decentralization: Evidence from the Italian Case”, *Giornale degli Economisti e Annali di Economia* Vol. 64, No. 2-3/2005, 217.

⁶ С. Крстић, *Изворни приходи у систему финансирања локалне самоуправе у Републици Србији*, Palgo, Београд 2006, 72.

⁷ *Ibid.*

општина повезан је са чињеницом да се већим делом њихова активност финансира локалним порезима (око 60 %). Шведски систем локалне власти може се описати као мање-више интегративни систем централно локалних власти, јер аутономија шведских општина није резултат слабих законских овлашћења централне власти.⁸

Процес фискалне децентрализације управо има циљ проналажења оптималног модела фискалне аутономије на приходној и расходној страни. То се може постићи само синхронизованим и добрим планирањем расподеле фискалних овлашћења између различитих нивоа власти. Децентрализација у домену расхода нужно је повезана са расподелом надлежности. Добра избалансираност у одређивању јавних овлашћења нижих нивоа власти неће бити остварива ако није праћена одговарајућим решењима на приходној страни. Увођење додатног опорезивања израз је настојања да се обезбеде потребна финансијска средства. Међутим, код пореза на доходак неминовно се поставља и питање редистрибутивног ефекта, јер порез на доходак физичких лица, поред неизбежне фискалне улоге, има и веома значајну улогу у остваривању циљева социјалне политике. Одређивањем основне пореске стопе на нивоу централне власти, остављена је слобода нижим нивоима власти да одреде висину пореске стопе додатног локалног пореза самостално или у прописаним границама. Знатан број земаља има висок степен регионалних разлика, што условљава различиту економску снагу пореских обвезника у зависности од развијености локалних и регионалних територија на којима живе и раде. Остављањем слободе нижим нивоима власти да одређују висине пореске стопе локалног пореза омогућује се да ту висину одреде у складу са привредним и социјалним перформансама на својој територији. Међутим, остаје отворено питање фискалног изравнавања, које би требало да омогући отклањање разлике у пружању јавних услуга на локалним нивоима власти, условљене разликом у приходима локалних самоуправа.

За разлику од развијених земаља са дугом демократском традицијом, која подразумева висок степен фискалне децентрализације, земаљама у окружењу тек предстоји процес финансијског јачања нижих нивоа власти. У погледу пореза на доходак, треба споменути пример Хрватске. Према важећим прописима, порез на доходак је заједнички порез који се дели између државе, општина, градова и жупанија у одређеним процентима, прописаним законом, од прихода остварених на

⁸ С. Монтин, Е. Амна, „Закон о локалној самоуправи и реформа локалне самоуправе у Шведској”, *Упоредна искуства локалних самоуправа* (ур. М. Дамјановић), Магна Агенда, Београд 2002, 89–90.

њиховим територијама.⁹ Јединице локалне самоуправе могу обвезницима пореза на доходак са свог подручја прописати додатно плаћање пореза на доходак у облику приреза на порез на доходак. У погледу расподеле фискалних овлашћења, јединицама локалне самоуправе, поред овлашћења за увођење приреза на порез на доходак, дато је овлашћење да утврђују висину пореске стопе у граница прописаним законом. За разлику од пореза на доходак физичких лица, који је заједнички приход више нивоа власти, прирез је самостални приход јединица локалне самоуправе, јер им у потпуности припада. О значајнијој финансијској улози приреза на порез на доходак, с аспекта учешћа прихода јединица локалне самоуправе у укупним јавним приходима, не може бити говора. Прво, приходи од пореза на доходак физичких лица релативно су скромни, јер је релативно мало њихово учешће у укупним приходима и БДП-у. Друго, мањи број јединица локалне самоуправе је обухваћен прирезом. Увођење приреза на порез на доходак, као и одређивање висине пореске стопе остављено је у надлежности јединица локалне самоуправе, које самостално одлучују о томе. Међутим, показало се да су њихове одлуке најчешће биле политички мотивисане.¹⁰

Централни ниво власти у Србији има доминантну улогу у погледу пореског суверенитета, јер је извршена таква расподела фискалних овлашћења између различитих нивоа власти да право на установљивање, увођење и одређивање висине пореза на доходак грађана припада Републици Србији.¹¹ Питање припадности прихода регулисано је тако да се порез на доходак грађана појављује као приход јединица локалне самоуправе од уступљених пореза.

