

**УНИВЕРЗИТЕТ У КРАГУЈЕВЦУ
ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ**

Виолета Миладиновић

**АКТИВНОСТИ ЛОКАЛНЕ САМОУПРАВЕ У НАПЛАТИ
ПОРЕЗА НА ИМОВИНУ**

Докторска дисертација

Крагујевац, 2018.

<i>I. Аутор</i>
Име и презиме: Виолета Миладиновић
Датум и место рођења: 18.07.1980. Ћуприја
Садашње запослење: Шеф Одсека за утврђивање и контролу Одељења локалне пореске администрације Општинске управе општине Ћуприја
<i>II. Докторска дисертација</i>
Наслов: Активности локалне самоуправе у наплати пореза на имовину
Број страница: 262
Број слика:
Број библиографских података: 248
Установа и место где је рад израђен: Правни факултет Универзитета у Крагујевцу
Научна област (УДК): 336.226.2:352 (ужа правноекономска научна област)
Ментор: др Предраг Ч. Стојановић, редовни професор Правног факултета Универзитета у Крагујевцу, ужа правноекономска научна област
<i>III. Оцена и одбрана</i>
Датум пријаве теме: 11.05.2016. године
Број одлуке и датум прихватања теме докторске/уметничке дисертације: IV-02-1184/11 од 14.12.2016. године
Комисија за оцену научне заснованости теме и испуњености услова кандидата: - др Предраг Ч. Стојановић, редовни професор Правног факултета Универзитета у Крагујевцу, ужа правноекономска научна област; - др Свето Пурић, редовни професор Правног факултета Универзитета у Крагујевцу, ужа правноекономска научна област; - др Милева Анђелковић, редовни професор Правног факултета Универзитета у Нишу, ужа правноекономска научна област.
Комисија за оцену и одбрану докторске/уметничке дисертације: - др Милева Анђелковић, редовни професор Правног факултета Универзитета у Нишу, ужа правноекономска научна област; - др Свето Пурић, редовни професор Правног факултета Универзитета у Крагујевцу, ужа правноекономска научна област; - др Милан Рапајић, доцент, Правног факултета Универзитета у Крагујевцу, ужа управноправна научна област.
Датум одбране дисертације:

СКРАЋЕНИЦЕ КОРИШЋЕНЕ У РАДУ

БДП – Бруто домаћи производ

САМА – Computer Assisted Mass Appraisal (компјутерски засновано масовно вредновање непокретности)

ГИС – Географски информациони систем

GIZ – Немачка организација за техничку сарадњу

ФБиХ – Федерација Босне и Херцеговине

ЛПА – Локална пореска администрација

ММФ – Међународни монетарни фонд

НБС – Народна банка Србије

ОЕЦД – Организација за економску сарадњу и развој

САД – Сједињене Америчке Државе

SDC – Швајцарска агенција за развој и сарадњу

СФРЈ – Социјалистичка Федеративна Република Југославија

СКГО – Стална конференција градова и општина

ЗФЛС – Закон о финансирању локалне самоуправе

ЗИО – Закон о извршењу и обезбеђењу

ЗЛПС – Закон о локалној и подручној (регионалној) самоуправи Републике Хрватске

ЗЛС – Закон о локалној самоуправи Републике Србије

ЗЛСРМ – Закон о локалној самоуправи Републике Македоније

ЗЛСРС – Закон о локалној самоуправи Републике Српске

ЗОПЛС – Закон о принципима локалне самоуправе у Федерацији Босне и Херцеговине

ЗПППА – Закон о пореском поступку и пореској администрацији

ЗПИ – Закон о порезима на имовину

ЗПИИ – Закон о планирању и изградњи

Садржај

Увод	1
Први део	6
Порез на имовину	6
1. Развој пореза на имовину кроз историју	6
2. Фискална децентрализација локалне самоуправе	8
2.1. Локална самоуправа у Србији.....	11
2.1.2. Органи локалне самоуправе	16
2.1.3. Еволуција финансирања локалне самоуправе	20
2.2. Локална самоуправа у Црној Гори	27
2.3. Локална самоуправа у Словенији	29
2.4. Локална самоуправа у Хрватској.....	31
2.5. Локална самоуправа у Босни и Херцеговини.....	33
2.6. Локална самоуправа у Македонији	36
2.7. Локална самоуправа – компаративни преглед	37
2.8. Фискална децентрализација у Србији	46
2.8.1. Фискална децентрализација у Црној Гори.....	53
2.8.2. Фискална децентрализација у Словенији.....	56
2.8.3. Фискална децентрализација у Хрватској	58
2.8.4. Фискална децентрализација у Босни и Херцеговини	59
2.8.5. Фискална децентрализација у Македонији.....	61
2.8.6. Фискална децентрализација – компаративни преглед.....	62
2.9. Ефекти децентрализације на локалном нивоу.....	68
2.10. Порез на имовину у процесу фискалне децентрализације.....	71
3. Опорезивање имовине	73
3.1. Порез на имовину од физичких лица	78
3.1.1. Порески објекат	79
3.1.2. Порески обвезник	83
3.1.2.1. Права и обавезе пореских обвезника	84
3.1.3. Пореска основица	87
3.1.3.1. Утврђивање пореске основице за физичка лица до 2014. године	87
3.1.4. Пореска стопа.....	90
3.1.5. Пореска ослобођења.....	91
3.1.6. Порески кредити	93
3.2. Порез на имовину обвезника који не воде пословне књиге.....	94
3.2.1. Порески објекат	95
3.2.2. Пореска основица	96
3.2.3. Одлука о одређивању зона и најопремљенијих зона	97
3.2.4. Одлука о стопама пореза на имовину.....	98
3.2.5. Одлука о висини стопе амортизације	99
3.2.6. Акт о просечним ценама одговарајућих непокретности по зонама	99
4. Реформа пореза на имовину.....	101
4.1. Накнада за коришћење грађевинског земљишта	106
4.2. Интеграција накнаде за коришћење грађевинског земљишта у порез на имовину	109
4.3. Ефекти спроведене реформе пореза на имовину	111

5. Утврђивање пореза на имовину.....	116
5.1. Настанак пореске обавезе.....	116
5.2. Пореска пријава.....	118
5.3. Утврђивање пореза.....	119
6. Опорезивање имовине република некадашње СФРЈ.....	121

Други део..... 125

Врсте наплате пореза на имовину..... 125

1. Редовна наплата пореза на имовину.....	125
1.1. Опомена за плаћање пореза.....	127
1.1.1. Достављање опомене.....	129
1.2. Одлагање плаћања дугованог пореза.....	130
1.3. Привремена мера обезбеђења наплате пореза.....	133
2. Принудна наплата пореза на имовину.....	134
2.1. Принудна наплата из новчаних средстава.....	137
2.1.1. Привремена мера обезбеђења у принудној наплати из новчаних средстава пореског обвезника.....	138
2.2. Принудна наплата из новчаних потраживања.....	139
2.2.1. Принудна наплата из зараде, накнаде зараде, односно пензије.....	140
2.3. Принудна наплата из неновчаних потраживања.....	143
2.4. Принудна наплата из готовог новца и хартија од вредности.....	144
2.5. Принудна наплата из покретних ствари.....	145
2.5.1. Продаја покретних ствари.....	146
2.6. Принудна наплата из непокретности.....	149
2.6.1. Утврђивање почетне вредности непокретности.....	151
2.6.2. Продаја непокретности.....	153
2.7. Прекид поступка принудне наплате.....	156
2.8. Обустава поступка принудне наплате.....	158
3. Застарелост у пореском поступку.....	158
3.1. Застарелост права на наплату пореза.....	160
4. Наплата пореза на имовину од стране локалне самоуправе.....	164
4.1. Локална пореска администрација.....	166
4.2. Администрирање пореза на имовину од стране локалне пореске администрације.....	170
4.3. Сврха плаћања пореза на имовину.....	178
4.5. Свест обвезника о плаћању пореза.....	181
5. Међународни аспект опорезивања имовине.....	185

Трећи део..... 193

Пореска евазија и порески прекршаји..... 193

1. Евазија пореза на имовину.....	193
1.1. Врсте евазије пореза на имовину.....	197
1.1.1. Законита пореска евазија.....	198
1.1.2. Незаконита пореска евазија.....	199
1.2. Мере против евазије пореза на имовину.....	201
2. Порески прекршаји код пореза на имовину.....	204
2.1. Порески прекршаји у функцији повећања наплате пореза на имовину.....	205

Четврти део	209
Улога локалне самоуправе у повећању наплате пореза на имовину	209
1. Анализа резултата истраживања	209
2. Улога маркетинга у наплати пореза на имовину	219
2.1. Маркетинг активности као мера повећања наплате пореза на имовину	220
2.1.1. Промоција као фактор повећања наплате пореза на имовину	222
2.1.2. Транспарентност	226
3. Активности локалне самоуправе у циљу повећања наплате пореза на имовину	227
3.1. Попис имовине	228
3.2. Географски информациони систем	231
3.3. Остали начини унапређења базе података	232
3.4. Ваниституционални покушај утицаја на наплату пореза на имовину	235
4. Модалитет увећања прихода од пореза на имовину	239
 Закључак.....	 245
Литература	252

Увод

Порез на имовину је врло важан приход јединице локалне самоуправе, посебно из разлога предвидљивости и релативне стабилности у односу на друге врсте локалних прихода. Иако није ни иновативан, а ни издашни порез, последњих година је постао предмет већег интересовања финансијских теоретичара, као и самих пореских обвезника. Наиме, закон којим је регулисан начин опорезивања имовине претрпео је више измена и допуна, што нам указује на приличну нестабилност ове правне норме. Свака промена се углавном оправдава потребом за увођењем веће правичности у систем опорезивања која би довела до ефикасније наплате, а самим тим и користи од стране локалне заједнице. Међутим, и поред намере креатора пореске политике да кроз законске одредбе учине наплату овог пореза што праведнијом, ипак он не доноси довољно прихода локалним самоуправама и наилази на жесток отпор од стране пореских обвезника. Будући да се наплаћује на годишњем нивоу, за обвезнике он представља велики терет, што се рефлектује негативно на локални буџет.

У Републици Србији је наплата овог прихода добила на значају тек након преласка надлежности у његовом администрирању, од републичког органа - Пореске управе до пореског органа јединице локалне самоуправе, односно локалне пореске администрације. Примарни циљ новооформљених пореских администрација био је повећање прихода од наплате пореза на имовину, док је приоритет Пореске управе ипак био више усмерен на државни буџет. Сходно томе, на почетку рада локалних пореских администрација видно је забележено побољшање процента наплате, али се и даље не може рећи да је она доведена на један значајнији ниво. У пракси су забележена ненаплаћена потраживања, проблеми у кадровској структури када је у питању примена механизма принудне наплате, као и доста непријављених непокретности на територији Републике Србије. Иако се на први поглед, можда, чини да се проблеми овакве врсте могу лако превазићи, вишегодишње искуство је показало да се дуговања повећавају из године у годину, порески обвезници све више избегавају да пријаве своју имовину, а приходи од овог пореза се годишње тек за неки проценат увећају услед промене пореске стопе или просечне цене непокретности.

Један од проблема локалних самоуправа јесте недовољно наплаћен приход од пореза на имовину. О њему се доста говорило последњих година, али без веће заинтересованости за решавање како на локалном, тако и на државном нивоу. Поступак

редовне и принудне наплате пореза законски је дефинисан, али при самој имплементацији се наилази на различите препреке које локалне пореске администрације не могу саме да реше. У прилог томе иде и чињеница да важећи систем опорезивања имовине садржи неке недостатке који додатно демотивишу пореске обвезнике да порез редовно плаћају. С обзиром да наплата ове врсте пореза није била предмет интересовања са научне стране, сматрамо да је неопходно прво истражити узроке који овај приход стављају у „други план“, а потом дати смернице које би могле трајније да реше овај проблем. Уколико порез на имовину треба да буде један од најиздашнијих локалних прихода, онда је важно пронаћи начин за његово повећање и тиме дати допринос развоју локалне заједнице. Порески обвезници су врло незадовољни обавезом плаћања овог пореза зато што је он видљив и немогуће је прикрити непокретности, а сваке године захтева издвајање новчаних средстава за које се не зна где се на крају утросе. Због тога је све већи број оних који избегавају да пријаве своју имовину, а при сваком покушају њиховог санкционисања, наилази се и на различите препреке од стране прекршајних органа.

Најављена реформа начина финансирања јединица локалне самоуправе предвиђа да ће од свих изворних прихода оне моћи највише да се ослоне на приход од пореза на имовину и да ће износи трансферних средстава од стране републике зависити од висине наплаћених прихода по овом основу. Из тих разлога ће анализа овог рада бити усмерена на активности које локална самоуправа спроводи и које треба да спроведе у циљу ефикасније наплате овог прихода, првенствено путем редовне наплате, као и на активности за повећање обухвата пореских обвезника на територији Републике Србије. Истраживање ће се искључиво односити на наплату пореза физичким лицима која су задњим изменама законских одредби видно, економски, погођена услед интеграције накнаде за коришћење грађевинског земљишта.

Полазна хипотеза у раду почива на премиси да би проценат наплате пореза на имовину био већи, ако би се транспарентно трошио новац од његове наплате. Порески обвезници нису информисани о начину утроска наплаћеног прихода по овом основу, а одлуку о томе доносе представници извршне власти који до сада нису показали нарочиту заинтересованост за њено јавно објављивање. Наплаћени приход би требало користити за унапређење квалитета живота у локалној заједници, јер сваки појединац очекује да се његове потребе задовоље, а заједница треба да омогући директну везу између својих пореских обвезника и буџета локалне самоуправе. Тиме би грађани

постали свесни колико износе трошкови финансирања и били спремнији да плаћају своје пореске обавезе.

Наредна хипотеза се односи на обухват плаћања пореза који би се значајно повећао уколико не би постојао селективан приступ приликом утврђивања пореске обавезе. Према незваничним подацима, у Србији постоји око 40% непокретности које нису евидентирани у базама пореских администрација и никада нису биле предмет опорезивања. За обвезнике који уредно плаћају порез, само сазнање да неко други из њихове близине то не чини уопште, довешће до тога да своје мишљење промене и пређу у категорију оних који избегавају да га плате. Повећањем обухвата пореских обвезника ствариће се осећај једнакости и праведности међу обвезницима, што би требало да нам потврди трећа постављена хипотеза.

Добра сарадња представника локалне власти, локалне пореске администрације и пореских обвезника је од изузетног значаја за систем опорезивања имовине. У прилог томе, наша четврта хипотеза указује да би се подизањем свести пореских обвезника о друштвеном значају плаћања пореза на имовину за јединице локалне самоуправе, проценат наплате битно повећао. Свако неплаћање пореза узрокује мање новца у буџету и још већи терет за евидентирани пореске обвезнике.

Да би се у потпуности разумела проблематика наплате пореза на имовину са којом се данас суочавају све локалне пореске администрације, у раду ће бити коришћене одговарајуће научно-истраживачке методе и технике. Будући да је у изучавању правних наука основни правни метод, управо ће нам он и помоћи у тумачењу норми које се односе на опорезивање имовине. Њиме ћемо боље сагледати какве су оне заиста у пракси и указати на могућа побољшања у виду њених измена и допуна у будућности. Правне норме у овој области су у сталној динамици. За разумевање развоја и промене система опорезивања имовине у Републици Србији, помоћи ће нам коришћење историјског метода. Применом социолошког метода сазнаћемо који су друштвени фактори довели до настанка неких правних норми и како оне делују на друштво. Аксиолошким методом ћемо проверити да ли поједине правне норме, које се тичу утврђивања и наплате пореза, испуњавају циљ који им се придаје и следствено томе ћемо моћи да предложимо адекватне измене у систему наплате пореза. Компаративна анализа различитих система опорезивања на међународном нивоу ће нам помоћи да пронађемо начине чијом би се применом дошло до ефикасније наплате пореза у нашој земљи. Анкетирање пореских обвезника нам је од изузетног значаја за добијање релевантних података у вези могућности повећања наплате пореза на имовину, што и

јесте предмет нашег истраживања. Статистичким методом и анализом добијених резултата, моћи ћемо да укажемо на узроке проблема смањене наплате овог пореза и дамо одговарајуће смернице за њено побољшање.

Садржај дисертације обухвата четири дела у којима ће наплата пореза на имовину бити сагледана са аспекта теорије и праксе. Први део је посвећен улози локалне самоуправе, начинима њеног финансирања и важности фискалне децентрализације. Након тога следи анализа методологије утврђивања пореза на имовину у позитивном праву, али и ранијим законским решењима у Републици Србији. Хронолошки ће бити представљене најважније измене правне норме које су везане за ову тему кроз године уназад. Посебан осврт ћемо направити на реформу опорезивања имовине кроз интеграцију накнаде за коришћење грађевинског земљишта, јер је она посебно допринела повећању годишње пореске обавезе и тиме изазвала велико незадовољство код самих обвезника.

У другом делу рада биће детаљно описани начини наплате пореза. Поред постојећих законских решења за које смо и сами сведоци да се често мењају, предмет наше анализе биће и искуства из праксе. Из тих разлога ћемо у овом делу обухватити улогу и надлежности локалне пореске администрације, као и представити недостатке који утичу на имплементацију поступка наплате пореза. У циљу ефикасније наплате, посебно ћемо издвојити институт застарелости, јер је он велики изазов са којим се свакодневно сусрећу локални порески органи. Како се приходи од овог пореза сматрају врло значајним за функционисање локалне заједнице, део пажње ће бити усмерен на његову наплату на међународном нивоу.

Трећи део рада се односи на избегавање плаћања пореза, као главног проблема смањене наплате, пропусте у законским одредбама који то омогућују, значај покретања пореско-прекршајног поступка, као и препрека које се у том поступку јављају. Порез на имовину је приход код кога избегавање плаћања за многе пореске обвезнике представља сасвим нормалну појаву. Грађани у Србији још увек не разумеју, или не желе да разумеју сврху плаћања пореза и потребно је да се предузму све адекватне мере како би се постојеће стање опорезивања имовине променило. Сматрамо да би кроз боље дефинисање појединих одредби закона које се односе на пореске прекршаје, део овог проблема могао бити решен.

У четвртом делу биће приказани резултати истраживања анкетираних пореских обвезника. На основу њихових мишљења, даћемо предлоге активности које би локална самоуправа требала да предузме у циљу побољшања наплате пореза на имовину.

Сходно томе, указаћемо на начине унапређења рада локалне пореске администрације у овом домену и саму сврху укључивања других служби јединица локалне самоуправе, а поготову изабраних лица. Опште је познато да је утицај политичких лидера у раду јединица локалне самоуправе велики, а иста таква ситуација је забележена и у раду локалних пореских администрација. Неопходно је да и они сами схвате значај наплате пореза за своју локалну заједницу и колико јој заправо могу помоћи својим учешћем у поступку опорезивања, а за добробит грађана. Не требамо заборавити да се социјалне потребе не могу одвајати од политичких и да њихово задовољавање, врло често, гарантује останак на власти владајућој класи. Порез на имовину јесте политички непопуларан и свака локална власт ће, зарад свог опстанка, радије тражити друге механизме финансирања, него се упустити са проблемом његове наплате, али, ипак је крајње време да се таква пракса промени.

Први део

Порез на имовину

1. Развој пореза на имовину кроз историју

Опорезивање имовине је постојало у разним облицима од почетка цивилизације.¹ С обзиром да се среће још у старом веку, са правом се говори о томе да је порез на имовину један од најстаријих врста пореза. Док је у историји било мало новчаних трансакција, поседовање земље или стоке је било много лакше опорезовати него новчане дохотке.² У претходним вековима су порези на имовину формирали најважнији извор пореских прихода.

Порез се прво наплаћивао на земљиште јер је оно имало велику производну вредност, па самим тим било и прави извор богатства. У Египту се поред пореза на земљиште плаћао порез на говеда, уље, жито и пиво. Порески проценитељи су водили евиденцију о власницима земљишта и били веома цењени људи због својих способности да наплате порез. Доказ томе је чињеница да су процењивачи били једине особе које су после смрти краља остајале у животу. Како су фармери били најчешћи обвезници, проценитељи су њих присиљавали да плате порез, док су у супротном они одмах били доведени пред суд и правду.

Античка Грчка је такође имала високо вредноване пореске проценитеље. Реформу процене система пореза на имовину је спровео Аристид, атински војсковођа, познат и под надимком „Праведни“. Уживао је веома велики углед зато што је деловао у интересу града изнад свега. Међутим, током Пелопонеског рата овај фер порески систем је пао и у наставку је процена пореза зависила од продуктивности земље, односно са продуктивнијим земљиштем, веће су биле и процене. Наплата пореза у то време је била веома тешка, а сав новац који би се прикупио је одлазио у ризницу краља, без икаквих јавних побољшања. Касније, током владавине Александра Великог, порез је смањен, а половина наплаћених средстава се користила за изградњу инфраструктуре, док је друга половина била намењена за његов трезор. Тиме су људи плаћали мање порез, а за узврат имали више користи.

¹ Carlson, R. H., „A brief history of Property Tax“, *Fair and Equitable*, February 2005, p. 3.

² Kesner-Škreb, M., „Porez na imovinu“, *Financijska teorija i praksa*, 3/2002, str. 895.

Римљани су плаћали порез на вредност земљишта, зграда, дрвећа, стоке и другу личну имовину. Порез на земљиште је под Диоклецијаном постао општи порез у Риму³ из кога су се касније развили други непосредни порези. Кроз њихову историју се посебно истиче проницљивост Августа Цезара коме је економски подстицај и максимално коришћење земљишта била основа пореске политике. Тако је имплементирао вредносни систем, који је био заснован не на оно што фармер производи, већ на оно што он може да произведе⁴. Други римски императори су задржавали веће делове наплаћеног пореза у свом трезору и тако довели до финансијске кризе и у великој мери били криви за колапс империје.

Опорезивање земљишта је било ослонац јавних финансија кроз средњи век.⁵ У Енглеској су порез на земљиште највише плаћали сељаци путем издавања, иако су га заправо поседовали краљеви и господари. Висина пореза је зависила од продуктивности земљишта. Након 1066. године, Вилијам Освајач је увео сталне катастарске евиденције у којима су се налазили подаци за сваку особу са проценом њене имовине. Пред крај 13. века, имплементирани су порези на личну имовину са изузецима за најсиромашније и цркве.

У неким земљама Европе се у исто доба успоставио порез на огњишта (домаћинства), са намером да одређени град наплати средства у корист централне власти, а да се износ обавезе расподели на сва домаћинства у граду. Касније је он зависио од броја и величине огњишта у кући са циљем да се износ приближи вредности објекта.

Један од првих примера модерног система опорезивања имовине забележен је у пост-револуционарној Француској.⁶ Темелје француске пореске политике су поставили Народна Оснивачка Скупштина 1790. године и Француски Директоријум 1798. године, док је свеобухватна реформа извршена 1960. године. Постојала су четири директна пореза: порез на земљиште, порез на покретну имовину, порез на патенте који се односио на професије у складу са њиховим карактеристикама и паушални порез на доходак појединаца, а локалне власти су имале право да наплате и доплату на њих. У Француској, порез на имовину је био и остао стуб локалних финансија.

³ Ловчевић, Ј., *Институције јавних финансија*, Службени лист СРЈ, Београд 1997. године, стр. 73.

⁴ Carlson, R. H., „A brief history of Property Tax“, *Fair and Equitable*, Boston, February 2005, p. 4.

⁵ Ehtisham, A., Brosio, G., Pöschl, C., *Local Property Taxation and Benefits in Developing Countries – Overcoming political resistance?*, London 2014, p. 3.

⁶ Ibid, p. 5.

Посматрајући кроз историју, главни извор прихода за већину влада је управо порез на имовину. Развојни пут опорезивања имовине је текао од праведне пореске политике проценитеља имовине, па до корумпираних лидера којима је циљ био да више новца задрже за себе. Значај пореза на имовину на локалном нивоу се јавља тек у модерном систему опорезивања и постоје бројни разлози који говоре у прилог томе да је овај приход боље прилагођен локалној употреби.

Данас је порез на имовину углавном приход јединица локалне самоуправе, али његов развојни пут и даље тече.

2. Фискална децентрализација локалне самоуправе

Фискална децентрализација представља пренос надлежности од централне, на ниже нивое власти и сматра се најсложенијим обликом децентрализације. Развојем демократских процеса, јавила се потреба за повећањем аутономије локалних власти, њиховог већег учешћа у доношењу одлука и могућност квалитетнијег задовољавања потреба локалне заједнице.

Економски разлог који говори у прилог фискалној децентрализацији, односи се на побољшање алокације ресурса и заснива на претпоставци да она поваћава локални утицај над јавним сектором.⁷ Наиме, локалним властима је дозвољено да сами воде политику јавних прихода и расхода у складу са преференцијама својих грађана, из разлога што су информисани о захтевима појединаца и на тај начин могу обезбедити бољи квалитет јавних услуга. Људи желе другачије ствари од својих локалних самоуправа.⁸ Локална заједница првенствено брине о обезбеђењу јавних добара (одржавање локалних путева, комуналне делатности, уређење школа и предшколских установа, паркова и сл.), али уколико немају обезбеђена финансијска средства за ту сврху, она неће моћи да предузме ниједну акцију. Основа за несметано функционисање је да извори прихода локалне самоуправе буду већи од расхода, односно да она има довољно сопствених средстава како би покрила трошкове у вршењу својих функција. Међутим, у пракси то још увек није могуће. Познато је да превелика финансијска аутономија може да се злоупотреби, те стога централна власт не допушта да нижи

⁷ Радичић, М., Раичевић, Б., *Јавне финансије: теорија и пракса*, Data status, Нови Сад 2011, стр. 260.

⁸ Bahl, R., *Opportunities and Risks of Fiscal Decentralization: A Developing Country Perspective*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2008, p. 22.

нивои власти располажу издашним јавним приходима.⁹ Из тих разлога се расходи локалних заједница финансирају и из уступљених прихода централне власти, односно путем давања трансфера.

За фискалну децентрализацију се не може рећи да је она сама по себи нешто добро, напротив, она је прилично компликована и захтева доста промишљености да би на крају била изведена добро.¹⁰ Сам њен смисао за локалну заједницу је да се створе сви неопходни економски услови како би она могла сама да подмирује своје потребе. Суштина локалне аутономије се огледа у испуњености обима њене надлежности и врсти пореза који има право да самостално прописује и наплаћује. Уколико би се неправилно распоредила финансијска овлашћења између централне и локалне власти, дошло би до бројних поремећаја у управљању државним пословима.¹¹

Један од принципа фискалне децентрализације је да централна власт јасно и прецизно делегира своје функције локалним властима, али да исто тако прецизира и одреди припадност јавних прихода. Постоје јавни приходи, првенствено порези, који према својим карактеристикама и циљевима више одговарају нивоу централне власти,¹² док су други (нпр. порез на имовину), бољи за локални ниво власти. Приходи који би се администрирали на локалном нивоу требају имати следеће особине:

- Пореска основица не сме бити мобилна, како порески обвезници не би мигрирали из локалних заједница са вишом пореском стопом, у заједнице које имају нижу пореску стопу. У вези са тим, ни локалне власти не би требале да одреде исувише ниску стопу, па се стога препоручује да централна власт постави одговарајуће границе;
- Они требају бити јасни и лако уочљиви, јер се њиховом наплатом финансирају расходи на локалном нивоу. То је практично веза између грађана који плаћају порез и имају користи од потрошње јавног добра чија се производња финансира од његове наплате;
- Веома је важно да су стабилни, односно да се може предвидети колико се средстава може прикупити у одређеном периоду, да би се обезбедило довољно прихода за задовољење потреба локалне заједнице;

⁹ Стојановић, С., *Фискални федерализам*, Институт за упоредно право-Центар за антиратну акцију, Београд 2005, стр. 47.

¹⁰ Децентрализација у земљама ЕУ и могућа решења за Србију, <http://www.autonomija.info/miroslav-prokorijevic-decentralizacija-u-zemljama-eu-i-moguca-resenja-za-srbiju.html>, октобар 2016. године

¹¹ Анђелковић, М., „Фискална децентрализација у Републици Србији“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу LI*, 2008, стр. 43.

¹² Радичић, М., Раичевић, Б., *нав. дело*, стр. 261.

- Требају бити једноставнији, како би локална власт могла лакше да их администрира. Исто тако, због потребе за детаљнијим информацијама, много је боље неке порезе администrirати на нижем нивоу власти, јер се тиме обезбеђују нижи трошкови;
- Не треба да буду прогресивни, да се не би порески терет пребацио на друге локалне заједнице.¹³

Један од предуслова за успешну фискалну децентрализацију је да локалне власти имају довољно административних и техничких могућности за ефикасно извршавање поверених послова и задатака.¹⁴, као и извор пореских прихода, да не би биле зависне од централне власти. Сходно томе, без постојања локалних органа који се баве ефикасним утврђивањем и наплатом јавних прихода, њена имплементација неће бити могућа.

Користи од локалних јавних добара имају само становници одређене заједнице.¹⁵ Децентрализацијом се ствара блискост између грађана и локалне власти. Грађанима је тако омогућено да се увек могу обратити надлежним органима са захтевима за побољшањем неког јавног добра. На тај начин локалне власти имају увид у преференције својих грађана и настојаће да их задовоље како би им обезбедили бољи и квалитетнији живот у заједници. Користи су на овај начин обостране, појединци могу јасније видети значај плаћања пореза и предности које имају од тога, док извршна власт неће имати проблем опстанка на наредним изборима. У супротном, грађани неће бити мотивисани за побољшање услова у њиховој локалној заједници, као ни за редовно плаћање пореза, зато што је власт удаљена и не превише заинтересована за промене.

Иако би задовољавање и обезбеђивање услуга на локалном нивоу са фискалном децентрализацијом било ефикасније и уз мање трошкова, не може се рећи да су локалне власти у потпуности спремне за њену пуну имплементацију. Генерално, свака власт воли да има више надлежности и више новчаних средстава на располагању, те стога ни централна власт није заинтересована за спровођење децентрализације у потпуности. Она има предности, али и недостатке на које треба обратити пажњу у самом процесу увођења. Неретко, одлуку о децентрализацији доносе политички лидери без сагледавања ситуације на локалном нивоу, што на крају може донети више штете, него користи које она у основи има.

¹³ Душанић, Ј., *Монетарне и јавне финансије*, Београдска пословна школа – Висока школа струковних студија, Београд 2014. стр. 303.

¹⁴ Радичић, М., Раичевић, Б., *нав. дело*, стр. 262.

¹⁵ Бећировић, С., „Фискална децентрализација у Србији“, *Економски изазови*, бр. 1/2012, стр. 53.

2.1. Локална самоуправа у Србији

Локална самоуправа представља једну од најважнијих државних институција којој се поверавају надлежности у складу са стварним потребама локалне заједнице. Уставом се гарантује њена аутономија, законима правни положај, обављање изворних надлежности за које се обезбеђују и изворни приходи, као и већа могућност да грађани непосредно учествују у вршењу јавних послова.¹⁶ Једно од схватања теоретичара везује њено порекло за доба феудализма (у појединим државама Европе у XII и XIII веку), у форми комуна и слободних градова, мада постоје и мишљења да је она постојала и у време првобитне заједнице и да је као таква имала велики утицај на обликовање територијалног система типа државе.¹⁷ Сходно томе, може се рећи да су самостални облици управљања на ужим територијама државе увек били од значаја за њу саму, као и за становништво заједнице. Важност постојања локалне самоуправе у великој мери показује усвајање Европске повеље о локалној самоуправи (Стразбур, 15.10.1985. године, а која је ступила на снагу 01.09.1988. године) од стране Европског савета, у којој је назначена њена изворна надлежност, непосредно одлучивање, финансијска средства, самосталност и заштита права.¹⁸ То подразумева да локалне власти могу, у оквиру законом прописаних ограничења, да уређују и управљају јавним пословима у циљу задовољавања потреба локалног становништва. Са тим у вези, грађани имају права да учествују у одлучивању о питањима која се тичу њихових интереса непосредно, или путем својих изабраних представника који чине део власти.

С обзиром да је право грађана загарантовано уставом државе, она је у обавези да створи све неопходне услове како би локална заједница у којој они живе могла несметано да функционише као целина. У Републици Србији је Законом о локалној самоуправи (у даљем тексту: ЗЛС), она дефинисана као право грађана да управљају јавним пословима од општег интереса за локално становништво, непосредно и преко слободно изабраних представника, као и право да уређују и управљају пословима који су у њиховој надлежности и од интереса за локално становништво. Јединице локалне самоуправе чине општине, градови и град Београд.

¹⁶ Голић, Д., Шолтес, И., „Карактеристике локалне самоуправе земаља у транзицији“, *Право – теорија и пракса*, 5-6/2009, стр. 66.

¹⁷ Влатковић, М., *Право локалне самоуправе*, Правни факултет за привреду и правосуђе Нови Сад, Нови Сад 2009, стр. 17-19.

¹⁸ Локална самоуправа, https://sr.wikipedia.org/sr/Локална_самоуправа, април 2017.

Историјски посматрано, први закон који је уређивао локалну самоуправу био је Закон о устројству општина из 1839. године. Надлежности општина су тада биле доста широке, као и током осамдесетих година прошлог века где је забележена већа аутономија нижих нивоа власти, односно већа децентрализација. Појам локална самоуправа је враћен у правно-политички систем Уставом Републике Србије из 1990. године, а две године касније је Уставом Савезне Републике Југославије зајемчено право на локалну самоуправу, али без назнаке титулара тог права.¹⁹ Све до демократских промена 2001. године, локалне самоуправе су имале веома скроман круг послова, те су њихове економске и развојне функције биле у потпуности запостављене. Ниједан посао за који су имале овлашћење, оне нису могле самостално да реализују, већ је увек у томе учествовала и држава. За њихово финансирање је искључиво била надлежна републичка власт, што је на крају довело до преживљавања на ивици економских могућности и општег осиромашења друштва. Иако се чинило да су правно створени услови за развој локалне самоуправе, она се практично у то време никако није могла развијати. Преко потребна примена децентрализације је убрзо постала снажна централизација у којој је главну улогу у вршењу власти имао најужи круг људи тадашњег председника државе. Недемократски потези државне власти, отворене злоупотребе и притисци на локални ниво су у потпуности удаљили локалну самоуправу од правца напретка. Претерана децентрализација из претходног периода је тада донела изразиту централизацију са смањеним обимом надлежности у локалним самоуправама, непостојање своје имовине и ниједан значајни извор прихода за финансирање. Због целокупно лоше ситуације у држави и таквог режима власти, незадовољство становништва је постајало све веће, да би коначно у септембру 2000. године на изборима победила демократска опција која је тиме означила крај самовоље бивше социјалистичке власти.

Почетак процеса демократизације друштва је створио нову шансу за јачање локалне самоуправе.²⁰ На почетку је донет ЗЛС којим је детаљно дефинисан њен положај, што је наговештавало позитивне промене у развоју градова и општина. Систем финансирања је промењен, надлежности повећане, односи на међународном нивоу су унапређени, док је однос између централне и локалне власти био далеко мање проблематичан. Новина која је прописана тадашњим одредбама ЗЛС тичала се избора

¹⁹ Милосављевић, Б., „Реформа локалне самоуправе у Србији“, *НКЈУ – ССРА*, 3/2012, стр. 749-750.

²⁰ Милосављевић, Б., *Систем локалне самоуправе у Србији*, Стална конференција градова и општина, Београд 2009, стр. 25.

градоначелника/председника општине, тј. његов избор је тада по први пут био непосредан. Како су се први локални избори одржали 2004. године, целокупна реформа локалне самоуправе је након њих показала своје предности и мане. У том смислу је функционисање већине локалних органа било отежано, из разлога што изабрани градоначелници/председници општина нису припадали истој политичкој партији као и одборничка већина у скупштини, тако да је убрзо непосредни избор првог човека јединице локалне самоуправе био напуштен. Показало се да овај начин избора ствара политичке проблеме, па и потпуну блокаду рада локалне самоуправе. Доношењем новог Устава Републике Србије 2006. године овај проблем је решен и постављен је правни оквир по коме ће локална самоуправа функционисати у наредном периоду. Од посебног је значаја усвајање пакета закона који су системски уређивали ову област, а нама је најважнији Закон о финансирању локалне самоуправе (у даљем тексту: ЗФЛС) који је и данас на снази, са бројним изменама и допунама.

Нови концепт локалне самоуправе утемељен је у складу са принципима Европске повеље о локалној самоуправи. Њен напредак је приметан, али и поред тога, простора за даљу реформу још увек има.

2.1.1. Функционисање локалне самоуправе

Локална самоуправа треба бити самостална, односно све надлежности које су јој законом пренете, потребно је да она сама регулише и управља пословима у интересу својих грађана. Исто тако, њени органи приликом обављања својих дужности сnose одговорност за све оно што је учињено, као и за оно што није учињено. У том смислу је врло важна њена организација и утицај државе на структуру њених органа који не треба да буде велики. За њу је битна слобода у одређивању органа и организовању унутрашње структуре управо из разлога квалитетнијег обављања послова из свог делокруга. Међутим, пракса многих земаља показује да ипак постоје законодавна ограничења и потреба да се основни елементи структуре пропишу на вишем нивоу. Тиме се подразумева и постојање три врсте органа у локалним самоуправама: скупштина, извршни орган скупштине и органи локалне управе.²¹

²¹ Ibid., стр. 35.

Прописане надлежности локалне самоуправе требају да обављају искључиво њени органи. Сваки посао који она не може самостално да изврши, већ уз неопходно учешће и одобрење централних органа, генерално губи смисао и у супротности је са принципом супсидијарности који одређује њену надлежност. Никаква ограничења, условљавања или ускраћивања не би требало да постоје од стране централне власти, али се у пракси често наилази на баш такве ситуације по разним основама. Висок степен аутономије локалних самоуправа и даље не постоји, јер држава није спремна да у потпуности пренесе потребне надлежности на локални ниво.

Да би се послови могли адекватно обавити, потребан је квалитетан и образовани кадар у органима управе који може у сваком моменту да одговори на постављене задатке. Са тим у вези је важно установити систем напредовања у служби за компетентне и одговорне раднике који постижу високе резултате, као и њихову континуирану обуку. Висок степен професионализма умногоме доприноси ефикасности и стабилности у раду и напредовање не треба да зависи од припадности политичкој партији, већ само од квалитетног и одговорног рада сваког појединца. Врло су погрешни потези представника власти да награде и напредовања додељују само својим „поверљивим“ људима, а да они стварно заслужни бивају за њих потпуно невидљиви. У таквим ситуацијама је нереално очекивати позитивне резултате и помак у раду јединице локалне самоуправе, првенствено зато што појединци постављени на вишим позицијама по политичкој линији, често нису довољно стручни за обављање тих послова.

За правилно и несметано функционисање локалне самоуправе, важно место заузима њено финансирање. Уколико не постоји финансијска аутономија, онда је неће бити уопште. Искуство показује да степен ове аутономије може зависити од сарадње локалне и централне власти. Средства за финансирање се обезбеђују из самосталних извора прихода и оних које преноси држава у зависности од економске ситуације, а у оквирима закона. Њихов обим се усклађује са свим променама трошкова који се евидентирају приликом реализације појединих послова. Локалне самоуправе требају слободно да располажу својим средствима и у складу са планом буџета. Код оних које су финансијски слабије, држава има задатак да их додатно помаже у циљу уједначавања њихових потенцијала. За обављање поверених послова, централна власт је дужна да обезбеди финансијска средства, али свако повећање потреба становништва локалне заједнице захтева и додатна средства које она сама треба да прибави. Имајући у виду да њени сопствени приходи нису довољни, приоритетни задатак би требао да се

односи на спровођење активности које би значајно повећале те приходе и омогућиле њену већу независност.

Јединице локалне самоуправе су део државне територије у којима се оснивају органи централне управе ради ефикаснијег пружања услуга локалном становништву. Држава на тај начин пребацује део терета за обављање својих послова на локални ниво и претвара локалне органе у извршиоце својих намера.²² Опште је познато да је локална власт ближа грађанима. Највећи број примарних потреба се може задовољити на нивоу општине у којој грађани живе, јер се међусобно познају и имају веома сличне интересе. Они на лакши начин могу учествовати у решавању важних питања која се тичу живота у њиховој заједници и да реално очекују да ће у блиској будућности моћи квалитетније да живе. Једини проблем у овом смислу би се могао јавити у мањим јединицама локалне самоуправе из разлога што оне немају кадровских могућности за вршење свих функција, нити довољно финансијских средстава, па су због тога приморане да зависе од централне власти. Међутим, и поред тога, сигурно је да се на локалном нивоу много ефикасније пружају услуге грађанима, будући да се њихове преференције могу лакше препознати, па са тим у вези и лакше задовољити. Локалне власти, данас, имају веома одговоран задатак у решавању проблема својих грађана, који су све комплекснији. Обезбедити им сва неопходна добра и пружити услуге се чини све компликованијим послом, те је стога неопходна сарадња, не само јавног, већ и приватног сектора. Органи јединице локалне самоуправе, захваљујући локалној аутономији, могу самостално деловати у корист своје локалне заједнице, али је евидентно да и ту постоји ограничење од стране државе. Надлежности су ограничене на оне које се заиста могу остварити, на сврсисходан начин и дефинисане су одредбама ЗЛС. Географски и демографски веће општине са већим економским потенцијалима, у стању су да преузму већи обим надлежности, док мале то нису. Економски би било нерационално, па и технички неизводљиво за мање општине да успешно спроведу одређене надлежности, али њихова подела ипак зависи од распореда политичких снага.²³ Градови и општине у Србији имају исте надлежности и тичу се: комуналних делатности, послова у области изградње, просвете, здравства, социјалне заштите, културе, трговине, туризма, угоститељства, занатства, заштите животне средине, пољопривреде и др. Ближе одреднице о њиховом обављању су углавном прописане посебним секторским законима. Њиховим проширењем у 2007. години, локалне самоуправе су добиле право

²² Влатковић, М., *нав. дело*, стр. 26.

²³ Голић, Д., Шолтес, И., *нав. дело*, стр. 73.

на управљање својом имовином и локални економски развој, што се сматра изузетно важним за аутономију и њихов опстанак.

2.1.2. Органи локалне самоуправе

Институционална структура јединица локалне самоуправе је врло слична у свим транзиционим земљама, посебно у погледу њених органа. Систем локалне самоуправе подразумева постојање органа који су задужени за обављање послова из њеног делокруга, а у интересу локалног становништва, обезбеђивање адекватних извора средстава за те послове, као и право грађана да учествују у активностима које она обавља. Сходно томе, у градовима и општинама се формирају различити органи који изражавају начин и средства којима грађани остварују своја права.²⁴ Највише представничко тело је скупштина јединице локалне самоуправе која доноси подзаконске нормативне акте везане за делатност локалне управе. Ово тело би требало да изражава интересе локалног становништва, да их на адекватан начин заступа и остварује. Скупштину чине одборници које бирају грађани на непосредним изборима, на период од четири године. То је највиши орган који врши функције локалне власти. Број одборника у скупштини је различит и утврђује се статутом. Сматра се конституисаном тек након избора председника и секретара скупштине. О највећем броју питања се одлучује већином гласова присутних одборника, али је увек потребно да скупштини присуствује најмање половина од укупног њиховог броја. Изузетно је за доношење одлука о статуту општине, буџету, урбанистичким плановима, избору председника скупштине општине, председника општине, његовог заменика, чланове општинског већа, о образовању и укидању месних заједница и других облика месне самоуправе, као и о делокругу, саставу, избору чланова и начину рада савета за међунационалне односе, потребна већина од укупног броја одборника,²⁵ односно квалификована већина. Рад скупштине треба бити оперативан и ефикасан, а донешене одлуке у складу са прописима и потребама заједнице. Одборници су добили пуни легитимитет и поверење грађана који су их изабрали и од њих се очекује да у потпуности остваре своју функцију и делују у циљу унапређења квалитета живота на локалном нивоу. За лакше функционисање скупштине, образују се радна тела чија се

²⁴ Влатковић, М., *нав. дело*, стр. 83.

²⁵ Васиљевић, Д., „Локална самоуправа у Србији“, У: Злокапа, З., Дамјановић, Д. (ур.). *Модел организације локалне самоуправе*, PALGO centar, Београд 2008, стр. 192-193.

улога састоји у разматрању појединих питања из њене надлежности и давању стручних мишљења о предлозима прописа и одлука које она доноси.²⁶ Чланови тих тела би требало да буду из редова стручњака за поједине области који на прави начин могу помоћи одборницима при доношењу важних одлука. Оправдано би било да скупштину чине одборници који имају знања, искуства и првенствено ауторитет, али искуство показује да то уопште није чест случај и да су интереси појединаца углавном испред интереса локалне заједнице.

Извршни органи представљају спону између представничког тела и локалне управе. У општинама је извршна власт подељена на председника општине и општинско веће. До доношења ЗЛС од 2002. године, постојао је само један извршни орган, док је део извршне функције припадао председнику општине. Након тога је регулисано да се избор председника врши непосредим путем, што се практично показало као врло лоше решење, да би се последњом реформом закона дефинисала два извршна органа. Председника општине бира скупштина на период од четири године, већином гласова од укупног броја одборника. Избором на ову функцију, председнику општине престаје одборнички мандат. С обзиром да је његова функција инокосна, сматра се обавезним постојање његовог заменика који ће обављати дужност у случају спречености или одсутности председника општине. Заменик се бира из редова одборника на предлог председника општине, а избором му такође престаје мандат одборника. У обављању својих дужности, председник општине има велику одговорност пред законом и грађанима своје заједнице. У том смислу бисмо посебно издвојили његову функцију наредбодавца за извршење буџета, али је ништа мање важна и функција усмеравања и усклађивања рада општинске управе.

Општинско веће је други извршни орган општине који може имати највише 11 чланова. Они се бирају од стране скупштине општине, већином гласова на период од четири године, а на предлог председника општине. Будући да чланови већа нису општинска власт, за њих нису прописани посебни услови, мада је пожељно да то буду стручњаци из различитих области, иако се у пракси то ретко дешава. Сваки члан већа може имати задужења за питања из одређене области и бити на сталном раду у општини. Председник општине председава општинским већем и одговоран је за законитост његовог рада. Уколико сматра да нека донешена одлука није у складу са

²⁶ Милосављевић, Б., *Систем локалне самоуправе у Србији*, Стална конференција градова и општина, Београд 2009, стр. 77.

законом, он има права да обустави њену примену. Општинско веће има важну улогу приликом доношења одлука из надлежности јединице локалне самоуправе, јер је предлагач истих и стара се о њиховом извршењу. Вршење надзора над радом општинске управе и решавање у управном поступку у другом степену о правима и обавезама грађана је од изузетног значаја за сам рад управе како би се правовремено отклониле неправилности и побољшало пружање услуга грађанима. Извршни органи требају бити подређени представничком телу које има задатак да их именује и контролише. Међутим, пракса је показала да је данас улога извршних органа све већа, а да су контакти са грађанима све слабији.

Општинска управа је носилац управне функције из оквира права и дужности општине, а поред тога она извршава законе и друге прописе чије је извршење поверено општини.²⁷ Послови управе су прецизно дефинисани законом, а на њен рад велики утицај имају извршни органи, па се стиче утисак да се локална управа прилично подвргава ауторитету извршних органа. Другим речима, управа представља средство за остваривање политичке воље. Радом управе руководи начелник кога поставља општинско веће на период од пет година. Приметна је разлика у дужини мандата скупштине општине и председника општине, која се оправдава намером законодавца да се ова позиција заштити од праксе да свака нова власт поставља себи одговарајућег начелника управе. У прилог томе говори и чињеница да се кандидати за начелника сада пријављују на јавни конкурс, што раније није била обавеза. Али, веома је тешко рећи, а нема ни основа за то, да ће некада ова функција престати да буде политичка. Свакој власти одговара да начелник управе буде лојалан, јер тиме може на лакши начин да спроводи своје одлуке. На локалном нивоу је и даље заступљен висок ниво утицаја политике на кадровска решења. Један од првих задатака сваке новоизабране власти је да изврши промену неких, или свих руководиоца организационих јединица у оквиру управе, без обзира на степен стручности и професионалности појединаца, а да би то постигла важно је да има „свог“ начелника који сваку такву одлуку може спровести у дело.

Управа припада систему локалне самоуправе у административном делу извршне функције²⁸ и данас она обавља веома сложене послове који захтевају квалитетан кадар. Честа је појава да у управи постоји вишак запослених, а мањак способних који би могли адекватно да одговоре на задатке који се од њих очекују. Због тога се на крају

²⁷ Ibid, стр. 83.

²⁸ Влатковић, М., *нав. дело*, стр. 63.

наилази на висок степен незадовољства локалног становништва пруженим услугама. Законом је прописано да начелник управе одговара за свој рад и рад управе општинском већу и скупштини општине. Одлуку о организацији општинске управе доноси скупштина, а предлаже је општинско веће. У њој се прецизира организациона структура управе, њене надлежности, односи између појединих органа јединице локалне самоуправе, односи према грађанима, обавезе и одговорности запослених у управи приликом извршавања својих радних задатака, као и јавност у раду. Ближе уређивање унутрашњих организационих јединица и послова запослених дефинисано је правилником о унутрашњој организацији и систематизацији радних места који усваја општинско веће, на предлог начелника управе. Из наведеног се закључује колики је заправо утицај извршних органа на рад општинске управе, будући да је председник општине задужен за усмеравање и усклађивање њеног рада, а општинско веће за вршење контролно-надзорне функције. Чини се да је надлежност председника општине прилично широко дефинисана, те није чудно што многе одлуке које се тичу рада управе зависе искључиво од њега. Из тих разлога, органи управе не могу правовремено да одговоре на захтеве грађана, што ствара врло негативну слику о целокупном раду управе. Она првенствено треба да буде независна, строго професионална и да располаже стручним кадровима који су у обавези да поштују грађане и њихова права приликом пружања услуга. Претерани утицај политике на њен рад би свакако морао бити искорењен и уместо њега уведена поштена примена закона и једнак третман за све. За запослене је важно да буду одговорни, политички неутрални, коректно награђени за свој рад и пре свега заштићени од воље локалне власти. Колико је она усклађена са стандардима „добре управе“ најбоље показује податак степена задовољства крајњих корисника услуга, због којих она објективно и постоји. Свака транспарентна и делотворна општинска управа може створити услове за квалитетан живот грађана и поверење у локални ниво власти.

Једна од надлежности наведених органа јесте и доношење нормативних аката који су категорисани у две врсте. Прву врсту чине прописи које доноси локална самоуправа због обављања поверених послова и они морају бити у оквирима законских овлашћења јер предвиђају контролу примене од стране државних органа. Другу врсту представљају прописи који се тичу обављања послова из изворног делокруга јединице локалне самоуправе. Њима оне самостално уређују сопствене послове у мери у којој им је то законом допуштено. Познато је да су прописи које доноси локална самоуправа хијерархијски нижи од прописа државе, те стога морају бити у сагласности са њима.

Примера ради, начин утврђивања пореза на имовину је регулисан законом, али је са друге стране јединица локалне самоуправе у обавези да донесе своје акте којима ће детаљније уредити параметре за његов обрачун, у оквирима законских одредаба, јер специјалне клаузуле не би смеле да буду у супротности са круцијалним.²⁹ У овом случају, највећи и најважнији задатак има орган управе који је задужен за администрирање овог прихода и тиче се израде нацрта одговарајућих одлука. Нацрти се прослеђују општинском већу које их усваја у целости, или коригује, а онда, као свој предлог, прослеђује скупштини чија је надлежност доношење прописа и других општих аката. Поред нормативне функције, органи локалне самоуправе доносе и појединачне правне акте којима решавају о правима и обавезама грађана и правних лица. Контролу тих аката врши општинско веће које може да их поништи или укине, уколико утврди да они нису у складу са одредбама закона, или одлука. Дакле, извршни органи имају значајан утицај на рад органа управе и од њих прилично зависи функционисање јединице локалне самоуправе. Чланови представничког тела и извршног органа су представници политичких партија који доносе врло важне одлуке за живот становника локалне заједнице, али се због неискуства у овој области оне углавном сведе на политичке које, као последицу, повећавају неповерење грађана у органе управе.

2.1.3. Еволуција финансирања локалне самоуправе

Значај локалних финансија је велики јер се ради о извршавању функција од стране локалних власти, што одражава степен политичке и економске самосталности и финансијске децентрализације. Исто тако, оне указују на однос између локалне и централне власти у процесу расподеле прихода, односно означавају степен и дубину локалне аутономије.³⁰ Функционисање локалне самоуправе се не може замислити без адекватних финансијских средстава. Она се једним делом обезбеђују из буџета републике, док други део чине сопствена средства јединице локалне самоуправе. Учешће ових средстава је различито, а свака нова надлежност, односно задаци које држава додељује локалним самоуправама, углавном захтевају и додатна средства због

²⁹ Томић, З., „Опште управно-процесно право у пореској материји“, У: Илић-Попов, Г., (ур.). *Правни и рачуноводствени аспекти пореског саветовања: (Правни факултет Универзитета у Београду, Центар за издаваштво и информисање)*, Београд 2012, стр. 531.

³⁰ Кијановић, М., *Локални јавни приходи у систему јавних прихода Републике Србије*, Пријеполје 1999, стр. 12-13.

већих трошкова чиме се ствара и већа зависност од републике. Ова појава указује да фискална самосталност локалне самоуправе није велика, о чему говори и податак да њени приходи учествују у просеку са 10% у укупним пореским приходима држава.³¹

Са почетка деведесетих година систем јавних прихода и финансирања јавних расхода, како на државном тако и на локалном нивоу, био је уређен једним законом.³² Јавним приходима су се финансирала права и дужности јединица локалне самоуправе, а њихова висина је утврђивана законом или подзаконским актима надлежних органа. У том периоду су се под локалним јавним приходима подразумевале локалне комуналне таксе, општинске административне таксе, накнада за коришћење и уређивање грађевинског земљишта, накнада за заштиту и унапређење животне средине, самодопринос и приходи које остваре општински органи. Финансирање јавних расхода на локалном нивоу се вршило из дела пореза на доходак грађана, пореза на имовину, пореза на пренос апсолутних права, пореза на наслеђе и поклон, локалне комуналне таксе, боравишне таксе, општинске административне таксе, самодоприноса, више врста накнади за коришћење добара од општег интереса и других прихода које је општина могла сама да обезбеди. У случајевима недостатка новчаних средстава за одређене послове, република је обезбеђивала допунска средства под законом прописаним условима и мерилима. Услед приличне недоречености и честих измена и допуна, овај закон је након примене нешто више од једне деценије престао да важи. У поређењу са њим, систем финансирања локалне самоуправе је први пут био уређен у ЗЛС из 2002. године, а онда је темељно реформисан доношењем ЗФЛС од 2006. године.

У периоду између 2000. и 2006. године у локалним самоуправама је забележен значајан пораст прихода, али са објективним мањкавостима које су захтевале реформу целокупног система финансирања. Удео изворних прихода је у то време био изузетно низак, критеријуми за доделу трансфера од стране републике нису постојали, већ се све углавном заснивало на утицај политичких фактора, тако да ниједна општина није могла да предвиди колико ће новчаних средстава добити по овом основу и то је јако утицало на њен рад. Ситуација се променила доношењем посебног закона у коме су детаљно описани начини финансирања локалне самоуправе. Средства за финансирање расхода су се обезбеђивала из изворних прихода, уступљених прихода и трансферних средстава

³¹ Влатковић, М., *нав. дело*, стр. 106.

³² Вид.: Закон о јавним приходима и јавним расходима („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 76/91, 41/92 - др. закон, 18/93, 22/93 – испр., 37/93, 67/93, 45/94, 42/98, 54/99, 22/01, 9/02 – др. закон, 87/02 – др. закон, 33/04 и 135/04 – др. закон)

из буџета републике. Приходи чије ближе критеријуме, мерила, стопу утврђује јединица локалне самоуправе представљају њене изворне који јој у потпуности припадају јер су остварени на њеној територији. Са неким изузецима, ови приходи су ненаменски, што значи да локална самоуправа може сама да одлучи за коју ће их намену користити.³³ Њихове врсте су прописане законом, као и евентуална ограничења у висини стопе или износа појединих прихода. Тиме је локалним самоуправама препуштена релативна финансијска аутономија, односно оне могу самостално да одреде висину неких прихода који им по закону припадају, док за друге ипак постоји ограничење од стране вишег нивоа власти. Новина која је уведена у ЗФЛС тиче се администрирања изворних прихода. Наиме, од 1. јануара 2007. године јединице локалне самоуправе у целости утврђују, наплаћују и контролишу локалне приходе који су овим законом дефинисани, што до тада то није било случај. Овим је учињен велики корак у погледу фискалне децентрализације и аутономије локалног нивоа, али су у исто време општине требале углавном саме да обезбеде адекватне ресурсе, како би то ново законско решење могло да произведе позитивне ефекте за крајње кориснике локалне заједнице.

С обзиром да су законом дефинисани бројни изворни приходи јединице локалне самоуправе, ми ћемо се осврнути само на оне који су за њих најзначајнији. Један од најважнијих је свакако порез на имовину који је доношењем ЗФЛС прешао у категорију изворних прихода, али без пореза на пренос апсолутних права и пореза на наслеђе и поклон. За њега је предвиђено да скупштина јединице локалне самоуправе утврђује висину стопе пореза, до максималног износа који је прописан посебним законом којим се уређује овај приход. Поступак утврђивања, контроле и наплате практично зависи од јединице локалне самоуправе, па тако и висина наплаћених новчаних средстава. Преласком надлежности у администрирању, његов удео у укупним приходима је видно порастао.

Локалне комуналне таксе уводе локалне самоуправе, као цену за конкретну услугу коју пружају физичким или правним лицима. Некадашње одредбе ЗФЛС су предвиделе 16 врста ових такси, од којих је најзначајнији приход давала такса за истицање фирме на пословном простору. Општине су својим актом уређивале висину, олакшице, рокове и начине плаћања такси. Изузетак од обавезе плаћања су увек представљали државни органи и организације, затим органи и организације територијалне аутономије, као и

³³Васиљевић, Д., *нав. дело*, стр. 209.

јединица локалне самоуправе, док су остале олакшице прописивале саме општине у зависности од својих потреба. Таксе су се наплаћивале у годишњем или дневном износу, у односу на врсту и намену. За утврђивање висине овог прихода локалне самоуправе су имале потпуну слободу, иако је законом прописано да ће Влада утврдити највиши износ за истицање фирме на пословном простору и ван пословног простора, као и за држање моторних друмских и прикључних возила, али се то у пракси није реализовало. Одлуке скупштина јединица локалне самоуправе су се толико разликовале у погледу одређивања њихових висина да су у појединим општинама износи били енормно велики, па је наплата овог прихода просто вапила за реформом.

Накнаду за коришћење грађевинског земљишта су плаћала физичка и правна лица, те је следствено томе, због своје издашности, овај приход био врло важан за локалне буџете. Локалне самоуправе су и у овом случају самостално одлучивале о критеријумима за обрачун накнаде и од њене наплате добиле изузетно висок проценат новчаних средстава помоћу којих су могле првенствено да уређују комуналну инфраструктуру у својој заједници. Она је наплаћивана на годишњем нивоу до 2013. године, да би након тога била интегрисана у порез на имовину. Врло слична накнада се плаћала и за уређивање грађевинског земљишта. Она је уведена као обавеза у поступку издавања грађевинске дозволе приликом изградње објекта и као таква се наплаћивала само једном, а средства од њене наплате локалне самоуправе требало је да користе, управо, за финансирање уређивања грађевинског земљишта. Остварени приходи по овом основу су знатно мањи од накнаде за коришћење грађевинског земљишта, али се и даље наплаћују у виду доприноса за уређивање грађевинског земљишта.

Накнаду за заштиту и унапређивање животне средине могу прописати јединице локалне самоуправе својим актом. Обвезници плаћања ове накнаде су дефинисани Законом о заштити животне средине, као и посебном Уредбом Владе Републике Србије која прописује ближе критеријуме за њено утврђивање. У овом случају скупштина јединице локалне самоуправе може самостално да утврди висину стопе накнаде, која не сме бити изнад прописане Уредбом. За разлику од осталих прихода, средства од ове накнаде се наменски користе за заштиту и унапређење животне средине према усвојеним програмима.

Самодопринос се разликује од осталих изворних прихода, јер је у питању вољни облик учешћа грађана у решавању проблема локалне заједнице. Одлуку о његовом увођењу доносе грађани који имају изборно право и пребивалиште на подручју на коме се средства прикупљају, или ако имају само непокретну имовину без пребивалишта,

искључиво путем референдума. У зависности од потреба и могућности грађана, у закону је предвиђено да се самодопринос може изразити у новцу, роби, раду, превозничким и другим услугама, а утврђује се према вредности имовине, или прихода од имовине. Скупштина јединице локалне самоуправе је задужена за доношење одлуке, а обрачун и наплата се врши на начин који важи и за остале јавне приходе. Сва прикупљена средства се морају користити строго у складу са њиховом наменом, док се вишак враћа на начин прописан одлуком. Имовина и примања који су законом изузети од опорезивања важе и за самодопринос. Удео средстава по овом основу је значајно опао последњих година и питање је колико јединица локалне самоуправе данас користи средства од самодоприноса, али се сматра да је његов значај и даље велики.

Уступљени приходи су сопствени приходи републике које она, у складу са законом, уступа јединицама локалне самоуправе. Разлози за то су обезбеђење средстава за извршавање поверених послова и ојачање финансијских потенцијала општина да би оне могле на прави начин да задовоље потребе својих грађана. Република уступа своје приходе, делимично или у целости, кроз порезе и накнаде који се наплаћују на територији јединице локалне самоуправе. Најзначајнију ставку у локалном буџету по овом основу сигурно представља порез на зараде који се плаћа према месту пребивалишта запосленог.

Трансферна средства се не стичу наплатом јавних прихода, већ се додељују јединицама локалне самоуправе из буџета републике. Она имају своју посебну сврху, па се зато класификују на наменска и ненаменска. За финансирање одређених послова у оквиру изворног или повереног делокруга локалне самоуправе користи се наменски трансфер. Он је уведен услед преласка надлежности са централног на локални ниво власти и стварања могућности учешћа централне власти у финансирању конкретних програма и пројеката на нивоу локалне самоуправе.³⁴ Када је у питању ненаменски трансфер, њега чине четири групе трансфера чији је укупан износ за једну буџетску годину 1,7% оствареног бруто домаћег производа, тако да је тиме практично решено питање непредвидивости нивоа трансферних средстава са којим су се локалне самоуправе суочавале у претходном периоду. Општинама које су биле сиромашније од просека у свим општинама на територији Републике Србије, додељиван је трансфер за уједначавање њихових економских потенцијала. За надомештање изгубљених прихода

³⁴ Финансирање локалне самоуправе у Србији и утицај политичке везе локалне и републичке власти, (https://www.google.rs/?gws_rd=ssl#q=Finansiranje+lokalne+samouprave+u+Srbiji+i+uticaj+politi%C4%8Dke+veze+lokalne+i+republi%C4%8Dke+vlasti, април 2017.)

услед измене републичких прописа, закон је предвидео доделу компензационог трансфера, док се због измене методологије утврђивања трансфера јединице локалне самоуправе додељује транзициони трансфер. Право на општи трансфер имају јединице локалне самоуправе чија се висина утврђује применом одговарајућих, односно јединствених критеријума (број становника, површина територије, број објеката у основном и средњем образовању, број деце обухваћене деčјом заштитом и сл.). На основу наведеног, можемо закључити да је усвојеним ЗФЛС коначно уведен транспарентан и предвидив систем расподеле ненаменских трансферних средстава.

Након шестогодишње примене овог закона и тек спроведених избора на свим нивоима у Републици Србији 2012. године, доносе се измене и допуне ЗФЛС чије су одредбе отпочеле са применом већ у октобру исте године. У циљу растерећења привреде услед светске економске кризе, српски законодавац је одлучио да ограничи висину износа локалних комуналних такси за: истицање фирме на пословном простору, коришћење рекламних паноа, укључујући и истицање и исписивање фирме ван пословног простора и држање моторних друмских и прикључних возила, што је прекинуло дотадашњу самовољу појединих локалних самоуправа које су утврђивале веома високе износе ових такси. Број обвезника локалне комуналне таксе за истицање фирме на пословном простору се након ових измена драстично смањио, као и висина утврђених обавеза. Истом изменом је плаћање осам комуналних такси укинута, али је зато повећан уступљени приход од пореза на зараде, од 40% на 80%. Иако су се приходи од такси смањили, додатни приход од пореза на зараде је ипак помогао да се не изгуби равнотежа у систему финансирања локалне самоуправе.

Већ наредне године се доноси измена Закона о порезима на имовину која садржи измењен начин утврђивања пореске основице услед интеграције накнаде за коришћење грађевинског земљишта, тако да је у 2014. години забележен приметан пад изворних прихода у локалним буџетима. Ова измена није била довољна, па се у 2015. години најављује већа реформа финансирања локалне самоуправе у смислу да се све локалне таксе и накнаде укину, а порез на пренос апсолутних права и порез на наслеђе и поклон пређу из режима уступљених прихода у изворне. Такав предлог новог ЗФЛС је био у супротности са потребама даље децентрализације и јачања локалне самоуправе. Предвиђао је смањење прихода локалних власти и повећавао постојећи порески терет на грађане, што никако није било у интересу развоја градова и општина, нити унапређења живота у локалним заједницама. Због евидентно негативних последица које би се догодиле усвајањем овог закона и озбиљног угрожавања функционисања

локалних самоуправа, предлог је повучен, а старе одредбе су остале и даље на снази. И док су локалне самоуправе покушавале да пронађу начин како би надоместиле изгубљена средства од накнаде за коришћење грађевинског земљишта, будући да новим начином утврђивања пореза на имовину то није било у потпуности могуће, уследила је нова измена ЗФЛС у делу уступљених прихода од пореза на зараде, они су смањени на 74% за општине, 77% за градове и 66% за град Београд.

Сходно наведеном, закључује се да централна власт редовно ограничава финансирање локалне самоуправе и тешко можемо очекивати да ће локални ниво у скорије време бити у прилици да самостално утврђује износе својих изворних прихода и спроводи локалну пореску политику. У савременом свету је јачање финансијске самосталности јединица локалне самоуправе неопходан услов за развој локалне демократије. Да би се он испунио, неопходно је постојање одговарајућих јавних прихода којима локална самоуправа може да располаже, у циљу финансирања јавних расхода и побољшања услова живота у својој заједници. Имајући у виду честе измене закона, важно је истаћи да свако смањење локалних прихода треба да значи и смањење обима послова из њеног делокруга. У супротном, повећаће се њена зависност од државе у преносу средстава што никако не иде у прилог фискалној децентрализацији. Централна власт је склона да локалним самоуправама оставља приходе који се сматрају прилично несигурним, док за себе резервише сигурне и издашне изворе прихода,³⁵ али са таквом политиком, јачање фискалне самосталности локалне самоуправе неће бити могуће.

Посматрајући системе финансирања развијених земаља, закључује се да и оне део прихода обезбеђују из сопствених извора, а да је учешће дотација од државе неизбежно. У Немачкој су извори финансирања локалног буџета порези (око 30% укупних општинских прихода), таксе и доприноси (23%), допунска средства од покрајине (25%) и остали приходи буџета (22%). Локалне самоуправе могу доносити прописе из ове области, али само у складу са законом. Приходи се само једном трећином обезбеђују из сопствених пореза, па се и за општине у Немачкој може рећи да су финансијски зависне од државе. У Великој Британији су се до 1990. године приходи локалних власти формирали из пореза на имовину, чију су висину утврђивали локални органи, затим накнаде, таксе, закупнине и дотације. Након реформе, уместо класичног пореза на имовину је уведен порез који плаћа сваки пунолетни становник, без обзира на

³⁵ Влатковић, М., *нав. дело*, стр. 108-109.

имовину коју поседује и висину дохотка. Други извор финансирања локалног нивоа представља тзв. порез на пословање чију висину утврђује централна власт, а половину од ових прихода обезбеђује област трговине. Локална самоуправа у Француској се финансира првенствено из локалних пореза, а онда из дотација и допунских државних средстава. Локални порези (порез на пребивалиште, земљиште и грађевинско земљиште) су самостални извори прихода и чине преко 80% укупних пореских прихода, а више од једне трећине укупних прихода локалне самоуправе. Други по важности извор финансирања су дотације из државног буџета.

Искуство показује да је за земље у транзицији карактеристично недовољно издашно и пре свега неадекватно финансирање локалне самоуправе, са честим изменама законских прописа, док у развијеним земљама измене прописа не значе промену система финансирања, већ његово прилагођавање савременим потребама.

2.2. Локална самоуправа у Црној Гори

Систем локалне самоуправе у Црној Гори је монотипски што значи да су све јединице локалне самоуправе организоване на начин којим су формално изједначене у погледу њихових овлашћења, делокруга послова и органа које имају.³⁶ Законом о локалној самоуправи прецизиране су надлежности које оне обављају, а кроз њихову анализу се може сагледати степен аутономности локалне заједнице, односно правни и политички односи који постоје између централног и локалног нивоа.

Циљ сваке локалне самоуправе је задовољавање потреба које су од интереса за локално становништво. Ти циљеви се првенствено остварују вршењем сопствених послова, што подразумева самостално решавање питања локалног карактера и потпуну одговорност саме јединице локалне самоуправе. У том смислу, њена права не могу бити ускраћена, или ограничена актима државних органа, осим у случајевима предвиђеним законом.³⁷ Послови које општине обављају могу се груписати у комуналне, инфраструктурне, економске, еколошке, социјалне, административне и друге послове. За имплементацију сопствених послова, локалне самоуправе саме обезбеђују средства за њихово финансирање, те је стога законским одредбама и прецизирано да оне могу, у оквиру својих надлежности, да уводе и утврђују висину

³⁶ Влада Црне Горе-Министарство унутрашњих послова, *Нацрт Анализе модела организације локалне самоуправе*, Подгорица 2015, стр. 7.

³⁷ Вид.: Закон о локалној самоуправи („Сл. лист РЦГ“ бр. 42/03...), чл. 8.

сопствених прихода, као и да врше утврђивање, контролу и наплату тих прихода. У погледу делегираних послова, они су поверени општинама са државног нивоа и уређени су посебним законима. Финансирају се од стране државе, док одговорност за њихово спровођење сnose и централни органи, како са политичког, тако и са правног аспекта.

Органи општине су скупштина општине, као представнички орган и председник општине, као извршни орган. Општинско веће које постоји као извршни орган у Србији, није дефинисано у Црној Гори. Скупштина општине се бира на четири године, непосредно од стране грађана. Број одборника је 30 и још по један на сваких 5000 бирача, што значи да на њега утиче величина јединице локалне самоуправе. У оквиру свог делокруга рада, скупштина доноси статут, одлуке и друге акте којима се уређује организација и рад локалне самоуправе, као и одлуке о правима о обавезама грађана. Она има свог председника који се бира већином гласова од укупног броја одборника и његова функција је, по правилу, волонтерска. Председник скупштине општине у Црној Гори нема свог сталног заменика, већ у случају његове одсутности, скупштином председава одборник кога он одређује.

Председника општине бира скупштина општине, из реда одборника, на период од четири године већином гласова од укупног броја одборника. Његова функција је професионална и самим избором му престаје мандат одборника. Као носилац извршне власти, он је предлагач за доношење прописа и других аката који су од значаја за несметано функционисање локалне заједнице, одговоран је за извршавање прописа, делегираних послова и извршење буџета. У погледу начина рада локалне управе, председник општине утврђује њену организацију, усклађује и усмерава рад органа управе, врши надзор над њиховим радом и подноси извештај скупштини општине о раду тих органа. Са оваквим надлежностима по питању рада органа управе, може се закључити да председници општина у Црној Гори имају већа овлашћења која се тичу њиховог функционисања, него што су овлашћења председника општина у Србији. За свој рад председник општине одговара скупштини и грађанима, а за пренесене и поверене послове одговара Влади, која је овлашћена предузме одговарајуће мере и активности у случају неизвршења тих послова. Општина може имати једног или више потпредседника који замењују председника у његовом одсуству.

Послове локалне управе врше њени органи у складу са законом и другим прописима. За координацију њиховог рада органа, контролу законитости, економичности и ефикасности у раду задужен је главни администратор. Надлежности

администратора су прилично широке, од руковођења, вршења управног надзора, сарадње са грађанима и другим субјектима, обезбеђивања јавности и транспарентности у раду, па до поступања по правним средствима. Он се именује на основу јавног оглашавања и период од четири године. Главни администратор даје упутства и инструкције при извршавању послова органа локалне управе, даје мишљење на предлог акта о унутрашњој организацији и систематизацији послова, извршава послове које му поверава председник општине и одговара за свој рад скупштини општине и председнику општине. Органом локалне управе руководи старешина кога именује и разрешава председник општине и који за свој рад и рад органа директно одговара председнику. Старешина органа доноси акт о унутрашњој организацији и систематизацији послова, али уз сагласност председника општине и претходно прибављено мишљење главног администратора. Општина може имати и менаџера кога поставља и разрешава председник општине. Његова улога се сматра све већом и израженијом, јер он учествује у питањима локалне и регионалне инфраструктуре и координира рад на припреми и реализацији пројеката финансираним из фондова Европске уније.

Имајући у виду да јединице локалне самоуправе постоје ради ефикаснијег задовољавања потреба локалног становништва, неопходно је и учешће грађана у одлучивању о пословима од заједничког интереса. Са тим у вези, задатак органа локалне самоуправе је да обезбеде остваривање права и дужности локалног становништва, на законит и ефикасан начин, уз поштовање личности и достојанства грађана.³⁸ У монотипској организацији локалне самоуправе се остварује једнак степен права, а тиме и начело једнакости грађана.

2.3. Локална самоуправа у Словенији

Општина је јединица локалне самоуправе која самостално управља локалним пословима од јавног значаја.³⁹ У Словенији је карактеристично да реформа њеног састава још увек није завршена и да је доношење Закона о локалној самоуправи 1993. године био само почетак процеса који треба да резултира стварањем јаке локалне самоуправе, а самим тим и децентрализације државе. Осим поменутог закона, њене

³⁸ Вид.: Закон о локалној самоуправи („Сл. лист РЦГ“ бр. 42/03...), чл. 111.

³⁹ Плоштајнер, З., „Локална самоуправа у Словенији“, У: *Злокапа, З., Дамјановић, Д. (ур.). Модели организације локалне самоуправе*, PALGO centar, Београд 2008, стр. 11.

изворне надлежности су одређене и секторским законима чије су одредбе усмерене на обезбеђивање нормалних услова живота у локалним заједницама. Имплементација ових надлежности највише зависи од потреба за одређеним услугама, али и могућности јединице локалне самоуправе да их задовољи. Наиме, мање општине не могу да обезбеде неке услуге свом становништву, те при дефинисању надлежности и нуђењу услуга треба посебну пажњу усмерити на принцип економије обима, односно само на оно што је сигурно могуће обезбедити у таквим јединицама локалне самоуправе. У циљу рационалнијег и функционалнијег извођења послова који припадају државном нивоу, она може да поједине пренесе на општину без икакве сагласности, али са обавезом преноса новчаних средстава за њихово несметано обављање.

Органи општине у Словенији су општинско веће, градоначелник и надзорни одбор. Највиши орган одлучивања је општинско веће које доноси правне акте и друге одлуке о свим питањима која се тичу права и дужности општине. Број чланова већа зависи искључиво од броја становника, с тим што је максималан број 45. У оквиру својих надлежности, општинско веће врши и надзор над радом градоначелника и општинске управе, именује и разрешава чланове надзорног одбора, а може и да оснива различите комисије и одборе, као своја радна тела.⁴⁰ Чланови одбора се именују из реда чланова општинског већа, они нису запослени у општини и морају представљати бар половину од укупног броја чланова, док остали могу бити из реда грађана. Надзорни одбор је највиши орган контроле јавне потрошње у општини. Он надзире располагање имовином општине, сврсисходност и ефикасност коришћења буџетских средстава и прати финансијско пословање буџетских корисника. Сваки члан овог одбора има права да тражи и добије информације од општине које су неопходне у обављању прописаних дужности. Надзорни одбор о својим налазима, мишљењима и проценама сачињава извештај, а општинско веће, градоначелник и органи управе су дужни да га размотре, са свим препорукама и сугестијама, у складу са својим одговорностима.

Градоначелник представља општину и општинско веће. Он сазива и председава седницама већа, али нема право гласа. Одговоран је за законитост донешених одлука и других прописа и има могућност да задржи њихово спровођење уколико су супротни Уставу, законима, или, пак, статутом и донешеним општинским одлукама. Своју функцију може обављати професионално или непрофесионално, о чему самостално одлучује. Општина има најмање једног заменика градоначелника који се именује из

⁴⁰ Вид.: Zakon o lokalni samoupravi („Uradni list RS“ št. 94/07...), čl. 30.

реда чланова општинског већа. Он помаже градоначелнику у раду и извршава задатке у оквиру надлежности за које га је градоначелник овластио.

Административне, техничке и развојне послове и задатке у вези са пружањем јавних услуга из надлежности општине обављају органи општинске управе. Њихов рад усмерава и надзире градоначелник, а органом управе руководи општински секретар кога, такође, градоначелник именује и разрешава. Општи акт о организацији, обиму рада општинске администрације и систематизацији радних места је у надлежности општинског секретара. За надзор над спровођењем општинских прописа, успоставља се посебна општинска инспекција, чији службеници имају посебна овлашћења и одговорности.

Иако су локалне самоуправе у Словенији релативно самосталне и у неком смислу изван државне сфере (право да саме уређују своје послове), ипак су још увек део шире власти.⁴¹ При одређивању надлежности локалног нивоa власти највише до изражаја долазе питања правне, финансијске и организационе природе која означавају могућности извођења истих. Од државе зависи колико ће и на који начин локални интерес учествовати у спровођењу државних функција, што свакако показује да локална самоуправа не може да делује одвојено од државе. Иако је систем локалне самоуправе у Словенији заживео оснивањем нових општина 1995. године, она је још увек централизована држава, јер многе општине не задовољавају ни правне, нити економске услове за обављање локалне самоуправе.⁴²

2.4. Локална самоуправа у Хрватској

Локална самоуправа у Хрватској има уставно загарантовану самосталност локалних јединица у одлучивању и обављању локалних послова, располагању властитим приходима, постојању нормативног оквира, праву грађана на непосредан избор локалног парламента.⁴³ Усвајањем новог Закона о локалној и подручној (регионалној) самоуправи (у даљем тексту: ЗЛПС) из 2001. године, постављен је темељ будуће децентрализације локалног нивоa. Данас су јединице локалне самоуправе општине и градови. Уобичајена је пракса да се делокруг и финансирање главног града

⁴¹ Senčur, M., „Lokalna samouprava u Sloveniji“, *HKJU – CCPA*, 3/2012, str. 733.

⁴² Dubajić, D., „Lokalna samouprava u Sloveniji“, *Hrvatska javna uprava*, 2/10., str. 485.

⁴³ Копажитцх-Шкрлец, Н., „Локална самоуправа у Хрватској“, У: *Злокапа, З., Дамјановић, Д. (ур.). Модели организације локалне самоуправе*, PALGO centar, Београд 2008, стр. 51.

уреди посебним законом, па ни Хрватска није у томе изузетак. С обзиром да је њеним уставом предвиђена могућност утврђивања положаја главног града у смислу јединице подручне (регионалне) самоуправе, односно жупаније, у његовој је надлежности да обавља послове из делокруга града и жупаније, у складу са таквим статусом. Одредбама ЗЛПС су прописане изворне надлежности које обухватају послове од локалног значаја и којима се непосредно задовољавају потребе грађана. Њима је, такође, предвиђено да се посебним законима изврши пренос послова, овлашћења и финансијских средстава од жупанија на ниже нивое власти. За њихово спровођење, потребна је само одлука представничког тела града или општине, у складу са статутом.

Представничко тело општине је општинско веће које доноси акте у оквиру њеног делокруга. Број чланова већа је непаран и одређује се зависно од броја становника. Њихов мандат траје четири године и они нису стално запослени, већ само примају одговарајућу надокнаду у складу са одлуком. Општинско веће се конституише избором председника који се бира већином гласова од укупног броја чланова представничког тела. Закон омогућава да општинско веће има и до два потпредседника, једног из редова владајуће већине, а другог из реда мањине, на њихов предлог.⁴⁴ Одлуке и друге опште акте које представничко тело донесе, објављују се у службеном гласнику општине и не могу имати повратно дејство.

Извршни орган општине је општински начелник, или градоначелник који заступа општину. Бира се на непосредним изборима, а мандат му престаје по сили закона у складу са посебним прописима. Начелник обавља послове у складу са статутом општине и одговоран је за обављање послова државне управе који су делегирани нижем нивоу. Он врши надзор над законитошћу рада управних органа, у обавези је да подноси извештаје о свом раду два пута годишње представничком телу, као и да присуствује седницама општинског већа. Општинског начелника у случају спречености или одсутности мења његов заменик. Начелник може поверити одређени део послова из свог делокруга заменику, али му одговорност за њихово обављање не престаје.

За извршавање послова и општих аката јединице локалне самоуправе, организована су управна одељења и службе. Њима руководи начелник кога именује општински начелник на основу јавног конкурса. Управне, стручне и остале послове обављају службеници и намештеници, уз обавезу стручног усавршавања локалних службеника и у складу са планом трајног оспособљавања и усавршавања.

⁴⁴ Вид.: Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi („Narodne novine“ br. 33/01...), čl. 34.

Учешће грађана у одлучивању о локалним пословима је непосредно и законом утемељено. Међутим, у пракси се то ретко спроводи, те није чудно што степен незадовољства грађана на локалном нивоу није занемарљив. У развоју локалне самоуправе у Хрватској, недовољно је квалитетно утврђен њихов делокруг рада. Првенствено се проблеми јављају у мањим општинама које немају довољно финансијског потенцијала за преузимање додатних послова. Из тог разлога ће свакако најтежи задатак државе и у будућности бити издвајање потребних средстава за обављање послова на локалном нивоу, а посебно са праћењем постојећег тренда стварања већих обавеза и преноса надлежности на јединице локалне самоуправе.

2.5. Локална самоуправа у Босни и Херцеговини

Уставноправно уређење Босне и Херцеговине је врло сложено јер постоје два различита супсистема, један дистрикт, десет кантона, 13 устава и 14 законодавних тела који имају веома значајне надлежности, али и висок степен самосталности у односу на више нивое власти.⁴⁵ Све то доста успорава развој државе и спречава постизање њиховог првобитног циља, односно чланство у Европској унији.

Локална самоуправа у Босни и Херцеговини је прилично модернизована доношењем Закона о принципима локалне самоуправе (у даљем тексту: ЗОПЛС) из 2006. године. Њене надлежности су доста широко постављене, а да би се адекватно задовољавање свакодневне потребе грађана, потребан је ефикасан, ефективан и приступачан састав локалне самоуправе која се остварује у градовима и општинама. Будући да све општине имају једнаке надлежности, може се рећи да је систем локалне самоуправе у Федерацији Босне и Херцеговине (у даљем тексту: ФБиХ) монотипски, што се сматра врло лошим решењем. То практично подразумева да све општине обављају исте послове, без обзира на то што располажу различитим финансијским средствима и баве се различитим активностима.⁴⁶ Како смо сведоци све већих проблема у мањим општинама услед непостојања финансијских средстава за обављање појединих послова који су прописани законом, свакако треба размишљати и у правцу измене закона, или, пак, омогућити алтернативни механизам за њихово спровођење.

⁴⁵ Hušić, J., „Lokalna samouprava u Bosni i Hercegovini“, *Pravni vjesnik*, 1/2017, str. 118.

⁴⁶ Mujakić, M., „Lokalna samouprava u Federaciji Bosne i Hercegovine – koncept, nadležnosti i organi“, *Hrvatska javna uprava*, 4/2010, str. 1049.

Надлежности јединица локалне самоуправе су подељене на властите које, између осталих, обухватају област људских права, доношење буџета и планова који стварају услове за развој и запошљавање. За имплементацију властитих надлежности, општине и градови сами обезбеђују финансијска средства, док је за финансирање пренесених надлежности задужена држава.

Органи јединице локалне самоуправе су веће и начелник.⁴⁷ Представничко тело у граду је градско веће, а у општини, општинско веће, док је градоначелник, односно општински начелник извршни орган. Општинско веће се конституише избором председника већа и има различит број чланова у зависности од броја становника у општини, који се бирају од стране грађана на непосредним изборима тајним гласањем на период од четири године. Сваки члан своје дужности врши по слободном уверењу, за добробит грађана и није стално запослено лице. Општинско веће је задужено за локалну политику и доношење одлука и других општих аката које су од значаја за функционисање локалне заједнице. За већу ефикасност у свом раду, општинско веће може формирати комисије за сваку област свог деловања посебно.

Једини извршни орган у општини је општински начелник. Раније је начелника бирало општинско веће, а према садашњим одредбама ЗОПЈС, њега бирају непосредно грађани. Општински начелник представља и заступа општину, спроводи локалну политику општине, доноси правилник о унутрашњој организацији општинских служби и друге акте из своје надлежности, остварује сарадњу са другим организацијама и институцијама. Дужан је да редовно информисе општинско веће о својим активностима и раду органа управе. Проблем који се може јавити у пракси приликом међусобног функционисања општинског већа и начелника, тиче се различите политичке опције, односно да начелник не буде из редова политичке већине. У таквим ситуацијама је и законом предвиђено да начелник може пре доношења одлуке затражити да се његов акт преиспита од стране већа. На тај начин се врши и контрола доношења одлука органа јединице локалне самоуправе.

У Републици Српској се локална самоуправа остварује у градовима и општинама, а извршавају је органи јединице локалне самоуправе и грађани у складу са Уставом. Законом о локалној самоуправи (у даљем тексту: ЗЛСРС) је утврђен појам локалне самоуправе и наведене њене надлежности у складу са потребама грађана локалних

⁴⁷ Вид.: *Zakon o principima lokalne samouprave u Federaciji Bosne i Hercegovine* („Sl. novine Federacije BiH“ br. 49/06...), čl. 12.

заједница. У односу на одредбе ЗОПЛС, овај закон много детаљније прописује области и надлежности градова и општина.

Органи јединице локалне самоуправе су скупштина града или општине, као представничко тело и градоначелник, односно начелник општине, као извршни орган. Оба органа се бирају непосредно од стране грађана, на период од четири године. Однос ова два органа је исти као и у ФБиХ. Скупштину општине чине одборници, чији се број утврђује статутом јединице локалне самоуправе. Одлуке се доносе већином гласова од укупног броја одборника, осим у случајевима који су другачије прописани законом. Скупштином председава и заступа је председник, а у његовом одсуству га замењује потпредседник. За извршење својих радних задатака, скупштина може да оснује сталне и повремене комисије, као своја радна тела.⁴⁸

Начелник општине заступа и представља јединицу локалне самоуправе, руководи општинском управом и одговоран је за њен рад. Он има свог заменика чији избор врши скупштина општине, на његов предлог. Структуру и унутрашњу организацију општинске управе утврђује начелник општине. У оквиру обављања својих функција, дужан је и да редовно информисе скупштину о остваривању политике јединице локалне самоуправе, да одговара на одборничка питања и иницијативе, док је скупштина дужна да размотри предлоге аката, извештаја и информација које он подноси.

Садашња законска регулатива код оба ентитета је знатно усклађена са принципима Европске повеље о локалној самоуправи. У ФБиХ је прихваћено модерно европско схватање, као право локалних органа да управљају делом локалних послова у интересу локалног становништва, док је у Републици Српској и даље локална самоуправа лично право грађана.⁴⁹ Уколико би се активирали сви потенцијали које локалне самоуправе имају у стручном, организационом и финансијском смислу, то мора довести до позитивних ефеката кроз задовољне грађане, као кориснике услуга. Међутим, и поред добре намере законодаваца, хармонизација јединица локалне самоуправе у практичном смислу још увек није постигнута, јер се за адекватно извршавање прописаних надлежности мора обезбедити и адекватно финансирање у свакој локалној заједници.

⁴⁸ Вид.: Закон о локалној самоуправи „Сл. гласник Р. Српске“ бр. 97/16), чл. 51.

⁴⁹ Злокапа, З., „Локална самоуправа у Босни и Херцеговини“, У: *Злокапа, З., Дамјановић, Д. (ур.). Модели организације локалне самоуправе*, PALGO centar, Београд 2008, стр. 96.