⁹ *Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, Narodne novine R. Hrvatske*, br. 117/93, 132/06 i 26/07, чл. 45, ст. 1, тач. 1) и ст. 8.

¹⁰ Б. Јелчић, „Опореживање ускладити са нашим потребама и могућностима“, *Ekonomija/Economics* 13 (1)/2006, 100.

¹¹ Могу се уводити само они јавни приходи који су установљени Законом о буџетском систему Републике Србије, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13-испр. и 108/13.

Табела 1. Припадност пореза на доходак грађана

Порез на доходак грађана који припада јединици локалне самоуправе од зараде од осталих прихода¹²
од пољопривреде и шумарства*
80 % од самосталне делатности
од непокретности
од давања у закуп покретних ствари*
од осигурања лица
од осталих прихода у складу са законом

Према важећем закону, јединици локалне самоуправе припада уступљени порез на доходак грађана на приходе који су остварени на њеној територији.¹³ Средства добијена наплатом пореза на зараде деле се између централних и локалних нивоа власти, тако да 20 % прихода пореза на зараде припада буџету Србије, док локалним самоуправама припада 80 % прихода од овог пореза који се плаћа према пребивалишту запосленог.¹⁴

Постојећем систему расподеле прихода од пореза на зараде упућују се замерке у погледу административних трошкова. Наиме, према важећим одредбама, послодавци су дужни да порез уплаћују на посебне уплатне рачуне, зависно од пребивалишта својих радника, што, свакако, компликује сам поступак наплате и ствара више трошкове администрирања на страни послодаваца. Поред тога, у једној студији урађеној код нас, доказано је да је постојећи систем регресиван при расподели прихода између општина. Први узрок томе је заснивање постојећег система расподеле на опорезивим зарадама радника. Уз пореску стопу од 10 %, прописивањем неопорезивог износа,¹⁵ ефективна пореска стопа је различита у општинама у зависности од степена развијености општина и просечне зараде њених становника. Неопорезиви износ чини већи проценат просечне зараде у неразвијеним општинама, па је у тим општинама и највеће ефективно растерећење зарада. Како се врши расподела прихода од пореза на доходак према опорезивој заради, то ће процентуално бити већи пад прихода у не-

¹² С циљем потпунијег сагледавања, табелу која приказује припадност прихода од пореза на доходак грађана у Србији, треба кориговати, јер су последњим изменама и допунама Закона о порезу на доходак избрисане одредбе о приходима од пољопривреде и шумарства и давања у закуп покретне ствари (чл. 3, ст. 1, тач. 2) и тач. 6) Закона о порезу на доходак грађана Републике Србије, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – испр., 31/09, 44/09, 18/10, 50/10, 91/11 - УС, 93/12, 114/21 - УС, 8/13 - усклађ. дин. изн., 47/13, 48/13 – испр. и 108/13.

¹³ Закон о финансирању локалне самоуправе, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 62/06, 44/11 и 93/12, чл. 35, ст. 1, тач. 1.

¹⁴ *Ibid.*

¹⁵ Према чл. 15а, ст. 2 ЗПДГС-а, важећи неопорезиви износ је 11.000 дин.

развијеним општинама прописивањем неопорезивог цензуса.¹⁶ Као други узрок регресивности постојећег система расподеле прихода између општина, наводи се недоследна примена одредаба закона према којима су послодавци дужни да порез на зараде уплаћују на посебне уплатне рачуне у складу са пребивалиштем запослених радника. У пракси се често дешава да, из различитих разлога, послодавци најчешће уплаћују порез на уплатни рачун општине у којој је седиште продавца. Како су послодавци најчешће лоцирани у развијеним општинама, долази до системске пристрасности ка развијеним општинама на штету неразвијених општина.¹⁷

3. ЗАКЉУЧАК

Питање расподеле фискалних овлашћења у погледу пореза на доходак, пракса савремених држава решила је у корист централног нивоa власти. Питање припадности прихода најчешће је решено тако што нижи нивои власти учествују у подели прихода од пореза на доходак у одређеној размери. У новије време, јављају се тенденције које имају циљ да обезбеде већу фискалну аутономију нижих нивоa власти. Кроз давање извесних фискалних овлашћења локалним и регионалним управама, уносе се елементи фискалне децентрализације у домену пореза на доходак физичких лица. Поједине земље које се традиционално сматрају земљама са високим степеном фискалне децентрализације уводе новине у погледу фискалног суверенитета. За разлику од класичног, где се порез на доходак сматра порезом централне власти, нове тенденције односе се на порез на доходак као локални порез. То се постиже увођењем приреза на порез на доходак. Локалне и регионалне управе имају овлашћење да на основицу и стопу, утврђене од стране централне власти, додају своју стопу приреза.