2.6. Локална самоуправа у Македонији

Република Македонија је своју самосталност стекла септембра 1991. године, али када се говори о законској регулативи локалних власти, онда се разликују три периода. У првом периоду није постојао посебан закон којим би се уређивале надлежности јединица локалне самоуправе, већ су сходно тадашњим уставним одредбама, оне биле надлежне за области комуналне инфраструктуре и заштите животне средине. Други период карактерише доношење и примена Закона о локалној самоуправи по коме су самосталне надлежности ограничене, а њихова имплементација могућа у складу са другим посебним законима. Трећи и најважнији период је почео усвајањем Стратегије за реформу локалне самоуправе која је била увод за доношење новог Закона о локалној самоуправи у Републици Македонији (у даљем тексту: ЗЛСРМ). Наиме, локалне власти са претходним законским овлашћењима нису биле у могућности да одговоре на захтеве грађана услед непостојања одговарајућег система финансирања.⁵⁰ Нови ЗЛСРМ је усвојен 2002. године и тада су, по први пут, на прецизнији начин дефинисане надлежности за које је одговорна општина, као јединица локалне самоуправе, са изворима финансирања. Општине у Македонији своје послове обављају самостално и у складу са јавним интересом локалног значаја.

Право на локалну самоуправу остварују грађани непосредно, или преко представника у органима општине. Приликом припрема одређених прописа, организују се јавне расправе, сугестије и истраживања од стране грађана, а све у циљу њиховог учешћа у питањима од локалног значаја и квалитетнијег задовољавања потреба на локалном нивоу.

Органи општине су савет, као представничко тело и градоначелник, као извршни орган. Чланови савета су изабрани грађани на непосредним изборима, тајним гласањем, на период од четири године. Њихов број се утврђује у зависности од броја становника локалне заједнице, с тим што их не може бити мање од девет, нити више од 33.⁵¹ Савет има свог председника који се бира из реда чланова, такође на период од четири године. Све одлуке и друга општа акта која савет донесе, председник потписује и упућује их на објављивање.

⁵⁰ Ангелов, Г., „Локална самоуправа у Македонији“, У: *Злокапа, З., Дамјановић, Д. (ур.). Модели организације локалне самоуправе*, PALGO centar, Београд 2008, стр. 133.

⁵¹ Вид.: Закон за локалната самоуправа („Сл. весник на Република Македонија“ бр. 5/02), чл. 34.

Градоначелник се бира сваке четири године на непосредним изборима, тајним гласањем. Он заступа општину, предлаже доношење прописа, извршава буџет, у највећој мери он бира директоре јавних предузећа и установа, управља општинском управом, доноси правилник о систематизацији радних места у општинској управи, у обавези је да редовно информише савет о свом раду и раду управе. Послове из надлежности општине извршавају органи управе. Запослени у секторима и одељењима који обављају нормативно-правне, извршне, управне и надзорне послове имају статус државних службеника.

Имајући у виду да су након добијања самосталности у Македонији постојале 35 јединице локалне самоуправе, а да су доношењем Закона о територијалној подели настале 124, реалност је показала да ипак немају све општине исти третман и да су веће општине и данас у повољнијем положају. Величина општине умногоме доприноси успешнијој реализацији надлежности које су предвиђене позитивним прописима, тако да би се решење за постојећи проблем у Македонији могло наћи у изменама законских одредаба по којима би се поделиле надлежности на обавезне за све општине и факултативне, за оне које имају финансијске могућности за то.⁵²

2.7. Локална самоуправа – компаративни преглед

Усвајање Европске повеље о локалној самоуправи представљало је врло важан подстицај за развој локалних самоуправа у републикама некадашње СФРЈ, јер је значило директно остваривање права грађана и њихово учешће у вођењу локалних јавних послова. Све државе су створиле правне услове за конституисање система локалне самоуправе. Уставом је загарантовано право грађана на локалну самоуправу, њена аутономија и територијална подела, начин оснивања, структура и овлашћења локалних органа власти, а законима је регулисан поступак одлучивања о правима грађана, организација локалних органа, надлежности, подела јединица локалне самоуправе, њени унутрашњи органи и посебне друштвене области које су у вези са локалном самоуправом.⁵³ Међутим, чини се да су и поред добрих намера законодаваца, локалне самоуправе и даље стављене у други план у односу на државу, односно децентрализација и локална аутономија нису у потпуности спроведене и задовољени

⁵² Ангелов, Г., *нав. дело*, стр. 181.

⁵³ Влатковић, М., *Право локалне самоуправе*, Правни факултет за привреду и правосуђе Нови Сад, Нови Сад 2009, стр. 121.

критеријуми из усвојене повеље. Надлежности јединица локалне самоуправе у свих шест земаља су суштински исте, али све оне имају заједнички проблем недовољног финансирања појединих послова који су сврстани у категорију од значаја за живот у локалној заједници. Њихови изворни приходи су углавном недовољни за обезбеђивање потреба грађана, а као већи недостатак у законским решењима се наводи монотипски систем локалне самоуправе који у потпуности изједначава надлежности малих и великих општина, односно градова. Познато је да је прилив новчаних средстава већи у великим општинама, а да су мале општине зависније од државног буџета, јер немају могућности за самосталну наплату издашних прихода. Функционисање јединице локалне самоуправе зависи и од рада њених органа. У Црној Гори, Словенији, Хрватској, Босни и Херцеговини, Републици Српској и Македонији постоји један представнички и један извршни орган, док у Србији постоје два извршна органа и једно представничко тело на локалном нивоу. Иако су Словенија и Хрватска чланице Европске уније, а остале државе у процесу придруживања, надлежности њихових органа су идентичне, док на њихову реализацију прилично утиче однос политичких снага на власти, како локалној, тако и државној.

Упоредни преглед система локалне самоуправе у развијеним земљама помаже да се сагледају промене које доприносе њиховом прилагођавању савременим потребама.

Немачка: Према карактеристикама локалне самоуправе у Немачкој, право на локалну самоуправу је гарантовано уставом, а њен рад и функционисање органа општине правно су дефинисани. Немачка је територијално децентрализована на округе, слободне градове ван округа, и општине. У саставу округа се налазе велики градови, градови, самосталне општине и општине повезане у управне јединице.⁵⁴ Окрузи су најнижи ниво управне власти и задужени су за вршење комуналног надзора у општинама које су у њиховом саставу. У нормативном смислу, локалне самоуправе доносе статут и друге акте који се тичу конкретних управних случајева, а као носиоци јавне власти, оне извршавају до 80% свих прописа. Надлежности општине у регулисању послова локалне заједнице су загарантоване, сходно принципу сопствене одговорности.⁵⁵ Општине су аутономне у зависности од нивоа самосталног деловања у појединим областима. Њихова самосталност је формалне природе када су у питању пренети (допуштени) послови, јер су виши органи овлашћени да интервенишу на

⁵⁴ Димитријевић, П., Вучетић, Д., Вучковић, Ј., *Систем локалне самоуправе – норма и процес*, Свен Ниш, Ниш 2016, стр. 165.

⁵⁵ Влатковић, М., *нав. дело*, стр. 128.

садржину аката и радњи нижег нивоа власти. Из тих разлога се сви локални прописи могу доносити искључиво у складу са одредбама закона. Потпуна самосталност општина је код њихових изворних надлежности, где локални органи сами доносе одлуку да ли ће извршити неки посао, или не. Круг тих послова је све мањи и односи се на области културе и спорта, затим унутрашња организација општине, прописи о буџету, стопа изворних прихода и планови о изградњи и уређивању земљишног простора и др. Сваки посао се врши под одговарајућим надзором, али више у домену законитости. Извршни орган власти је градоначелник кога бирају непосредно грађани, а његова овлашћења се разликују међу покрајинама. У погледу финансирања, приходи општина се једном трећином обезбеђују из сопствених пореза, 20% по основу прихода од такси и око 50% од државних дотација,⁵⁶ тако да је улога државе у овом смислу веома значајна и чини сваку финансијски зависном.

Француска: За разлику од других земаља, Француска је унитарна и снажно централизована држава. Реформама из 1982. године и доношењем закона извршена је подела између послова државне управе и локалне самоуправе. Право на локалну самоуправу загарантовано је уставом, а њене јединице су општине, окрузи и региони.⁵⁷ Надлежности су као и у Немачкој подељене на допуштене и послове који се обавезно обављају од стране органа, а који су и прецизно утврђени у зависности од степена јединице локалне самоуправе. Локалним властима у општинама и окрузима је дата слобода да према сопственој процени обављају послове за које сматрају да су важни за њихове грађане.⁵⁸ Представничко тело општине, округа и региона је савет. Број чланова зависи од броја становника и бирају се на непосредним изборима од стране грађана, на период од шест година. Његова најбитнија овлашћења су везана за доношење одлука о локалним порезима, буџету, управљање имовином и задуживање. Такође, савет бира градоначелника у општинама и председника у окрузима и регионима, као извршну власт, на период од шест година. Улога градоначелника, односно председника је двострука, он је представник државне и старешина локалне управе. Одређена подручја у Француској имају посебан положај. На пример, главни град је независна територијална јединица у којој градоначелника бирају грађани на изборима и он је

⁵⁶ Максимовић, А., „Локална самоуправа у вертикалној организацији власти“, *Правно-економски погледи*, 2/13, стр. 8.

⁵⁷ Влатковић, М., *нав. дело*, стр. 135.

⁵⁸ Marčetić, G., Giljević, T., „Lokalna samouprava u Njemačkoj i Francuskoj“, *Hrvatska javna uprava*, 1/10, стр. 76.

истовремено у положају градоначелника општине и председника округа.⁵⁹ Финансирање локалне самоуправе се врши од локалних пореских прихода, дотација, допунских државних средстава, кредита и мешовитих извора. Нешто више од једне трећине укупних прихода је од пореза, док су дотације, као извор финансирања, од стране државе на другом месту по важности. Финансијска контрола и контрола законитости донешених аката се спроводи у свим локалним заједницама. Учешће грађана у Француској је на вишем нивоу него у осталим европским земљама. Истраживања показују да су они прилично задовољни вођењем локалних послова и да имају снажан осећај припадности својој заједници, па самим тим и велико поштовање према градоначелнику општине.

Велика Британија: Значајне промене у функционисању локалне самоуправе у Великој Британији су вршене деведесетих година XX века, док је у 2000. години донешен Закон о локалној управи. Његове одредбе указују да грађани требају имати већу улогу у локалној заједници ради ефикаснијег обављања локалних послова. Највиши орган власти је веће, као представничко тело. Чланови већа се бирају непосредно од стране грађана, на период од четири године. Њихова улога је да надгледају одлуке локалних органа, врше ревизију и унапређују развојну политику, доносе одлуке из области планирања и издавања дозвола. Веће бира свог председника на период од годину дана, а његова је функција сазивање и председавање седницама, као и представљање већа у свечаним приликама.⁶⁰ Свака јединица локалне самоуправе је у обавези да изврши поделу локалне власти на један од три начина:

- директно бирани градоначелник и његов кабинет, по коме локална заједница бира градоначелника, а он свој кабинет од чланова савета.
- кабинет са лидером, по коме савет бира лидера, а кабинет чине чланови савета које је именовао лидер, или изабрао савет.
- директно изабрани градоначелник и менаџер савета, по коме се градоначелник директно бира, а менаџер савета је функционер кога поставља савет.⁶¹

Законом се утврђује које послове обављају органи државне власти, а које локални органи. Локалне власти имају дужност да промовишу побољшање економске, социјалне и еколошке добробити и тиме допринесу одрживом развоју заједнице. Важно је истаћи да јединице локалне самоуправе исте величине и организације немају исти

⁵⁹ Димитријевић, П., Вучетић, Д., Вучковић, Ј., *нав. дело*, стр. 155.

⁶⁰ Влатковић, М., *нав. дело*, стр. 130.

⁶¹ Димитријевић, П., Вучетић, Д., Вучковић, Ј., *нав. дело*, стр. 150.

делокруг надлежности. Специфичност енглеског законодавства омогућава доношење посебних закона за неке локалне јединице, у смислу обављања одређених послова, што доводи до разлика у овлашћењима међу јединицама истог реда. Локални послови се деле на обавезне који су им пренети актом централних органа у надлежности и факултативне које само имају право да обављају.

У Великој Британији се води политика смањења утицаја централне власти на локалне послове. Инсистира се на већој ефикасности локалних служби и квалитетнијем пружању локалних услуга. Законом је и омогућено да грађани, путем гласачких кутија, могу саопштити своје мишљење о локалној политици, јер се тиме побољшава локална демократија и подстичу локалне власти да буду заинтересованије за задовољавање потреба својих грађана.

Шпанија: У Шпанији су уставом признате аутономне заједнице као посебна форма политичке управне организације. Њена аутономија је одређена статутом који се доноси након доношења закона. Он представља правни инструмент помоћу кога се остварује право на локалну самоуправу. Расподела надлежности се врши на основу принципа који су прецизно наведени у Уставу. Приликом описивања надлежности аутономних заједница, користе се концепти хармонизације и координације.⁶² Послови који нису уставом додељени држави, могу да се врше од стране заједница у складу са њиховим статутима. Организација се заснива на законодавној скупштини која се бира на непосредним изборима. Извршне и административне функције су поверене управном савету на чијем се челу налази председник, који је изабран од стране скупштине и именован од стране краља.⁶³ Аутономне заједнице имају финансијску аутономију за обављање послова из своје надлежности. Извори средстава су прецизирани уставом државе, а основни се састоје од пореза, такси, прихода од имовине, кредита и уступљених прихода. Аутономија заједница је веома значајна и врло висока, о чему сведочи систем контроле који је установљен уставом и кога врше Управни суд, Уставни суд, Рачунски суд и Влада.

Шведска: Ова држава је у великој мери децентрализована. Локалне самоуправе имају снажан уставни статус, релативно висок степен аутономије и финансијску независност. Оне саме доносе одлуке о питањима која су од локалног значаја, а њихове активности се углавном финансирају из локалних пореза. Основна карактеристика локалне самоуправе у Шведској је да постоје општине и окрузи. Представничко тело

⁶² Максимовић, А., *нав. дело*, стр. 10.

⁶³ Димитријевић, П., Вучетић, Д., Вучковић, Ј., *нав. дело*, стр. 159.

општине је скупштина чији се чланови бирају непосредно од стране грађана. Број чланова је различит у зависности од величине општине, али он мора бити непаран. Скупштина има свог председника који председава и руководи њеним радом, а сваки члан има свог заменика који ће вршити функцију члана у случају спречености присуствовања седници. Извршни орган општине је извршни одбор који има најмање пет изабраних чланова од стране скупштине. Надлежности одбора су примена донесених одлука, руковођење радом управе, надзор над радом одбора, доношење одлука из сопственог делокруга рада. У окрузима је представничко тело скупштина окружног већа, а извршни орган је окружна влада. Послови државне управе се врше на окружном нивоу, док надзор над радом локалних власти спроводе посебни локални органи, државни органи и управни судови.

Норвешка: Прописи који су предвиђали локалну власт у Норвешкој, међу првим земљама у Европи су били донети 1837. године, а нови Закон о локалној управи из 1992. године представља ревизију тадашњих прописа са детаљнијим односима локалне и централне власти. Структуру локалне самоуправе чине општине и области које имају непосредно изабрана већа и сопствену администрацију. Представничко тело је састављено од већа, као највишег органа одлучивања и извршног већа у којима мандат чланова траје четири године. Председник општине, или области председава у оба већа, а бира се из редова већника. Финансирање се врши на основу прихода од локалних пореза, такси и државних дотација, с тим што учешће локалних пореза чини скоро половину прихода локалног буџета. Јединице локалне самоуправе су у складу са одредбама Закона о локалној управи реорганизовале своје делатности у циљу ефикасније администрације и задовољавања општих интереса у локалним заједницама. Посебна је пажња у њему посвећена разграничавању функција између политичких и административних органа, односно органи које су изабрали грађани треба да донесу одлуку о томе шта је потребно урадити на локалном нивоу, док администрацији треба да да слободу у избору начина на који ће се постављени задатак извршити. Међутим, и поред таквог законодавног оквира, у пракси оваква подела функција још увек није извршена, нити је конкретизован начин њеног решавања, али се сматра да ће се неком новом реформом и новим законом, тај проблем коначно решити.

Италија: Основна јединица локалне самоуправе у Италији је општина. Виши степен локалне власти је провинција, док највиши ниво децентрализације чини

регион.⁶⁴ Општине обављају послове који су од интереса за локално становништво (социјална питања, ниже и средње образовање, просторно планирање, култура, заштита животне средине, локални саобраћај, привредни развој). Провинције се баве усклађивањем ставова општина приликом спровођења развојних програма у области заштите животне средине, одржавању саобраћајница, вишем образовању, запошљавању, изградњи главних инфраструктурних објеката. Региони у оквиру свог делокруга рада доносе прописе и обављају функције из области организације управних органа, полиције, здравства, образовања, пољопривреде, шумарства и др. Представничко тело општине је општинско веће. Број чланова зависи од броја становника општине и њихов мандат траје пет година. Општина има и општинску владу, као извршни орган, на чијем се челу налази начелник који се бира на непосредним изборима на период од пет година. Он председава седницама општинског већа, представља општину, учествује у организацији и надзору рада општинских управних органа, извршава одлуке општинског већа, за које је и директно одговоран. Број чланова општинске владе је непаран и зависи од величине општине. Представничко тело провинције је провинцијско веће које има свог председника и чланове са петогодишњим мандатом. Извршну власт врши влада коју чини председник провинцијског већа и једна четвртина броја чланова већа. Региони имају регионална већа, чији су чланови изабрани непосредно од стране грађана на пет година и њихов број зависи од броја становника сваког региона појединачно. Регионална влада, као извршна власт, има свог председника и изабране чланове из редова већа. Председник владе је и на челу региона који обавља послове у име државе и централне владе. Надзор над радом јединица локалне самоуправе врше различити органи зависности од управне области.

Аустрија: Будући да је Аустрија подељна на девет аутономних савезних земаља, режим локалне самоуправе законом успоставља свака савезна земља посебно. Општине су независна правна лица која имају своју имовину, оснивају привредне субјекте и врше контролу над њиховим радом, а имају и своја сопствена средства која обезбеђују наплатом пореза. Основни делокруг рада општине су послови који се тичу локалне заједнице и за њихово извршење су задужени органи локалне самоуправе, док органи државе и савезних земаља могу део својих послова пренети у надлежност јединицама локалне самоуправе. Представничко тело општине је општинско веће које доноси

⁶⁴ Ibid., стр. 160.

најважније одлуке из изворног делокруга. Број чланова већа зависи од величине општине у складу са законом савезне земље. Локалну власт врши локална влада која је непосредно одговорна општинском већу. Чланови локалне владе су истовремено и чланови општинског већа и њихов број се креће између 3 и 12 у зависности од величине локалног представништва. На челу општине је начелник чији је правни положај регулисан посебно у свакој савезној земљи. Може бити изабран од стране грађана, или један од чланова већа кога су изабрали остали чланови. Он представља општину, председава општинским већем и на челу је локалне управе. За послове из изворног делокруга одговара општинском већу, а за пренесене надлежности одговара властима савезне земље. Радам локалне управе непосредно руководи посебно службено лице кога је именovalo општинско веће. Општине самостално одлучују о пословима из свог изворног делокруга, а надзор се врши само над законитошћу рада и рада локалних органа у циљу заштите грађана.

Швајцарска: Локална самоуправа у Швајцарској је веома развијена, али због постојања кантона и полукантона чији закони регулишу ову област, она је и врло специфична. Општина је једини тип локалне самоуправе, изузев у већим градовима где постоје и срезови. Највиши орган у општинама је скуп свих активних грађана, а општинска скупштина се формира само у општинама где је могуће скупити све бираче. Скупштина се повремено састаје у циљу решавања најважнијих проблема. У осталим општинама је општинско веће најважнији орган, чије се чланови бирају на непосредним изборима. Извршни орган општине је извршни одбор кога бирају грађани, или општинско веће. Посао међу члановима извршног одбора је подељен, свако је задужен за једну или више комуналних служби. На челу општине је председник као други извршни орган, а уједно је председник извршног одбора. Бирају га грађани на непосредним изборима, или извршни одбор. Надлежности општине су сопствене и пренесене од стране кантона. Надзор над обављањем њихових послова врше кантони, али више за пренесене него сопствене надлежности. За локалну самоуправу у Швајцарској је врло важно непосредно учешће грађана у вршењу власти, што говори о развоју непосредне демократије по општинама која ову државу заправо чини веома посебном.

Сједињене Америчке Државе: Локална самоуправа у Сједињеним Америчким Државама - САД се доста разликује од других јер се јединице формирају од грађана сходно регулативи чланица федерације, а не федералних органа. Разноврсност градова, урбанизација и сложеност друштвеног живота је још један од разлога проблема у

организацији и функционисању јединица локалне самоуправе. Изузев у једној држави, локалну самоуправу чине општине и окрузи. Општине су градске и сеоске. У селима су заступљени сеоски зборови као непосредни облици у одлучивању, мада има и општинских већа које грађани непосредно бирају. Градови су најважније јединице и у њима постоје три модела локалне самоуправе: први је веће и председник или градоначелник, други су комисије и трећи веће, градоначелник и менаџер.⁶⁵ Најстарији и највише распрострањен је први модел, али са две могућности. Прва могућност подразумева да је функција градоначелника јача, а друга да јачу власт има градско веће. И градоначелника и чланове градског већа бирају грађани непосредно на изборима. Други модел подразумева избор чланова комисија које бирају грађани и који се налазе на челу сектора управе и служби. Један од чланова је градоначелник, а основни циљ овог система јесте остваривање ефикасности у раду, будући да се све важне одлуке доносе на седницама комисије. Трећи модел има три органа, градско веће као представнички орган, градоначелника који има репрезентативну улогу и менаџера са великим извршним овлашћењима. Менаџер је стручњак за локалне послове који предлаже доношење најважнијих одлука, а именује га веће.

Положај округа је различит по државама. На челу се налази веће чије чланове бирају непосредно грађани, или су то повереници јединица које су у саставу округа. Веће је задужено за обављање најважнијих послова, а посебно у области финансија. Извршни орган су одбори и индивидуални функционери. У САД постоје и специјално формиран дистрикти у областима здравства, школства и сл. Локалне самоуправе имају велики број надлежности, а многе од тих послова обављају преко концесионираних предузећа и врше контролу над њима. Надзор над радом органа управе врше државни органи, а посебно је значајна судска контрола над донешеним актима од стране локалних органа.

Системи локалне самоуправе нам показују да су локална самоуправа и локална аутономија јаче у друштвима која су развијена и демократска. У развијеним земљама се проблеми локалне самоуправе увек преиспитују и континуирано делује на њихово практично решавање, будући да се тичу задовољавања потреба грађана локалне заједнице које су по садржини и начину изузетно променљива категорија.⁶⁶

⁶⁵ Ibid., стр. 175.

⁶⁶ Вид.: Влатковић, М., *нав. дело*, стр. 136-137.

2.8. Фискална децентрализација у Србији

Од почетка 21. века систем финансирања локалне самоуправе се често мењао, више у негативном, него позитивном смислу. Првобитни пакет реформских закона је изазвао и одређене финансијске ефекте. На самом почетку су забележене значајне позитивне промене у односу на ранији период, које су нагласиле прве кораке ка јачању фискалне аутономије и могућност за успостављање стабилног система финансирања градова и општина. Након тога су уследиле честе промене прописа које су резултирале финансијској нестабилности и све веће немогућности локалних самоуправа да обављају своју основну функцију пружања квалитетних услуга грађанима. Таква ситуација је јасно показала да Србија константно лута између фискалне децентрализације и централизације. Иако се за прву варијанту определила у својој Стратегији реформе државне управе (2004.), она је у пракси демонстрирала нестратешки приступ са недостатком плана, конзистентности и координације централне и локалне власти.⁶⁷

Децентрализација омогућава веће учешће грађана у управљању јавним пословима и помаже локалним властима да пружање услуга приближе потребама свог становништва. Како су деведесете године биле обележене ауторитарним и централистичким управљањем, децентрализација је значила враћање овлашћења локалној самоуправи и стварање финансијске независности од централне власти. Због приличног раста прихода у периоду од 2001. до 2003. године, намеће се логичан закључак да је централна власт имала намеру да ојача локалне самоуправе. Прво повећање је обухватало веће учешће локалне самоуправе у приходима од наплате пореза на имовину (од дотадашњих 25% на 100%) и боравишне таксе (од дотадашњих 80% на 100%). Стопа пореза на пренос апсолутних права је такође повећана са 3% на 5%, те су локалне самоуправе и у том смислу имале повећан износ прихода. Новину у систему финансирања представљало је право локалних самоуправа на увођење пореза на фонд зарада. Одлуку његовом увођењу и висини стопе која је могла износити највише до 3,5%, доносила је скупштина јединице локалне самоуправе и ту законску могућност су, наравно, све локалне самоуправе у Србији искористиле. Изменама ЗЛС, повећане су њене надлежности, али и додатни извори прихода. У то време су се општине финансирале из изворних и уступљених прихода, али су изворне приходе чиниле таксе, накнаде, самодопринос, приходи од давања у закуп и сл., који нису били

⁶⁷ Кмезић, С. и др., *Фискална децентрализација и финансирање локалне самоуправе у Србији и Црној Гори*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2016, стр. 27.

значајнији извор финансирања. Администрирањем појединих прихода су се тада бавили прилично нестручни кадрови, те стога и није било могуће очекивати да се њихова наплата доведе на један виши ниво. Измене закона су повећале и проценат уступљених прихода, па је локалним самоуправама припало 100% од пореза на доходак грађана, али без пореза на зараде, 8% од пореза на промет за општине, 10% за градове и 15% за град Београд. Приход од пореза на пренос апсолутних права, пореза на наслеђе и поклон и пореза на фонд зарада, република је у износу од 100% уступила локалним самоуправама, као и део накнада за коришћење добара од општег интереса. Највећи део прихода је обезбеђиван од пореза на промет који је остварен на територији дате јединице локалне самоуправе, његов удео је био у просеку једна половина уступљених прихода, а око 30% укупних прихода општина. Нова законска решења су удвостручила приходе локалних буџета и чинило се да ће локалне самоуправе коначно моћи да реше финансијске проблеме из претходних година и постигну виши степен независности у обављању својих послова. Међутим, већ 2004. године се порез на фонд зарада укида чиме општине губе средства он његове наплате, али држава решава овај проблем тако што повећава учешће пореза на зараде од 5% на 30%. Истовремено, доноси се Закон о порезу на додату вредност који замењује дотадашњи порез на промет и тиме се поново смањују приходи локалним самоуправама. Овај порески облик није било могуће уступати, па је губитак средстава држава надоместила повећањем учешћа у порезу на зараде на 40% и кроз компензациони трансфер. Сав тај пренос финансијских средстава није био спроведен као резултат процеса децентрализације, јер тада још увек нису биле познате надлежности локалних самоуправа, нити висина и извори потребних средстава за њихово финансирање. Иако, у финансијском смислу, локалне самоуправе нису претрпеле веће губитке, оне ипак нису могле да функционишу самостално, из разлога сталних измена закона због којих није било могуће предвидети новчана средства која ће им припасти. Услед такве нетранспарентности, онемогућено је и планирање локалних буџета што се свакако негативно одразило на крајње кориснике услуга. Све то је условило потребу за детаљнијом реформом система финансирања локалних самоуправа која је почела доношењем ЗФЛС, чиме је и учињен напредак по питању финансијске децентрализације. Интересантно је да и поред постојања свих економских разлога за фискалну децентрализацију, тај процес није започет од стране републичке, нити локалне власти којој је одговарао транспарентан систем финансирања, већ је то

била организација која је пружала експертску и финансијску помоћ за његову реализацију.⁶⁸

Највеће промене за локалну самоуправу и њену аутономију су се догодиле током 2006. и 2007. године, прво доношењем новог Устава Републике Србије, а онда и два најважнија закона која су прописивала њене надлежности и изворе финансирања тих надлежности. Овим прописима су прецизиране и решене поједине недоумице из ранијег периода, локална самоуправа је добила неколико нових надлежности, као и право да управља сопственом имовином. Поред обављања послова из свог изворног делокруга, општинама се поверавају послови државне управе у циљу ефикаснијег и рационалнијег остваривања права грађана, будући да је познато да је на локалном нивоу лакше сазнати и задовољити њихове потребе и за обављање тих послова се обезбеђују посебна средства из буџета републике. Оно што се годинама појављивало као проблем јесте извесна недореченост у одредбама закона која је допуштала централној власти да, чак и на основу подзаконских аката, врло често преноси нове задатке локалном нивоу који захтевају додатна финансијска средства, а да их локалне самоуправе заправо никада и не добију. Та ситуација је могла бити разлог испуњења одређених захтева Међународног монетарног фонда - ММФ-а, односно да се смање расходи централног нивоа, који су самим тим довели до веће оптерећености буџета локалних самоуправа и њиховог дефицита. С обзиром да није постојао ниједан механизам којим би се пратило поверавање „нових“ послова локалном нивоу власти и средстава за њихово финансирање, а институције које је требало да се баве овим послом биле прилично неактивне, овакво стање се задржало и на даље.

Доношењем ЗФЛС се систем финансирања градова и општина доста изменио. Најзначајнија промена је везана за доделу трансферних средстава која су гарантовала да ће пренете надлежности са централног нивоа бити покривене одговарајућим новчаним средствима, као и смањење разлике у приходима између богатих и сиромашних општина преносом додатних средстава. Локалне самоуправе су тада могле да предвиде колико ће средстава добити, што је раније било незамисливо због обрачуна који се углавном заснивао на дискреционом одлучивању од стране централне власти. Овакав систем је заиста био од користи локалним самоуправама, али су позитивни ефектни и достигнућа, нажалост, трајали веома кратко. Убрзо су се променили прописи појединачних изворних прихода, тако да је то донело више штете него користи

⁶⁸ Ibid, стр. 38-39.

локалним самоуправама. Талас светске економске кризе је захватио и Србију, приходи локалних буџета су почели да падају, те је централна власт донела одлуку о формалном прекиду фискалне децентрализације. Она је подразумевала смањење ненаменског трансфера, чиме би се постигла уштеда у јавним расходима републике, што је опет било повезано са захтевима ММФ-а. То је био најлакши начин да централна власт испоштује неопходне захтеве, јер је унапред знала да су отпори најнижег нивоa власти најслабији. Након измене законских прописа, локалне самоуправе су поново дошле у ситуацију непредвидивости прихода.

У наредном периоду се систем финансирања мењао из године у годину, тако да више није било могуће спознати начин управљања фискалним односима од стране централне власти. Нове одлуке су ишле у правцу увећања републичких прихода и смањења локалних, што је у конкретним случајевима значило повећање трошкова локалним самоуправама без обезбеђивања адекватних извора финансија. Њиховом доношењу нису претходиле финансијске анализе, нити консултације са локалним властима, већ су биле потпуно изненадне и у последњи час, са моменталном применом. Међу њима је било и периода када су локални приходи увећавани како би се смањио револт на локалном нивоу власти, али је и то било кратког века. Некако су све *ad hoc* одлуке биле везане за консолидацију стања републичког буџета, без имало освртања на негативне ефекте које ће оне донети локалним самоуправама. Из наведених разлога, поједини аутори период од 2009. до 2015. године називају фазом централизације и псеудо-децентрализације.⁶⁹ У прилог томе иде чињеница да је један прилично стабилни систем финансирања локалне самоуправе одједном заменило стање сталних измена висине прихода који се уступају локалном нивоу, пренос нових послова са повећањем трошкова, али без одговарајућих средстава за њихово финансирање, што је довело до потпуне вертикалне неравнотеже између прихода и расхода.

Када се говори о фискалној децентрализацији, у обзир се прво требају узети расходи, односно надлежности локалне самоуправе, па онда приходи. Договор око поделе услуга које требају бити децентрализоване никада није постојао између централне и локалне власти, чак ни приликом доношења ЗЛС. Основни циљ је био задовољавање преференција грађана на локалном нивоу, односно бољи квалитет и јефтиније услуге, у складу са принципом супсидијаритета. Због непостојања стратешког плана, надлежности су се преносиле општинама не само законским, него и

⁶⁹ Ibid, стр. 55.

подзаконским актима, што је константно повећавало расходе локалног нивоа. Представници локалних власти су често замерали централном нивоу да никада није урађена анализа која би показала колико коштају услуге које пружа нижи ниво власти, а које су им пренете као изворне или поверене. Они сматрају да је то једно од суштинских питања од којег ће зависити и квалитет пружених услуга. Без детаљне анализе стања, не могу се поставити ни стандарди око преноса финансијских средстава. Одредбама ЗЛС је прописано да се средства за обављање поверених послова обезбеђују у буџету републике, али се проценом висине средстава које требају пренети, државни органи уопште не баве. Логично је да уколико република преноси надлежности нижем нивоу власти, онда треба пренети и финансијска средства која је користила док је вршила те исте функције. Пракса је показала да се локалним самоуправама додељују недовољна, или, чак, не додељују уопште средства за извршавање поверених послова, а будући да су министарства задужена за њихову расподелу, увек постоји простор за утицај политичког фактора у самом поступку одлучивања које је далеко од њених стварних потреба. Из тих разлога се на локалном нивоу дешавају озбиљне дисторзије, које на крају највише осети становништво локалне заједнице. Надлежности локалне самоуправе јесу прописане законом, али велики недостатак приликом њиховог дефинисања представља изостанак мишљења локалне власти. Наиме, у процесу креирања законских одредби не постоји сарадња између централне и локалне власти што је од изузетне важности за успешну реализацију датих послова. Да би се оваква ситуација променила потребно је имати план децентрализације, успоставити добру комуникацију централног и локалног нивоа, извршити анализу поверених послова и потребних средстава и осигурати да локалне самоуправе заиста добију та средства за финансирање својих расхода.

Овај период карактерише велики губитак прихода локалних буџета. Начин финансирања се често мењао, али ниједном у корист локалних самоуправа. Првобитно су смањени ненаменски трансфери, који се нису могли надоместити ни повећањем удела од пореза на зараде. Иако се наговештавало да ће се бољитак видети тек у годинама које предстоје, изменама закона је смањена основица и стопа пореза на зараде, те су градови и општине поново остали ускраћени за половину од првобитно процењених прихода. Талас смањења прихода се наставио укидањем неких локалних комуналних такси и променом начина утврђивања оних које су и даље на снази. Карактеристике комуналних такси се сматрају неконзистентним у односу на особине које треба да имају локални приходи и често се постављало питање њихове

сврсисходности, али су због своје издашности оне најбитније остале део ових прихода. Порез на приход од непокретности је одузет локалним самоуправама и укинуте су неке од уступљених накнада. На крају је дошло до интеграције накнаде за коришћење грађевинског земљишта у порез на имовину где су општине изгубиле приход који и данас није могуће надоместити, а усвојен је и нови начин обрачуна накнаде за уређивање грађевинског земљишта, сада већ доприноса, за који се не може рећи да ће у билансном смислу имати исти ефекат као претходна накнада.

Крајем 2015. године, најављена је измена ЗФЛС која је предвиђала укидање свих изворних такси и накнада и пренос надлежности у администрирању пореза на пренос апсолутних права и порез на наслеђе и поклон. За овако радикалну промену је требало пронаћи и одговарајући облик фискалитета који би био њихов супститут, будући да ова два пореска облика заједно не могу заменити досадашњи наплаћени приход од такси и накнада. Примена ових одредаба се очекивала од 1. јануара 2017. године, али су овог пута јединице локалне самоуправе биле упознате са намером законодавца и спречиле доношење тих измена. На крају је само промењен удео учешћа у порезу на зараде, што не значи да локалне самоуправе у блиској будућности не очекује још једна *ad hoc* одлука републичке власти која би могла остварити њихову првобитну намеру.

Дакле, након скоро две године од доношења ЗФЛС и наде да ће коначно процес фискалне децентрализације имати успеха и довести локалне самоуправе на жељени ниво самосталности, долази се до тога да је главни задатак локалног нивоа власти управљање кризним ситуацијама. Измене у финансирању си биле толико велике да их је веома тешко пропатити. Иако су у појединим моментима одлуке централне власти ишле у смеру компензације средстава која су одузета, крајње анализе показују да то ниједном није учињено. Локалне самоуправе су дошле у позицију да морају саме пронаћи начин за повећање висине њихових изворних прихода, јер сваку нову одлуку која долази од централне власти углавном карактерише потпуна нетранспарентност и непредвидивост. Учешће представника локалног нивоа власти у законодавном процесу је од изузетне важности за постизање бољих резултата у локалним заједницама, али оно данас искључиво зависи од воље државних органа и републичке власти. Законска решења која су на снази показују да фискална децентрализација не постоји у Србији и да су довела локалне самоуправе до драматичног смањења њихових прихода, као и улоге и значаја локалних власти.

Позитивна новина у систему финансирања јединица локалне самоуправе је била децентрализација пореза на имовину. Своје активности су тада градови и општине

усмерили на оснивање локалних пореских администрација, формирање базе података, контролу и наплату овог прихода, што се у правим годинама рада позитивно и одразило на билансну страну локалног буџета. Укупно наплаћени приходи од пореза на имовину су у том почетном периоду били остављени по страни, будући да је већи прилив новчаних средстава био обезбеђиван са других страна, а у складу са тадашњим одредбама ЗФЛС. Већа пажња на порез на имовину је усмерена почетним смањивањима ненаменских трансфера. Тада је и установљено да многе локалне самоуправе немају ажуриране базе података, већ се обрачун пореза врши на основу пријава из деведесетих година које су у електронском облику пренете од Пореских управа. Чињенично стање на терену се од тог периода драстично променило и многе непокретности уопште нису биле евидентирани. Рад пореских администрација је углавном био концентрисан на поступак редовне наплате, док је принудна у многим јединицама локалне самоуправе била потпуно неприменљива. Како се финансирање локалног нивоа константно мењало, тако су и локалне самоуправе морале да предузму одређене мере и раде на повећању прихода од овог пореза. Иако је његов потенцијал доста велики, он не може да замени недостатак осталих прихода. Укидање накнаде за коришћење грађевинског земљишта је подразумевало претходну реформу пореза на имовину у циљу проналажења алтернативних извора прихода који ће надоместити губитак од накнаде. Међутим, и поред спроведене реформе, локалне самоуправе су и даље на губитку. Раније најаве представника републичке власти о увођењу комуналне накнаде која би потенцијално заменила постојеће таксе и накнаде на локалном нивоу, остале су у тој истој форми јер нису донети подзаконски акти за утврђивање њене висине. Средства од ове накнаде би се наменски користила за финансирање комуналних делатности како је предвидео и донешени закон из ове области. Ако узмемо у обзир приходе од наплате пореза на пренос апсолутних права и пореза на наслеђе и поклон, они заједно не могу надоместити приходе од садашњих такси и накнада, у случају њиховог укидања, тако да је на локалним самоуправама да што пре усмере своје потенцијале на унапређење система опорезивања имовине, јер се са садашњим стањем локалних финансија бољитак не назире.

2.8.1. Фискална децентрализација у Црној Гори

Процес фискалне децентрализације у Црној Гори је започет пре две деценије, а актуелан је и данас. Као и у другим транзиционим земљама, састоји се од реформе централизованог система државне управе са циљем преноса одговорности за управљање и финансирање најнижег нивоа власти, на коме ће се пружати боље и квалитетније услуге. Имплементација целокупног процеса је била значајно успорена услед дугогодишњег стања високоцентрализоване федералне државе, у којој је улога и значај локалних самоуправа био маргинализован. Фискална децентрализација ипак захтева нормативну уређеност ради остваривања дугорочних циљева, а овде је присутна неусклађеност и нестабилност правне норме. Због недостатка административних капацитета, централна власт нерадо препушта финансије локалном нивоу, позивајући се на макроекономску стабилност читаве државе. Из наведених, а и многих других разлога који су делом били и оправдани, постојао је отпор према овом процесу, али никада није недостајала политичка воља да се он спроведе, имајући у виду да су креатори политике увидели да је изградња ефикасне локалне самоуправе један од кључних фактора за изградњу модерне државе.⁷⁰ Иако се на први поглед чинило да је овај процес једноставније било спровести у Црној Гори него у другим земљама са сложенијом организационом структуром, пракса је показала да и тамо постоје проблеми, првенствено у односима између централне и локалних власти. Локалне самоуправе објективно не могу саме да финансирају надлежности које су им законом пренешене и због тога се често задужују. Наплата сопствених прихода је у појединим деловима веома слаба, прописују се високи износи дажбина и тако урушава читав систем локалних финансија. Недостатак компетентне научне институције која би се бавила истраживањем узрока проблема јавних финансија на локалном нивоу и давањем конкретних предлога за њихово унапређење, је умногоме отежао реформу јавне управе, али је касније и то решено. Највећа замерка одређених анализа функционисања локалне самоуправе је била усмерена на измене законских прописа и проблеме у њиховој примени. Тиме је смањен фискални капацитет локалних самоуправа и могућност да сопственим приходима финансирају своје расходе.

Прва стратегија реформе државне управе која је обухватала и локалну самоуправу била је донета за период од 2003. до 2009. године. У њој је био назначен пренос нових

⁷⁰ Ibid, стр. 220.

функција на локални ниво, са адекватним изворима финансирања. Првобитни начин финансирања локалне самоуправе у Црној Гори је био регулисан Законом о систему јавних прихода, на основу кога је предвиђено њихово право увођења локалних комуналних такси, локалних административних такси, накнаде за коришћење грађевинског земљишта и накнаде за коришћење добара од општег интереса, као изворних прихода. Сам процес фискалне децентрализације се дели на два периода, односно од 2003. до 2008. године и од 2008. па до данас. За функционисање јединица локалне самоуправе је свакако најважнији Закон о локалној самоуправи, донешен 2003. године, који је означио почетак реформи. Услед потребе за његовим усклађивањем са законима развијених земаља, убрзо су се појавили проблеми у његовој примени у пракси због неусклађености са другим прописима који су у то време били и даље на снази. Начин финансирања локалних самоуправа је питање од ког највише зависи успех реформе. Доношењем посебног закона који уређује систем финансирања локалног нивоа из 2003. године, прецизирано је да се потребна средства за финансирање изворних надлежности обезбеђују из локалног буџета и да оне самостално њима располажу. Порез на непокретности је постао изворни приход локалних самоуправа и уведени су нови порески облици (прирез порезу на доходак физичких лица, порез на наслеђе и поклон, порез на потрошњу, порез на неизграђено грађевинско земљиште, порез на фирму, порез на игре на срећу и забавне игре), као сопствени приходи општина. Код уступљених прихода је удео пореза на доходак износио 10% за општине и 15% за престоницу. Новину у овом систему је представљало увођење егализационог фонда чији је задатак био уједначавање финансирања општина.⁷¹ Средства овог фонда се обезбеђују процентуално из прихода од пореза на доходак физичких лица, пореза на промет непокретности, пореза на употребу моторних возила, пловних објеката, ваздухоплова и летилица, концесионих накнада од игара на срећу и узимањем краткорочних позајмица из буџета државе.⁷² Право на коришћење ових средстава и њихова расподела се врши у складу са законом прописаним критеријумима.

Други период развоја фискалне децентрализације, који траје и данас, обележава смањење аутономије локалних самоуправа у одређивању њихових сопствених прихода, а као разлог за такво стање се наводи сметња тих прихода за економски развој државе. Нормативне промене су створиле услове да се изворни приходи смање, а да се јачање финансирања локалне самоуправе спроведе помоћу уступљених прихода, што је

⁷¹ Ibid, стр. 228.

⁷² Вид.: Закон о финансирању локалне самоуправе („Сл. лист РЦГ“ бр. 42/03...)

умањило политичку одговорност локалних власти. Усвајањем Закона о локалним комуналним таксама, укинуте су таксе за најпрофитабилније обвезнике и то је означило почетак смањења локалних прихода, без могућности компензације. Убрзо након тога, већ 2009. године је укинута накнада за коришћење грађевинског земљишта, а изменом Закона о финансирању локалне самоуправе су укинута и порези на потрошњу, фирму, игре на срећу и забавне игре. Све те промене су довеле локалне самоуправе у велики проблем неликвидности који и данас траје. Са друге стране, законодавац је повећао учешће уступљених прихода (пореза на доходак физичких лица, порез на промет непокретности, концесионе и накнаде за коришћење природних богатстава) и унапредио критеријуме за доделу средстава из егализационог фонда, у циљу побољшања система финансирања локалних самоуправа. Иако је у овом случају његова намера била да се постојећи недостаци отклоне, до позитивних ефеката није дошло. Посебно је забрињавајућа чињеница да одлуком централне власти о смањењу или укидању одређених прихода локалне самоуправе, нема адекватног надомешћивања тих средстава, што урушава читав процес децентрализације. Један од важних разлога за решавање овог проблема и стабилизацију локалних финансија у Црној Гори је недостатак законодавне иницијативе. Наиме, већ неколико година су у процедури закони којима би се регулисали нелегално изграђени објекти и комуналне делатности, а који подразумевају и плаћање одређених накнада. На тај начин би се приходи локалних буџета повећали, али централна власт и даље показује неразумеваше за ефикасније функционисање система локалне самоуправе.

Целокупна анализа процеса фискалне децентрализације показује озбиљност у спровођењу реформи, али и извесне недостатке у примени законских решења. Расту локалних прихода на почетку је допринео убрзани економски развој државе услед реализације бројних инвестиција страних улагача, да би касније ширење таласа светске економске кризе захватио и Црну Гору и тиме условио пад инвестиција и активности централне власти у правцу смањивања прихода локалним самоуправама. Таква политика је негативно утицала на стање целокупних јавних финансија на локалном нивоу, али, треба истаћи да она није била једини разлог. Локалне самоуправе су остваривале различите резултате у овој области, што указује да је том стању допринела и њихова недовољна ажурност у поступку утврђивања и наплате сопствених прихода, као и нерационална потрошња. Сходно свему наведеном, може се рећи да је услов за квалитетну имплементацију фискалне децентрализације ефикасна сарадња између централног и локалног нивоа власти.

Упоредно посматрајући развој децентрализације Србије и Црне Горе, обе земље су у почетном периоду имале финансијска средства и фискалну аутономију локалног нивоа, док је касније у Црној Гори остао изражен тренд фискалне децентрализације, а у Србији фискалне централизације. Сличности у процесу реформе државне управе и локалне самоуправе су велике. У нормативном смислу, сви неопходни правни акти су донешени почетком 2000-их година, али њихова примена није извршена на свеобухватан начин. Порез на имовину је у обе земље постао изворни приход јединица локалне самоуправе са потпуном администрацијом и њихов најзначајнији приход након укидања накнаде за коришћење грађевинског земљишта. Установљен је нови систем трансфера како би финансирање најнижег нивоа власти било стабилно и пре свега предвидљиво. Разлике у политичким одлукама ових земаља се јављају након 2009. године, где је централна власт у Црној Гори ипак више радила на стабилизацији локалних финансија, док је у Србији ова власт своју пажњу усмеравала на стабилизацију централних јавних финансија која је доносила штету локалном нивоу због смањења прихода. Иако су обе земље укинуле или смањиле врло сличне приходе, ефекат на функционисање локалних самоуправа је био другачији. Разлог за то се првенствено налази у времену спровођења тих реформи. Наиме, у Црној Гори су раније укинута поједини локални приходи, односно у периоду пре наступања економске кризе, тако да је власт изменама закона реаговала на време и повећала уступљене приходе у циљу стабилизације локалних финансија. У Србији су промене извршене након наступања кризе и свака нова измена закона је само још више продубила проблем финансирања локалних самоуправа. Ипак, ни једна од ових земаља сада не може видети предности фискалне децентрализације, јер су им политика и правни оквир врло лошег квалитета. На централном нивоу недостаје политичка свест о њеном значају и док се то не буде променило, потребе становника локалних заједница неће моћи да се задовоље на адекватан начин.

2.8.2. Фискална децентрализација у Словенији

У Републици Словенији је реформа државне управе почела 1993. године доношењем Закона о локалној самоуправи који је означио почетак процеса децентрализације и јачања локалне самоуправе. Пре реформе су општине више радиле послове који су били у надлежности државе, него своје изворне, из разлога што су биле

подељене на месне заједнице које су се бавиле решавањем проблема на локалном нивоу. Децентрализација је требала да одвоји локалне самоуправе од државе, односно да држава преузме надлежности које јој припадају, али је све то заправо само повећало централизацију и веома успорило првобитни процес. Законодавни оквир је више пута био измењен и допуњиван у циљу тражења нових решења за успешну имплементацију реформе. Надлежности општине се деле на изворне које оне саме одређују својим статутом, а од јавног су значаја за локалну заједницу и пренесене које им држава преноси уз обавезу обезбеђивања финансијских средстава за њихово извршење. Успех спровођења изворних надлежности се разликује међу општинама, а зависи од постојања одређених потреба и њихове могућности да се оне задовоље.⁷³ Познато је да мале општине не могу у потпуности задовољити потребе својих становника, те су зато принуђене да сарађују са суседним општинама како би могле адекватно да обезбеде све услуге. Финансирање локалних самоуправа се врши из њихових сопствених извора, али је пракса показала да су они недовољни и да држава мора обезбедити додатна средства. Из тих разлога је неопходно постојање фискалне децентрализације и финансијске аутономије локалних самоуправа, с обзиром на веома ниско учешће локалних прихода у укупним приходима државе. Данас су извори финансирања општина порез на имовину, порез на бродове, порез на промет некретнина, порез на наслеђе и поклон, порез на добитак од класичних игара на срећу и други порези у складу са законом који уређује порезе, у проценту који је прописан за сваки појединачни порески облик.⁷⁴ Такође, општинама припадају средства од прописаних такси, накнада, самодоприноса, приходи од имовине општине, донације, трансферна средства од државе и сл. Имајући у виду да се реформа локалне самоуправе у Словенији одвија дужи низ година, још увек се не може рећи да је у њој децентрализација извршена уз поштовање принципа супсидијарности. Изворне надлежности општина не одговарају данашњим потребама грађана, будући да они очекују од локалних власти да задовоље не само основне, већ и шире њихове потребе. То посебно представља проблем мањим општинама које имају веома ограничена финансијска средства и нису у могућности да пруже свом становништву потребне услуге. Да би се обезбедио исти квалитет услуга на читавој територији, дефинисање надлежности и начин финансирања треба ускладити са

⁷³ Плоштајнер, З., „Локална самоуправа у Словенији“, У: *Злокапа, З., Дамјановић, Д. (ур.). Модели организације локалне самоуправе*, PALGO centar, Београд 2008, стр. 28.

⁷⁴ Вид.: *Zakon o financiranju občin* („Uradni list RS“ št. 123/06...)

системом разноликих локалних самоуправа, јер би такав приступ омогућио локалним властима да ефикасно извршавају своје задатке.

2.8.3. Фискална децентрализација у Хрватској

Локална самоуправа у Републици Хрватској се огледа у самосталности у одлучивању и обављању послова, властитим приходима и њиховом самосталном располагању у оквиру прописаних закона. Законом о локалној самоуправи и управи који је усвојен 1992. године дефинисане су надлежности локалних самоуправа, њихова права и обавезе, основе финансирања и друга значајна питања за њихово функционисање.⁷⁵ Сходно томе, све су локане самоуправе тада имале једнак делокруг рада без обзира на број становника, што се показало као лоше решење које је условило реформу локалне самоуправе и почетак децентрализације од 2001. године. Изменама закона су надлежности подељене између општина, градова, великих градова и жупанија. Програм децентрализације је омогућио ширење круга послова јединица локалне самоуправе, већи степен самосталности, али и потребу да се постојећи систем финансирања надлежности промени како би оне могле да одговоре основним потребама својих грађана. Преношење послова нижем нивоу власти прати и преношење прихода за њихово извршење, међутим, и у овом случају је искуство показало да су та средства недовољна за обављање свих делатности. Зато су приходи јединица локалне самоуправе, којима су пренете нове функције, повећани из удела пореза на доходак. Своје приходе општине и градови остварују из властитих извора, а то су: приходи од властите имовине, порези, таксе, накнаде, приходи од новчаних казни и други. Законом је регулисано њихово право на увођење приреза на порез на доходак, порез на потрошњу, порез на куће за одмор, порез на необрађено обрадиво пољопривредно земљиште, порез на некоришћене предузетничке некретнине, порез на неизграђено грађевинско земљиште, порез на фирму или назив и порез на коришћење јавних површина.⁷⁶ Заједничким порезима се сматрају порез на доходак и порез на промет некретнина чији се приходи деле између општина градова и жупанија, као и у зависности од пренесених, односно децентрализованих функција. Постојање малих општина је и у Хрватској представљало почетни проблем у подели овлашћења

⁷⁵ Копажитић-Шкрлец, Н., „Локална самоуправа у Хрватској“, У: *Злокапа, З., Дамјановић, Д. (ур.). Модели организације локалне самоуправе*, PALGO centar, Београд 2008, стр. 52.

⁷⁶ Вид.: *Zakon o financiranju lokalne i područne (regionalne) samouprave* („Narodne novine“ br. 117/93...)

локалним самоуправама због недовољног финансијског потенцијала, да би се каснијом измењеном категоризацијом и доделом статуса великих градова то променило. Иако су законом прецизирани послови од локалног значаја којима се непосредно задовољавају потребе грађана⁷⁷, ипак ће и на даље бити један од најтежих задатака обезбеђивање довољних финансијских средстава за извршење тих послова.

2.8.4. Фискална децентрализација у Босни и Херцеговини

Локална самоуправа у Босни и Херцеговини се посматра кроз два система, односно кроз систем Федерације БиХ и систем Републике Српске. Надлежности које се код њих поверавају локалном нивоу власти су различите, а једина сличност се састоји у некавалитетном задовољењу локалних потреба грађана код оба ентитета. Федерација БиХ је састављена од 10 кантона и њима су препуштене све надлежности које нису намењене држави према Уставу. Функционисање локалне самоуправе је детаљно регулисано законом из 2006. године,⁷⁸ којим је прихваћено европско схватање локалне самоуправе и проширене су њене надлежности. Подела је извршена на изворне надлежности које општина преузима јер их може ефикасније обављати у односу на централни ниво власти и поверене надлежности које су пренете од стране државе, уз задржавање контроле над законитошћу и квалитетом обављеног посла. Изворне надлежности су доста бројне и прилично важне за грађане, иако је углавном обичај да се најнижем нивоу власти додељују најмање важни послови. Ипак, држава и даље има контролу над наплаћеним приходима и њиховом расподелом, па општинама дозвољава да самостално уводе таксе и накнаде које нису ни приближно издашне као порези које она задржава за себе. За разлику од Федерације, Република Српска је унитарно уређена држава која између јединица локалне самоуправе нема никакву међувласт. Због такве уређености она је склонија централизму, те је због тога тек у трећем покушају добила Закон о локалној самоуправи који јој је донео извесну децентрализацију.⁷⁹ Његова примена је почела од 2005. године, да би се већ након прве године уочиле неприменљиве одредбе које је Влада покушала да промени смањивањем аутономије

⁷⁷ Вид.: *Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi* („Narodne novine“ br. 33/01...)

⁷⁸ Вид.: *Zakon o principima lokalne samouprave u Federaciji Bosne i Hercegovine* („Sl. novine Federacije BiH“ br. 49/06...)

⁷⁹ Злокапа, З., „Локална самоуправа у Босни и Херцеговини“, У: *Злокапа, З., Дамјановић, Д. (ур.). Модели организације локалне самоуправе*, PALGO centar, Београд 2008, стр. 101.

јединицама локалне самоуправе. Подела надлежности је уобичајена на изворне и поверене, а за њихову ефикасну реализацију су неопходна адекватна финансијска средства и квалитетни кадровски потенцијал. Надлежности су исте за све општине код оба ентитета, али су разлике у активностима између општина велике и оне располажу различитим финансијским средствима. То практично значи да ће своје задатке извршавати у зависности од расположивих финансијских средстава, а не онако како је законом прописано. Будући да грађани очекују да се њихове потребе задовоље у пуном обиму, оваквим селективним приступом ће њихова уставом и законом загарантована права бити повређена, јер услов за квалитетно пружање услуга не сме бити висина новчаних средстава које општина има, нити колико њено руководство сматра да треба издвојити за ову намену. Начин финансирања јединица локалне самоуправе се још увек не заснива на властитим изворима прихода, већ се одређени приходи деле са државом. Њихова расподела се врши на начин да држави припада највећи део, док се остатак препушта општинама. Следствено томе, локалне самоуправе немају довољно средстава за нормално функционисање јер никада није ни извршена процена коштања услуга које оне пружају, па самим тим је и систем финансирања веома неправедан. Веће јединице локалне самоуправе које су седиште профитабилних компанија немају проблем у финансирању својих надлежности, али се већина општина свакодневно сусреће са проблемом неадекватног начина финансирања. Сопственим изворима средстава општине могу самостално располагати у оквиру своје надлежности. За пренос нових функција, њима се додатно обезбеђују средства како би могле ефикасно да их изврше. У складу са фискалном политиком, законом се утврђују приходи који у целости или делимично припадају јединицама локалне самоуправе, као изворни. То су порези чију стопу оне самостално одређују, локалне таксе и накнаде, казне, камате, приходи од продаје имовине, концесија, самодопринос, донације и др.⁸⁰ Остали приходи се обезбеђују из прихода од поделе пореза, трансфера и грантова виших нивоа власти, дуга у складу са законом и удела прихода са јединственог рачуна у износу од 8,42% којима се финансирају функције јединица локалне самоуправе. Реформа локалне самоуправе у Босни и Херцеговини се углавном одвијала у стварању стабилног законодавног оквира кроз измене старих и доношење нових прописа о локалној самоуправи. Међутим, пракса је показала изузетно лошу локалну самоуправу са

⁸⁰ Вид.: *Zakon o pripadnosri javnih prihoda u Federaciji Bosne i Hercegovine* („Sl. novine Federacije BiH“ br. 22/06...)

недостатком средстава за извршење законом прописаних функција и приличном централизацијом, иако је примарни циљ био спровођење процеса децентрализације.

2.8.5. Фискална децентрализација у Македонији

Република Македонија је постала самостална држава 1991. године. Рад локалног нивоа власти од тада до данас може се сагледати кроз три периода. Први период, који је почео након проглашења независности, карактерише непостојање посебног закона по коме би локалне самоуправе извршавале своје функције. У складу са тадашњим Уставом, оне су биле задужене за области комуналне инфраструктуре и заштите животне средине, будући да су одлуком Владе само годину дана раније суспендоване све надлежности општина које је уређивао некадашњи комунални систем СФРЈ.⁸¹ Тада је и имовина којом су располагале општине постала државна. Закон о локалној самоуправи је донешен крајем 1995. године, а почетак његове примене 1996. године је означио и почетак другог периода. Надлежности локалне самоуправе су подељене као самосталне, у сарадњи са надлежним органима државне управе и поверене од стране државе. Спровођење самосталних надлежности је у највећој мери било тешко остварљиво јер се у свакој од њих спомињао закон који тада није био донешен, или је учешће локалног нивоа било минимално. Овим законским решењем престоница није имала веће надлежности у односу на друге општине, без обзира на њихову величину. Други тип је предвиђао да иза сваке одлуке јединице локалне самоуправе из области урбанизма, образовања, заштите животне средине, дечије, здравствене и социјалне заштите, као и других области од значаја за живот грађана у локалној заједници, мора постојати сагласност органа државне управе. Поверене послове држава уступа нижем нивоу власти ради ефикаснијег и рационалнијег остваривања интереса грађана и дужна је да за њихово извршавање обезбеди посебна финансијска средства. Свако остваривање ове функције се прилагођавало локалним условима, мада није забележен ниједан случај преноса надлежности са државног на локални ниво у овом периоду. Након усвојене Стратегије за реформу локалне самоуправе у којој је оцењено да локалне власти не могу одговорити захтевима грађана и надлежностима које су предвиђене Уставом, створила се потреба за доношење новог закона, те је његовим

⁸¹ Ангелов, Г., „Локална самоуправа у Македонији“, У: Злокапа, З., Дамјановић, Д. (ур.). *Модели организације локалне самоуправе*, PALGO centar, Београд 2008, стр. 129.

усвајањем 2002. године започео трећи период за локалне власти. Додатно је на постојеће стање утицало непостојање система финансирања локалне самоуправе и његова зависност од Владе, па је било потребно да се кроз измене закона уведе већа финансијска самосталност локалног нивоа власти. У тадашњем новом Закону о локалној самоуправи⁸² се први пут спомиње принцип супсидијарности код надлежности општина. За престоницу и општине на њеној територији је постојао посебан закон који је регулисао њихове односе и надлежности. Подела надлежности за остале јединице локалне самоуправе је извршена на изворне и делегиране. Изворне су повећане у више области у односу на претходно законско решење и почеле су у највећој мери да се спроводе од јула 2005. године, чиме је и започет процес децентрализације у Македонији. У исто време је почео са применом Закон о финансирању локалне самоуправе којим је целокупни систем финансирања видно побољшан. За администрирање изворних прихода су у потпуности биле задужене општине, а законом су они прецизирани на: порез на имовину, порез на наслеђе и поклон, порез на промет непокретности, други локални порези, локалне таксе, локалне надокнаде, приходи од закупнина, казни, самодоприноса, донација, продаје имовине и сл.⁸³ Други извори финансирања општина су били приход од пореза на доходак и дотације из буџета републике и државних фондова, чија се расподела вршила унапред одређеним и транспарентним критеријумима. Овим законом је омогућена фискална децентрализација и повећање одговорности локалних власти. Већ на почетку његове примене, општине су у великој мери почеле самостално да управљају својим приходима. Једини већи проблем, који је и у Македонији заступљен, тиче се могућности за реализацију законом прописаних надлежности у мањим општинама, будући да су и овде веће општине у много повољнијем положају.

2.8.6. Фискална децентрализација – компаративни преглед

Иако су све републике некадашње СФРЈ ратификовале Европску повељу о локалној самоуправи и признале начело супсидијарности при расподели послова, процес децентрализације још увек није спроведен у потпуности. Законодавни оквири су успостављени, али се практично показало да ове државе још увек нису спремне за пуну

⁸² Вид.: Закон за локалната самоуправа („Сл. весник на Република Македонија“ бр. 5/02)

⁸³ Вид.: Законот за финансирање на локалната самоуправа („Сл. весник на Република Македонија“ бр. 61/04)

имплементацију прописаних одредаба. Као главни проблем, у свакој од њих, се издваја недостатак финансијских средстава за спровођење дефинисаних надлежности. Приликом сваког доношења закона, неопходно је претходно сагледати све могућности локалног нивоa власти, а затим ускладити надлежности које ће јединице локалне самоуправе обављати са испуњењем основног циља задовољавања потреба локалног становништва. У садашњим законским решењима нема потпуне хармонизације надлежности и финансијских средстава за њихово обављање. На почетку примене закона уочене су позитивне промене које су показале политичку намеру за већом самосталношћу локалних самоуправа. Међутим, убрзо су централне власти схватиле да превелика самосталност локалног нивоa може веома лоше да се одрази на функционисање читаве државе, па су уследиле измене закона које су биле од користи државном, а на штету локалном нивоу. Систем финансирања надлежности је више пута мењан, тако да садашња ситуација у локалним самоуправама више говори о постојању централизације или псеудодецентрализације у републикама некадашње СФРЈ.

Савремене државе показују тежњу за већом децентрализацијом, али свака од њих има своје специфичности које утичу на односе различитих нивоa власти. Степен самосталности локалног нивоa показује степен развоја одређене локалне заједнице. Свака држава има свој систем функционисања, али увек тежи за усклађивањем прихода и расхода на свим нивоима.

Немачка је федерална држава која има три нивоa организованости: федералну власт, државе и јединице локалне самоуправе.⁸⁴ Карактерише је снажна улога централне власти, што значи да је аутономија нижих нивоa власти прилично ограничена. Главне законе који се тичу степена децентрализације локалног нивоa, свака савезна земља сама доноси, у складу са савезним уставним одредбама. Земљама је данас остављена најшира власт у области полиције, комуналних послова, образовања и културе, док је у другим областима могуће уређивање питања на локалном нивоу, али у сагласности са федералним законима. Обавезне надлежности локалног нивоa у Немачкој су: урбано планирање, локалне саобраћајнице, јавни превоз, водоснабдевање, социјална помоћ, изградња школа, општинско опорезивање и др. У делокруг децентрализованих послова улазе и пренети послови, где су јединице локалне самоуправе у улози извршних органа јер раде по налогу и упутствима државе, као и добровољни самоуправни послови које локални органи самостално обављају и одлучују

⁸⁴ Стојановић, С., *Фискални федерализам*, Институт за упоредно право-Центар за антиратну акцију, Београд 2005, стр. 170.

о њима. Властити приходи локалног нивоа су прописани законима држава што указује на ограничење тих прихода, а јединице локалне самоуправе самостално уводе таксе, накнаде, локалне акцизе. Порез на непокретну имовину се уводи законом државе, а онда се тај приход у целости уступа општини на чијој је територији и наплаћен. Порез на моторна возила је заједнички приход државе и општина, при чему 65% припада општини у којој се он наплаћује. Ипак, највећи удео у финансирању општина имају приходи од пореза на доходак грађана (до 66%). Како су наведени извори финансирања често недовољни за имплементацију свих прописаних надлежности, на локалном нивоу се добијају додатна средства у виду дотација које им преноси држава. С обзиром да око трећину прихода локалног нивоа власти чине управо дотације од државе, закључује се да ипак постоји значајна финансијска зависност.

У Француској су децентрализоване реформе почеле 1982. године доношењем закона којим су подељени послови државе и локалне самоуправе, као и начини њиховог финансирања. Акти о децентрализацији су ојачали пореску аутономију нижих нивоа власти. Пореске основе су углавном високе, док о висини пореских стопа и евентуалним изузећима од плаћања, одлучују локалне скупштине. Ова „потенцијална“ фискална аутономија локалних самоуправа чини коришћење државних дотација, као средство за балансирање локалних буџета, мање неопходним, али је, такође, и додатна претња фискалном изједначавању. Богате локалне заједнице могу донети одлуку о смањивању својих пореских стопа и финансирати локалне јавне услуге, док сиромашне не могу да избегну повећање пореских стопа. Динамика овог процеса доводи до веће фискалне неравнотеже, конкуренције међу општинама и нужно фискално изједначавање којим се оправдава потреба система дотација за локалне власти.⁸⁵ Опорезивање представља камен темељац фискалне аутономије локалних самоуправа у Француској. Општине се финансирају из локалних пореза, дотација и допунских средстава државног буџета, кредита и других средстава из мешовитих извора. Најзначајнији су порези на пребивалиште, земљиште и грађевинско земљиште, пословни приход, као и индиректни порези на трансакције и моторна возила. Приходи од пореза чине више од једне трећине укупних прихода јединица локалне самоуправе, а други важан извор финансирања су државне дотације. Доношење Закона о децентрализацији је имало значајне користи по питању спектра локалних надлежности

⁸⁵ Gilbert, G., „Local taxation and intergovernmental fiscal relations in France“, Ed: Fossati, A., Panella, G., (eds.). *Fiscal Federalism in the European Union: (Routledge Studies in the European Economy)*, London and New York, 2005, p. 128.

и пореске аутономије, али је исто тако то довело до огромних разлика у фискалним потребама и финансијским средствима међу локалним заједницама. Те разлике су смањене повећањем износа трансфера локалним самоуправама, а дугорочно решење питања равнотеже јавних финансија на локалном нивоу би била реформа локалног пореског система.

Велика Британија је значајније реформе локалног нивоа започела у XX веку. Усвајањем Закона о локалној управи послови локалног карактера су се ефикасније обављали, надлежности су прецизиране, а посебно је наглашена већа улога грађана у раду локалне заједнице. Међутим, последње деценије је предузето више корака ка смањењу финансијске аутономије, тако да су сада порески приходи међу најцентрализовананијим у односу на било коју другу земљу чланицу Организације за економску сарадњу и развој - ОЕЦД-а. За Велику Британију се може рећи да је у фискалном смислу централизована земља, али је исто тако у законодавном смислу децентрализована. До 1990. године су приходи локалних власти формиран из пореза на имовину, такси, накнада, закупнина и државних дотација. Порез на имовину је до осамдесетих година био једини порез чију су висину утврђивали сами локални органи, а пореске стопе постављале локалне власти. Након реформе система локалних финансија, уместо ранијег пореза на имовину је уведен порез кога плаћа сваки пунолетни становник и у истом износу, без обзира на имовину и доходак. Друга врста прихода локалних самоуправа представља порез на пословање, чију висину утврђује централна власт. Око 50% овог прихода се наплаћује од трговине, 20% од приватне индустрије, школа и болница и 10% од комуналних служби. С обзиром да локалне власти троше прилично велике суме новца за извршавање прописаних надлежности, наведени приходи су за то недовољни. Веома је тешко замислити несметано функционисање локалне самоуправе без суштинске аутономије у погледу пореских прихода. Снажној локалној власти је потребно знатно повећање пореске моћи,⁸⁶ али, док се то не догоди, оне се морају ослањати на државне дотације.

Шпанија је регионална држава са три нивоа територијалне организованости: централна, регионална (аутономне заједнице) и локална власт (провинције и општине). У последње две деценије Шпанија је предузела важне кораке у процесу децентрализације, укључујући велике области управљања јавним сектором. Овај задатак је створио много институционалних напетости у погледу изградње уставног

⁸⁶ King, D., „Local governments in Great Britain“, Ed: Fossati, A., Panella, G., (eds.). *Fiscal Federalism in the European Union: (Routledge Studies in the European Economy)*, London and New York, 2005, p. 196.

оквира и развоја сета правила са једне стране, као и прагматичних догађаја свакодневног управљања међу различитим нивоима власти, са друге стране.⁸⁷ Тензије су посебно биле приметне у области система финансирања. На нижим нивоима власти је присутна асиметричност која значајно утиче на систем расподеле прихода и расхода. Општине се групишу према броју становника и у складу са њим, оне добијају различите надлежности. Уставом је предвиђена финансијска аутономија локалне власти. Средства за финансирање својих функција, општине обезбеђују из сопствених и прихода које деле са државом и регионима. Најзначајнији локални приходи су порез на имовину, порез на обављање пословне активности и порез на моторна возила. У пракси, само локални органи могу вршити наплату локалних пореза, а висину пореских стопа одређују општинске власти у зависности од популације. Око 50% финансијских средстава локални ниво власти добија од различитих врста пореза, а око 30% од државних дотација. Иако је процес децентрализације већ дужи низ година заступљен у Шпанији, он се и данас сматра непотпуним и фундаментално нестабилним системом, чије је порекло више политичко, него економско.

Италија је још једна регионална држава у којој постоје четири територијалне јединице: централна власт, региони, провинције и општине. Деведесетих година XX века је спроведена реформа којом је знатно повећана аутономија региона, али су они и даље у обавези да при доношењу својих прописа поштују одредбе устава и националних закона. Аутономија општина је, такође, загарантована на централном нивоу, тако да се региони не могу према њима односити као виши ниво власти. Реформа је донела и важне промене у финансирању општина које су до тада користиле државне трансфере за обављање својих послова. У том смислу се посебно истичу два закона (од тзв. Басанинијевих закона), којима су постављени оквири децентрализације јавних финансија у Италији и њима уклоњени облици контроле регионалног понашања од стране централне власти. Јединицама локалне самоуправе је уведен порез на непокретну имовину, као властити приход, чију су висину пореске стопе одређивале саме општине, као и пореске олакшице. На основу износа наплаћеног прихода од овог пореза, општинама су трансфери умањивани, а онда су уведени и нови властити приходи (порез на предузећа, порез на употребу јавног земљишта, порез на рекламирање, прирез на порез на доходак грађана, прирез на порез на потрошњу електричне енергије, такса на одношење смећа, такса на употребу канализационог

⁸⁷ Suarez-Pandiello, J., „Fiscal federalism in Spain“, Ed: Fossati, A., Panella, G., (eds.). *Fiscal Federalism in the European Union: (Routledge Studies in the European Economy)*, London and New York, 2005, p. 219.

система и др.).⁸⁸ Локалне самоуправе у Италији су се у почетку највећим делом финансирале од државних дотација, а онда је повећањем прихода од пореза на непокретности и различитим порезима на добра и услуге, учешће тих дотација почело да опада. Локалне власти су промениле своју технику финансирања од трансферних средстава до успостављања сопствених прихода чији проценат данас износи око 60%, тј. у европском је стандарду.

Швајцарска је федерална држава организована на три нивоа власти: централну, кантоне и општине. Сама институција општине се први пут спомиње тек доношењем Устава 1999. године. Карактерише је развијеност, специфичност и међуопштинска сарадња у циљу ефикаснијег обављања локалних послова. Значајна аутономија је омогућена на свим нивоима власти, а у општинама је она регулисана кантоналним уставима и законима. Локални ниво власти може самостално да одлучује о питањима која су искључиво предвиђена уставом и законима кантона. Изворне локалне надлежности обухватају послове из области образовања, социјалних услуга, одржавања локалне путне инфраструктуре, просторног планирања, заштите животне средине, комуналних делатности и др. У области финансирања надлежности на локалном нивоу, такође постоји значајна аутономија, односно овлашћење за увођење и расподелу локалних јавних прихода. Општине углавном уводе прирезе на кантоналне порезе и морају се придржавати законских ограничења који се односе на пореске стопе и пореске олакшице. У групу прихода спадају: порез на непокретну имовину, порез на доходак физичких лица, порез на профит предузећа, порез на наслеђе и поклон, порез на пренос својинских права, порез на добитке од трансфера имовине, порез на обављање пословне активности, различите таксе и накнаде. Властити приходи општина се не деле са вишим нивоима власти, за разлику од заједничких прихода код којих се подела врши са кантонима. Локални ниво власти остварује значајније приходе од опорезивања имовине (око 10%), док се општине највећим делом финансирају од пореза на доходак физичких лица (преко 70%). Систем трансфера се примењује и у швајцарским општинама. Кантони врше трансфер средстава ради финансирања послова из области образовања, здравства, социјалне заштите, саобраћаја итд. Ова средства се увек преносе за обављање делегираних послова, док се за изворне надлежности преносе само општинама које су финансијски слабије. Њихово учешће у приходима локалног нивоа износи око 17%.

⁸⁸ Стојановић, С., *нав. дело*, стр. 206.

Највише децентрализован јавни сектор имају скандинавске земље, које главна финансијска средства обезбеђују кроз порез. У Данској, Шведској и Финској, то су средства прикупљена од сопствених пореза, а у Норвешкој се порески приходи деле.⁸⁹

Многе европске земље су последњих деценија започеле програме фискалне децентрализације. Свака од њих настоји да свој систем одржи стабилним, те стога води рачуна о условима децентрализације јавног сектора. Пракса савремених држава показује да је расподела јавних функција на сваком нивоу власти извршена и да су обезбеђена финансијска средства за њихову имплементацију. У ту сврху, поред властитих прихода (од којих, како је наведено, најважније место заузима порез на имовину) и заједничких прихода, ове државе и кроз систем трансфера од стране централне власти користе додатна средства за финансирање својих расхода. На тај начин оне обезбеђују да потребе грађана буду у највећој могућој мери задовољене и стварају услове за нормално функционисање и опстанак државе у целини.

2.9. Ефекти децентрализације на локалном нивоу

Процес децентрализације ствара услове, али не и сигурну реализацију предности које она са собом носи. Њено остварење зависи од више фактора који се односе на ниво стандарда живота у одређеној држави.⁹⁰ Јавне услуге се квалитетније обављају ако их врши власт која је најближа грађанима. Међутим, кроз упоредну анализу република некадашње СФРЈ можемо закључити да локалне власти не могу баш све услуге квалитетно да задовоље. Основна два принципа којих се треба придржавати у подели надлежности између нивоа власти јесу ефикасност и рационалност. Досадашња решења у овој расподели нису била увек функционална, а ни логична, него врло често произвољна и у супротности са интересима грађана. Пракса је показала да није само довољно успоставити законодавни оквир и очекивати позитивне резултате у спровођењу надлежности, већ је важније пре тога добро сагледати ситуацију и кроз анализу утврдити на који се начин најбоље могу задовољити потребе грађана локалне заједнице. Најнижем нивоу власти се углавном додељују сличне надлежности локалног карактера без којих би се тешко одвијао свакодневни живот, али не постоје послови

⁸⁹ Lotz, J., „Local government in Denmark“, Ed: Fossati, A., Panella, G., (eds.). *Fiscal Federalism in the European Union: (Routledge Studies in the European Economy)*, London and New York, 2005, p. 119.

⁹⁰ Кристић, С., *Финансирање локалне самоуправе у Републици Србији са посебним акцентом на изворне приходе*, Магистарски рад, Београд 2005, стр. 31.

који им природно припадају, већ свака подела умногоме зависи од политичких снага које о томе одлучују.⁹¹ Ипак, и у таквим случајевима постоје ограничавајући фактори којих се треба придржавати и првенствено се односе на територијалну и демографску величину. Локална самоуправа је и даље неефикасна, са бројним проблемима које није у могућности сама да реши. Константан је однос неразумевања, напетости, неповерења и недостатка координације између јединица локалне самоуправе и централног нивоа власти.⁹² Недовољна финансијска средства којима располажу се такође сматрају једним од основних разлога њиховог лошег функционисања. Оне не поседују довољну финансијску самосталност која је првенствено узрокована лошом економском ситуацијом читаве државе. Чињеница је да у неразвијеним земљама општине добијају мање новчаних средстава, а да држава много више задржава за себе, док се у развијеним земљама за локалне самоуправе издваја и до једне трећине БДП-а. Међутим, треба напоменути да и међу развијеним земљама постоје оне у којима држава задржава већи део јавних прихода за себе. У таквим ситуацијама је најбоље решење да се средства локалних самоуправа учине независним од воље државе, јер ће само тако она моћи да се развије на прави начин и достигне своју пуну аутономију. Практичном анализом и разменом искустава сличних земаља је много боље решити проблеме са којима се локалне самоуправе суочавају, него у законодавни оквир преписати решења из развијених демократија чије се функционисање локалног нивоа власти веома разликује.

Главни извори финансија локалних самоуправа у Србији су порези и трансфери са државног нивоа.⁹³ Ако посматрамо издашност њихових изворних прихода, закључује се да се они углавном налазе на последњем месту, што указује да локалним заједницама, а посебно мање развијеним, и даље више одговарају државни трансфери. Свака локална самоуправа мора себи да обезбеди довољно средстава из стабилних извора која ће редовно пристизати, а да се притом не угрози њен развој, као ни квалитет живота њених грађана. Постојање општинских власти, њихова права и обавезе у потпуности потичу од законодавног тела. Државе дају овлашћења локалним органима управе да убирају порезе и троше пореске приходе.⁹⁴ Уставом, као највишим правним актом, је

⁹¹ Злокапа, З. *нав. дело*, стр. 230.

⁹² Голић, Д., Шолтес, И., *нав. дело*, стр. 67.

⁹³ Прокопијевић, М., „Фискална децентрализација Србије“, У: Перковић, Ј., (ур.). *Алтернативна национална стратегија децентрализације-Зборник научно истраживачких радова*, Нови Сад 2012, стр. 166.

⁹⁴ Стиглиц, Ц., *Економија јавног сектора*, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд 2008, стр. 8.

дефинисано да се надлежности јединица локалне самоуправе финансирају из пореза и других прихода који су утврђени у одредбама ЗФЛС.

Како је порез на имовину окарактерисан као најзначајнији локални приход, њему треба и посветити највећу пажњу, а посебно унапређење опорезивања са аспекта правичности и издашности. Он заузима треће место на приходној страни буџета јединица локалне самоуправе (после пореза на зараде и трансфера), али се сматра и најважнијим инструментом којим оне требало слободно да располажу. Правичан порески систем предвиђа сличне порезе за особе чији је економски положај сличан.⁹⁵ Већина обвезника данас сматра да плаћа већи износ пореза на имовину него што би требало. Расправа око питања хоризонталне правичности је увек актуелна, јер се у пракси показало да обвезници сличне платежне способности плаћају различите износе пореске обавезе, док богати појединци, често због недоречених одредаба у закону, плаћају мањи порез што доводи у питање и вертикалну правичност. Сама идеја да они који имају више богатства треба више и да учествују у финансирању јавних расхода, основно је схватање већине грађана у локалној заједници. Квалитет једног система опорезивања, несумњиво је одређен чињеницом да ли је и у којој мери он прихваћен од стране пореских обвезника.⁹⁶ Ако је пореско законодавство у области опорезивања имовине конципирано тако да уважава економске прилике у једном друштву, онда ће се и циљеви финансирања јавних потреба остварити, јер обвезници неће такав систем оспоравати.

Независност локалне самоуправе се још увек може унапредити, без обзира на значајне помаке у погледу повећања степена фискалне децентрализације.⁹⁷ Промене у систему финансирања су утицале и на промену структуре прихода где се посебно истиче повећање прихода од пореза на имовину од момента преласка надлежности у његовом администрирању. Изворне приходе треба континуирано повећавати, али је исто тако потребно и кориговати расходе на локалном нивоу. Константан проблем локалних власти је рационализација потрошње, односно како остварити оптимално коришћење расположивих средстава.⁹⁸ Уколико би се применио рационалнији приступ планирању, трошењу и контроли јавних расхода, са конкретнијим утврђивањем

⁹⁵ Розен, Х., Гејер, Т., *Јавне финансије*, Центар за издавачку делатност Економског факултета Универзитета у Београду, Београд 2011, стр. 711.

⁹⁶ Димитријевић, М., „Иновирање процеса управљања пореском сагласношћу“, У: *Стојчић, С., (ур.). Зборник Правног факултета у Нишу*, Ниш 2014. стр. 195.

⁹⁷ Кеџман, М., „Концепт финансирања локалне самоуправе у Републици Србији“, *Индустрија*, 3/2010, стр. 173.

⁹⁸ Вигњевећ-Ђорђевић, Н. и др., *Јавне финансије, право, институције, системи, политике*, Newpress, Смедерево 2010, стр. 29.

приоритета у потрошњи, као и укључивањем корисника у процес одлучивања, сматра се да би већи део тог проблема био решен. Свака јединица локалне самоуправе доноси одлуку о будућности своје заједнице у смислу рационалног планирања и реализације планова о утрошку новчаних средстава која би била довољна за задовољење већине друштвених потреба,⁹⁹ али је пракса показала да уопште није лако обезбедити адекватна средства која би подмирила потребе локалне заједнице, што доводи у питање остварење теоријског решења које предвиђа фискална децентрализација.

2.10. Порез на имовину у процесу фискалне децентрализације

Јединице локалне самоуправе имају овлашћење да уводе одређене јавне приходе, утврђују њихову висину и врше наплату. Степен локалне аутономије је задовољавајући по питању опорезивања имовине јер локална власт има могућност самосталног одлучивања о висинама појединих параметара који се користе код утврђивања пореске обавезе. Међутим, горња граница висине тих прихода ипак зависи од највишег нивоа власти, јер држава прилично опрезно приступа поверавању овог права локалним самоуправама, што је и доказано кроз анализу имплементације процеса фискалне децентрализације република некадашње СФРЈ.

Доношењем ЗФЛС, у Србији је порез на имовину постао изворни приход јединица локалне самоуправе, који у потпуности утврђује, контролише и наплаћује порески орган јединице локалне самоуправе, односно локална пореска администрација (у даљем тексту: ЛПА). Овим законом је регулисана припадност средстава локалних буџета¹⁰⁰ и извршена прерасподела јавних прихода између централне и локалних власти.

Порез на имовину је најприкладнији извор прихода кога користе локалне самоуправе у већини земаља у свету.¹⁰¹ Јако је захтеван порески облик и у Србији врло запустен у периоду пре децентрализације, али, исто тако, веома погодан за локални ниво власти јер има све карактеристике доброг локалног прихода. Плаћа се на непокретности (зграде и земљиште) и не може кретати из једне локалне заједнице у другу. Проблем миграције пореских обвезника се може догодити у случају будуће изградње објеката, односно уколико је порески третман економски повољнији у некој

⁹⁹ Стојановић, П., *Финансије великих градова*, НИРО „Ибарске новости“, Краљево 1989, стр. 140.

¹⁰⁰ Анђелковић, М., „Фискална децентрализација у Републици Србији“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу LI*, 2008, стр. 48.

¹⁰¹ Bahl, R., *Implementation Rules for Fiscal Decentralization*, School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta 1999, p. 12.

другој јурисдикцији, тада ће првенствено правна лица одабрати другу повољнију за свој рад.

Као и сваки други јавни приход, тако и порез на имовину има својих предности и недостатака. Предности који га категоришу у групу доброг локалног прихода су:

- Плаћа се директно од стране пореских обвезника, чије се непокретности налазе на територији одређене локалне заједнице. Приход од његове наплате се користи за обезбеђивање јавних добара и унапређивање квалитета живота у тој заједници;
- С обзиром да се администрирање врши на локалном нивоу, трошкови контроле и наплате овог пореза су знатно смањени;
- Порез на имовину може да обезбеди стабилне и лако предвидиве приходе, што је посебно важно за планирање локалног буџета;
- Порески обвезници су како физичка, тако и правна лица које поседују непокретности и у обавези су да плаћају порез;
- Будући да скоро сви становници једне локалне заједнице плаћају порез на имовину, сматра се да је тежи случај појаве проблема „бесплатног јачача“.¹⁰²

Недостаци који говоре против његовог увођења на нивоу локалне власти су:

- Он доноси мање прихода у односу на потребе локалне заједнице. Децентрализацијом се локалној власти додељују надлежности из различитих области за које је потребно издвојити значајна средства. Приход од пореза на имовину није довољан за несметано обављање тих послова;
- Администрирање пореза на имовину захтева техничку и кадровску опремљеност, а у пракси се веома често среће ситуација да локалне самоуправе немају довољно финансијских средстава за такво опремање;
- Може доћи до извожења пореског терета приликом опорезивања имовине нерезидената;
- Имајући у виду да део основице овог пореза представља просечна цена непокретности у промету одређене јурисдикције, дискреционо је право сваке локалне самоуправе да утврди њену висину;
- Ово је веома нееластичан порез, те је веома тешко брзо и значајно повећати приходе од његове наплате. Свако евентуално повећање, или смањење може бити узроковано флуктуацијом цена у промету непокретности;

¹⁰² Стојановић, С., *нав дело*, стр. 99-100.

- Порез на имовину је политички непопуларан. Због његове видљивости и тешкоћа са којима се наилази у администрирању, изабрана лица се често суочавају са незадовољним грађанима који су за њих гласали, а који очекују да се испуне сва обећања о којима су говорили у изборној кампањи. Политичким лидерима је овај недостатак веома важан, јер уколико изневере очекивања својих бирача, они губе своје позиције на наредним изборима. Иако би са стране пореских обвезника порез на имовину био добар локални приход, посматрано са стране политичара, он је веома лош.¹⁰³

И поред бројних предности и недостатака, порез на имовину је данас један од најважнијих изворних локалних прихода, али је евидентно да локалне самоуправе наплатом овог пореза не могу прикупити довољно средстава за финансирање локалних расхода. Иако се наплаћени приходи користе за финансирање локалних јавних добара, они немају прописани наменски карактер. У билансном смислу, он јесте значајно порастао услед интеграције накнаде за коришћење грађевинског земљишта, али њиме још увек није надомешћен приход од њене наплате из претходног периода. Приметно је да је наплата слабија у периоду одржавања избора, док се бољи резултати остварују у ситуацијама финансијске угрожености. Тако, у појединим локалним самоуправама она и даље варира јер су напори за њен већи степен неједнаки од стране локалних власти. Ипак, након десетогодишњег рада ЛПА, може се слободно рећи да је процес децентрализације пореза на имовину био један од најважнијих у нашој земљи и свеукупни резултати које су пореске администрације оствариле у том периоду, допринеле су значајнијем расту прихода локалних буџета.

3. Опорезивање имовине

Административно-технички, фискални, социјално-политички и економски разлози изискују да и имовина буде предмет опорезивања.¹⁰⁴ Порез на имовину, потенцијално примарни извор локалних јавних прихода, сматра се добрим локалним порезом из разлога што се непокретности не могу померити, а тиме не би требало ни надлежност у у његовом администрирању.

¹⁰³ Ibid.

¹⁰⁴ Милојевић, А., Тркља, М., *Јавне финансије*, Економски факултет Универзитета Републике Српске у Српском Сарајеву, 2000, стр. 306.

Опорезивање имовине се различито тумачи од стране обвезника, првенствено због несразмерности пореског оптерећења. Имовина којом обвезник располаже би требала да укаже на његову економску снагу, али практично то није тако чест случај. Обвезник може да стекне имовину на врхунцу свог радног века, са високим личним дохотком и плаћати већи износ пореске обавезе због тога, али ће, исто тако, ту своју имовину задржати и кад доходак буде пао на нижи ниво и за те услове бити опорезован несразмерно великим износом пореза. Слична је ситуација код обвезника који стичу имовину поклоном или наслеђем, а имају ниже личне дохотке. Услед таквог несклада вредности имовине са нивоом прихода, порез на имовину је извор незадовољства пореских обвезника, а посебно у ситуацији када је пореска основица знатно виша од реалне вредности те имовине.