Док је расподела фискалних овлашћења у погледу пореза на доходак грађана у Србији извршена у корист централног нивоa власти, питање припадности прихода регулисано је тако да порез на доходак грађана представља уступљени приход јединица локалне самоуправе. Средства која су прикупљена наплатом пореза на зараде деле се између Републике Србије и локалних самоуправа у размери да јединицама локалне самоуправе припада 80 % пореза на зараде који се плаћа према пребивалишту запосленог.

¹⁶ Детаљно о томе, вид. Н. Алтипармаков, „Наплата и расподела пореза на зараде у Србији: поглед унапред“, *Квартални монитор* 23/2010, „Под лупом 2“, Фонд за развој економских наука, Београд.

¹⁷ *Ibid.*

ЛИСТА РЕФЕРЕНЦИ

Библиографске референце

1. Алтипармаков, Никола, „Наплата и расподела пореза на зараде у Србији: поглед унапред“, *Квартални монитор* 23/2010, „Под лупом 2“, Фонд за развој економских наука, Београд;
2. Blažić, Helena, „Fiskalna decentralizacija u Hrvatskoj: usporedna analiza s Europskom unijom i zemljama u tranziciji“, *Ekonomska decentralizacija i lokalna samouprava*, Ekonomski fakultet, Rijeka 2004;
3. Раичевић, Божидар, *Јавне финансије*, Економски факултет, Београд 2008;
4. Крстић, Саша, *Изворни приходи у систему финансирања локалне самоуправе у Републици Србији*, Palgo, Београд 2006;
5. Jelčić, Božidar, „Oporezivanje uskladiti sa našim potrebama i mogućnostima“, *Ekonomija/Economics* 1/2006;
6. Илић-Попов, Гордана, „Фискални односи у федеративним државама – са становишта јавних прихода“, *Иницијатива за фискалну децентрализацију* (ред. Б. Раичевић, Г. Илић-Попов), PALGO, Београд 2001;
7. Monteduro, Maria T., Zanardi, Alberto, “The Redistributive Effects of the PIT Decentralization: Evidence from the Italian Case”, *Giornale degli Economisti e Annali di Economia* Vol. 64, No. 2-3/2005;
8. Монтин, Стиг, Амна, Ерик, „Закон о локалној самоуправи и реформа локалне самоуправе у Шведској“, *Упоредна искуства локалних самоуправа* (ур. М. Дамјановић), Магна Агенда, Београд 2002;
9. Sullivan, O' Rory, „Фискална децентрализација у централној и источној Европи“, *Иницијатива за фискалну децентрализацију* (ред. Б. Раичевић, Г. Илић-Попов), PALGO, Београд 2001.

Правни прописи

1. Закон о порезу на доходак грађана Републике Србије, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – испр., 31/09, 44/09, 18/10, 50/10, 91/11 - УС, 93/12, 114/21 - УС, 8/13 - усклађ. дин. изн., 47/13, 48/13 – испр. и 108/13;
2. Закон о буџетском систему, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13 - испр. и 108/13;
3. Закон о финансирању локалне самоуправе, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 62/06, 44/11 и 93/12;
4. Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, *Narodne novine R. Hrvatske*, br. 117/93, 132/06 и 26/07.

Assistant Suzana Dimić, LL.M.

Faculty of Law, University of Priština with temporary seat
in Kosovska Mitrovica

PERSONAL INCOME TAX IN THE LIGHT OF FISCAL DECENTRALIZATION

Summary

Looking at international taxing practice, the observed assignment of tax powers to local and regional governments seems to comply only partially with the recommendations of theory: although almost everywhere local governments collect taxes on property and central governments collect most income taxes, in some countries income taxes are a considerable source of revenue for local governments, given the large financial resources for devolution of public functions they can provide.

In most federations and regional governments such taxes take the form of surtax on the national tax base.

Key words: *Decentralization; Personal income tax (PIT); Surtax.*