С обзиром да је у питању локални порез, његова висина може бити веома различита међу јединицама локалне самоуправе. У том смислу се пажња обраћа на ниво и квалитет услуга које одређена локална самоуправа пружа, односно степен њене развијености. За сваки пакет јавних услуга се примењује различито пореско оптерећење, те би стога оне најразвијеније требало и да имају највише. Међутим, ситуација у савременој пракси нам често доказује другачије. Локални ниво власти има релативну слободу у одлучивању пореског оптерећења, али зато има пуну слободу у одређивању обима јавних услуга које ће пружати. Из тих разлога је познато да мање јурисдикције могу имати већа оптерећења и мањи обим услуга, а веће да пружају квалитетније услуге и нижа пореска оптерећења. У таквим околностима се порески обвезници селе у друге јурисдикције које им пружају квалитетније услове за живот, плаћањем пореза унапређују развој своје нове заједнице, док стара остаје без дела сопствених прихода и потенцијално се ствара могућност повећања пореског терета за становнике који су у њој остали да живе. Зато се порез на имовину више посматра као цена за пружање услуга у одређеној заједници, него оно што он заправо представља.

Порез се у пракси схвата као инструмент за обезбеђење потребних буџетских прихода, али се користи и за остварење других циљева.¹⁰⁵ У складу са пореским начелима, он треба бити довољно издашан како би покрио локалне расходе и способан да се брзо прилагоди свим променама које подразумевају његово смањење или повећање, у циљу успостављања буџетске равнотеже. Наплаћени приход се углавном користи за финансирање јавних услуга у складу са потребама локалне заједнице, што

¹⁰⁵ Кулић, М., „Финансијска и економска начела опорезивања“ *Школа бизниса*, 2/2009, стр. 43.

додатно обезбеђује одговорност и транспарентност коришћења новчаних средстава. То је продуктивни приход чија висина зависи од идентификације и вредновања имовине, као и квалитета пружених јавних услуга, а локалне власти у том смислу имају компаративну предност због познавања локалне базе података. Порез на имовину се сматра врло корисним, у односу на порезе који се наплаћују на државном нивоу и користе за финансирање истих услуга.¹⁰⁶

Разлози за постојање пореза на имовину јесу:

- фискални – јер представљају извор прикупљања јавних прихода;
- социјални – јер се њиме могу остварити циљеви социјалне политике у смислу равномернијег распореда пореског терета;
- политички – јер су осигурана средства за финансирање потреба локалне самоуправе, што укључује и већи степен њене аутономије;
- пореско-технички – јер су мање шансе за утају пореза у односу на друге пореске облике.¹⁰⁷

Принципи пореза на имовину укључују:

- униформност, односно пропорционално опорезивање у односу на способност обвезника да порез плати;
- транспарентност је карактеристика демократске владе која доста времена посвећује јавном информисању пореских обвезника, а све у циљу изградње јавног прихватања овог пореза;
- исплативост у систему опорезивања имовине подразумева да је сва имовина евидентирана и да се наплати пореза приступа у потпуности, док су трошкови администрације сведени на минимум.

Сваки од ових критеријума је подједнако важан за повећање наплате пореза, али се у пракси примењују одвојено, или чак недовољно да би се могла препознати ефикасност коју овај приход заиста може да пружи. Фискални значај опорезивања имовине би морао имати приоритет, с обзиром да обезбеђује средства за финансирање расхода на локалном нивоу. Већи степен правичности приликом утврђивања пореза би подразумевао да сваки обвезник плаћа износ обавезе у складу са користима које му локална заједница пружа. Наплаћена средства треба и користити за финансирање јавних услуга, те није случајно што се у пракси често врши поређење висине пореза са

¹⁰⁶ Fischel, W., „Municipal Corporation, Homeowners, and the Benefit View of the Property Tax“, *Lincoln Institute for Land Policy*, April 2000, p. 2.

¹⁰⁷ Žunić Kovačević, N., „Trebaју li nam promjene u nekim aspektima oporezivanja (nepokretne) imovine?“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, 1/2007, str. 4.

ценом услуга коју становништво добија. Висина овог пореза не зависи од стања економије, нити утиче на одлуке економских субјеката. Његов утицај се може приписати приликом раста цена непокретности, у смислу њиховог заустављања. Због лако уочљиве пореске основе, једноставније је опорезивање овог пореског облика у односу на неке друге. Услед видљивости непокретности, све евентуалне неправилности из ранијих година се могу отклонити у поступку контроле. С обзиром да се основа не може преместити из једне локалне самоуправе у другу, порез на имовину има снажно оправдање за идеални локални порез и значајну улогу у процесу фискалне децентрализације.

Иако се сматра најбољим порезом који ствара независна средства, у великој мери он остаје симболичан и испод нивоа од планираних средстава. Као последица политичких и практичних питања, недовољно се искоришћава и често узрокује проблеме локалним званичницима. Увек присутно питање код овог начина опорезивања је степен правичности, односно да ли су обвезници платежно способни да плате своју обавезу чија би висина требала да буде одраз вредности њихове имовине. Код пореза на имовину често постоји несклад између прихода обвезника и пореске обавезе. Из тих разлога, он више оптерећује лица са мањим дохотком, што има за последицу неповољне социјалне ефекте.¹⁰⁸ За исту вредност имовине обвезници могу плаћати различит износ пореза, а за различиту вредност, исти износ пореза, што указује на директно нарушавање хоризонталне и вертикалне правичности, као и потенцијални извор избегавања плаћања пореза. Његова неправичност се огледа и у томе да поједине некретнине не задовољавају ни минимум стандарда становања, а ипак се пореска обавеза за њих утврђује. Овај порез плаћа велики број обвезника, али у посебно осетљиву категорију спадају старија лица која због релативно малих прихода могу имати проблема у намирењу својих обавеза.

Неспорно је да власници, или корисници непокретности имају користи од државе, односно локалне самоуправе и да за њих морају платити порез. Јавне услуге које оне пружају се финансирају из тих прихода. Примера ради, ако се изгради пут поред куће неког грађанина, онда ће та непокретност имати већу вредност, а власник олакшан приступ свом дому.¹⁰⁹ То исто важи и за остале становнике локалне заједнице, будући

¹⁰⁸ Шиповац, Р., Голић, Д., Почуча, М., „Јавне финансије у уставном систему Србије“, *Право – теорија и пракса*, 7-8/2009, стр. 147.

¹⁰⁹ Kesner-Škreb, М., „Što sve treba znati o oporezivanju nekretnina“, *Newsletter Instituta za javne financije*, 46/2009, str. 2.

да сви они користе исте путеве, те стога имају и обавезу да заједно поднесу порески терет.

Фискална аутономија ограничава зависност општина од државних трансфера и оспособљава их да своју политику развијају у смеру повећавања сопствених извора прихода. Власти би требало да акумулирају знање и искуство у креирању пореске политике и да њихов главни задатак буде усмерен на повећање локалних прихода од пореза на имовину и његову ефикаснију администрацију, а све у циљу побољшања финансијског управљања локалне самоуправе. Међутим, без обзира на то колико се он добро администрира, то не утиче на висину прихода који ће се наплатити, већ утиче на правичност и ефикасност пореза.

Порез на имовину није савршен и често није популаран, али треба напоменути да савршени порези и не постоје, нити су икада били популарни. Окарактерисан је као „порез кога сви воле да мрзе“ и критикован као непоштен, неприкладан и неадекватан зато што ипак не може да пружи довољно прихода за задовољење локалних потреба. Због своје видљивости, он чини да власт буде одговорна за услуге које пружа у односу на порез кога наплаћује, али га и чини да се тешко прода политички, или да се реформише у односу на друге порезе. Повремена ерозија пореске основице значи да се пореске стопе морају повећати како би се наплатио исти износ прихода, а тиме се и повећава порески терет обвезника, као и њихово незадовољство. Свако фискално оптерећење утиче на животни и друштвени стандард. Повећање пореске обавезе захвата лични доходак људи и редукује га, а његова сврха заправо лежи у личној потрошњи и личној штедњи.¹¹⁰ Ако би се пореска стопа повећала, то би онда резултирало елиминацијом потенцијалне штедње и додатно погоршало незадовољство обвезника.

Политика овог пореза може озбиљно да ограничи способност локалних самоуправа да своје приходе подигну на један озбиљнији ниво и то се посебно односи на избегавање спровођења поступка извршења. Неплаћање пореза погоршава његову непопуларност и чини га још даљим од сразмерног терета који се намеће пореским обвезницима. Садашњи представници политичке власти имају јасан и снажан подстицај да користе сва нова достигнућа која би подстакла добровољно плаћање пореза и покриће трошкова јавних услуга, без додатног пореског оптерећења у виду промене пореских стопа постојећим пореским обвезницима, али, у пракси они то недовољно

¹¹⁰ Ристић, Ж., Клинцов, Т., Кнежевић, М., *Фискална економија и менаџмент јавног сектора*, Liber, Београд 2008, стр. 221.

чине и због тога се и даље ослањају на трансферна средства добијена од стране републике.

Значај пореза на имовину је у развијеним земљама велики и он је као приход веома стабилан. У земљама које пролазе кроз процес транзиције, спровођење децентрализације која обезбеђује ниво финансијске аутономије локалног нивоа је допринело јачању његове улоге из године у годину.

Опорезивање имовине је веома сложен посао који укључује примену позитивних прописа и праксу пореских органа у њиховом спровођењу, али су најважнији елементи класификација непокретности, утврђивање пореске основице и наплата пореза. Степен његове наплате најдиректније утиче на правичност система опорезивања.

3.1. Порез на имовину од физичких лица

Порез на имовину у Републици Србији представља номинални порез јер се не плаћа из супстанце имовине, већ из обвезникових прихода.¹¹¹ То је обично, али не увек, локални порез, заснован на вредности непокретности који се утврђује на годишњем нивоу физичким и правним лицима. Он може да понуди стабилан извор прихода који је нарочито погодан локалним самоуправама. У Србији је локални јавни приход, а обвезници никако не могу избећи његово плаћање јер непокретност увек остаје на територији локалне заједнице. Користи се као један од главних извора прихода на локалном нивоу из разлога што не постоји ниједан други који може бити тачно географски дефинисан. Као такав, он игра веома важну улогу у децентрализацији и аутономији локалне самоуправе.

Интересантно је да порез на имовину није заступљен у свим пореским системима савремених држава. Фискални значај овог прихода није велики, чак је и занемарен за разлику од политичког, социјалног, па и економског. На први поглед се може учинити да је у питању праведни порески облик, али се детаљном анализом долази до супротног закључка.

Свеобухватна реформа са почетка 90-их година укључила је и област пореза на имовину који је уведен у наш порески систем доношењем Закона о порезу на имовину

¹¹¹ Ловчевић, Ј., *Институције јавних финансија*, Службени лист СРЈ, Београд 1997, стр. 116.

који је ступио на снагу 1. јануара 1992. године.¹¹² Током примене, имао је бројне измене и допуне што указује на изразиту нестабилност правне норме.

3.1.1. Порески објекат

Порез на имовину се плаћа на стварна права на непокретностима.¹¹³ Од почетка опорезивања имовине у Републици Србији, он је утврђиван на више различитих права: право својине, право плодоуживања, право употребе, право становања, право временског коришћења (тајм-шеринг), право закупа, право коришћења и државину.

Право својине је најшире право држања, коришћења и располагања једном ствари, које се може истицати према свим трећим лицима.¹¹⁴ Ово право је апсолутно, јер делује према свима и у њему је концентрисана сва правна власт која се може имати на једној ствари. Општа карактеристика овог права је да је оно трајно, неограничено у временском смислу и не може се изгубити застарелошћу. Са становишта Закона о порезима на имовину (у даљем тексту: ЗПИ), сматра се да право својине постоји увек када физичко, или правно лице има правни основ за његово стицање (уговор, правноснажну судску одлуку, решење државног органа и сл.).¹¹⁵ Како је власништво трајнија категорија, оно врло погодује администрирању пореза на имовину, будући да су контрола и наплата знатно олакшане, што доводи и до мањих трошкова читавог поступка. Важећим одредбама ЗПИ се приликом опорезивања земљишта порез плаћа на површину преко 10 ари. Ранијих година нису постојала ограничења површине земљишта, већ се порез утврђивао искључиво само на право својине. Међутим, у складу са реформом, ова одредба је промењена и сада се опорезивање врши само на површину преко 10 ари. Примера ради, уколико површина земљишта износи 9,9 ари, онда неће бити предмет опорезивања, док ће се за површину већу од 10 ари порез плаћати без изузимања тих 10 ари из предмета опорезивања, што ставља у неједнак положај обвезнике сличне економске снаге. Ово законско решење највише погађа физичка лица из сеоских подручја, зато што они углавном поседују земљиште (пољопривредно, шумско, грађевинско) површине веће од 10 ари. Број обвезника из

¹¹² Кијановић, М., „Порез на имовину у статистици“, *Право и привреда*, 5-8/2001, стр. 442.

¹¹³ Поповић, Д., *Порески систем*, Досије Београд, Београд 1999, стр. 256.

¹¹⁴ Станковић, О., Орлић, М., *Стварно право*, Службени лист СРЈ, Београд 1994, стр. 56.

¹¹⁵ Татић, И., (ур.), *Опорезивање имовине у Републици Србији*, Савез рачуновођа и ревизора Србије и Рачуноводство, Београд 2011, стр. 8.

градских подручја је много мањи са површином земљишта која подлеже опорезивању, али је зато нелогично да грађевинско земљиште које се налази на атрактивним локацијама са потпуном комуналном опремљеношћу, неће бити предмет опорезивања за површину мању од 10 ари.

Када се утврђује пореска обавеза за земљиште, посебну дилему представља поседовање више земљишних парцела које су површине мање од 10 ари. Пратећи одредбу закона закључује се да такве парцеле не треба ни опорезовати. Али, детаљним анализом оваквог законског решења, Министарство финансија је у свом стручном мишљењу истакло да се такво земљиште ипак опорезује, уколико се катастарске парцеле међусобно граниче. Као такве, оне чине физичку целину и на тај начин представљају предмет опорезивања.¹¹⁶ Код опорезивања објеката се појављује проблем њиховог адекватног сврставања у одговарајућу групу непокретности о чему ће детаљније бити речи у делу који описује утврђивање пореске обавезе од 2014. године.

Право плодуживања је стварно, неутуђиво и ненаследиво право најпотпунијег коришћења покретне, или непокретне ствари или имовине, без повреде њене суштине.¹¹⁷ Настаје на основу уговора, а престаје протеклом времена ако је било установљено на одређено време, или пак смрћу плодуживаоца чиме се успоставља пуна својина власника имовине.

Право употребе је лична службеност чији је ималац овлашћен да туђу ствар употребљава у границама својих личних потреба, као и потреба чланова своје породице, без нарушавања суштине саме ствари.¹¹⁸ У пореском смислу, ималац овог права користи некретнину која није његова, те је следствено томе био и у обавези да плаћа порез на употребу те непокретности.

Право временског коришћења (тајм-шеринг) подразумева коришћење непокретности на одређено време, у складу са закљученим уговором које се уписује у јавне евиденције и има правно дејство према трећим лицима. Опорезивање имовине на право плодуживања, право употребе и право временског коришћења је изузето изменама одредаба ЗПИ од 2009. године.

Право становања, карактеристично за постсоцијалистичке системе, састоји се у овлашћењу да се у сврху становања користи туђа стамбена зграда, или стан, намењен за становање. Станарско право се развило из институције закупа, те је стога и задржало

¹¹⁶ Вид.: Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-00230/2014-04 од 28.02.2014. године

¹¹⁷ Стојановић, Д., *Стварно право*, Службени лист СФРЈ, Београд 1991, стр. 219.

¹¹⁸ Ibid. 227.

његове карактеристике. Подразумева право трајног и несметаног коришћења стана у циљу задовољавања личних и породичних стамбених потреба. С обзиром да носилац станарског права поседује прилично широка овлашћења располагања станом,¹¹⁹ недвосмислено га треба третирати као право имовинског карактера и опорезовати.

Право закупа је и данас предмет опорезивања које се стиче закључењем уговора о закупу, а на основу кога закуподавац предаје на употребу одређену непокретност чиме се купац обавезује да ће за њу плаћати накнаду. Односи се искључиво на физичка лица, а критеријуми су ближе одређени законима којима је уређено становање, социјално становање и избеглице. Социјално становање се обезбеђује уз подршку државе, оним домаћинствима која из социјалних, економских и других разлога не могу себи да обезбеде стан по тржишним условима. Збрињавање избеглица врши Република Србија, до стицања услова за њихов повратак на подручја која су напустили, односно до обезбеђивања услова за њихову трајну социјалну сигурност. У том смислу се њихове стамбене потребе решавају давањем на коришћење непокретности које су у јавној својини, на одређено време, или, пак, давањем истих у закуп, са могућношћу куповине. Оваквим законским решењем је искључена могућност селективног опорезивања купаца у смислу искључивања оних са личним и породичним, односно социо-економским проблемима, пореска обавеза се утврђује на непокретност.

Право коришћења, као предмет опорезивања, односи се на грађевинско земљиште површине преко 10 ари и на непокретности које су у јавној својини. Грађевинско земљиште је одређено законом, или планским документом за изградњу и коришћење објеката, као и земљиште на коме су објекти изграђени. Законом о планирању и изградњи је предвиђена конверзија грађевинског земљишта које је у државној, односно јавној својини, без накнаде за физичка лица. Тиме грађевинско земљиште из права коришћења прелази у право својине. Физичко лице које користи грађевинско земљиште преко 10 ари је и обвезник пореза на имовину. Исто тако, физичко лице коме је конверзијом земљишта промењено право коришћења у право својине, такође је обвезник пореза на имовину према одредби закона по којој се порез на имовину плаћа на право својине на земљишту преко 10 ари. Предмет опорезивања представља и право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца тог права, као и коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности.

¹¹⁹ Илић-Попов, Г., „Опорезивање станарског права“, *Привредно правни приручник*, 4/1992, стр. 49.

Државина подразумева фактичку власт на једној ствари чији субјект може бити свако правно и физичко лице. Заснива се вољним стицањем, а престаје губитком фактичке власти на ствари.¹²⁰ Порез на имовину се у овом смислу плаћа на непокретност за коју је ималац права својине непознат, или неодређен, на непокретности које су у јавној својини и на непокретности по основу уговора о финансијском лизингу. Држалац непокретности у јавној својини, без правног основа је лице које има фактичку власт над непокретношћу, иако за то нема правни основ. Могућност опорезивања имовине по основу уговора о финансијском лизингу постоји од 2011. године. Тада је законодавац предвидео да уколико је непокретност дата у државину и на коришћење примаоцу лизинга по основу уговора о финансијском лизингу, обвезник пореза на имовину јесте прималац лизинга.

Код коришћења и државине непокретности не постоји ограничење приликом опорезивања земљишта, што нам указује на то да се порез на земљиште плаћа без обзира да ли је његова површина мања, или већа од 10 ари.

Најраспрострањеније мишљење у пракси је да се порез на имовину наплаћује само власницима непокретности, те је стога у законском решењу наглашено да уколико на непокретности постоји неко друго од наведених права, порез се плаћа на то право, а не на право својине. Оваквим начином опорезивања ствара се осећај праведности код пореских обвезника, јер би било веома некоректно утврђивати обавезу искључиво власницима, док друге особе користе те непокретности и имају широка овлашћења у односу на њу.

Непокретности на које се порез обрачунавао су до 2014. године биле сврстане у: земљиште, стамбене и пословне зграде, станове, пословне просторије, гараже, просторије за одмор и рекреацију и друге грађевинске објекте.

Опорезивање земљишта је обухватало грађевинско, пољопривредно и шумско земљиште, са тим што је за грађевинско законом прецизирана површина земљишта која се опорезује, док се за пољопривредно и шумско земљиште као основица користио петоструки износ годишњег катастарског прихода од тог земљишта, али се од стране ЛПА до 2014. године обрачун пореза није вршио.

Стамбене зграде су представљале куће за становање, док су непокретности за обављање делатности подељене на пословне зграде, као веће објекте и пословне просторије. Када се говори о плаћању пореза на пословне просторије, годинама је

¹²⁰ Планојевић, Н., *Стварно право у пракси*, Правни факултет Универзитета у Крагујевцу, Институт за правне и друштвене науке, Крагујевац 2012, стр. 42.

постојала недоумица око опорезивања киоска који је такође објекат. Наиме, објекат је грађевина која представља физичку целину са свим инсталацијама, постројењима и опремом. Постављење монтажних објеката на јавним површинама и начин њиховог коришћења и уклањања прописани су законом. Киоск јесте објекат, али се не може уписати у јавне књиге као својина и са престанком потребе коришћења мора се уклонити као покретна ствар. Он се сматра само привидно непокретном ствари која није инкорпорисана у земљиште, већ је постављена на земљишту у изграђеном финалном облику и која се може премештати са места на место, те се из тих разлога порез на имовину за киоске не плаћа.¹²¹

Зграде за одмор и рекреацију су биле викенд куће, а други грађевински објекти су углавном биле помоћне зграде прављене уз куће, најчешће у сеоским домаћинствима. Оваква подела непокретности била је прецизнија од оне која се данас користи за опорезивање имовине, те стога није ни постојала могућност појаве проблема приликом разврставања непокретности и утврђивања пореске обавезе физичким лицима. Такође, предмет опорезивања су и нелегално изграђени објекти, наравно, уколико постоје подаци о њима у пореској евиденцији.¹²²

3.1.2. Порески обвезник

Обвезник пореза на имовину је физичко и правно лице које је носиоц одговарајућег права која су предмет опорезивања, а налазе се на територији Републике Србије. Он је увек индивидуални власник, што значи да ако на истој непокретности има више власника, свако од њих је обвезник за део који му припада.¹²³ Код пореза на имовну важи територијални принцип који обухвата како резиденте, тако и нерезиденте који остварују једно од права на непокретности. Надлежност за опорезивање је тамо где се некретнина налази, а не где може да се налази њен законски власник.¹²⁴ У погледу резидентства физичког лица, примењују се одредбе закона којим се уређује порез на доходак грађана.¹²⁵ Страно физичко лице може бити власник стана, или стамбене

¹²¹ Вид.: Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-03-00273/2007-04 од 14.02.2008. године.

¹²² Кеџман, М., „Периодични порез на имовину у Републици Србији“, *Рачуноводство*, 5-6/2011, стр. 118.

¹²³ Матејић, М., *Јавне финансије*, Завод за образовање административних кадрова СР Србије, Београд 1975, стр. 253.

¹²⁴ Youngman, J., Malme, J., „The Property Tax in a New Environment: Lessons from International Tax reform Efforts“, *The Challenges of Tax Reform in Global Economy*, Springer, New York 2006, p. 27.

¹²⁵ Вид.: Закон о порезу на доходак грађана („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 24/01...), чл. 7.

зграде само под условима реципроцитета. Уколико више лица остварује право на истој непокретности, онда је порески обвезник свако од њих, сразмерно свом уделу,¹²⁶ а ако удели нису одређени, онда ће се сматрати да су они једнаки.

У ситуацијама када у моменту смрти физичког лица – пореског обвезника није расправљена његова заоставштина, нити је ико од лица оглашен за наследника, од дана његове смрти до дана правноснажности решења о наслеђивању његове заоставштине, обвезник пореза на имовину преминулог обвезника је корисник тих непокретности. Кориснику ће се утврђивати пореска обавеза независно од тога да ли ће бити наследник и да ли ће прихватити то наследство.¹²⁷

Пореска обавеза се различито утврђује за физичка и правна лица, а законодавац је последњом изменом закона прецизирао категорије физичких лица које су у обавези да плаћају порез.

3.1.2.1. Права и обавезе пореских обвезника

Када се говори о порезима, увек је прва асоцијација на њих обавеза плаћања, али, обвезници имају и одређена права у порескоправном односу. Права пореских обвезника није тема којој се посвећује већа пажња у Републици Србији. У пракси су много важније обавезе пореских обвезника, односно право пореског органа да захтева испуњење пореске обавезе.

Приликом разматрања права пореских обвезника, свакако треба прво поћи од тога да свако има право на судску заштиту, уколико му је неко право ускраћено, или повређено и право на жалбу, или друго правно средство против одлуке којом се одлучује о његовом праву, или обавези.¹²⁸ Такође, једно од битних права пореских обвезника јесте забрана ретроактивног деловања закона. Уколико постоји општи интерес, онда законом само поједине одредбе могу имати повратно дејство, али је и у том случају увек присутна могућност покретања иницијативе за оцену уставности таквих одредби.

Једно од најважнијих начела када је у питању убирање пореза јесте начело једнакости и правичности. Оно подразумева да се битно исте ситуације морају

¹²⁶ Поповић, Д., *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012, стр. 380.

¹²⁷ Вид.: *Мишљење Министарства финансија РС*, бр. 413-00-03276/2010-04 од 17.02.2011. године

¹²⁸ Вид.: Устав Републике Србије („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 98/06), чл. 22 и 36.

третирати једнако при доношењу и примени закона.¹²⁹ Примера ради, правично је да се обезбеди неутралност, односно да се држава не меша у одлуку о висини стопе пореза, јер сваки изузетак може довести до компликација при имплементацији.

У нормативном смислу, права пореских обвезника су регулисана Законом о пореском поступку и пореској администрацији (у даљем тексту: ЗПППА). Међутим, и поред тога, њихов положај је у највећој мери одређен као однос између државе са једне стране, која има искључиво потраживање према другој страни, а то су порески обвезници.¹³⁰

Српски законодавац је установио широк круг права пореских обвезника и тиме им је омогућено да остваре права која постоје и у другим савременим државама. У случају повреде неког, пореском обвезнику је омогућена судска заштита, а накнада претрпљене штете и судски трошкови падају на терет политичко-територијалне јединице која је учинила повреду конкретног права.¹³¹

Одредбе ЗПППА дефинишу прекршаје одговорних лица у пореском органу, као и висину новчаних казни за учињене прекршаје, али је повреде права пореских обвезника теже доказати, осим ако се ради о неким екстремним случајевима. Обвезници увек добијају информације од службених лица, само је питање на који начин се њима та информација презентује и у ком обиму. У случају да је потребно да се измене нетачни подаци, постоје одређене процедуре за сваку врсту података и у том смислу је неопходна сарадња пореског обвезника и службеног лица, како би се у најкраћем року могла отклонити грешка. Редак је случај у пракси да се службена лица не опходе према пореском обвезнику са поштовањем и уважавањем. Поштовање мора постојати и требало би да буде обострано, иако смо сведоци да наши обвезници нису посебно срећни када требају порез да плате. Приликом спровођења пореске контроле, ако обвезник није физички присутан, законом је прописана могућност да он може писаним путем да се изјасни о свим примедбама које су наведене у записнику о контроли.

Поред законом установљеног широког спектра права пореских обвезника, они такође имају право на одлагање плаћања дугованог пореза ако им плаћање доспелог пореза представља велико оптерећење и наноси битну економску штету, затим право на

¹²⁹ Врањеш, М., „Један аспект заштите права пореских обвезника у Србији“, *Правни живот*, 11/2007, стр. 1034.

¹³⁰ Врањеш, М., „Права пореских обвезника у Србији“, У: Поповић, М., (ур.). *Зборник радова: Recueil des Travaux*, Нови Сад 3/2004, стр. 87.

¹³¹ Стојановић, П., Стојановић, С., „Порески поступак у Републици Србији“, *Правни живот*, 10/2011, стр. 919.

повраћај плаћене пореске обавезе која је поништена и право на одлагање извршења решења о одређивању принудне наплате, против кога је поднета жалба.¹³²

У пракси је чест случај постојања тзв. правне празнине у закону, те се такве недоумице упућују Министарству финансија ради давања стручног мишљења, а опет у сврху пружања помоћи и поштовања права пореских обвезника. У циљу обезбеђења јединственог спровођења прописа из надлежности министарства финансија, акти о примени прописа су обавезујући за поступање пореских органа.

Осим дужности пореског органа да поштује права сваког пореског обвезника, постоје и овлашћења којима он захтева од обвезника испуњење његових обавеза. Законодавна власт државе доноси пореске законе којима уводи различите облике пореза, а порески органи пореске управне акте на основу којих траже да обвезници у одређеном року изврше плаћање своје пореске обавезе.

Обавеза плаћања пореза и других дажбина је општа и заснива се на економској моћи обвезника.¹³³ Порески обвезник је дужан да плати утврђени порез, односно споредно пореско давање. Одредбама ЗПППА су тачно одређена овлашћења пореског органа и ограничења којих се мора придржавати у њиховом вршењу. Приликом вођења пореског поступка увек је лакше доказати прекршај пореског обвезника, односно обавезу коју он није испунио, јер порески органи познају прописе и начине на који се може доказати пропуст обвезника.

У земљама у транзицији, права и обавезе пореских обвезника треба посматрати у новом светлу.¹³⁴ Веома је важно да се пружањем информација стекне поверење пореских обвезника, а транспарентна пореска администрација је од суштинског значаја за квалитетно управљање. Код утврђивања пореза на имовину је посебно битно да обвезници имају увид у начин одређивања пореске основице и пореске стопе. На тај начин, они ће моћи да оспоре вредност своје имовине и укажу на евентуалне пропусте у процедури њеног утврђивања, а онда и искористити правно средство за подношење жалбе. Такође, неопходно је да пореским органима обезбеде истините информације о својој имовини и да их благовремено обавесте о свим променама које могу бити од утицаја за висину њихове пореске обавезе.

¹³² Врањеш, М., „Један аспект заштите права пореских обвезника у Србији“, *Правни живот*, 11/2007, стр. 1036.

¹³³ Устав Републике Србије („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 98/06), чл. 91. ст. 2.

¹³⁴ Youngman, J., Malme, J., „The Property Tax in a New Environment: Lessons from International Tax reform Efforts“, *The Challenges of Tax Reform in Global Economy*, Springer, New York 2006, p. 29.

Да би се ефикасно извршио порески захтев, мора постојати сарадња пореског органа са пореским обвезником која ће му олакшати утврђивање и наплату одређене обавезе, али пре тога морају и наступити објективне чињенице које ће ту обавезу произвести.¹³⁵

3.1.3. Пореска основица

Пореска основица представља изражену вредност пореског објекта у новцу.¹³⁶ Утврђивање пореске основице ни у једном систему није савршено и готово увек је подложно критикама које се тичу њене процене у односу на вредност непокретности, као и однос тих процена међу сличним непокретностима у истој или различитим јурисдикцијама. Генерално, утврђивање основице је најсложенији посао код опорезивања имовине, а циљ коме треба тежити јесте да се она утврди на основу тржишне вредности непокретности јер је на тај начин могуће задовољити принцип правичности. Последњим изменама и допунама ЗПИ које су почеле са применом од 2014. године, промењен је начин утврђивања пореске основице и разликује се код физичких и правних лица.

3.1.3.1. Утврђивање пореске основице за физичка лица до 2014. године

Начин одређивања пореске основице код пореза на имовину је увек био прописан одредбама ЗПИ, што значи да је у надлежности централне власти. Од 2001. године код физичких лица је основица пореза на имовину за непокретности, осим пољопривредног и шумског земљишта, била њена тржишна вредност на последњи дан године која је претходила години за коју се порез утврђивао и плаћао. Та вредност се сваке године умањивала за прописани проценат амортизације. Висина амортизације је у почетку износила до 70%, да би се изменом закона од 2004. године умањење вршило по стопи од 1,5% применом пропорционалне методе, а изменом ЗПИ од 2010. године, висина вредности непокретности је умањивана за амортизацију по стопи од 0.8% применом пропорционалне методе, с тим што је горња граница износила до 40%. Такође је тада и

¹³⁵ Илић-Попов, Г., „Порескоправни однос“, У: Илић-Попов, Г., (ур.). *Правни и рачуноводствени аспекти пореског саветовања: (Правни факултет Универзитета у Београду, Центар за издаваштво и информисање)*, Београд 2012, стр. 32.

¹³⁶ Поповић, Д., *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012, стр. 196.

прецизирано да се за амортизацију умањује вредност објекта истеком сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција објекта.

Пореска основица је утврђивана појединачно за сваку непокретност, применом основних и корективних елемената. Основни елементи су били: корисна површина непокретности и просечна тржишна цена квадратног метра одговарајућих непокретности на територији јединице локалне самоуправе, док су корективни били локација и квалитет непокретности.

Елементи који се користе за обрачун пореза су се налазили у попуњеним пореским пријавама (ППИ-2) од стране пореских обвезника. Свака пореска пријава садржи основне податке о пореском обвезнику, предмет опорезивања, место где се непокретност налази, корисну површину непокретности, годину изградње, или последње реконструкције, као и друге податке који могу бити од користи за утврђивање пореске обавезе.

Сходно одредбама које су се примењивале до 2014. године, под корисном површином се подразумевао збир подних површина између унутрашњих и спољних зидова просторија објекта, 30% површине балкона, терасе, подрума, оставе, поткровља и сутурена, 70% површине лођа које припадају објекту, као и 60% површине сутуренских просторија и адаптираних поткровља чија је висина најнижег усправног зида у функцији нагиба до 1,80 метара.

Просечну тржишну цену квадратног метра непокретности је представљао просек цена остварених у промету, уз накнаду за одговарајућу врсту нових објеката, по којима се у јединици локалне самоуправе где се објекат налази обављао промет уз накнаду у години која претходи години за коју се утврђује порез на имовину, а према подацима републичког органа надлежног за послове статистике. Преласком надлежности у администрирању пореза на имовину, просечна тржишна цена непокретности је била цена која се користила код утврђивања основице пореза на пренос апсолутних права. У случајевима када се до наведених података није могло доћи, упоређивали су се подаци у промету којима су располагале граничне локалне самоуправе на којима се налазила непокретност за коју се порез утврђивао. Свака ЛПА је имала свој метод рада за добијање просечне тржишне цене непокретности, па чак и тај да су цену сваке године повећавали само за раст потрошачких цена према званично објављеним подацима републичког органа надлежног за послове статистике.

Локација непокретности се утврђивала у зависности од квалитета опремљености града по зонама, а задатак сваке јединице локалне самоуправе је био да благовремено донесе одлуку којом је број зона утврђен. На основу степена опремљености локалне самоуправе правилником су одређени коефицијенти у износима 1,40 - за екстра зону, 1,00, 0,80 и 0,60, а ако зонирање није спроведено онда се примењивао коефицијент 0,70 за градско и 0,40 за сеоско подручје.

Квалитет непокретности је утврђиван на основу података из попуњене пореске пријаве од стране обвезника, односно заокружених елемената квалитета.¹³⁷ Максималан број бодова најквалитетнијег објекта је износио 695, а приликом обрачуна пореске основице се укупан број бодова, наведен у пореској пријави, стављао у однос са максималним бројем бодова за најквалитетнији објекат.

Утврђивање основице пореза на имовину полазило је од просечне тржишне цене квадратног метра у датој јединици локалне самоуправе, која се множи са корисном површином објекта, коефицијентом локације и коефицијентом за квалитет објекта. Такав производ је на крају умањен за износ амортизације и добијен крајњи износ пореске основице. Ова вредност је била значајно потцењена и мања до неколико пута у односу на стварну тржишну вредност објекта који је предмет опорезивања,¹³⁸ а на њено смањење је углавном утицала стопа амортизације и коефицијент квалитета објекта. Начин утврђивања пореске основице је увек био прописан актом од стране републике, тако да јединице локалне самоуправе нису имале овлашћење да исту уреде својим за непокретности које се налазе на њеној територији.¹³⁹

Основица за обрачун пореза на пољопривредно и шумско земљиште је била петоструки износ годишњег катастарског прихода од тог земљишта на дан 31. децембра године која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез на имовину, а подаци су се добијали од организације надлежне за пословне катастра. С обзиром да су износи годишњег катастарског прихода били веома мали и висина пореске обавезе без видног економског значаја, порез на земљиште се физичким лицима није утврђивао до 2014. године.

¹³⁷ Конструкција зграде, материјали од којих су израђена врата, прозори, ролетне, подови, опремљеност објекта санитарном опремом, водоводом, канализацијом, врстом грејања, електричном и телефонском инсталацијом, обрадом фасаде и др.

¹³⁸ Кецман, М., „Периодични порез на имовину у Републици Србији“, *Рачуноводство*, 5-6/2011, стр. 120.

¹³⁹ Татић, И., (ур.), *Опорезивање имовине у Републици Србији*, Рачуноводство, Београд 2007, стр. 16.

3.1.4. Пореска стопа

У Републици Србији се код наплате пореза на имовину физичким лицима користи прогресивна пореска стопа, која је исказана у процентима, осим за земљиште где се користи пропорционална пореска стопа. Сматра се да прогресивност стопе лакше доприноси могућности да порески обвезници својим понашањем умање износ своје обавезе, с тим што се у овом случају физичка лица неравноправно третирају у односу на правна. Са прогресивним опорезивањем, обвезници који имају више непокретности у једној локалној самоуправи подносе већи порески терет због виших стопа, за разлику од оних који своју имовину имају у неколико различитих локалних самоуправа, те се тиме угрожава правичност у опорезивању. Иако су постојали предлози за укидање прогресивних стопа и увођење пропорционалне која би се примењивала и код физичких и правних лица, то никада није подржано од стране стручне јавности. У време када се смањила стопа амортизације и порески кредит, највећи терет би поднели обвезници са старијим непокретностима и више чланова породице, док би богатији са новим и већим непокретностима имали смањење годишње пореске обавезе, а то би онда довело до крајњег незадовољства најугроженијег слоја становништва.

Будући да је порез на имовину приход јединица локалне самоуправе, висина пореске стопе зависи од прорачуна локалне власти.¹⁴⁰ Она се може донети једном годишње, или се иста стопа може примењивати више година, а све у зависности од буџетских потреба локалне заједнице. Законом су прецизиране максималне пореске стопе, а локална самоуправа има обавезу да својим актом уреди висину која ће се примењивати на њеној територији.

ЛПА су на почетку свога рада користиле максималну пореску стопу од 0,40%, коју су преузеле од Пореске управе. Изменама и допунама ЗПИ од 2011. године, законодавац је предвидео да се порез на имовину код физичких лица за 2011. годину, може утврдити у износу који није већи од 60% у односу на утврђену обавезу у 2010. години за исту непокретност. Ова законска могућност је захтевала измену висине пореске стопе, те су јединице локалне самоуправе морале мењати своја претходно донешена акта. У просеку, најчешће коришћена пореска стопа је била у висини од 0.25%. Скупштина јединице локалне самоуправе је једино имала овлашћење да донесе акт о висини пореске стопе на својој територији, док су други елементи за опорезивање

¹⁴⁰ Kesner-Škreb, M., „Mного vike nizašto – tri pitanja o porezima na nekretnine“, *Newsletter Instituta za javne financije*, 66/2012, str. 1.

имовине били прописани законом и одговарајућим правилником. Такође, она није имала обавезу да сваке године доноси акт о висини пореске стопе, већ је било важно да постојећи важи на дан 31. децембра године која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез на имовину. Нови акт се доносио само у случају измене висине пореске стопе. Из наведеног се закључује да се интензивнијим радом на реформи пореза на имовину у Србији, висина пореске стопе и пореске основице променила.

Свака јединица локалне самоуправе крајем године разматра висину остварених прихода, па самим тим и висину стопе пореза на имовину. У том смислу је важно сагледати могућности наплате и остварења планираног буџета, узимајући у обзир фискално оптерећење обвезника које не би требало да буде са већим осцилацијама у висини пореске обавезе, с обзиром на економску кризу и услове живота најширих слојева становништва.

3.1.5. Пореска ослобођења

Сви савремени порески системи пружају својим пореским обвезницима разноврсне пореске олакшице које доводе до смањења пореског терета,¹⁴¹ а неке од њих и до потпуног неплаћања пореза. Интензивно се користе у многим земљама света и представљају селективна одрицања у сврху развоја и инвестирања, а посебно у урбаним срединама (Ирска).¹⁴² Олакшице требају бити рационалне како би се могла оправдати ефикасност и правичност опорезивања и треба их свести на минимум јер могу довести до смањења пореских приноса. Свака нова олакшица доводи до повећања пореског оптерећења обвезницима који не могу да остваре то право. Иако постоји велика разлика у коришћењу олакшица, неке непокретности су изузете у већини држава (државна имовина, добротворне установе, јавни путеви, стране амбасаде, цркве, имовина у власништву међународне организације и сл.).¹⁴³ Посматрајући српски систем опорезивања олакшице се прописују услед утицаја политичких, економских, социјалних, фискалних, еколошких и административних фактора. Уколико је намера

¹⁴¹ Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, COLPI, Будимпешта и Савремена администрација д.д., Београд 1997, стр. 192.

¹⁴² Williams, B., Boyle, I., „The Role of Property Tax Incentives in Urban Regeneration and Property Market Failure in Dublin“, *Journal of property tax assessment and administration*, 2/2012, p. 5.

¹⁴³ Slack, E., *The Property Tax...in Theory and Practice*, Working Paper No. 2, Institute on Municipal Finance and Governance (IMFG), Munk School of Global Affairs, University of Toronto, Toronto 2010, p. 9.

законодавца да повећа правичност приликом опорезивања имовине, свакако пореске олакшице неће довести до жељених ефеката, него ће они бити потпуно супротни.

Пореска ослобођења код пореза на имовину у Србији су бројна, али се више односе на правна, него физичка лица. Од увођења пореза на имовину, за физичка лица је постојало ослобођење од плаћања пореза на све непокретности једног обвезника уколико вредност њихове пореске основице не прелази законом одређени лимит. Од 2001. године порез се није плаћао уколико је основица за све непокретности обвезника била мања од 250.000 динара, док се посебна одредба по истом основу се односила на то да је ослобођен од плаћања пореза и обвезник коме укупна основица за ту имовину не прелази износ од 200.000 динара. Крајем 2004. године, наведене одредбе су престале да важе, а нови законом прописани лимит вредности пореске основице за ослобађање плаћања од пореза на имовину износи до 400.000 динара који се и данас примењује.

Порез на имовину се првобитно није плаћао на економске зграде у пољопривреди, да би ова одредба била измењена у 2009. години и тада прописано да је само за обвезнике који се баве регистрованом пољопривредном производњом предвиђено изузеће од опорезивања пољопривредних објеката. Након двогодишње примене овог пореског ослобођења, одредба је поново измењена и допуњена, те се данас порез на имовину не плаћа за објекте обвезника пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства, односно обвезника коме је пољопривреда претежна регистрована делатност, а који су намењени и користе се искључиво за примарну пољопривредну производњу, у складу са законом којим се уређује пољопривредно земљиште. То представља знатну олакшицу за обвезнике који углавном живе у сеоским подручјима.

Свако ослобођење од плаћања пореза доводи до смањења прихода у буџету. Са начином утврђивања пореске обавезе који је данас на снази, број обвезника чија основица не прелази 400.000 динара се видно смањило, али пољопривредни произвођачи и даље не плаћају порез за објекте које користе за пољопривредну производњу. У сваком случају, пореска ослобођења је потребно периодично ревидирати¹⁴⁴ и са те стране побољшати правичност у опорезивању. Њихов опсег треба бити што ужи, јер порез на имовину није средство за вођење социјалне политике већ је један од основних прихода којим се финансирају јединице локалне самоуправе. Свака њихова примена

¹⁴⁴ Bahl, R., *Property Tax Reform in Developing and Transition Countries*, The United States Agency for International Development (USAID), Washington D. C. 2009, p. 25.

негативно се одражава на предвидљивост прихода, обвезницима може да отежа испуњавање обавеза, а пореским органима администрирање овог пореза.

3.1.6. Порески кредити

Порески кредити представљају умањење пореске обавезе и најбоља су олакшица за обвезнике са ниским примањима. У српском законодавству право на порески кредит има обвезник који станује у згради или стану, у смислу да порез плаћа са умањењем од 50%. Појашњења ради, ако обвезник поседује више објеката на истој адреси, право на порески кредит ће имати само за објекат у коме живи, док ће за остале плаћати пуни износ пореске обавезе. У случају да на једној згради, или стану има више обвезника, пореска обавеза сваког од њих биће сразмерна уделу у праву на том објекту, а ако сви они и живе у њему, онда ће свако имати право на порески кредит.

Као доказ за остваривање овог права, од пореског обвезника се захтева очитана важећа лична карта у којој наведена адреса становања, односно пребивалишта мора бити идентична адреси где се објекат налази. Како сам термин „станује“ може двоструко да се тумачи, сматра се да је место пребивалишта пресудно за остваривање права на умањење пореза, јер се грађанин тамо настанио са намером да у њему живи.¹⁴⁵ Међутим, у пракси се срећу случајеви да обвезник има пребивалиште на адреси где се непокретност налази, али да заправо не живи у њој, али остварује право на порески кредит јер је поднео доказ о томе. Са друге стране, постоје и обвезници који нису у личној карти променили податке о месту пребивалишта, а заправо живе на адреси где се непокретност налази. Стога можемо закључити да је ипак у надлежности пореског органа, уз примену механизма пореске контроле, да утврди да ли обвезник станује, или не станује на адреси непокретности и да ли има права на умањење пореске обавезе.

Раније законско решење је предвиђало умањење до чак 70%, односно 40% за обвезника и по 10% на сваког члана његовог домаћинства (али највише до 70%), јер се у обзир узимао и број чланова домаћинства, али је пореском реформом то укинато и ограничено само на пореског обвезника.

Право на умањење пореза на имовину имају и старачка домаћинства у руралним срединама, чиме је препозната добра намера законодавца да се приликом обрачуна пореза обрати пажња на социјалну категорију становништва.

¹⁴⁵ Вид.: Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-00432/2011-04 од 30.05.2011. године.

Порески кредит, односно олакшица која се користи приликом утврђивања пореске обавезе, за категорије обвезника који испуњавају услове за остварење овог права, прописана је ЗПИ и не постоји додатна могућност да локалне самоуправе својим актом утврде још неко пореско умањење. Све пореске олакшице и ослобођења се могу уводити искључиво законима којима се уређују поједини порески облици. Реформе које су спроведене последњих година, допринеле су повећању годишњих пореских обавеза код највећег броја обвезника, те свако евентуално ублажавање износа пореза може зависити само од висине пореске стопе и стопе амортизације. Са друге стране, постојећи ограничавајући фактор за потпуну самосталност локалних самоуправа у вођењу пореске политике, ублажава неповољне ефекте који би се могли догодити приликом опорезивања имовине.

3.2. Порез на имовину обвезника који не воде пословне књиге

Последњих година се много говорило о потреби реформе пореза на имовину у Републици Србији. Средином 2013. године усвојене су измене и допуне ЗПИ, које су почеле са применом од 2014. године. Законске одредбе су промењене у највећој мери код предмета опорезивања и утврђивања пореске основице, што и представља један од начина пореске реформе овог изворног јавног прихода. Исто тако, јединице локалне самоуправе које су до тада биле овлашћене да доносе само одлуку о висини пореске стопе, сада имају обавезу да донесу и друга акта која су од значаја за утврђивање пореске обавезе. Законодавац је прецизирао начине и услове за доношење аката и временски их ограничио, тако да се она морају донети до 30. новембра године која претходи години за коју се утврђује пореска обавеза, уз обавезно објављивање на начин на који се објављују општи акти, као и на интернет страни јединице локалне самоуправе у циљу обезбеђивања транспарентности података. Напомињемо да локалне самоуправе немају овлашћења да уређују друге елементе везане за опорезивање имовине, већ само оне за које имају законско овлашћење.

Захваљујући последњим изменама ЗПИ, локалне самоуправе су постале одговорније у вођењу своје фискалне политике и креирању буџета у смислу рационалнијег планирања прихода и расхода. Порез на имовину од физичких лица је од тада и званично терминологички промењен у порез на имовину обвезника који не воде пословне књиге.

3.2.1. Порески објекат

Као што је раније већ описано, порез на имовину плаћа правно и физичко лице, како резидент, тако и нерезидент, на непокретности на којима постоји једно од следећих права: право својине, право закупа, право коришћења и државина.¹⁴⁶ Значајна промена последњим изменама ЗПИ се догодила код класификације непокретности. Наиме, други грађевински објекти и просторије за одмор и рекреацију су изузети из групе одговарајућих непокретности. Практично, то је довело до ситуације да се сви објекти који су били сврстани у ове две групе непокретности, сада више не опорезују. Сваку непокретност је требало поново разврстати у одговарајућу групу и према њој порез утврдити, али без нових пореских пријава и утврђивања чињеничног стања на терену, то није било могуће. Из тих разлога, порески обвезници који су своју имовину пријавили пре 2014. године и имали неку од ових врста објеката, порез за њих више нису плаћали, што се и негативно одразило на приходну страну локалног буџета.

Намера законодавца у овом случају није баш била најјаснија. Једна могућност је да приликом изналажења новог законског решења нису сагледани аспекти са свих страна, а поготову примери из праксе, док је друга могућност везана за давање веће аутономије јединицама локалне самоуправе, односно да оне саме процене у коју ће категорију сврстати одређени објекат. Опште је познато да порез на имовину треба плаћати на сваку непокретност, изузимајући оне које су ослобођене од његовог плаћања. Проблем који је настао укидањем ове две наведене категорије непокретности не може се лако решити, из разлога што се на основу попуњене пореске пријаве не види о каквом се објекту ради, тј. да ли је у питању помоћна зграда, шупа, остава, летња кухиња, или њима слични објекти који би могли да сврстају у неку од важећих група непокретности. Посматрајући њихов изглед на терену, помоћне зграде и летње кухиње би се могле сврстати у категорију куће за становање, а шупе и оставе у гараже, али примери из праксе нам указују и на могућност да се помоћни објекти опорезују као гараже, јер не могу задовољити критеријуме куће за становање и просечна цена им је доста нижа. У сваком случају, са нижом пореском основицом је и нижи износ пореза, а изузеће од опорезивања ових непокретности доноси битну штету буџетима јединица локалне самоуправе, имајући у виду да је порез на имовину један од њихових издашних прихода.

¹⁴⁶ Поповић, Д., *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2013, стр. 393.

Једним делом је законодавац понудио решење за настали проблем, дозволивши јединицама локалне самоуправе да донесу одлуку о обавези подношења пореских пријава пореза на имовину обвезника који не воде пословне књиге. Међутим, и са таквом одлуком се не би постигао жељени ефекат, јер наши порески обвезници нису ревносни када је у питању пријављивање имовине.

Поред прописане категоризације непокретности, на терену се могу наћи објекти са више посебних целина, а различитом наменом, или објекат који је јединствена целина мешовитог карактера. У том случају се, сходно важећим одредбама, свака посебна целина разврстава у одговарајућу групу непокретности, а објекат мешовитог карактера према претежној намени, али, у ситуацијама где се претежна намена не може одредити настаје проблем који ЛПА морају самостално да реше, или допусте пореском обвезнику да сам определи групу своје непокретности.

3.2.2. Пореска основица

Новине које су уведене у важеће законске одредбе се односе на укидање корективног елемента квалитета непокретности и већа овлашћења јединице локалне самоуправе у поступку доношења аката који се примењују за утврђивање основице пореза на имовину.

Пореска основица непокретности се одређује на основу њене корисне површине и просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности у зони у којој се непокретност налази, а тако добијена вредност, осим земљишта, се може умањити за амортизацију по стопи највише до 1%. Приликом одређивања корисне површине непокретности, у опорезиву квадратуру се нису узимали у обзир балкони, терасе, подруми, оставе, поткровља, сутурени, лође и адаптирана поткровља. Сада, подруми, сутурени и оставе више нису изузети из опорезивања, нити је предвиђено умањење њихове површине, те се стога они опорезују у пуној корисној површини.

До 2014. године је пољопривредно и шумско земљиште представљало неискоришћени ресурс за опорезивање, да би се последњом изменом ЗПИ томе посветила посебна пажња, што је резултирало променом начина обрачуна пореза на земљиште.

У погледу давања већих овлашћења, свака јединица локалне самоуправе је дужна да до 30. новембра текуће године донесе и објави на начин на који су објављени њени општи акти, као и на интернет страници:

- одлуку о зонама и најопремљенијим зонама на својој територији;
- одлуку о стопама пореза на имовину;
- одлуку о висини стопе амортизације;
- акт о утврђивању просечних цена одговарајућих непокретности по зонама на својој територији.

3.2.3. Одлука о одређивању зона и најопремљенијих зона

Зоне представљају делове територије јединице локалне самоуправе које њен надлежни орган одређује својом одлуком, према врсти насеља (село, град) и изван насеља, или пак јединствено за насеља и изван насеља. На територији сваке јединице локалне самоуправе морају се одредити најмање две зоне, док максималан број није ограничен и зависи углавном од величине и структуре општине, или града. Такође, важно је и назначити која зона се сматра најопремљенијом. С обзиром да су локалне самоуправе и раније вршиле зонирање својих територија, оне могу те исте зоне користити и за утврђивање пореза на имовину. Разликовање зона када се утврђују различити јавни приходи, доводи у питање правну сигурност, а самим тим доводи и до незадовољства пореских обвезника.

Свако зонирање треба извршити стручно и квалитетно, како би се могло примењивати за све намене у којима је потребно користити зоне. Са тим у вези, неопходно је да се у поступак доношења овакве одлуке укључе и кадрови из области урбанизма и имовинско-правних послова јер су они најкомпетентнији да дају своје мишљење о рационалном и адекватном броју зона. Постоји могућност да нека локација буде скупља и квалитетнија за становање у односу на пословање, па се у тим случајевима и зонирање може извршити одговарајућом поделом (зона пословања, зона становања).

Корекције утврђених зона треба вршити у случају битних промена на терену које утичу на квалитет живота на одређеној локацији. Познато је да грађани често имају примедбе на утврђене зоне у својој локалној заједници, јер им висина пореске обавезе зависи и од зоне у којој станују. Лични разлози обвезника не би смели бити разлог за

промену зоне, јер зонирање представља територијалну поделу и не може се вршити за појединачне објекте, или мање делове насеља.

Уколико јединица локалне самоуправе не донесе и не објави одлуку којом се утврђују зоне и најопремљеније зоне на њеној територији, основица пореза на имовину биће једнака основици која је утврђена у текућој години. Практично, не постоји могућност да се пореска обавеза не утврди физичким лицима за наредну годину, чак и ако не постоји одлука о зонама и најопремљенијим зонама на територији јединице локалне самоуправе.

3.2.4. Одлука о стопама пореза на имовину

Висина стопе пореза на имовину може бити различита од једне локалне заједнице до друге, али је важно да она не сме бити већа од максимално прописане. У случају да јесте прописана већа стопа, онда ће се у тој јединици локалне самоуправе ипак примењивати максимална прописана пореска стопа. Исто тако, ако се не донесе ова одлука у законом прописаном року, примењиваће се максимална висина стопе.

Јединица локалне самоуправе може да се определи да одређене пореске стопе важе само једне године и да тако буде дефинисано у одлуци, али су онда у обавези да донесу нову наредне године. Уколико оне донесу одлуку којом је прописана пореска стопа 0%, порез на имовину се неће утврђивати.

Висина пореске стопе је суштинска компонента локалне финансијске одговорности.¹⁴⁷ Код доношења ове одлуке потребно је сагледати висину остварених изворних јавних прихода, међу којима порез на имовину заузима важно место. У поступку планирања буџета јединице локалне самоуправе за наредну годину, посматра се износ наплаћеног пореза у текућој години и у складу са тим се одређује висина пореске стопе на основу које ће се касније утврдити износ пореза на имовину. На тај начин се стиче увид у могућност наплате пореза на имовину и остварење планираног буџета, узимајући притом у обзир и фискално оптерећење пореских обвезника.

¹⁴⁷ Anderson, J., „Property Taxation in Armenia: Steps Toward Reform and Decentralization“, *Journal of property tax assessment and administration*, 2/2004, p. 28.

3.2.5. Одлука о висини стопе амортизације

Вредност непокретности, осим земљишта, се може умањити кроз амортизацију и утиче на крајњи износ пореске обавезе. Амортизација се рачуна почев од истека сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, или, пак, последња реконструкција објекта. Максимална законом прописана стопа амортизације износи 1% годишње, односно највише до 40%. Скупштина јединица локалне самоуправе је надлежна за доношење одлуке о висини њене стопе, ако се она не донесе, вредност непокретности се неће умањивати за амортизацију. За разлику од других одлука за које постоји обавеза да буду донете како би се порез на имовину обрачунао, доношење одлуке о висини стопе амортизације је само могућност која се може искористити, а не и обавеза.

Будући да су корективни елементи квалитета непокретности укинута, мишљења смо да би и на даље требало примењивати стопу амортизације која, сада једина, умањује износ пореске основице.

3.2.6. Акт о просечним ценама одговарајућих непокретности по зонама

Просечну цену одговарајућих непокретности по зонама доноси свака јединица локалне самоуправе на својој територији, актом надлежног органа. Тај акт може, али не мора, бити донет од стране скупштине, може га донети и други орган у складу са прописима којима се уређује локална самоуправа и општим актима конкретне јединице локалне самоуправе, јер је обавеза да се донесе сваке године. Просечна цена се утврђује на основу цена остварених у промету одговарајућих непокретности по зонама у периоду од 1. јануара до 30. септембра текуће године. Законом није прописана методологија утврђивања ових цена, па би локална самоуправа требала да прибави што више квалитетних података о оствареним прометима и одреди што реалније цене. Зато је неопходно континуирано и благовремено прикупљање свих расположивих података о ценама које су остварене у промету у законом прописаном периоду.

Да би се цена утврдила, важно је да на територији јединице локалне самоуправе постоји најмање три промета одговарајућих непокретности. У случају да се овај услов не може испунити, просечна цена се утврђује на основу просека просечних цена остварених у граничним зонама у којима је било најмање три промета. Гранична зона

може бити зона исте јединице локалне самоуправе, или суседна јединица локалне самоуправе. Уколико ни у граничним зонама нису остварена три промета одговарајућих непокретности, за утврђивање пореза на имовину наредне године се користи просечна цена која је важила у текућој години.

Иако се ново законско решење о утврђивању просечне цене на први поглед можда чини једноставно, у пракси то уопште није случај. Промета свих наведених категорија непокретности у мањим местима скоро да уопште нема и оне тешко могу адекватно одговорити на постављени задатак утврђивања просечних цена у својој општини. Иако је законодавац морао наћи решење за интеграцију накнаде за коришћење грађевинског земљишта у порез на имовину, а да притом висина новоутврђене пореске обавезе не буде прениска и да изазове превелик губитак у буџетима локалних заједница, ипак није узео у обзир право стање на терену када се определио за напред наведени начин утврђивања просечних цена непокретности.

Одређивање просечних цена треба да се изврши уз помоћ квалитетних података, првенствено на основу купопродајних уговора добијених од суда, јавних бележника, или од Пореске управе о оствареним ценама код утврђивања пореза на пренос апсолутних права, па чак и од привредних субјеката који се баве прометом непокретности. Најчешће се лако добијају подаци о ценама у промету за станове, куће за становање, пољопривредно и шумско земљиште, док је за остале категорије теже добити те податке по свим зонама. Важно је да при доношењу одлуке о просечним ценама, нема већих осцилација у њиховој висини.

Честа је ситуација да се приликом продаје куће за становање, уз њу продаје и припадајуће грађевинско земљиште. У том случају купопродајна цена није реална да би могла да се користи за одређивање просечне цене. Међутим, ако би се цена куће за становање утврдила као разлика купопродајне цене и цене грађевинског земљишта (која се добија када се помножи цена квадратног метра грађевинског земљишта, уз претпоставку да тај податак постоји, са укупном површином грађевинског земљишта), онда би количник цене куће за становање и њене површине представљао заправо цену квадратног метра конкретне куће.¹⁴⁸

У случају да порески обвезници оспоравају акт о висини просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности по зонама због висине њихове пореске обавезе, могу захтевати објашњења од пореског органа који администрира порез на имовину и

¹⁴⁸ Вид.: Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-01192/2014-04 од 10.12.2014. године.

документацију на основу које је извршено утврђивање просечних цена. Ако и након тога сматрају да је донешени акт у супротности са одредбама ЗПИ, имају право да Уставном суду поднесу иницијативу за покретање поступка за оцену законитости тог акта.¹⁴⁹

Свака јединица локалне самоуправе треба да води рачуна о доношењу акта о просечним ценама, јер у супротном не би могла да изврши утврђивање пореза на имовину, будући да одредбе ЗПИ не прописују начин утврђивања пореске основице у случају недоношења овог акта.

4. Реформа пореза на имовину

Пореска реформа је у основи изазивање промене у понашању код пореских обвезника и пореских органа. То је много исплативије ако људи поступају добровољно у складу са законом, него када су приморани мерама за принудно извршење. Заговорници пореза на имовину се одавно залажу за његово редефинисање како би се могло доћи до ближег остварења његовог потенцијала.¹⁵⁰ Најбоља пракса која је укључила административну и политичку реформу је идентификована, али због специфичности коју свака локална самоуправа носи, не значи да би она била успешна у свакој од њих, иако би нека основна правила могла послужити као путоказ код опорезивања имовине. Склоност националне владе за променом локалног пореског режима утиче и на чврсто утемељен већи политички систем, чак и у условима политичке стабилности.¹⁵¹ Зато се придаје важност међународним поређењима успешних и неуспешних реформи пореза на имовину, у циљу помоћу земљама које покушавају да ревидирају своје системе опорезивања имовине, или се суочавају са притиском за фундаменталне промене у блиској будућности.

Теорије опорезивања су нагласиле улогу пореске администрације у увећавању прихода. Сходно томе, потребни су стални напори локалних власти да изграде

¹⁴⁹ Устав Републике Србије („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 98/06), чл. 168. ст. 2.

¹⁵⁰ Rozner, S., *Implementing Property Tax Reform*, Best Practices in Fiscal Reform and Economic Governance, USAID, December 2009, p. 1.

¹⁵¹ Youngman, J., „The Property Tax in Development and in Transition“, Working Paper 06-36, *Andrew Young School of Policy Studies and Lincoln Institute of Land Policy*, Georgia State University, Atlanta 2006, p. 2.

ефикасне ЛПА које би могле да имплементирају реформу пореза на имовину и осигурају користи од његове наплате за своју заједницу.¹⁵²

Реформу пореза на имовину у Републици Србији треба посматрати у контексту прилагођавања српског система јавних прихода стандардима Европске уније. Да би овај порез постао један од суштинских извора финансирања локалне самоуправе на дугорочном нивоу, неопходно га је било реформисати. Осим негативних ефеката економске кризе, узрок проблема ниских прихода од његове наплате био је и у законском оквиру, те га је стога требало у што краћем року променити. Основни разлози за измене су се тицали интеграције накнаде за коришћење грађевинског земљишта у порез на имовину, правичније расподеле пореског терета сразмерно економској моћи обвезника, повећања извесности и предвидивости укупних трошкова за јавне дажбине и смањења административних трошкова.

Један од проблема пореске реформе може бити и политичке природе, те је важно напоменути да без видљиве и одрживе подршке политичких лидера за њену имплементацију, она може бити осуђена на неуспех и пре него што се покрене. Међутим, чак и уз снажну политичку подршку реформа може да пропадне због техничких недостатака. Најчешћи од њих су непотпуне информације о правом чињеничном стању које доводе до нетачног утврђивања пореске обавезе, недовољни финансијски и људски ресурси и неадекватни административни капацитет за ефикасно спровођење реформе.¹⁵³

Образложења за покретање реформе која би побољшала фискалне перформансе су друштвена једнакост, економска ефикасност и административна исплативост. На самом почетку су се искристалисала три кључна проблема реформе опорезивања имовине која су се односила на смањивање, или елиминисање пореских ослобођења, олакшица и кредита јер су значајно умањивали приход од овог пореза, затим давање овлашћења локалној самоуправи да утврђује и наплаћује порез од пореских обвезника који нису поднели пореске пријаве и један од најтежих проблема, био је промена начина обрачуна пореске основице.¹⁵⁴

¹⁵² Bandyopadhyay, S., „Impakt of Area Based Valuations in Property Taxation: A Tale of Two Indian Cities“, *Journal of property tax assessment and administration*, 4/2014, p. 46.

¹⁵³ Rosengard, J., *The Tax Everyone loves to Hate: Principales of property Tax Reform*, Mossavar Rahmani Center for Business and Government, Harvard Kennedy School, Cambridge 2012, p. 14.

¹⁵⁴ Levitas, T., „Ефекти обуставе примене Закона о финансирању локалне самоуправе на начин управљања приходима и расходима у локалним самоуправама: 2007-2009“, *USAID/MEGA*, 10/2010, стр. 17.

Пореска ослобођења и кредити свакако смањују приходе од пореза. Код физичких лица су олакшице прописане са циљем да се, колико је то могуће, ублажи непопуларност овог пореског облика, с обзиром на велики број обвезника који припадају овој категорији. Тако се порез на имовину не плаћа уколико вредност основице износи до 400.000 динара, што указује да је законодавац узео у обзир економску страну обвезника у једном делу. Мишљења су била подељена око тога ко треба да прописује пореска ослобођења, односно да ли да то и даље буде одредба регулисана законом, или би можда јединице локалне самоуправе које администрирају порез на имовину требале саме да пропишу ослобођења од његовог плаћања. Детаљнијом анализом се дошло до закључка да пореска ослобођења ипак требају бити прописана ЗПИ, али да се исто тако та ослобођења требају одобравати циљано и третирали рестриктивно. Са друге стране, сматра се да порески кредити најзначајније доприносе неправичности опорезивања у Србији. У већини пореских система је порез на имовину везан само за непокретности и никако се не узимају у обзир карактеристике и специфичности пореског обвезника. Првобитно законско решење је прописивало да власник непокретности са своја три члана домаћинства може да оствари порески кредит до 70%, што је можда јединствен случај у међународној пракси. Такво умањење пореза више говори о мери социјалне, него пореске политике. Такође је веома изражена регресивност јер су највише пореске кредите остваривали грађани са највреднијим некретностима.¹⁵⁵ Ново решење по коме само власник непокретности има права на умањење пореза од 50%, а највише до 20.000 динара, није довело до већих промена. Износ пореског кредита је и даље изузетно висок, а према проценама око 95% домаћинства у Србији не може да оствари његов максимум, чиме се умањује његова правичност. Наиме, наш систем пореских ослобођења и пореских кредита је толико обиман и дарезљив да приходе од пореза на имовину чини готово фискално безначајним са аспекта целокупног пореског система.¹⁵⁶

Доношењем ЗФЛС порез на имовину је постао изворни приход остварен на њеној територији, за чије је утврђивање, контролу и наплату одговорна јединица локалне самоуправе почев од 1. јануара 2007. године. У поступку преласка надлежности у администрирању пореза на имовину, Пореска управа је била дужна да достави податке јединицама локалне самоуправе у вези са пријављеним непокретностима, као и друге

¹⁵⁵ Алтипармаков, Н., „Пореска правичност главних пореских облика у Србији“, *Квартални монитор*, 24/2011, стр. 90.

¹⁵⁶ Бућић, А., „Како до реформе пореза на имовину“, *Локална самоуправа-Прописи и пракса*, 3/2010, стр. 31.

податке од значаја који се воде код тог органа и пружи сву неопходну помоћ најкасније до 31. децембра 2008. године. У зависности од могућности, свака јединица локалне самоуправе је сама доносила одлуку о почетку рада свог пореског органа, с тим што је крајњи рок био 1. јануар 2009. године.

Порез на имовину у претходном периоду није ефикасно администриран. Принудне наплате готово и није било јер су приоритет у наплати имали други порези које је администрирала Пореска управа, а представљали су приход републичког буџета. У свом раду она се ослањала на добровољно подношење пореских пријава од стране пореских обвезника, а у случајевима где они нису сами пријављивали своју имовину, нису ни били регистровани, није било теренске контроле, нити подношења пријава за покретање пореско-прекршајног поступка.¹⁵⁷ Упркос лошој полазној ситуацији, јединице локалне самоуправе су ипак постигле значајне резултате у првим годинама свога рада на администрирању овог прихода.

Од почетка увођења пореза на имовину, обрачун пореске основице се вршио применом основних и корективних елемената (корисна површина, просечна тржишна цена квадратног метра, локација, квалитет непокретности), а на тако добијену вредност накнадно се обрачунавала амортизација. Пореска основица је у старту већ била потцењена, а онда ју је амортизација додатно још више умањила. Посматрајући овај начин обрачуна, закључује се да заправо постоји двострука примена амортизације. Логично је да амортизација постоји у тржишној вредности непокретности и нема никакве потребе вршити њен обрачун накнадно. Са таквим решењем, две исте непокретности које се налазе на истој локацији, али са различитом годином изградње, третираће се потпуно другачије са аспекта обрачуна амортизације, па ће и пореска обавеза због тога бити различита.

Примедба на постојеће стање обрачуна пореске основице била је да основица пореза на имовину треба да буде заснована на целокупној вредности некретнине, односно да грађевинско земљиште не треба раздвајати од објеката који му припадају. Томе у прилог иде чињеница да све већи број земаља користи овакав начин одређивања пореске основице и тиме порез на имовину нема алокативне ефекте.¹⁵⁸

Један од предлога реформе вредновања пореске основице заснива се на налазу да је вредност некретнина боље процењена у случају дефинисања пореза на пренос

¹⁵⁷ Levitas, Т., Васиљевић, Д., Бућић, А., „Порез на имовину: анализа стања и перспективе реформи“, *Фонд за развој економске науке*, 2010, стр. 111.

¹⁵⁸ Беговић, Б., „Порези на имовину у Србији: постојеће стање и предлог реформе“, *Финансије*, 1-6/2005, стр. 46.

абсолютних права. Анализе су показале да су процењене вредности непокретности према САМА (Computer Assisted Mass Appraisal) моделу, или моделу компјутерски заснованог масовног вредновања некретнина, веома блиске стварним тржишним вредностима непокретности.¹⁵⁹ Примена овог модела би омогућила вредновање свих некретнина на подручју Републике Србије, уз учешће фактора који делују на њихову вредност и не би захтевало велико административно оптерећење.

Незаобилазно питање реформе је представљала пореска основица за пољопривредно и шумско земљиште. Годишњи катастарски приход није ревалоризован и велики број локалних самоуправа није ни утврђивао порез на имовину на ове непокретности. Потпуно апсурдно се овај порез претворио у расход јединице локалне самоуправе јер су трошкови његовог утврђивања и наплате били далеко виши од укупних прихода по том основу,¹⁶⁰ али је чињеница да не постоји ниједан разлог да се на пољопривредно и шумско земљиште не плаћа порез.

Код опорезивања имовине је много недоумица изазвало и питање пореских стопа. Заједнички став око пореских стопа је био да саме јединице локалне самоуправе треба да је одређују за непокретности које се налазе на њиховој територији, али да се законом дефинише опсег унутар кога ће оне одредити своју стопу. С обзиром да су пореске стопе прогресивне, било је опредељења да се уведе пропорционална стопа од 0,40% која би важила за све обвезнике. Међутим, детаљнијом анализом дошло се до закључка да ово решење не би ишло у корист локалним заједницама, јер су се на терену налазиле непокретности које имају високе вредности и приликом утврђивања пореске обавезе се код њих примењује максимална законом прописана стопа. Још један сличан предлог је био да стопа пореза на имовину не би требало да буде виша од 0,6%. У њему се посебно истиче важност јединствене пореске стопе и да се забрани примена различитих стопа у зависности од врсте непокретности. Како у већини земаља не постоји прогресивност пореске стопе, већ је она у највећем броју случајева пропорционална, тако су и ови предлози имали доста аргумената за и против. С обзиром да на територији Србије и даље постоји велики број непокретности које нису евидентирани у пореским базама, доношење одлуке о примени пропорционалне стопе би само погоршало билансно стање локалног буџета. Уколико би се повећала свест код обвезника о значају плаћања пореза и повећао обухват пореских обвезника, могла би се донети одлука о

¹⁵⁹ Вид.: Беговић, Б. и др. *Реформа пореског система 2*, Центар за либерално-демократске студије, Београд 2004, стр. 10-16.

¹⁶⁰ Бућић, А., „Како до реформе пореза на имовину“, *Локална самоуправа-Прописи и пракса*, 3/2010, стр. 30.

смањењу пореске стопе, а тиме умањила и непопуларност овог пореског облика. Пре тога је неопходно сагледати све факторе који утичу на ефикасност наплате пореза и утврдити оправданост доношења такве одлуке, јер је ипак важније остваривање планираних прихода у буџету. Смањење стопе треба бити производ користи за обвезнике, а никако начин за сакупљање политичких поена као што се често дешава у пракси.

Обимније суштинске измене опорезивања имовине у Републици Србији су се односиле на интегрисање накнаде за коришћење грађевинског земљишта у порез на имовину. Разлози за ову измену су се састојали у томе да се елиминише дуплирање административних капацитета и напора приликом наплате ова два јавна прихода која се сливају у исти буџет, а првенствено зато што се слична накнада није наплаћивала одвојено у земљама у свету.

4.1. Накнада за коришћење грађевинског земљишта

Одредбама Закона о планирању и изградњи (у даљем тексту: ЗПИИ) који је усвојен 2003. године, регулисано је плаћање накнаде за коришћење грађевинског земљишта. Она је уведена као својеврсни суститут пореза на имовину у условима нејасно дефинисаних својинских права над грађевинским земљиштем и припадајућим објектима.¹⁶¹ Како је представљала врсту изворних прихода јединице локалне самоуправе, средствима од њене наплате је било предвиђено финансирање уређивања јавног грађевинског земљишта, односно изградња и одржавање објеката комуналне инфраструктуре.

Основ за увођење ове накнаде је садржан у погодностима које настају поводом чињенице да се грађевинско земљиште налази у урбано уређеној средини и да се сходно томе могу користити разноврсни системи комуналне, саобраћајне и других облика техничке и социјалне инфраструктуре.¹⁶²

Грађевинско земљиште може бити изграђено, или неизграђено. Накнаду за коришћење грађевинског земљишта је плаћао власник објекта, купац или његов корисник. Код земљишта које није било у државној својини, накнада се плаћала само у

¹⁶¹ Беговић, Б., „Порези на имовину у Србији: постојеће стање и предлог реформе“, *Финансије*, 1-6/2005, стр. 50.

¹⁶² Кристић, С., *Финансирање локалне самоуправе у Републици Србији са посебним акцентом на изворне приходе*, Магистарски рад, Београд 2005, стр. 102.

случају да је то земљиште средствима јединице локалне самоуправе, или другим средствима у државној својини, опремљено основним објектима комуналне инфраструктуре, што је подразумевало постојање електричне мреже, водовода, приступног пута и сл.

Висина накнаде се одређивала на основу обима и степена уређености земљишта, његовог положаја у насељу, степена опремљености земљишта објектима друштвеног стандарда, саобраћајне повезаности земљишта са локалним, односно градским центром, радним зонама и другим садржајима у насељу, односно погодностима које то земљиште има за кориснике.¹⁶³

Сматра се да је накнада за коришћење грађевинског земљишта била једна од омиљених локалних прихода, будући да су јединице локалне самоуправе имале слободу да својим одлукама саме пропишу ближе критеријуме, мерила, висину, начин и рокове плаћања. Да ли је локалним самоуправама више одговарала билансна издашност коју је ова накнада обезбеђивала, или самосталност у одређивању њене висине, не може се са сигурношћу рећи, али је заузимала важно место као локални приход поготову у време економске кризе. Од почетка рада ЛПА утврђене обавезе су се повећавале из године у годину, са тим да је значајнији пораст прихода од наплате забележен у 2010. години, првенствено од правних лица чија су задужења била неупоредиво велика.

Кључни параметри при одређивању њене висине били су: површина објеката и земљишта, локација, комунална опремљеност, као и намена постојећих објеката. Док се порез на имовину није децентрализовао, ова накнада је била његова реална замена, те није случајно што је већина аутора њену наплату називала двоструким опорезивањем. Она је локалним самоуправама служила да надомести све тешкоће које су се дешавале приликом опорезивања имовине. Један од најлакших начина за утврђивање ове обавезе дугорочног карактера, био је одређивање цене земљишта по квадратном метру за стамбени и пословни простор, а која се накнадно множила са површином изграђеног, односно неизграђеног земљишта и тако добијена вредност је представљала износ годишње обавезе. Политика јединица локалне самоуправе је била различита у погледу одређивања цена по квадратном метру, односно било је случајева да је сваке године коришћена иста цена приликом утврђивања висине накнаде, а забележени су и случајеви где се цена годишње повећавала у складу са растом потрошачких цена које су објављиване од стране органа задуженог за послове статистике. Поједине локалне

¹⁶³ Закон о планирању и изградњи („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 47/03), чл. 77. ст. 4.

самоуправе су користиле и додатне коефицијенте локације и намене, те је стога била и оправдана сумња у смисао наплаћивања ове накнаде када су параметри за утврђивање обавезе веома слични порезу на имовину. Са овако неограниченим овлашћењем јединица локалне самоуправе, она је врло брзо постала њихов најзначајнији приход који је упоређиван са приходом од пореза на имовину. Управо су због такве праксе бројне одлуке биле предмет оцене уставности и врло често проглашаване неуставним јер су одређени критеријуми били у супротности са законским одредбама.

Обвезници накнаде били су физичка и правна лица. У зависности од одлуке јединице локалне самоуправе, она је могла да се утврди како у градском, тако и у сеоском подручју. У ситуацијама где је обухват обвезника био у оба подручја, годинама је недоумицу у погледу утврђивања обавезе представљала законска одредба која се односи на остало грађевинско земљиште које није у државној својини. Остало грађевинско земљиште је заправо изграђено земљиште, или оно које је намењено изградњи, али није одређено као јавно грађевинско земљиште и може бити у свим облицима својине. Код земљишта које није у државној својини накнада за коришћење грађевинског земљишта се могла утврдити ако је то земљиште опремљено основним објектима комуналне инфраструктуре. У пракси се ретко могу наћи сеоска подручја која су опремљена овим објектима, а ипак су домаћинства плаћала ову накнаду. Са друге стране, постоји и одређени број јединица локалне самоуправе које су изузеле сеоска подручја од њене наплате баш из разлога недовољне комуналне опремљености.

Колико је било оправдано задужити сеоска домаћинства овом накнадом може се једино мерити кроз висину наплаћених прихода и евентуално изграђеном инфраструктуром у тим подручјима. Углавном су забележени случајеви избегавања плаћања накнаде за коришћење грађевинског земљишта од стране обвезника са села, из разлога што је њихова целокупна имовина евидентирана код катастра непокретности као приватна својина.

Чињеница је да је приходни значај ове накнаде био велики, иако су сви аргументи говорили у прилог њене интеграције у порез на имовину. Тада постојећи систем утврђивања и наплате пореза није омогућио брзу и ефикасну интеграцију, односно без одређених дисторзија које су се тикале прикупљања прихода и оптерећења појединих категорија обвезника.

4.2. Интеграција накнаде за коришћење грађевинског земљишта у порез на имовину

Накнада за коришћење грађевинског земљишта плаћала се у складу са ЗПИИ који је донешен 2003. године, док се није интегрисала у порез на имовину. Интервенцијама Министарства финансија порез на имовину је заузео место модерног пореза и плаћање накнаде као посебног прихода више није имало смисла, нити оправдања. Нестанку овакве дажбине је допринела и чињеница да се радило о намету који је променама својинских односа превазиђен, па самим тим и неправичан. Такође, прилично је била нејасна природа плаћања ове накнаде која је додатно омогућила локалним самоуправама да мењају параметре и висину обавезе, а што је за последицу имало њену велику непопуларност међу обвезницима. Како је и сама представљена као супститут порезу на имовину, у време када је приватна својина на земљишту била све заступљенија, оправдано је било да се створе услови и учини да порез постане најзначајнији извор прихода локалним самоуправама. Изменом ЗПИ потпуно је промењен начин обрачуна пореске основице и тиме практично извршена интеграција накнаде у порез на имовину, а да у самој измени закона то нигде није посебно назначено. У сваком случају, од јануара 2014. године јединице локалне самоуправе су изгубиле право за даље утврђивање и наплату накнаде за коришћење грађевинског земљишта,¹⁶⁴ изузев дуговања која су остала из периода до 2013. године.

Иако су локалне самоуправе остваривале знатне приходе од ове накнаде, сматрало се да се земљиште већ терети кроз наплату пореза на имовину, па би онда задржавње накнаде за коришћење грађевинског земљишта суштински значило двоструко опорезивање.¹⁶⁵ Оваква констатација се првенствено односила на правна лица која су у овом случају била прилично дискриминисана политиком локалних власти, а посебно бисмо издвојили пословне делатности које се сматрају профитабилнијим. Код физичких лица је ситуација нешто другачија из разлога што се порез на имовину не плаћа на површину земљишта преко 10 ари. Стручна јавност је често указивала на то да се опорезивање земљишта врши само на површину преко 10 ари, што дејствује

¹⁶⁴ Арсић, М. и др., *Анализа могућности за компензацију прихода од накнаде за коришћење грађевинског земљишта*, Стална конференција градова и општина, Београд 2014, стр. 7.

¹⁶⁵ Мијатовић, Б., *Укидање накнаде за коришћење грађевинског земљишта*, Српска асоцијација менаџера, Центар за либерално-демократске студије, Центар за приватно међународно предузетништво, Београд 2013, стр. 5-6.

супротно фискалној логици.¹⁶⁶ Са становишта физичких лица, површина земљишта испод њихових стамбених објеката, са окућницом, у највећем броју случајева има мање од 10 ари. Следствено томе, поставља се питање на који је начин уопште извршена интеграција накнаде за коришћење грађевинског земљишта, када се порез на земљиште и даље не плаћа на површину испод 10 ари.¹⁶⁷

Анализирајући нови начин утврђивања пореске основице, приметна је разлика у њеној висини услед укидања корективних елемената квалитета непокретности, као и промена начина одређивања просечних цена непокретности. Евидентно је да су се годишњи износи пореза на имовину за физичка лица повећали, за неке чак и драстично увећали, али се то не може рећи и за приходе од његове наплате. Интеграцијом накнаде за коришћење грађевинског земљишта у порез на имовину је требало направити један приход који би био најиздашнији за локалну самоуправу, што у овом случају јесте порез на имовину, а исто тако да он буде довољно издашан како би надоместио укидање прихода од накнаде која је такође била у истом рангу са порезом по висини прихода.

Намера креатора пореске политике је била јасна у смислу да ће се новац од накнаде надокнадити кроз боље перформансе пореза на имовину, али, у којој мери и да ли овај порез може заиста да компензује губитак средстава од накнаде за коришћење грађевинског земљишта на локалном нивоу, остаје да се види у годинама које предстоје. Пре њеног укидања у потпуности, требало је сагледати у којим је аспектима она била оправдана. Највише годишње износе накнаде су имала заправо правна лица (и по више милиона динара), а након интеграције су све јединице локалне самоуправе претрпеле знатне губитке, зато што износи годишње пореске обавезе код правних лица нису ни близу износа који су им утврђивани до 2013. године по основу накнаде за коришћење грађевинског земљишта.

Код физичких лица је забележен пораст висине пореске обавезе, од 50% па до, чак и више од 500%. Српски законодавац није могао тачно да предвиди у новом законском решењу да ли ће физичка лица кроз порез на имовину моћи да плате део који би припадао накнади за коришћење грађевинског земљишта, али је у сваком случају то решење било исправно са гледишта утврђивања обавезе. Посматрајући страну наплате, постигнут је контра-ефекат. Утврђене пореске обавезе су можда надоместиле те исте

¹⁶⁶ Стојановић, П., Лапчевић, М., „Квалитативни аспекти мајских промена пореског законодавства“, *Правни живот*, 11/2013, стр. 41.

¹⁶⁷ Миладиновић, В., „Интеграција накнаде за коришћење грађевинског земљишта у порез на имовину“, *Право-теорија и пракса*, 4-6/2015, стр. 44.

обавезе по основу накнаде код физичких лица, али оне нису и наплаћене. Са знатно повећаним годишњим пореским обавезама, наишло се на револт од стране пореских обвезника, тако да је на јединицама локалне самоуправе било да настали велики проблем реше саме. Једино решење у том тренутку је било да посебну пажњу посвете одређивању висине просечних цена које ће примењивати код обрачуна пореза за наредну годину и да евентуално изврше корекцију пореских стопа. Обавезе које су биле утврђене у 2014. години су морале да се плате јер законски није постојала могућност њиховог умањења.

Иако је накнада била омиљени приход локалним самоуправама, у исто време она је била и један од најомраженијих прихода са стране локалног становништва. Правна лица су њеним укидањем постала финансијски растерећенија и у том смислу се одлука о интеграцији сматра исправном, будући да су износи њихових годишњих обавеза били енормно велики. Локалне самоуправе могу, у првих неколико година, очекивати нешто веће приходе по овом основу, из разлога што ће се заостала дуговања наплатити у поступку редовне, или принудне наплате, а након тога, оне ће моћи само да се ослоне на приход од пореза на имовину. Међутим, приходи од накнаде који су наплаћивани правним лицима, неће моћи никада да се надоместе са постојећим законским решењем.

4.3. Ефекти спроведене реформе пореза на имовину

Један од главних покретача пореске реформе је био стварно наплаћени приход који је окарактерисан као безначајан и пре свега симболичан.¹⁶⁸ Почеци примене ЗФЛС су указали на мањкавости код опорезивања имовине у Републици Србији, те је било неопходно одредбе ЗПИ у што краћем року изменити и допунити. Важно је истаћи да какве год те измене биле, неће моћи, ни изблиза, да креирају адекватан систем опорезивања имовине у Србији који је сличан оном у развијеним земљама. Прелаз у администраирању овог прихода са централног на локални ниво није био нимало једноставан, напротив, сваку измену прописа је требало да прати и стварање капацитета на локалном нивоу. Поред тога, важна је била спремност руководства да прихвати политички терет и одговорност за будуће спровођење политике опорезивања имовине, за шта се са сигурношћу може рећи да нису сви општински и градски лидери били

¹⁶⁸ Buzu, O., Mccluskey, W., Franzsen, R., „Real Property Assessment and Taxation in the Republic of Moldova“, *Journal of property tax assessment and administration*, 4/2012, p. 20.

подједнако спремни. И даље је постојао значајан број оних који су се радије ослањали на уступљене приходе и трансфере, него на повећање пореског терета својих суграђана.

Реформа пореза на имовину је била фокусу законодавства, академских анализа и дискусија.¹⁶⁹ Начин утврђивања пореске обавезе се мењао током година. Уобичајено је да држава у свом пореском закону даје смернице локалним самоуправама како требају одредити пореску основицу и опсег висине пореских стопа. На даље, свака локална самоуправа сама одређује висину пореске стопе на својој територији, а тиме и висину прихода који ће наплатити.

Порез на имовину се генерално сматра добрим порезом и многе земље су биле саветоване да га повећају и побољшају. Овај порез тешко може да се избегне, у питању је непокретна имовина која се не може сакрити. Када се наплаћује од стране локалне самоуправе, он промовише локалну аутономију и одговорност због повезаности многих услуга на локалном нивоу. Такође, када се средствима од његове наплате финансирају јавне услуге, одлуке локалних власти требају бити ефикасније јер ће порески обвезници вероватно подржати оне активности од којих имају користи.

Упркос неким својим врлинама, порез на имовину није популаран ни код пореских обвезника, нити код политичара. У пракси се често пута доказало да се реформе овог пореза тешко успешно обављају.¹⁷⁰

Прве значајније реформе опорезивања имовине у Србији су почеле у 2009. години са предлозима измене ЗПИ. Резултат почетних реформи је био увођење права закупа грађевинског и пољопривредног земљишта, као предмета опорезивања. Нешто касније је стопа амортизације смањена са 1,5% на 0,8%, односно са максималним умањењем до 40%, повећани су вредносни разреди пореске основице и смањен раст стопе, порески кредит је ограничен у апсолутном износу од 20.000 динара, односно до 50% пореске обавезе.¹⁷¹

Истом изменом закона је прописано ограничење раста пореза на имовину у 2011. години за физичка лица, тако што пореска обавеза не може бити увећана за више од 60% у односу на обавезу из 2010. године. Код утврђивања пореза за 2012. годину се догодила слична ситуација, његов износ за одговарајућу површину исте непокретности није могао бити утврђен у већем износу од припадајуће пореске обавезе за 2011.

¹⁶⁹ Reeb, D., Tomson, L., „Challenges to the Ideal Property Tax: Proposals of Administrative Measures for Property Tax Reform“, *American Journal of Economics and Sociology*, 4/1985, p. 463.

¹⁷⁰ Slack, E., Bird, R., „The Political Economy of Property Tax Reform“, *OECD Working Papers on Fiscal Federalism No. 18*, January 2014, p. 2.

¹⁷¹ Вид.: Беговић, Б. и др., *Институционалне реформе у 2010. години*, Центар за либерално-демократске студије, Београд 2011, стр. 104-105.

годину. Оваква решења су ишла у прилог пореским обвезницима, тако да су те измене прошле прилично незапажено, али су зато приходи од наплате пореза на имовину били значајно мањи од просека прихода истог пореског облика у земљама Европске уније.

И поред напора који се огледају у бројним пореским променама, систем опорезивања имовине у Републици Србији је и даље одступао од основних пореских принципа ефикасности, правичности и једноставности.¹⁷² Уз помоћ Немачке организације за техничку сарадњу (GIZ) и Сталне конференције градова и општина (СКГО) спроведена је анализа стања првобитне пореске реформе и формулисана су препоруке за њен даљи ток. Циљеви нових реформи су се односили на усклађивање пореских обавеза са вредношћу имовине, или тзв. хоризонталну равноправност, једноставнији начин опорезивања имовине и проширење пореске основице како би се повећао билансни значај овог пореза.

У свакој реформи пореза се прво полази од утврђивања пореске основице. Евидентно је да је у претходној измени ЗПИ најмање остварено по том питању. Као највећи недостатак се истиче одређивање просечне тржишне цене, из разлога што се и даље не користи најпоузданији параметар процене основице код пореза на пренос апсолутних права. Исто тако, задржан је коефицијент квалитета, као и амортизација која, иако смањена, чини свеукупну пореску основицу потцењеном.

Имајући у виду да критеријум повећања прихода од наплате пореза на имовину није задовољен, законодавац је морао у наредним изменама закона да стави акценат на промену начина утврђивања пореске основице код пореза на имовину. Нове измене и допуне ЗПИ су донеле неколико битних и важних промена. Накнада за коришћење грађевинског земљишта је интегрисана у порез на имовину, чиме су локалне самоуправе остале без значајног дела прихода. Обрачун пореске основице је коначно промењен, сада су јединице локалне самоуправе дужне да сваке године одређују просечну цену по квадратном метру одговарајућих непокретности на својој територији, док је законом ближе прописан начин на који ће оне то спровести. Стопа амортизације износи до 1% годишње применом пропорционалне методе, односно највише до 40%, али без обавезе за њену примену. Коефицијент квалитета непокретности је укинут, а коефицијент локације непокретности је замењен одређивањем зона на територији јединице локалне самоуправе. Пореске стопе су остале непромењене, а пореска ослобођења допуњена. Највеће измене су извршене код утврђивања пореза на имовину

¹⁷² Тмушић, М., Кецман, М., “Реформа пореског система у Србији“, *Српска политичка мисао*, 3/2015, стр. 247.

обвезника који воде пословне књиге, односно правних лица, која су сада у обавези да користе методу самоопорезивања.

Посматрајући циљеве који су показали неопходност даље реформе опорезивања имовине у Републици Србији, применом нових законских решења можемо извести закључке који нам указују на ефекте спроведене реформе. Укидање накнаде за коришћење грађевинског земљишта је крупна промена за систем финансирања локалних самоуправа и њени ефекти се разликују од једне јединице локалне самоуправе до друге. Идеални сценарио о једноставној замени накнаде повећањем прихода од пореза на имовину квари чињеница да је немогуће повећати порески приход код индивидуалног обвезника, а да се притом створе само добитници.¹⁷³ Код пореза на имовину су већи приход обезбеђивала физичка лица, док су код накнаде за коришћење грађевинског земљишта то била правна лица. Садашња ситуација показује да су физичка лица више економски оптерећена новим пореским задужењима, а да су зато правна лица растерећенија јер је њихово укупно годишње задужење, само порезом на имовину, мање него док су били опорезовани и накнадом.

Просечне цене по квадратном метру се разликују у зависности од категорије непокретности. Раније је постојала само једна просечна тржишна цена која се примењивала за све врсте непокретности. Укидањем корективних елемената квалитета непокретности, који су заправо умањивали пореску основицу, решено је и питање смањивања основице. Примена стопе амортизације више није обавезна, али стручњаци сматрају да је и на даље треба применити, с обзиром на то да само још она може, бар мало, умањити пореску основицу¹⁷⁴.

За разлику од претходних година када је било потпуно бесмислено утврђивати порез на пољопривредно земљиште, зато што су трошкови његовог администрирања били већи од прихода, од 2014. године је уведен нови начин обрачуна овог пореза. Тиме је, такође, повећана приходна страна у буџету јединице локалне самоуправе од пореза на имовину.

Новине у начину опорезивања имовине доносе знатно веће износе годишње пореске обавезе, поготову код обвезника који поседују пољопривредно и шумско земљиште. Међутим, повећање износа утврђеног пореза на имовину, не значи и сигурно повећање прихода од његове наплате. Још увек постоје нелогичности код

¹⁷³ Вид.: Арсић, М. и др., *Анализа могућности за компензацију прихода од накнаде за коришћење грађевинског земљишта*, Стална конференција градова и општина, Београд 2014, стр. 43.

¹⁷⁴ Миладиновић, В., „Ефекти измене Закона о порезима на имовину у 2014. години“, *Правни живот*, 5-6/2014, стр. 84.

опорезивања у новом законском решењу, које јако утичу на одлуке пореских обвезника да ли требају плаћати тако високе износе пореза на имовину или не. Мишљења смо да је категоризација непокретности била много боља у ранијем периоду, јер се у пракси показало да нова садржи недостатке који на крају резултирају изостанком појединих непокретности од опорезивања, па самим тим утичу и на смањење прихода.

Начин одређивања просечних цена непокретности је написан за идеалне услове, али смо сведоци да такви услови практично не постоје често. У Србији има малих и неразвијених локалних самоуправа које тешко могу да одреде просечне цене за утврђивање пореза на имовину, јер немају три промета непокретности током законом прописаног периода. Иако постоји законско решење и за такве ситуације, питање је колико су добијене просечне цене на тај начин реалне и оправдане за једну слабо развијену, или неразвијену средину.

Иако су се у пракси врло брзо појавили недостаци новог начина обрачуна пореза на имовину, последње измене и допуне ЗПИ су ипак допринеле и отклањању различитих аномалија из претходног законског решења.¹⁷⁵ Позитивна је одлука законодавца да су јединице локалне самоуправе у обавези да до 30. новембра текуће године објаве све параметре везане за утврђивање пореске обавезе наредне године. Са новим начином утврђивања пореске основице и измењеним обрасцима пореских пријава због укидања коефицијента квалитета непокретности, лакше је евидентирати нове пореске обвезнике са донешеном одлуком од стране скупштине јединице локалне самоуправе о обавези подношења пореских пријава за физичка лица, или без ње.

Ова реформа је изазвала велику медијску пажњу пореских обвезника, економских стручњака, а и креатора пореске политике. Висина годишње пореске обавезе је постала веома значајно финансијско оптерећење за обвезнике. У поступку реформе је најтеже проценити ниво пореске обавезе који је социјално прихватљив, посебно за обвезнике који живе у вредним некретнинама, а имају ниске приходе. Међутим, неки позитивни ефекти реформе се могу осетити брзо након доношења, док је за друге потребно више времена како би се развила свест код пореских обвезника о значају плаћања пореза на имовину за њихову локалну заједницу.

Реформе захтевају јаку политичку вољу у процесу њеног увођења и спровођења. Фиксна формула за успешну реформу не постоји. Изазови које она доноси се не могу решити преко ноћи, већ кроз припремљену стратегију која је индивидуална за сваку

¹⁷⁵ Кецман, М., „Промене у пореском систему Србије“, *Рачуноводство*, 5-6/2013, стр. 79.

посебну државу.¹⁷⁶ Иако су приликом имплементације нових законских решења забележени и неки негативни ефекти, простора за нове реформе опорезивања имовине у Србији још увек има.

5. Утврђивање пореза на имовину

Утврђивање пореске обавезе је комплексна активност пореског органа и пореског обвезника, чији резултат треба да буде издавање пореског управног акта.¹⁷⁷

Порез на имовину се утврђује на годишњем нивоу, применом одредаба ЗПИ и одлука које је донела скупштина јединице локалне самоуправе. Како је и раније објашњено, до 2014. године је обавеза локалне самоуправе била само да својом одлуком одреди висину пореске стопе, а од 2014. године су се њене ингеренције повећале, па је сада у обавези да донесе одлуке о стопама и зонама на својој територији, акт о просечним ценама одговарајућих непокретности, а може да донесе и одлуку о висини стопе амортизације. Након доношења и објављивања свих прописаних аката, годишња обавеза по основу пореза на имовину физичким лицима се може утврдити.

5.1. Настанак пореске обавезе

Да би се пореска обавеза утврдила, она прво мора да настане, а законом су дефинисане све могућности њеног настанка (дан стицања права, дан почетка коришћења непокретности, дан оспособљавања непокретности, дан издавања употребне дозволе и дан омогућавања коришћења имовине на други начин).

Право на плаћање пореза на имовину може се стећи на више начина (куповина, поклон, наслеђивање, размена и др.). Са становишта пореског права, код куповине непокретности обвезник стиче право даном закључења уговора о купопродаји и овером код јавног бележника. Тим даном престаје пореска обавеза продавцу, а настаје пореска обавеза купцу непокретности. Иако би са стране грађанског права купљену непокретност прво требало уписати у надлежан катастар непокретности и тиме се званично стекло право својине,¹⁷⁸ у пракси су забележени, не баш ретки случајеви, да купљене непокретности уопште нису евидентирани код овог органа. Зато се, оправдано,

¹⁷⁶ Norregaard, J., „Taxing Immovable Property“, *IMF Working Paper*, May 2013, p. 34.

¹⁷⁷ Вукша, С. и др., *Утврђивање и наплата јавних прихода*, Етностил, Београд 2011, стр. 77.

¹⁷⁸ Поповић, Д., *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012, стр. 382.

за потребе опорезивања имовине узима дан закључења уговора. Уколико се догоди да странка поседује предуговор о купопродаји непокретности, он никако не може бити основ за настанак пореске обавезе.

Ситуација је нешто другачија код наслеђивања непокретности. Пореска обавеза би требала настати даном смрти оставиоца. Ако би она ипак настала даном правноснажности решења о наслеђивању, онда би се појавио проблем код опорезивања за период између дана смрти оставиоца и дана када решење постане правноснажно. Постоје различита тумачења у пракси по овом питању и ЛПА узимају различите датуме за настанак пореске обавезе. С обзиром на то да пореску обавезу преминулог лица испуњавају његови наследници, који год се датум изабере за настанак пореске обавезе он неће бити погрешан, јер је важно да обавеза настане наследнику по решењу, а заостала дуговања је он свакако у обавези да измири.

Ако се право својине стиче на основу решења управног или судског органа, пореска обавеза настаје даном коначности тог решења.

Код поклона непокретности, дан стицања права је исти као и код купопродаје, односно закључењем уговора и овером код јавног бележника.

Будући да се порез на имовину плаћа на све објекте, изузимајући оне који спадају у категорију пореских ослобођења, законодавац је за оне који су бесправно изграђени и немају грађевинску, ни употребну дозволу, предвидео да пореска обавеза настаје када се непокретност оспособи да може да се користи. Тиме је прецизирано да се порез на имовину мора плаћати, чак и ако не постоји дозвола за изграђени објекат. Уколико би се нелегални објекти изузели од опорезивања, онда би њихови власници били у повлашћеном положају, па се зато ти објекти не сматрају битним елементом за утврђивање обавезе. Исто тако, чињеница да неко плаћа порез на нелегализовани објекат, не чини тиме тај објекат легалним. За објекте који су у фази легалне изградње, пореска обавеза настаје достављањем употребне дозволе.

Постоје случајеви где се објектима намерно не довршава градња, само из разлога избегавања плаћања пореза. Ти објекти могу бити без струје, воде, прозора, врата и имати само грађевинску дозволу. Поступајући по закону, за њих пореска обавеза није настала јер нису довољно опремљени да би се у њима становало. Кад објекат за становање није изграђен до нивоа који би га чинио оспособљеним за коришћење у смислу да представља употребну целину која пружа заштиту од временских и спољних утицаја, са уобичајено потребним инсталацијама, постројењима и опремом, пореска обавеза по основу пореза на имовину за такав објекат није настала, под условом да

његово коришћење није отпочело.¹⁷⁹ Дакле, у случају да се такав објекат ипак користи за становање, онда је пореска обавеза за њега настала даном почетка коришћења или оспособљавања. За сваки конкретан случај је ЛПА дужна да у поступку контроле утврди постојање пореске обавезе.

5.2. Пореска пријава

У Србији је систем утврђивања пореске обавезе превасходно базиран на подношењу пореске пријаве. За утврђивање пореза на имовину обвезника који не воде пословне књиге подноси се пријава на прописаном обрасцу ППИ-2. Рок за подношење пријаве законом је ограничен на 30 дана од дана настанка, или престанка пореске обавезе. Обвезник пријаву подноси надлежном органу на територији где се његова непокретност налази. Ова пријава се подноси само једном, осим у случају када је на имовини дошло до неких промена. Тада је обвезник дужан да промену пријави до 31. јануара пореске године, уз попуњавање нове пореске пријаве. Свако подношење пријаве након наведеног периода, неће утицати на висину пореске обавезе у тој пореској години. Најчешће забележена ситуација у пракси је промена адресе пребивалишта због остваривања права на порески кредит. Ако обвезник промени адресу пребивалишта у току пореске године и која је евидентно од значаја за висину његове пореске обавезе, нема права на умањење пореске обавезе за ту пореску годину, већ за наредну годину. Све промене које се догоде у току године, немају утицај на утврђивање пореске обавезе у тој години. Дакле, физичка лица немају обавезу да пореску пријаву подносе сваке године, али, ако на имовини дође до промена које су од утицаја на висину њихове обавезе, онда су дужни да поднесу нову пореску пријаву са евидентираним променама.

По пријему пореске пријаве, ЛПА има обавезу да провери њену исправност, а по потреби и да покрене поступак контроле уколико сумња у њену тачност. Обвезници подносе пореску пријаву за сваку непокретност посебно.

Ако су обвезници пореза нерезидентна физичка лица, они могу одредити пуномоћника који уместо њих попуњава пореску пријаву и извршава све послове везане за испуњење пореске обавезе.

¹⁷⁹ Вид.: Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-00966/2015-04 од 14.09.2015. године.

Преласком надлежности у администрирању пореза на имовину, са републичког на локални ниво, утврђено је да је обухват пријављених непокретности био мањи од максималног броја у просеку од 10% до чак 60% у појединим локалним самоуправама. У време када је Пореска управа утврђивала порез на имовину, порески обвезници су добровољно пријављивали своју имовину, док су неки остали потпуно ван пореске евиденције. Против таквих обвезника никада није покренут пореско-прекршајни поступак, нити поступак теренске контроле, тако да су од почетка увођења опорезивања имовине у наш порески систем, они били „заштићени“ и нису плаћали порез на имовину. Познато је да је ово порез кога обвезници „воле да мрзе“ због непостојања могућности прикривања непокретности, те из тих разлога избегавају да поднесу пореске пријаве сматрајући да су оне њихова приватна својина и зато немају никакву обавезу да плаћају порез својој локалној заједници. Поједине локалне самоуправе су спроводиле кампање пописа непокретности за потребе опорезивања, али су и оне имале више добровољни приступ према обвезницима који су требали да пријаве своју имовину.

Подношење пореске пријаве није једини начин за утврђивање пореза на имовину. Обвезник који исту није поднео, или је поднео са непотпуним, односно нетачним подацима, треба бити евидентиран у поступку контроле од стране ЛПА и на основу евиденција других надлежних органа. Али, свакако треба имати у виду да терет доказивања чињеница које су од утицаја на смањење или укидање пореске обавезе искључиво на пореском обвезнику.

У складу са важећим прописима, скупштина јединице локалне самоуправе може да донесе одлуку којом ће обавезати пореске обвезнике који не воде пословне књиге да поднесу пореске пријаве. Тиме би се њихов обухват повећао и ажурирала постојећа база података обвезника и непокретности, с обзиром да су се одредбама новог закона променили елементи за опорезивање и обрасци пореских пријава. Овакво решење је веома позитивно оцењено и многе локалне самоуправе су донеле такву одлуку, али одзив обвезника, на жалост, није био на очекиваном нивоу.

5.3. Утврђивање пореза

Утврђивање пореза на имовину поред података из пореске пријаве и примене донешених аката од стране јединице локалне самоуправе, врши се и на основу других

података којима ЛПА располаже и који су од значаја за утврђивање обавезе. Такође, он се може утврдити и у поступку пореске контроле уколико је обвезник поднео нетачне, или непотпуне податке који су неопходни за опорезивање.

За имовину за коју настане пореска обавеза у току године, порез на имовину се утврђује за период од њеног настанка, па до истека те године, док за имовину којој престане пореска обавеза, утврђивање се врши од почетка календарске године до дана престанка обавезе у тој години.

Иако је законом прецизиран рок од 30 дана по коме су обвезници дужни да поднесу пореске пријаве, у пракси су ретки случајеви поштовања тог рока. Порески обвезници нису информисани о тој обавези и пореску пријаву подносе углавном након упућеног позива. Органи који су надлежни за оверу потписа уговарача на уговору, јавни бележници и суд су дужни да ЛПА доставе један примерак уговора, јавнобележничког записа, решења. Достављање те документације је од великог значаја за рад ЛПА, поготову из разлога што грађани врло често не пријављују отуђење, или прибављање непокретности. На овај начин могу да се прате промене од значаја за опорезивање имовине, ажурирају базе података и утврде нове пореске обавезе.

Проблеми који се могу јавити код утврђивања пореза, везују се за старије и прилично руиниране објекте у којима не може да се живи. Наиме, обвезници оваквих непокретности су уредно поднели пореске пријаве деведесетих година, када је и почело опорезивање имовине у Србији. Тада су они порез плаћали у мањим износима, или га уопште нису плаћали јер основица није прелазила законски лимит. Променом начина утврђивања пореске основице, њима се утврђује висок износ пореза на имовину за непокретност чија је вредност у садашњим условима мала. Будући да је пореска обавеза за такву непокретност настала од момента пријављивања, она неће престати из разлога што је тај објект сада руиниран па га обвезник из тих разлога не користи. Право је пореског обвезника да се определи да ли ће такав објект користити, или не, односно да ли ће га реконструисати како би га учинио функционалним за одређену намену.¹⁸⁰

Подношење пореске пријаве није једини основ за утврђивање пореске обавезе. Уколико се она не поднесе, онда је порески орган овлашћен да је утврди на други начин (у поступку контроле, прибављањем података од катастра непокретности, службе за урбанизам и др.). Када ЛПА поседује податке о непокретностима за које обвезник није попунио пореску пријаву, порез на имовину се може утврдити на основу других

¹⁸⁰ Вид.: Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-00045/2015-04 од 14.04.2015. године.

података којима орган располаже. Укидањем коефицијената квалитета објекта, умногоме је олакшано утврђивање пореске обавезе без пореске пријаве, јер се потребни параметри за обрачун могу наћи и у другој документацији. У ту сврху се користе подаци из надлежног катастра непокретности, записник о извршеној теренској контроли, уговори о купопродаји, уговори о поклону, решења о наслеђивању, подаци географског информационог система и др.

Одредбама ЗПППА је прописано да право на утврђивање пореза застарева за пет година, што практично значи да ЛПА има права да утврди обвезнику пореску обавезу за пет година уназад, иако он није пријавио своју непокретност на време, или је уопште није пријавио. На јединицама локалне самоуправе је да одлуче које ће методе применити како би повећале обухват својих пореских обвезника и редовно им утврђивале порез на имовину. У сваком случају, опорезивање имовине је неопходно јер локална самоуправа мора себи да обезбеди довољно средстава, првенствено из стабилних извора као што и јесте порез на имовину, која ће редовно пристизати, а да притом не угрози квалитет живота својих грађана.

6. Опорезивање имовине република некадашње СФРЈ

Закон о порезу на непокретности у Републици Словенији обухвата све врсте некретнина, а пореске стопе се разликују у зависности од њихове врсте. Порески обвезник је свако лице које је на дан 1. јануара пореске године евидентирано у Регистар некретнина. Пореска основица је тржишна вредност која је одређена на основу прописа о масовној процени непокретности. Олакшице у виду умањења пореске обавезе има социјално угрожена категорија становништва са 50% и особе са инвалидитетом са 30% умањења. Порез се плаћа у највише четири рате у зависности од висине утврђене пореске обавезе, где прва рата доспева 30. јуна, друга 31. августа, трећа 31. октобра и четврта 20. децембра.¹⁸¹ Приходи од наплате пореза су подељени и припадају буџету општине и буџету Републике Словеније.

У Републици Хрватској се не примењује општи или синтетички порез на имовину. Грађани плаћају комуналну накнаду која се темељи на врсти, локацији и квадратури некретнине, а као један од облика парцијалних пореза на непокретну имовину је уведен порез на куће за одмор од 1993. године који се односи на објекте изграђене на обали

¹⁸¹ Вид.: Zakon o davku na nepremičnine („Uradni list RS“ št. 101/13 in 22/14 – odl. US)

мора чији власници не живе у њима и од одлуке јединице локалне самоуправе зависи хоће ли се он увести или не. Порез на имовину који је већ дуго година заступљен у европским земљама, почеће са применом у Хрватској од 1. јануара 2018. године. Приход од наплате овог пореза припадаће јединици локалне самоуправе на чијем се подручју некретнина налази, а она је дужна да га најмање у износу од 10% искористи за финансирање комуналних делатности. Опорезиве непокретности се уписују у Фискални катастар који води Пореска управа. Свака промена података ће се евидентирати након 1. јануара текуће фискалне године. Пореску основицу чини 70% од утврђене фискалне вредности непокретности, а Пореска управа је дужна да је најмање једном у пет година утврђује. Годишња обавеза пореза на имовину ће се плаћати у месечним износима, до последњег дана у месецу. Према првим проценама стручњака, предвиђа се да ће за већину грађана у Хрватској порески терет бити једнак збиру садашње комуналне накнаде и пореза на куће за одмор, које се након ступања на снагу Закона о порезу на некретнине у потпуности укидају.¹⁸²

Опорезивање имовине у Федерацији Босне и Херцеговине није регулисано на државном нивоу, већ је дефинисано посебним законима за сваки од десет кантона у складу са аутономијом прихода.¹⁸³ Иако је још пре неколико година најављено доношење закона који ће регулисати порез на имовину на нивоу целе Федерације БиХ, то још увек није заживело и због тога је за област опорезивања имовине остала неуједначена законска регулатива. Према позитивним законским прописима, грађани не плаћају порез на властити стамбени простор, него на куће за одмор, издавање пословних просторија, стамбених просторија, гаража и паркинг простора у закуп, моторна возила, пловне објекте и летелице. Висина пореске обавезе зависи од одлуке кантона који су самостални и имају различиту праксу поделе прихода. Неки кантони деле наплаћени приход од пореза са општинама, док други задржавају целокупни приход за своје потребе. Порески обвезници су дужни да пријаве своју имовину до 31. јануара године у којој се опорезивање врши. Сваку промену која се догоди у току године, они је требају пријавити у року од 30 дана, а ако до промена не дође, онда немају обавезу подношења нове пореске пријаве. Администрирање пореза се врши од стране Пореске управе, а плаћа се у годишњем паушалном износу, односно у року од 30 дана од дана истека рока за подношење пореске пријаве. Поступак наплате пореза на имовину је регулисан Законом о пореској управи Федерације БиХ.

¹⁸² Kesner-Škreb, M., „Prijedlog poreza na nekretnine-neka otvorena pitanja“, *Aktualni osvrt*, 44/2012 str. 1.

¹⁸³ Вид.: Porezna uprava Federacije BiH, <http://www.pufbih.ba/v1/zakon/lista/kp2/zakoni>, фебруар 2017.

За разлику од Федерације БиХ, у Републици Српској је годинама у примени Закон о порезу на непокретности који обухвата опорезивање свих врста земљишта и грађевинских објеката. Пореску основицу чини процењена тржишна вредност непокретности, а скупштине градова и општина су дужне да до 31. јануара текуће године доставе Пореској управи своју одлуку о висини вредности свих непокретности по зонама на својој територији. Максимална висина пореске стопе је регулисана законом, а скупштине градова и општина доносе одлуку о висини која ће се примењивати на њиховој територији. Право на умањење пореске основице има обвезник, као власник непокретности, за вредност до 50 м², а за остале чланове његовог домаћинства се основица умањује по 10 м². Порески рачуни се издају до 31. марта године у којој се порез утврђује, а плаћање се врши у два дела, први део до 30. јуна и други до 30. септембра, с тим да уплата првог дела не може бити мања од 50% од укупног износа обавезе.¹⁸⁴ Пореска управа је задужена за утврђивање и наплату пореза на имовину, а целокупни приход припада јединицама локалне самоуправе.

Порез на имовину у Републици Македонији се плаћа на земљиште и објекте.¹⁸⁵ Пореску основицу чини тржишна вредност непокретне имовине која се утврђује од стране општинских комисија, у складу са посебном методологијом коју на предлог Министарства финансија усваја Влада Републике Македоније. Пореска стопа је пропорционална и одређује се од стране скупштине јединице локалне самоуправе у складу са законским оквирима. Порез се плаћа квартално, а за утврђивање и наплату је одговорна општинска администрација. Приликом утврђивања пореске обавезе, сваки порески обвезник који је власник стамбеног објекта или стана у коме он станује са својом породицом, има права на умањење пореског оптерећења за 50%.

У Републици Црној Гори се порез на непокретности плаћа на земљиште, грађевинске објекте и посебне делове стамбене зграде. Основицу пореза представља тржишна вредност непокретности на дан 1. јануара пореске године коју утврђује надлежни орган локалне управе. Ближе критеријуме и методологију одређивања вредности непокретности прописује Влада Црне Горе на предлог Министарства финансија. Пореска стопа је пропорционална и прописана одредбама закона за све категорије непокретности, а висину одређује свака јединица локалне самоуправе за непокретности на својој територији. Власник непокретности је дужан да у року од 30 дана пријави своју стечену непокретност надлежном органу локалне управе. Пореску

¹⁸⁴ Вид.: Закон о порезу на непокретности („Сл. гласник Републике Српске бр. 91/15)

¹⁸⁵ Вид.: Закон за даноците на имот („Сл. весник на Република Македонија“ бр. 61/04...)

олакшицу има обвезник који станује у згради или стану јер му се порез умањује за 20% и за сваког члана његовог домаћинства по 10%, а највише до 50% пореске обавезе.¹⁸⁶ Порез се утврђује од стране надлежног органа локалне управе до 30. априла текуће године, а плаћа се у две једнаке рате (30 јун и 31. октобар). Наплаћени приход припада јединици локалне самоуправе на чијој се територији непокретности налазе.

Посматрајући законска решења опорезивања имовине република некадашње СФРЈ приметне су сличности, али и разлике у начину утврђивања пореске обавезе и плаћања пореза. Изузев Хрватске у којој се класични порез на имовину није плаћао, остале државе годинама убирају овај приход који припада у целости јединицама локалне самоуправе, или се процентуално дели са републичким буџетом. Утврђивање пореске основице је различито у свакој наведеној држави, висина пореске стопе је ограничена законом, док су олакшице за власнике непокретности који у њима живе у Македонији, Црној Гори и Републици Српској, скоро идентичне онима у Србији. Ефекти наплате овог пореза у свакој од наведених земаља зависе од пореске политике на локалном, али и на државном нивоу. Сигурно је да на њу највише утицаја има број регистрованих пореских обвезника, те се стога бољи резултати постижу у државама у којима је регистар пореских обвезника повезан са регистром некретнина (Словенија). У случајевима где базе података нису уједначене, долази до измена прописа којима је првенствено циљ повећање прихода од пореза на имовину, али и са њиховом применом они не достижу значајнији ниво. Из тих разлога се све чешће истиче важност пописа имовине и разматрају могућности за развој јединственог система који ће омогућити евидентирање сваке непокретности и умањити проблеме финансирања локалних самоуправа.

¹⁸⁶ Вид.: Закон о порезу на непокретности („Сл. лист Црне Горе“ бр. 9/15)

Други део

Врсте наплате пореза на имовину

1. Редовна наплата пореза на имовину

Начини и рокови плаћања пореза дефинисани су законом, као и овлашћења за извршење у случајевима неплаћања.¹⁸⁷ Порез на имовину се плаћа у року од 45 дана од дана почетка тромесечја, односно 14. фебруара, 15. маја, 14. августа и 14. новембра. Код настанка пореске обавезе протеком неког од тромесечја, порез се плаћа у року од 15 дана од њеног настанка, а преостала тромесечја се плаћају по доспећу сваког следећег. До утврђивања пореске обавезе за наредну годину, обвезник је дужан да плаћа аконтационо порез на имовину¹⁸⁸ у висини обавезе за последње тромесечје претходне године (14. новембар). У случају да је висина пореза за текућу годину већа од претходне, позитивну разлику обвезник плаћа у року од 15 дана од дана достављања пореског решења за ту годину. Ако је, пак, висина новоутврђеног пореза мања, онда он умањује свој износ плаћања за наредне кварталне.

Наплата пореза на имовину се врши плаћањем новчаног износа по доспећу пореза на прописани уплатни рачун јавних прихода и као таква се сматра редовном.¹⁸⁹ Порез се може платити и преко пореске благајне Управе за трезор, у складу са правилником,¹⁹⁰ кога прописује министар.

Измирење пореске обавезе је могуће и куповином вредносног папира (таксене марке, доплатне поштанске марке, фискалне акцизне маркице и сл.) у случајевима који су прописани законом. Изузетно, она се може измирити путем компензације,¹⁹¹ с тим што је у таквим ситуацијама потребно да порески дужник има потраживања од буџета Републике Србије, најмање у двоструком износу од његовог дуга.

Порески обвезник може платити порез и путем прекњижавања, што представља један доста нетипичан начин за намирење пореске обавезе, али само у случају

¹⁸⁷ Сох, М., *Rural property tax systems in Central and Eastern Europe*, FAO Land Tenure Studies, 2002, p. 30.

¹⁸⁸ Митровић, А., *Порези на имовину у пракси*, Проинком, Просвета, Ниш 1998, стр. 111.

¹⁸⁹ Милошевић, Г., *Теорија и пракса финансијског права*, Криминалистичко-полицијска академија, Београд 2013, стр. 193.

¹⁹⁰ Вид.: Правилник о плаћању појединих пореза преко пореске благајне („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 61/03)

¹⁹¹ Вид.: Правилник о начину и условима за плаћање пореске обавезе путем компензације („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 63/03)

постојања евидентираних претплате на неком његовом другом рачуну изворних прихода јединице локалне самоуправе.

Дан када је дуговани износ пореза и евентуално споредних пореских давања пореског дужника пренет на прописани уплатни рачун јавних прихода, сматра се даном плаћања обавезе. Он је важан због евидентирања уплата и тачног обрачуна стања на рачуну пореског обвезника у пореском књиговодству, као и обрачуна камате услед неблаговремене уплате пореза.

Према одредбама ЗПППА, сваком уплатом се прво намирује износ главне пореске обавезе, затим камата и на крају трошкови наплате. Примера ради, у случају да обвезник уплати мање новчаних средстава него што је то потребно, прво ће се намирити главни дуг, а онда камата. Ако обвезник уплати више средстава, биће у претплати коју може искористити за намирење обавеза које касније доспевају, или поднети захтев за прекњижавање, односно повраћај новца. Напомињемо да се у пракси често дешава да порески дужници захтевају да сами назначе на свом налогу оно што желе да њиховом уплатом буде намирено. То апсолутно није могуће и управо су зато ове одредбе прецизиране законом. Овакав редослед намирења дуговоаног пореза иде свакако у прилог пореским обвезницима, будући да се прво намирује главни дуг, а следствено томе долази и до смањења основице за обрачун камате.

Плаћањем пореза, порески дужник измирује своје пореско потраживање и тиме се његов порески дуг гаси. Иако би плаћање пореза превасходно требало извршавати редовним путем, у пракси то није тако чест случај. Када обвезник не плати порез у законом прописаном року, на висину његовог износа се обрачунава и плаћа камата. Начин обрачуна камате је дефинисан одредбама ЗПППА и она почиње да тече наредног дана од дана доспелости за плаћање пореске обавезе. Применом декурзивног начина обрачуна, она се обрачунава само на износ главне пореске обавезе, без приписа камате главници истеком обрачунског периода. Порески дужник који не плаћа порез би, у случају одсуства ове камате, имао бенефициран положај у односу на оног који уредно плаћа своје обавезе.¹⁹² Сходно томе, она заправо представља инструмент путем кога се обезбеђује начело једнаког положаја фискалних обвезника.

Искуство показује да данас све мањи број пореских обвезника редовно измирује своје обавезе, а да је јака фискална дисциплина још увек заступљена код грађана старије животне доби. То практично значи да су само они друштвено свесни и

¹⁹² Редовна наплата пореза, У: Божић, Г., (ур.) *Привредник* 86/2000, стр. 20.

економски спремни да поштују пореске обавезе и да их редовно, у целини, измирују у складу са пореским законом.

1.1. опомена за плаћање пореза

Пореском обвезнику који није платио доспелу пореску обавезу делимично, или у целости, порески орган издаје опомену у којој је назначен износ главне пореске обавезе и обрачунате камате на дан њеног издавања. Законом је дефинисан рок у коме се она издаје, али код пореза на имовину је тај рок неприменљив због обимног броја пореских обвезника. опомена не представља порески управни акт, па се против исте не може изјавити жалба.¹⁹³ Међутим, она садржи поуку пореском обвезнику да може у року од пет дана са пореским органом расправити сва спорна питања која су везана за његов порески дуг, а одлуку да ли ће право искористити или не, доноси искључиво он. Уколико га не искористи, претпоставља се да се сложио са износом дугованог пореза из опомене.

Пре почетка примене ЗПППА, опомена није постојала као могућност упозорења да обвезник своју доспелу обавезу треба да измири, већ је одмах био покренут поступак принудне наплате. Од 2003. године, у Србији је створен правни основ да се фактички одложи почетак поступка принудне наплате за неплаћену пореску обавезу и пружи прилика пореском обвезнику да доспели износ пореза плати одмах, а најкасније у року од пет дана од дана пријема опомене. Дакле, оваквим законским решењем је омогућено да се доспели износ обавезе плати, иако је законски рок за њено плаћање већ истекао, али са обрачунатом каматом и без правних последица почетка принудне наплате. Исто тако, обвезник може са пореским органом да расправи спорна питања у вези износа пореске обавезе и да након отклањања евентуалних грешака у обрачуну, он свој стварни износ обавезе плати. Издавање опомене претходи покретању поступка принудне наплате и још увек представља један вид редовне наплате.

У циљу брже и ефикасније наплате пореза на имовину потребно је континуирано слати опомене пореским обвезницима. Тачно је да њихово масовно слање физичким лицима изискује одговарајуће трошкове и посебно ангажовање запослених, али са друге стране се захваљујући њима повећава фискална дисциплина пореских обвезника,

¹⁹³ Митровић, А., *Наплата пореза-приручник за запослене у локалној пореској администрацији*, Програм подршке општинама IPA 2007, Београд 2012, стр. 98.

ажурира база података и остварује већи прилив новчаних средстава у буџет јединице локалне самоуправе.

Опоменом се обвезници обавештавају о стању дуга како би измирили своје неплаћене обавезе на основу достављених решења о утврђивању пореза. У случају подношења приговора на опомену, у поступку усаглашавања стања дугованог пореза се проверавају подаци и исправљају грешке до којих је могуће доћи било од стране пореског обвезника или ЛПА. С обзиром на велики број обвезника и њихову неажурност у погледу пријављивања промена које су од утицаја на висину пореске обавезе, или могућности грешке приликом плаћања пореза, веома је важно да се опомене редовно шаљу обвезницима, чиме би они благовремено били упознати са износом њиховог дуговања. Иако, по правилу, не треба издавати другу опомену док се поступак по већ издатој не оконча, практично је то веома тешко применити код пореза на имовину због великог броја пореских обвезника. Управо је пракса и показала већи ефекат наплате пореза када обвезници редовно добијају опомене, јер и они сами понекада забораве да плате своју обавезу у предвиђеним роковима.

За обвезнике који годинама уназад нису измирили своја дуговања, издавање опомене је посебно значајно због прекида застарелости на наплату дуга. У оваквим случајевима се опомена доставља обвезнику, без обзира на висину дуга, чим се оцени да може доћи до застаревања права на његову наплату. Како се застарелост прекида сваком предузетом радњом пореског органа против пореског обвезника, следствено томе се и издавање опомене сматра радњом која је предузета у циљу наплате дугованог пореза.

Увођењем опомене је дата и могућност пореском обвезнику да у року од пет дана поднесе захтев за одлагање плаћања дугованог пореза. Порески обвезници то често користе из разлога да на неко време одложе покретање поступка принудне наплате, иако можда унапред знају да не испуњавају услове за одложено плаћање дугованог пореза. Њено издавање умногоме доприноси ажурирању базе података ЛПА и већој наплати пореза на имовину, а за сваки наредни корак у спровођењу поступка наплате је неопходно да се она претходно уредно достави пореском обвезнику.

1.1.1. Достављање опомене

Достављање пореских аката представља радњу која је од изузетног значаја за вођење пореског поступка и она мора бити извршена у складу са одредбама ЗПППА.¹⁹⁴ Неуредно извршена достава не може произвести правне последице у односу на пореског обвезника.

Опомене се најчешће шаљу преко поште, а могу и преко службеног лица пореског органа. Како је дефинисано одредбама ЗПППА, порески акт се сматра достављеним ако се уручи пореском обвезнику, његовом законском заступнику, пуномоћнику, или пореском пуномоћнику, односно заступнику по службеној дужности, па чак и пунолетном члану његовог домаћинства. У случају одбијања пријема пореског акта, достављање истог се сматра урученим ако лице које врши достављање о томе сачини службену белешку.

Када се акти шаљу преко поште, као препоручена пошиљка, они се сматрају достављеним 15-ог дана од дана предаје пошти, а ако се шаљу као обична пошиљка, онда су достављени истеком рока од 15 дана од дана предаје пошти. Из наведеног се закључује да је практично немогуће да се опомена не уручи пореском обвезнику и да српски законодавац на овај начин првенствено штити интересе буџета. Међутим, и поред сигурности које пружају одредбе закона у погледу достављања пореских аката, важно је да адреса обвезника (која је евидентирана у важећој личној карти) буде тачно наведена, јер се у супротном такав акт неће сматрати уредно достављеним. Циљ достављања је да се обвезници упознају са садржином пореског акта и предузму одговарајуће мере ради заштите својих интереса.

Ако достављање опомене није уредно извршено, порески орган не може да пређе на следећу фазу поступка, односно да донесе решење о принудној наплати. Од дана уредног достављања почиње да тече рок за њено поступање, а то је:

- плаћање доспеле, а неплаћене пореске обавезе;
- решавање спорних питања у вези износа пореске обавезе са пореским органом;
- подношење захтева за одлагање плаћања дугованог пореза;
- покретање поступка принудне наплате, ако обвезник не искористи ниједну претходно наведену законску могућност.

¹⁹⁴ Вид.: Закон о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 80/02...), чл. 36.

1.2. Одлагање плаћања дугованог пореза

Један од начина који спречава покретање поступка принудне наплате јесте подношење писменог и образложеног захтева за одлагање плаћања дугованог пореза од стране пореског обвезника. Оно омогућава да се наплата дуга оствари без казне, или опасности од губитка имовине.¹⁹⁵ Под дугованим порезом се подразумева свака утврђена обавеза по основу јавних прихода која се плаћа у складу са одредбама ЗПППА, па самим тим и порез на имовину чије је администрирање у надлежности јединице локалне самоуправе. Ово право има сваки порески обвезник, али се плаћање дуга може одложити само уз испуњење законом прописаних услова. Циљ овакве законске могућности је да се обвезницима који имају проблем са плаћањем својих обавеза, омогући да их измире на један флексибилнији начин и тиме превазиђу своје финансијске проблеме.

Пореском обвезнику се дуговани порез може одложити само под условом да му он не представља непримерено велико оптерећење и не наноси битну економску штету. Условне које треба обвезник да испуни да би му се плаћање одложило прописује Влада Републике Србије.¹⁹⁶ Дуг физичког лица мора да износи најмање 10% од опорезивих прихода у години која претходи години у којој је поднет захтев за одлагање да би се стекли услови за његово плаћање у ратама.

За изворне приходе јединице локалне самоуправе, одлуку о одлагању плаћања дугованог пореза може донети градоначелник, односно председник општине, или лице које он овласти. Та одлука мора бити добро образложена у циљу спречавања евентуалне злоупотребе која може довести до ненаплативости дуга. Одлагање плаћања дуга се одобрава доношењем решења од стране ЛПА или потписивањем споразума. Појашњења ради, уколико одлуку о одлагању плаћања дугованог пореза доноси градоначелник, односно председник општине, онда се потписује споразум, а ако одлуку доноси овлашћено лице запослено у пореском органу, онда је тај орган надлежан за доношење решења пореском обвезнику.

У ситуацијама када подносилац захтева не испуњава прописане услове за одложено плаћање, законом је дефинисана могућност да се приложи средство обезбеђења наплате као што је неопозива банкарска гаранција, или меница авалирана од стране пословне

¹⁹⁵ Odom, M., „Assessed Value Cap Overview“, *Journal of property tax assessment and administration*, 1/2010, p. 62.

¹⁹⁶ Вид.: Уредба о ближим условима за одлагање плаћања пореског дуга („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 53/03...)

банке на износ који не може бити мањи од висине дугованог пореза. Иако се тиме испуњавају услови за одложено плаћање, напомињемо да они не помажу пореским обвезницима имајући у виду услове под којима пословне банке издају те гаранције, или авалирају менице. Банкарска гаранција се издаје закључењем уговора између банке, пореског обвезника и пореског органа. Њоме се банка обавезује да ће према кориснику гаранције (порески орган), у случају да му треће лице не испуни доспелу обавезу, исту измирити ако буду испуњени услови који су наведени у гаранцији.¹⁹⁷ Сходно томе, она мора да садржи позив на споразум, или решење, износ дуга и рок важења, јер након истека рока престаје дејство гарантне клаузуле и износ се више не може наплатити од банке. Одлагање плаћања дугованог пореза се на овај начин веома ретко одобрава у пракси, будући да обвезници ова средства не могу лако обезбедити.

Ако се у поступку одлучивања по поднетом захтеву обвезника утврди да испуњава све услове, али да висина његовог дуга прелази законом одређени лимит, онда је у обавези да поднесе средство обезбеђења наплате, које не сме бити мање од висине дугованог пореза чије се плаћање одлаже. То може бити:

- хипотека на непокретности пореског обвезника;
- залога на покретним стварима пореског обвезника;
- неопозива банкарска гаранција;
- јемство другог лица које је власник имовине на којој нема терета;
- трасирана меница, акцептирана од стране два жиранта, из чијих се зарада, на којима се установљава административна забрана, порески дуг може наплатити;
- меница авалирана од стране пословне банке.¹⁹⁸

Порески обвезник је дужан да достави доказ о средству обезбеђења, а ЛПА има дискреционо право да одлучи из ког ће се од понуђених, или доступних средстава сигурно наплатити дуговани порез, за случај да се обвезник не придржава споразума, или решења о одлагању плаћања. Обвезници често сматрају да могу да понуде средство обезбеђења које они желе и да порески орган има обавезу да исто прихвати, међутим, право је органа, а не и обавеза да изабере ефикасно средство обезбеђења наплате дуга .

Изузетак за пореске обвезнике представља дуговање које, за физичко лице, не прелази износ од 200.000 динара на дан подношења захтева за одлагање плаћања. У том случају се не захтева испуњење услова које је прописала Влада Републике Србије, као

¹⁹⁷ Закон о облигационим односима („Сл. лист СФРЈ“ бр. 29/78...), чл. 1083.

¹⁹⁸ Поповић, Д., *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012, стр. 112.

ни давање средстава обезбеђења, што доста помаже пореским обвезницима узимајући у обзир тешку финансијску ситуацију са којом се суочавају грађани у Србији.

Надлежност сваке ЛПА је да прати поштовање споразума, или решења и да у случају непоштовања рокова плаћања рата пореза, као и измирења текућих обавеза, по службеној дужности и без одлагања поништи споразум, односно укине решење о одлагању плаћања. Ненаплаћено дуговање се измирује из средстава обезбеђења, или у поступку принудне наплате. Код оваквих случајева је законодавац предвидео једну врсту казне за обвезнике којима је поништен споразум, или укинута решење. Наиме, ако порески обвезник једном није испоштовао споразум, или решење, он нема више права да поново поднесе захтев за одлагање плаћања истог дуваног пореза. Уколико се споразум поништи, или укине решење пореском обвезнику и након тога отпочне поступак принудне наплате, а он у међувремену поново поднесе захтев за одлагање плаћања дуга, исти се решењем одбија јер је већ једном одлучивано и признато то право обвезника, али с обзиром да он није поштовао рокове плаћања, то је имало за последицу покретање поступка принудне наплате.

Захтев за одлагање плаћања дуваног пореза се може поднети у било ком моменту, са пратећом документацијом на основу које се утврђује да ли обвезник испуњава услове за одложено плаћање свог дуга. Сваки захтев се пажљиво разматра, ценећи уредност обвезника у измиривању дуговања у претходном периоду, висину дуга за који се захтева одлагање плаћања, врсту јавних прихода, застарелост права на наплату дуга, покривеност дуга средствима обезбеђења, предложеној динамику плаћања дуга и економску снагу обвезника. Након одобравања захтева, дужност пореског обвезника је да редовно измирује доспеле рате које су у споразуму, или решењу наведене, као и текуће обавезе по основу прихода за који је плаћање одложено. Предност одложеног плаћања дуваног пореза је отпис 50% камате која се односи на тај дуг, по истеку сваких 12 месеци до измирења дуга у потпуности, али под условом редовног измиривања рата доспелих обавеза које су одложене.

У случају непридржавања рокова из споразума, или решења и неплаћања текућих обавеза, споразум се поништава, односно укида решење по службеној дужности и доноси решење о принудној уплати на једном од њених предмета.

Последњих година је ЗПППА имао неколико измена и допуна које су се односиле на одлагање плаћања пореза и обухватале су делимичан, или потпун отпис камате за неплаћене обавезе. Свака од могућности је била веома повољна за пореске обвезнике са евидентираним вишегодишњим дуговањима и одлична прилика да пређу у ред

редовних платиша. Међутим, и поред добре воље законодавца за финансијским растерећењем, ипак је мали број њих те могућности искористио, тако да се и даље ненаплаћена потраживања повећавају у пореском књиговодству.

1.3. Привремена мера обезбеђења наплате пореза

За пореску обавезу која није доспела за наплату, или која још увек није утврђена, али је покренут поступак њеног утврђивања, или контроле, а постоји опасност да је порески дужник осујети, онемогући, односно учини неефикасном њену наплату,¹⁹⁹ уређен је посебан институт пореског поступка који се назива привремена мера обезбеђења наплате пореза. Циљ привремене мере је да се обезбеди будућа наплата пореског потраживања.

Свако потраживање у себи садржи елемент неизвесности његове наплате.²⁰⁰ Тако и код пореских потраживања има дужника који одбијају да плате своју обавезу, одуговлаче са плаћањем, или је у потпуности занемарују. Са друге стране, имовинско стање обвезника се у време доспелости пореза за плаћање може изузетно погоршати, те стога он не може исту да измири.

Установљавање привремене мере обезбеђења наплате пореза покреће искључиво порески орган, као стварно надлежан, по службеној дужности. Тумачећи правну норму може се закључити да он има доста широка овлашћења у оцени постојања опасности да порески дужник осујети, односно онемогући наплату недоспеле пореске обавезе, с обзиром да одредбама ЗПППА није прецизирано када се сматра да постоји опасност по новчано потраживање. Да би се одредила привремена мера, извршни поверилац мора учинити вероватним да ће без ње дужник осујетити, или знатно отежати наплату потраживања тиме што ће своју имовину, или средства отуђити, прикрити, или на други начин њима располагати.²⁰¹

Под привременим мерама се подразумева заложно право на покретним стварима, непокретностима, новчаним средствима и потраживањима пореског дужника. Заложно право је стварно право на туђој ствари, којим порески поверилац може да укњижи, или упише залог на стварима и имовинским правима пореског дужника у одговарајући

¹⁹⁹ Кијановић, М., „Привремена мера обезбеђења наплате пореске обавезе“, *Правни живот*, 11/2007, стр. 1065.

²⁰⁰ Митровић, А., *нав. дело*, стр. 74.

²⁰¹ Закон о извршењу и обезбеђењу („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 106/15), чл. 449. ст. 2.

регистар. Уколико ЛПА жели да стекне првенство у намирењу свог потраживања, у случају да дужник не плати своју обавезу, он мора установити заложно право и обезбедити статус приоритетног заложног повериоца. У Републици Србији првенство намирења обезбеђеног потраживања се одређује према моменту уписа заложног права у одговарајући регистар залоге, а не према томе ко је поверилац.

Министарство финансија је у свом методолошком упутству²⁰² прецизирало околности које могу да укажу на постојање опасности, односно вероватноће да порески дужник може осујетити, или онемогућити наплату пореза и те исте околности могу у свом раду применити и ЛПА. Привремене мере трају до наплате пореза, или док порески дужник не пружи одговарајућа средства обезбеђења пореске обавезе.

2. Принудна наплата пореза на имовину

Принудна наплата је изузетна мера коју покреће ЛПА водећи рачуна о економичности поступка. Уколико порески обвезник нема имовину из које се његов дуг може наплатити, онда он неће ни бити покренут, али се исто тако не искључује могућност наплате од његових пореских дужника. У ситуацији када су трошкови принудне наплате већи од вредности предмета принудне наплате, она се неће вршити из тог предмета.

По пријему пореског решења, обвезник може своју обавезу утврђену диспозитивом извршити добровољно, у остављеном року, а уколико то не учини, примениће се одговарајуће законске одредбе о принудном извршењу.²⁰³ Дакле, ако обвезник не измири своје доспеле обавезе у поступку редовне наплате, оне ће онда бити измирене принудним путем. Принудна наплата је изузетна мера која се спроводи у нормалним условима сваке државе. Када тога не би било, довело би се у питање функционисање пореског система и створила потреба да се отклоне евентуалне дефектности. Према овој врсти наплате пореза, имовина која је предмет опорезивања може бити одузета да би се заостале пореске обавезе наплатиле.

Поступак принудне наплате представља порески извршни поступак који се ослања на два поступка: поступак обезбеђења наплате потраживања и поступак наплате

²⁰² Вид.: Методолошко упутство за обезбеђење наплате и принудну наплату јавних прихода Министарства финансија и привреде-Пореска управа-Сектор за наплату, Београд 2012.

²⁰³ Томић, З., „Поглед на општи порески процесни закон: неке одабране управне дилеме“, *Право и привреда*, 7-9/2015, стр. 434.

потраживања, који укључује и поступак уновчавања средстава над којима се спроводи поступак принудне наплате.²⁰⁴ Прописан је одредбама ЗПППА и примењује се код свих јавних прихода. Њен циљ је да се предмети извршења уновче и намири пореска обавеза. Када постоји могућност да се принудна наплата спроведе на више начина тј. више различитих средстава наплате, примениће се онај којим ће се дуговани порез најефикасније наплатити.

Пре почетка поступка, пореском обвезнику је неопходно доставити опомену, којом му се налаже да доспели износ плати одмах, а најкасније у року од пет дана пријема опомене. Уколико своју обавезу не измири по опомену и не поднесе захтев за одлагање плаћања дугованог пореза, порески орган покреће поступак принудне наплате, по службеној дужности против обвезника.²⁰⁵ Ако се поднесе захтев за одложено плаћање дуга, а онда се у поступку утврди да обвезник не испуњава услове за његово усвајање, поступак се покреће без одлагања. Он почиње доношењем решења о принудној наплати у коме се, између осталог, обвезник обавештава о својим правима у поступку принудне наплате пореза. Искуство показује да постоји разлика у третману физичких и правних лица по питању његовог покретања. Наиме, физичка лица су још увек у привилегованом положају у односу на правна, односно ређе су предмет ове врсте наплате пореза. Из тих разлога је и проценат наплате већи код правних лица, док су код физичких забележена значајна, вишегодишња дуговања. Достављањем решења о принудној наплати, оно постаје извршно, али је против њега допуштена жалба која не одлаже његово извршење.

Приликом спровођења поступка принудне наплате задатак пореског органа је да води рачуна о економичности поступка. Због тога му је пружена могућност да сам изабере сваки предмет принудне наплате који, у најкраћем року, може обезбедити ефикасну наплату пореског дуга уз што мање трошкове наплате. Пре самог почетка поступка, неопходна је провера обвезникове имовине из које би се наплата извршила, јер је у супротном поступак неисплатив, па га порески орган неће ни покренути. Наравно, ово не искључује могућност наплате дугованог пореза од других пореских обвезника или пореских дужника. Ако је вредност предмета принудне наплате мања од трошкова принудне наплате, онда се она не врши из тог предмета, већ само из оног који може покрити дуговани износ пореза и споредних пореских давања.

²⁰⁴ Кијановић, М., „Принудна наплата јавних прихода“, *Право и привреда*, 5-8/2008, стр. 993.

²⁰⁵ Костић, М., „Наплата пореза“, *Правни живот*, 11/2007, стр. 1061.

Готово цела економска снага обвезника је подложна принудном извршењу: имовина, приходи, потраживања, али постоје и законом утврђена изузећа од овог правила.²⁰⁶ Предмет принудне наплате не могу бити ствари и примања физичких лица која су таксативно наведена у одредбама Закона о извршењу и обезбеђењу (у даљем тексту: ЗИО), јер она представљају њихов егзистенцијални минимум.

Последице покретања поступка принудне наплате су наплата из целокупне имовине пореског обвезника, осим изузећа, плаћање трошкова принудне наплате који иду на његов терет²⁰⁷ и увећање пореског дуга, који у себи не садржи камату, за 5% на дан почетка принудне наплате, а на који се обрачунава и камата. Увођење тог увећања пореског дуга од 5% је наишло на бројне критике од стране пореских обвезника, с обзиром да представља још један намет више за њих, али, са друге стране, сматра се да је то санкција за оне који не поштују пореске прописе, не измирују редовно своје обавезе и тиме ускраћују приходе локалној самоуправи који су неопходни за развој локалне заједнице. Са тим у вези је покренута и иницијатива за оцену уставности одредбе о посебној једнократној такси, где је Уставни суд у свом решењу образложио да та законска одредба није несагласна са Уставом, будући да је законодавац био овлашћен да уведе и увећање пореске обавезе на прописани начин. У случају да обвезник измири своју пореску обавезу одмах након пријема решења, не ослобађа се плаћања једнократне посебне таксе на принудну наплату и насталих трошкова принудне наплате, већ је дужан да и њих плати.

Принудна наплата се врши у оној мери у којој се покрива дуговани износ пореза, као и споредна пореска давања.²⁰⁸ Порески орган одређује предмет и средство извршења и води рачуна да се поступак спроведе до краја на ефикасан начин, који ће резултирати намирењем пореског дуга. Такође, предвиђено је да се ова врста наплате може спровести на једном, или више предмета у исто време. Сходно томе, предмети принудне наплате пореза и споредних пореских давања могу бити:

- новчана средства пореског обвезника;
- новчана потраживања пореског обвезника;
- зарада, односно накнада зараде, односно пензија, у делу који није изузет од извршења према закону којим се уређује извршење и обезбеђење;
- неновчана потраживања и друга права пореског обвезника;

²⁰⁶ Исаиловић, З., „Принудна наплата пореза“, *Правна пракса*, 6/2008, стр. 39.

²⁰⁷ Вид.: Уредба о висини трошкова принудне наплате пореза („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 63/03 и 51/10)

²⁰⁸ Хрустић, Х., *Јавне финансије и пореско право*, Правни факултет Универзитета Унион: Службени гласник, Београд 2007, стр. 216.

- готов новац и хартије од вредности;
- покретне ствари;
- непокретности.²⁰⁹

2.1. Принудна наплата из новчаних средстава

Принудна наплата пореске обавезе из новчаних средстава подразумева пренос средстава са рачуна пореског обвезника на уплатни рачун јавних прихода, по достављању решења о принудној наплати пореза. Ово је и уједно најједноставнији и најефикаснији начин поступка принудне наплате кога порески органи најпре спроводе код правних лица и предузетника. Искуство показује да правна лица уредније измирују своје пореске обавезе, а можда је, као један од разлога за то, управо једноставност примене овог поступка и најчешће прва одлука пореског органа у одабиру предмета принудне наплате.

Заснива се, као и свака друга принудна наплата, на обезбеђењу наплате пореског потраживања и његовој наплати. У самом поступку се доносе два решења. Једним се одређује привремена мера обезбеђења чиме се омогућава ефикаснија наплата дугованог пореза, док се другим одређује принудна наплата. Решење о принудној наплати садржи главну пореску обавезу, обрачунату камату на дан доношења решења, увећање пореског дуга за 5%, који у себи не садржи камату и налог организацији за послове принудне наплате, да обрачуна камату од дана доношења решења до дана преноса целокупног износа пореза и споредних пореских давања. Даном достављања, пореском обвезнику решења постају извршна и шаљу се организационој јединици за принудну наплату, ради извршења.

Пренос новчаних средстава врши се са свих рачуна (динарских и девизних) пореског обвезника који су отворени код пословних банака. С обзиром да је овај поступак наплате доста једноставан, битно је испоштовати сва његова правила. Пре доношења решења потребно је утврдити да ли је опомена за плаћање пореза уредно достављена обвезнику, јер ако она није уручена у складу са одредбама ЗПППА, нема сврхе отпочети поступак. Исто тако, важно је проверити да ли обвезник у међувремену није поднео захтев за одлагање дугованог пореза који може одложити поступак принудне наплате.

²⁰⁹ Поповић, Д., *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012, стр. 136.

По добијању решења о принудној наплати порески обвезник може уплатити делимично, или у целости износ пореског дуга који је у њему наведен, а надлежност пореског органа је да пре слања решења на извршење провери да ли је било уплата од стране обвезника и са тим у вези смањи дуг за уплаћени износ.

Решење о принудној наплати производи правно дејство од дана достављања организацији надлежној за принудну наплату до дана намирења обавеза. Народна банка Србије (у даљем тексту: НБС) је овлашћена да са свих рачуна обвезника код банака, на којима он има средства и без његове сагласности, изврши наплату по извршним решењима и налозима, а по прописаном редоследу приоритета.²¹⁰ Извршна пореска решења спадају у први ред приоритета за намирење, а ако постоји још неко у оквиру истог реда, онда је приоритет време пријема решења.

Поступак извршења решења и налога се спроводи разменом електронских порука између НБС, односно организационе јединице која је надлежна за наплату и банака код којих обвезник има отворени рачун, блокадом свих рачуна по матичном броју и забраном отварања нових рачуна обвезнику.²¹¹

У случају да банка не изврши уплату средстава на прописани рачун јавних прихода до краја радног дана када је решење примила, у складу са законом којим се уређује платни промет, а порески орган дође до сазнања да је на рачуну обвезника било довољно средстава за извршење решења, донеће решење о принудној наплати пореске обавезе из средстава на рачуну банке које се одмах након доношења доставља банци. Уколико банка не поступи по достављеном решењу, исто се шаље НБС на извршење.

Врло је честа ситуација да на рачуну пореског обвезника нема довољно средстава за намирење целокупног дуга, па тада банка решење извршава сукцесивно у складу са расположивим средствима, док оно не буде извршено у целини.

2.1.1. Привремена мера обезбеђења у принудној наплати из новчаних средстава пореског обвезника

Увођење привремене мере обезбеђења пореског потраживања код поступка принудне наплате из новчаних средстава пореског обвезника је заправо наметнула пракса. Наиме, пре усвајања ове законске одредбе порески обвезник је у време блокаде

²¹⁰ Митровић, А., *нав. дело*, стр. 181.

²¹¹ Вид.: Одлука о начину вршења принудне наплате с рачуна клијента („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 14/14)

рачуна могао да трећим лицима на други алтернативни начин измирује обавезе у складу са законом (асигнација, цесија, компензација и др.), што је резултирало да принудна наплата траје дуго или да се уопште не изврши.

Привремена мера обезбеђења пореског потраживања представља забрану пореском обвезнику да измирује новчане обавезе које има према трећим лицима. Њено установљаване је законска обавеза надлежног пореског органа који истовремено са доношењем решења о принудној наплати, доноси и решење о одређивању привремене мере обезбеђења наплате. Оба решења се достављају НБС ради даље реализације, а привремена мера траје до наплате дугованог пореза који је наведен у решењу о принудној наплати. Обавеза НБС је да одмах по пријему решења обустави измирење новчаних обавеза које порески обвезник има према трећим лицима, у складу са одредбама ЗПППА. За непоступање по овој обавези прописане су прекршајне новчане казне за банку и одговорно лице.

Изузетак од наведеног правила је уведен од 2012. године, у смислу да порески обвезници који обављају делатност и чији су рачуни у тренутку плаћања блокирани ради извршења принудне наплате, могу међусобне новчане обавезе измиривати и уговарањем промене повериоца, односно дужника у одређеном облигационом односу (асигнација, цесија и др.), искључиво ради испуњења обавеза по основу јавних прихода.²¹²

Установљену привремену меру обезбеђења порески орган може укинути само уз сагласност министра, на образложени захтев пореског обвезника и давање средстава обезбеђења наплате пореског потраживања.

2.2. Принудна наплата из новчаних потраживања

Принудна наплата из новчаних потраживања почиње доношењем решења којим се налаже дужнику пореског обвезника да свој дуг намири уплатом средстава, по доспелости потраживања, на прописани рачун јавних прихода. Код доношења одлуке, од стране пореског органа, за овај начин наплате пореског дуга је од посебне важности солвентност дужника пореског обвезника. У вези са тим, од пореског обвезника се захтева да достави веродостојни правни основ (уговор, рачун, судска пресуда и др.) о

²¹² Закон о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 80/02...), чл. 19. ст. 3.

постојању потраживања од другог лица, како би порески орган могао донети одлуку о спровођењу овог поступка наплате пореза. Порески обвезници могу да понуде своја потраживања од њихових дужника која нису наплатили, чак ни у судском поступку, те стога мора постојати посебан опрез када је у питању реална наплативост истих. Уколико порески орган прихвати „фактички ненаплативо“ потраживање пореског обвезника, може доћи до великих неспоразума са обвезницима из разлога што они сматрају да се од момента заплене потраживања не обрачунава камата, иако и даље постоји опасност да се дуговани порез уопште не наплати. У случају прихватања предлога обвезника, порески дужник се у писменом поднеску мора изјаснити да потраживање заиста постоји и да оно није спорно. Без његове сагласности се не може отпочети поступак принудне наплате из новчаних потраживања.

Пореском обвезнику и дужнику пореског обвезника се решење о принудној наплати из новчаних потраживања уредно доставља и налаже се да дужник свој дуг који има према пореском обвезнику, уместо њему, намири уплатом по доспелости на рачун јавног прихода у року који је наведен у решењу. Ако дужник у законом предвиђеном року не поступи по налогу из решења о принудној наплати из новчаних потраживања пореског обвезника и не изврши плаћање на прописани рачун јавних прихода, порески орган доноси посебно решење о принудној наплати из новчаних средстава дужника пореског обвезника, које доставља дужнику и са клаузулом извршности прослеђује НБС на извршење.

Овај начин принудне наплате се веома ретко примењује у пракси јер је прилично несигуран, управо због чињенице да дужник пореског обвезника треба писаним путем да призна постојање потраживања према том пореском обвезнику и прихвати да ће уместо њега измирити дуговање по решењу о принудној наплати.

2.2.1. Принудна наплата из зараде, накнаде зараде, односно пензије

Посебно погодан начин принудне наплате за примену код мањих износа пореског дуга од физичких лица је из зараде, накнаде зараде или пензије. ЛПА би требало максимално да га користе у наплати својих потраживања јер је поступак веома једноставан и обезбеђује висок степен ефикасности наплате. У евиденцијама пореских администрација постоји приличан број обвезника са вишегодишњим дуговањима по основу пореза на имовину, што нам указује на потребу за унапређењем фискалне

дисциплине. Али, у пракси су физичка лица прилично „привилегована“ и ређе су предмет принудне наплате. Не може се са сигурношћу рећи да ли је разлог за то једноставнија примена принудне наплате код правних лица или можда политичка бојазан покретања тог поступка физичким лицима.

Ранијим законским решењима, тачније у периоду пре 2012. године, постојала је принудна наплата из новчаних потраживања која је подразумевала и принудну наплату из зараде, накнаде зараде, односно пензије. Међутим, како то тада није прецизно назначено у законским одредбама, увек је постојало отворено питање око тога да ли се може вршити принудна наплата изворних прихода јединице локалне самоуправе на овај начин. Законодавац је изменама и допунама ЗПППА крајем 2011. године разрешио ову вишегодишњу дилему и прецизирао да се принудна наплата може вршити на заради, накнади зараде, односно пензији. На тај начин је створен неспорни правни основ да се принудна наплата локалних јавних прихода физичких лица спроводи на овај начин, али само до износа који је прописан одредбама ЗИО, као и то да се наплата из зараде и пензије може спровести путем административне забране, по пристанку пореског обвезника.

Могућност наплате пореза путем административне забране на заради је уређена одредбама ЗИО,²¹³ с тим што се на овај начин порез може наплатити и пре покретања поступка принудне наплате. Како порез на имовину треба бити најиздашнији приход локалне самоуправе, а чињеница је да и даље постоје, не баш занемарљива ненаплаћена потраживања, сама локална самоуправа може дати предлог да запослени у управи, јавним предузећима и установама чији је она оснивач, плаћају порез на имовину путем административне забране и тиме обезбеди континуирани прилив новчаних средстава у свој буџет. На исти начин могу и пензионери да плаћају порез на имовину, из разлога што би плаћање вршили у више рата и то би за њих био прихватљивији начин измиривања годишњих обавеза, с обзиром на висину месечних примања. Право надлежне ЛПА је да одреди износ зараде или пензије који ће бити предмет административне забране, уз поштовање законских ограничења. Иначе, овај начин измиривања пореских обавеза се већ примењује у Црној Гори, где локалне самоуправе потписују споразуме са националним фондом за пензијско осигурање које од пензије одбијају износ дугованог пореза.

²¹³ Закон о извршењу и обезбеђењу („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 106/15), чл. 297. ст. 1.

При доношењу одлуке за овај начин принудне наплате неплаћених пореских обавеза, неопходно је проверити да ли се она може спровести сагласно одредбама ЗПППА и ЗИО. Постоје прописана ограничења у месечним износима зараде, накнаде зараде или пензије која се морају поштовати. Уколико се принудна наплата спроводи на минималној заради, онда је ограничење само до једне половине зараде, а у другим случајевима горњи праг износи две трећине зараде, накнаде зараде или пензије. Зарада укључује сва примања запосленог по основу рада, без пореза и доприноса који се плаћају из зараде, као и сва примања која имају карактер зараде у складу са одредбама Закона о раду. Циљ ових ограничења је да се обезбеди социјална сигурност и материјална егзистенција пореског обвезника и чланова његовог домаћинства. Прописане границе извршења на заради, накнади зараде или пензији важе без обзира на то да ли постоји један или више поверилаца за истог пореског обвезника.

Доношењем решења о принудној наплати пореске обавезе из зараде пореског обвезника одређује се заплена на одређеном делу зараде и налаже исплатиоцу да приликом сваке исплате тих прихода, а почев од прве наредне од пријема решења, врши обуставу на заради и уплати тај износ на наведени уплатни рачун јавних прихода, све до потпуне наплате пореза и споредних пореских давања. На исти начин се доноси и решење о принудној наплати пореза из накнаде зараде и пензије. Решење се доставља пореском обвезнику и исплатиоцу примања пореског обвезника, који је за све промене од утицаја на извршење решења, дужан да обавести надлежни порески орган. Ако исплатилац не поступи по налогу из достављеног решења, порески орган доноси решење о принудној наплати целокупног дуга са пословног рачуна исплатиоца примања пореског обвезника и тиме обезбеђује наплату свог потраживања до краја. Међутим, поступак се за исплатиоца примања не мора овде завршити зато што је одредбама ЗПППА које се односе на пореске прекршаје предвиђено да ће се правно лице казнити новчаном казном ако не поступи по налогу из решења којим се одређује заплена на одређеном делу зараде, накнаде зараде, односно пензије пореског обвезника, чак и ако у прописаном року не обавести порески орган о променама које могу утицати на извршење решења. За овако учињени прекршај, кажњава се и одговорно лице у правном лицу, те је следствено томе, у сваком случају исплативија потпуна реализација решења о принудној наплати пореза.

2.3. Принудна наплата из неновчаних потраживања

Принудна наплата из неновчаних потраживања значи да се она спроводи на средствима које су код дужника пореског обвезника, па је зато код њене примене најважније да се претходно утврди квалитет тих потраживања. Неновчано потраживање може да гласи на предају покретне ствари, непокретности, или на пренос права својине од дужника на пореског обвезника, а може се предати и неко друго неновчано потраживање.

Након добијања опомене за плаћање доспелог пореза, порески обвезник се може обратити надлежном пореском органу са пријавом свог неспорног неновчаног потраживања од свог дужника и предлогом да се његов порески дуг измири на тај начин. Уз свој предлог, обвезник треба да достави и доказ, односно правни основ свог потраживања како би порески орган могао узети предлог у разматрање и проценити успешност његове наплате.

Доношењем решења о принудној наплати пореза из неновчаног потраживања, налаже се дужнику пореског обвезника да, по доспелости, дуговану покретну ствар, или непокретност, уместо пореском обвезнику, преда надлежном пореском органу. Ако дужник не поступи по достављеном решењу и не преда покретну ствар пореском органу, иста ће бити пописана, заплењена и продата у складу са одредбама ЗПППА. У овом случају је потребно уписати и založno право у одговарајући регистар залогa на покретним стварима. Založno право на неновчаном потраживању пореског обвезника се стиче даном уписа у регистар. Код непокретности се установљава хипотека у корист јединице локалне самоуправе, на неновчаном потраживању пореског обвезника које гласи на предају непокретности. Уколико дужник пореског обвезника не преда непокретност пореском органу, онда ће се извршити утврђивање њене почетне вредности, а затим и продаја у складу са законом.

Због приличне несигурности у ефикасност наплате пореских потраживања, овај начин није адекватан избор пореских органа. Прекршајна одговорност због неизвршавања обавеза по решењу о принудној наплати из неновчаних потраживања постоји код дужника пореског обвезника и одговорног лица у правном лицу. Службено лице пореског органа је дужно да у овом случају поднесе захтев за покретање прекршајног поступка надлежном прекршајном суду.

2.4. Принудна наплата из готовог новца и хартија од вредности

Принудна наплата из готовог новца пореског обвезника се спроводи на врло ефикасан начин код правних лица и предузетника. Када обвезник не уплати своју доспелу обавезу у целости по опомени и не поднесе захтев за одлагање плаћања дугованог пореза, или му се тај захтев одбије, порески орган цени да ли ће наплата дуга бити ефикасно извршена из готовог новца. Овај начин принудне наплате подразумева попис и заплени готовог новца пореског обвезника који се може спровести након достављања решења о принудној уплати пореском обвезнику.

Сматра се да је овај вид наплате много кориснији код обвезника који се баве малопродајом, у односу на класичну „блокаду“ рачуна. Ови обвезници често неуплаћују свој дневни пазар како би спречили извршење решења о принудној уплати и тиме повећавају пореску евазију. Зато службена лица пореског органа у малопродајним објектима достављају обвезнику решење о принудној уплати из готовог новца и одмах приступају попису и његовој заплени у присуству два пунолетна сведока. По истом решењу се принудна наплата може вршити и више дана, уколико се не заплени сав новац првог дана, а након извршења се обвезнику издаје потврда о заплени готовог новца и одмах уплаћује на прописане рачуне јавних прихода.

Иако је овај предмет принудне наплате веома ефикасан, он се у пракси ретко користи. И даље се порески органи више опредељују за принудну уплату из новчаних средстава са рачуна пореског обвезника, а несавесни обвезници то користе за избегавање плаћања пореза.

Хартије од вредности пореског обвезника се чувају у банци, или их чува неко друго правно лице које је на захтев пореског органа дужно да достави податке о њима и њиховој процени. Принудна наплата из хартија од вредности почиње достављањем решења о принудној уплати, чиме је банка, или друго правно лице у обавези да у прописаном року изврши продају хартија од вредности по најбољим условима на тржишту, да од остварене цене одбије своје трошкове и остатак уплати на рачун пореског органа који већ наредног дана треба да уплати тај износ на прописани уплатни рачун јавних прихода. Будући да су ЛПА још увек „почетници“ у спровођењу поступка принудне наплате, није забележен ниједан случај наплаћивања дугованог пореза на овај начин код изворних прихода јединица локалне самоуправе.

2.5. Принудна наплата из покретних ствари

Принудна наплата из покретних ствари захтева обимнији поступак спровођења од претходно описаних. Да би био успешан и ефикасан неопходно га је детаљно припремити, што подразумева прикупљање релевантних података о вредним покретним стварима пореског обвезника, утврђивање да ли су оне његова својина и да ли на њима већ није уписано приоритетно заложно право у корист другог повериоца, као и одабир покретних ствари које ће бити предмет принудне наплате и обезбеђења.

Решењем о принудној наплати из покретних ствари се налаже попис и процена одређене покретне ствари, како би се установило заложно право на њој у Регистру залогa. Ако је иста покретна ствар заложена већем броју поверилаца, редослед наплате се одређује према времену пријема захтева за упис заложног права у Агенцији за привредне регистре,²¹⁴ што значи да је моменат предаје захтева, моменат на основу кога се одређује ред првенства. Захтев за упис заложног права подноси порески орган Агенцији за привредне регистре, а она издаје решење којим се одобрава и врши упис заложног права на покретној ствари, или стварима. Против овог решења порески обвезник може поднети жалбу, па се поступак тиме продужује док порески орган не добије коначно решење по жалби обвезника од агенције.

Доношењем одлуке да ће се пореском обвезнику, који није платио доспело дуговање ни по опомени, спровести поступак принудне наплате из покретних ствари, започиње процедура прикупљања података о покретним стварима које су у својини обвезника, а које би могле бити предмет принудне наплате из којих би се ефикасно могао наплатити дуговани порез и споредна пореска давања. Приликом одабира конкретне покретне ствари посебно се цени њена вредност, која никако не сме бити мања од висине доспеле пореске обавезе. Ствари које су изузете одредбама ЗИО не могу бити ни предмет принудне наплате, нити обезбеђење наплате.²¹⁵

Након утврђивања власништва покретне ствари пореског обвезника, надлежни порески орган врши проверу да ли је иста већ оптерећена залогом и који је износ потраживања. Уколико се утврди да јесте, то практично значи да ће продајом те покретне ствари првенство у намирењу обавеза имати приоритетни заложни поверилац, па тек онда порески орган који је био уписан као други поверилац. У таквим ситуацијама порески орган бира други предмет принудне наплате из кога може

²¹⁴ Закон о заложном праву на покретним стварима уписаним у регистар („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 57/03...), чл. 30.

²¹⁵ Закон о извршењу и обезбеђењу („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 106/15), чл. 218.

ефикасније наплатити своје потраживање, осим у случају да је износ приоритетног повериоца мањи па би се продајом покретне ствари намирио и дуг пореског органа.

Ако покретна ствар пореског обвезника није оптерећена залогом од стране другог повериоца, са решењем о принудној наплати се доноси и решење о попису и процени покретне ствари, ради установљивања заложног права. ЛПА морају имати одговарајуће стручне кадрове како би могле да успешно спроведу процедуру пописа и процене, мада је у пракси често неопходно и ангажовање посебног проценитеља, односно судског вештака одговарајуће струке у зависности од конкретне покретне ствари која је предмет процене. У случају да процену ипак врши порески извршитељ, као службено лице пореског органа, онда он ту процену мора извршити савесно и одговорно без икакве злоупотребе овлашћења које би било на штету или корист пореском обвезнику. Порески извршитељ има права да уђе на земљиште и у пословне просторије где порески обвезник обавља своју делатност, али ако треба да уђе у стан ради вршења пописа, процене и заплена покретних ствари које се тамо налазе, онда он мора имати посебно решење суда којим му се дозвољава улазак. Пописана и процењена покретна ствар се не одузима одмах од пореског обвезника, већ у време када је потребно извршити њену продају. Изузетак представља сумња да ће порески обвезник покретну ствар сакрити, отуђити, уништити, или је учинити неупотребљивом, па се у том случају она одузима у моменту пописа од обвезника.

Обавеза пореског органа је и да обавести потенцијалне власнике о попису покретне ствари, јер они имају права да поднесу излучну тужбу. Тужбом се прекида поступак принудне наплате, осим ако је у питању ствар која је подложна кварењу, или ако њено чување изискује велике трошкове. Тада порески орган продаје покретну ствар непосредном погодбом, без одлагања.

Ако се покретна ствар налази и у поседу неког другог лица, онда то лице има обавезу да предметну ствар преда за сврху принудне наплате, или да плати пореско дуговање. У оба случаја се сматра да су радње другог лица извршене по налогу пореског обвезника.

2.5.1. Продаја покретних ствари

Покретне ствари се у поступку принудне наплате продају путем усменог јавног надметања, или непосредном погодбом између купца и ЛПА на локалном нивоу.

Продаја путем усменог јавног надметања се одређује када је у питању покретна ствар веће вредности и постоји шанса да се она прода по већој цени него што би се добила непосредном погодбом. У усменом јавном надметању мора учествовати најмање два понуђача који активно износе своје понуде. Ако се овај услов не испуни, оглашава се ново у року од осам дана. Овом законском одредбом се заправо штити интерес пореског обвезника од евентуалних злоупотреба до којих би могло доћи ако би се јавио и учествовао само један понуђач.

На основу вредности покретне ствари се одређује где ће се продаја огласити, односно ако је њена вредност преко 1.000.000 динара оглашавање се врши у дневном листу који се продаје на територији Републике Србије. Ово је из разлога што код покретних ствари веће вредности постоји шанса да се анимира већи број понуђача, са територије целе републике, чиме би се постигла повољнија цена на усменом јавном надметању, с обзиром да су трошкови оглашавања у дневним листовима високи и падају на терет пореског обвезника. Ако је вредност ствари мања од наведене, онда се оглашава само на огласној табли јединице локалне самоуправе и пореског органа, као и на интернет страни.

Учешће у продаји имају заинтересована лица која положе депозит у висини од 10% од процењене вредности покретних ствари, али само ако је њена вредност преко 200.000 динара. За вредност испод 200.000 динара, депозит се не уплаћује.

Законодавац је у одредбама предвидео и једно ограничење које се односи на купце покретних ствари. Наиме, пореском обвезнику, запосленима у пореском органу и са њима повезаним лицима је забрањено да буду купци, а исто тако је забрањена и препродаја купљених ствари, њихово давање у закуп, на поклон или коришћење овим лицима, у периоду од годину дана од дана када је продаја извршена.

На првом усменом јавном надметању се покретна ствар не може продати по цени нижој од 60% од процењене вредности, а ни непосредном погодбом, осим у случају ако се порески обвезник писмено сагласи да се она може продати и по нижој цени. Купац покретне ствари има обавезу да у року од осам дана уплати износ за који му је она продата. У супротном, продаја се оглашава неважећом и заказује нова, а купац губи право на повраћај уплаћеног депозита и не може више бити понуђач у даљем поступку продаје исте покретне ствари.

Приликом одржавања другог усменог јавног надметања покретна ствар не може бити продата по цени нижој од 30% од почетне процењене вредности, као ни непосредном погодбом осим са писменом сагласношћу пореског обвезника. Поступак

продаје је потпуно исти као и код првог усменог јавног надметања, а ако се покретне ствари ни тада не продају, јавна надметања се понављају и увек заказују у року од осам дана од дана одржавања сваког претходног.

На трећем усменом јавном надметању почетна цена покретне ствари не може бити мања од једне трећине процењене вредности ствари, све до продаје те ствари, али најдуже до истека три месеца од дана доношења закључка о продаји ствари на овај начин.

Уколико продаја није успела у року од три месеца, врши се њена поновна процена, а онда се она преноси у својину јединице локалне самоуправе на основу решења од стране ЛПА. Даном плаћања пореза се сматра дан доношења решења о преносу покретне ствари у својину јединице локалне самоуправе. Поновна процена покретне ствари је прописана због чињенице да се пореском обвезнику дуговани порез умањује у пореском књиговодству за новоутврђену вредност. С обзиром да она није продата ни за једну трећину почетно процењене вредности, то значи да је њена вредност на тржишту пала. Новоутврђена вредност покретне ствари је она за коју се заправо може извршити продаја и умањити износ неплаћене пореске обавезе. Ово представља један врло одговоран однос према буџету јединице локалне самоуправе, јер би у супротном порески обвезник био на добитку, а локална самоуправа на губитку.

Ако продаја буде успешна и најповољнији понуђач уплати износ на рачун пореза на имовину, издаје му се потврда о продаји и предаји покретне ствари како би на себе могао пренети право својине. Купцу се цена умањује за уплаћени депозит, а осталим учесницима у усменом јавном надметању се депозит враћа. Након куповине покретне ствари се утврђују трошкови принудне наплате. Првенство у намирењу имају трошкови за оглашавање и накнада за упис у Регистар залог, а онда се распоред намирења врши у складу са важећим законским одредбама.

У ситуацијама када се продаја изврши у другом или трећем усменом јавном надметању, дуг обвезника се смањује делимично, односно само за износ који се уплати на рачун пореза на имовину, а остатак се намирује у неком другом поступку наплате. Врло је важно да се поступак продаје покретне ствари детаљно припреми и спроведе јер свако његово одлагање повећава трошкове принудне наплате и вредност покретне ствари протеком времена пада. Када су предмет принудне наплате више покретних ствари и наведени дуг се из решења о принудној наплати намири у целости продајом само неколико, порески орган остале враћа пореском обвезнику. Изузетно, ако је у међувремену обвезнику доспела нова пореска обавеза коју није платио, онда ће се у

поступку наплате намирити и новонастала пореска обавеза, а остатак покретних ствари се обвезнику вратити.

У пракси се порески органи најчешће опредељују за моторна возила, као предмет принудне наплате. Она се најпре могу продати, тако да је овај начин принудне наплате прилично ефикасан и за пореског обвезника и за порески орган. Порески обвезници имају обичај да нуде различите машине које углавном и не користе, али је на пореском органу да добро процени и изабере средство наплате. Ако се и одабере нека од машина, треба узети у обзир да њену процену мора да изврши стручно лице, што доводи до стварања нових трошкова, а и приличне несигурности да ли ће она моћи икада да се прода.

Поступак продаје покретних ствари непосредном погодбом је доста једноставнији. Приликом његовог спровођења се поступа по правилима који важе код првог усменог јавног надметања. Када се постигне највећа понуда, порески извршитељ је дужан да купцу ствари преда уредно попуњен налог којим ће он извршити уплату средстава на рачун пореза на имовину.

Посматрајући рокове и коришћење правних средстава на сваки доношен порески управни акт, чини се да је намера законодавца ипак била да овај поступак наплате дугованог пореза уреди тако да он траје довољно дуго, како би и сам обвезник имао времена да пронађе начин и свој дуг измири у целости, без продаје покретне ствари. Овај начин наплате пореза сигурно не иде у корист пореском дужнику, али је са аспекта пореског органа веома ефикасан, поготову за дуговања физичких лица.

2.6. Принудна наплата из непокретности

У свом раду се ЛПА срећу са случајевима где су дуговања пореских обвезника доста висока и за које је оправдано покренути поступак принудне наплате. Још једно од средстава принудне наплате које је оцењено као веома ефикасно јесте непокретност. Када порески обвезник, уједно и власник непокретности, не плати своју доспелу пореску обавезу након добијене опомене, оправдано се може применити овај вид принудне наплате, с обзиром да доводи обвезника у ситуацију у којој може изгубити део своје имовине, а што га додатно подстиче да дуг измири у току поступка принудне наплате.

Принудна наплата из непокретности може бити успешна само ако се на непокретности установи приоритетна хипотека. Зато је улога пореског органа врло важна у припремној фази поступка када треба проверити код надлежне организационе јединице Републичког геодетског завода да ли је хипотека већ уписана на предметној непокретности. Уколико јесте, такву непокретност би требало изузети јер се након њене продаје морају најпре намирити други повериоци који имају приоритетну хипотеку. Увек је боља варијанта да порески орган буде приоритетан поверилац јер ће тако сигурно ефикасно и економично окончати поступак принудне наплате из непокретности.

При одабиру непокретности треба обратити пажњу и на то да она буде у приватној, а не државној својини. Ако се утврди да је у државној својини, онда не може бити предмет принудне наплате јер, као таква, неће моћи да се прода. Порески обвезник може имати у власништву неколико непокретности на истој адреси, а да понуди само једну од њих за намирење пореског дуга. Тада је неопходно проверити податке код надлежног катастра непокретности и утврдити да ли се они слажу са чињеничним стањем на терену. Ова провера се ради из разлога што се у пракси дешавало да се у току поступка принудне наплате утврди неслагање са стањем на терену и преписом листа непокретности за одређену непокретност, што је касније резултирало штетом у буџету јединице локалне самоуправе.

Када се изврше све потребне провере и донесе одлука о одабиру непокретности, доноси се решење о принудној наплати из непокретности и тиме ствара правни основ за попис одређене непокретности и њену процену. По коначности решења, приступа се њеном попису и процени. Ако обвезник не дозвољава пореском извршитељу улазак у стан или друге просторије ради вршења пописа и процене непокретности, порески орган подноси захтев надлежном суду да својим решењем то омогући. На основу правноснажног судског решења, порески извршитељ у присуству два сведока, а понекад и уз асистенцију припадника Министарства унутрашњих послова, улази у стан пореског обвезника и врши попис и процену непокретности ради установљивања хипотеке у поступку принудне наплате. За свако даље спречавање пописа и процене непокретности, као и евентуално наношење телесних повреда од стране пореског обвезника, подноси се захтев за покретање прекршајног поступка у складу са законским одредбама о прекршајној одговорности.

Процену непокретности може вршити порески извршитељ или друго стручно лице, односно овлашћени судски вештак. Запослени који раде на пословима пореског

извршитеља у ЛПА немају баш много искуства када је у питању процена непокретности, па је боље да у оваквим случајевима локална самоуправа ангажује стручно лице. Након пописа и процене, на основу решења се уписује хипотека на непокретности у корист јединице локалне самоуправе. Када порески орган прими решење о упису хипотеке, обавезно проверава да ли је укњижба дозвољена. Укњижба подразумева трајно и безусловно заложно право и једино решење о укњибци значи упис хипотеке. У случају да порески обвезник после уписа хипотеке уплати свој дуг у целости, катастру непокретности се налаже брисање хипотеке.

Код принудне наплате из непокретности пореског обвезника може се догодити да предметна непокретност није уписана у катастар непокретности. Тада је реч о ванкњижном власништву на непокретности и неопходно је извршити њену заплону јер се на непокретности која није уписана не може установити залога, као средство обезбеђења наплате пореске обавезе. С обзиром да на територији Републике Србије постоји висок проценат непокретности које нису евидентирани у надлежне катастре, створен је и правни основ да предмет принудне наплате буду и такве непокретности. Када порески извршитељ изврши попис и процену те непокретности, ставља на њој заплону и то објављује на огласној табли пореског органа чиме стиче правну снагу уписа извршења у катастру непокретности. Овим поступком поверилац своје потраживање може намирити из ванкњижне непокретности, чак и у случају да неко треће лице у току поступка стекне право својине на истој.

2.6.1. Утврђивање почетне вредности непокретности

Поступак утврђивања почетне вредности непокретности је исти за непокретност која је уписана у надлежни катастар непокретности и за ванкњижну непокретност. Он почиње када решење о принудној наплати постане коначно, а порески обвезник није до тада измирио свој дуговани порез. Појашњења ради, пре утврђивања почетне вредности непокретности је неопходно да решење о принудној наплати буде коначно, јер ако порески обвезник уложи жалбу на то решење, утврђивање почетне вредности непокретности мора да се одложи док се не реши поступак по поднетој жалби обвезника, односно до доношења другостепеног коначног решења. Утврђивање почетне вредности се врши на начин на који се утврђује тржишна вредност непокретности као основица пореза на пренос апсолутних права, при чему се води

рачуна колико непокретност мање вреди ако на њој остану одређена права и терети после продаје.²¹⁶

Приликом утврђивања вредности непокретности узима се у обзир више фактора који утичу на њену процену:

- почетна вредност се утврђује у висини тржишне вредности непокретности на дан процене;
- тржишном вредношћу непокретности се сматра њена цена која се постиже у слободном промету где се она налази, или ближеј околини у време утврђивања почетне цене;
- приликом утврђивања почетне вредности се води рачуна о томе колико та непокретност у моменту процене мање вреди због тога што на њој остају одређена права или терети после продаје;
- приликом утврђивања вредности објеката (стамбених, пословних, економских и др.) се утврђује и почетна вредност помоћних објеката (ограде, гараже, оставе и др.) који су изграђенина истој грађевинској парцели;
- утврђивање почетне вредности непокретности обухвата и вредност земљишта на ком се објекат налази, па и земљиште које служи за редовну употребу објекта на коме порески обвезник има право својине. Ако обвезник има право коришћења на земљишту, онда се оно не процењује;
- приликом утврђивања почетне вредности пољопривредног земљишта, утврђује се и вредност засада које су на њему;
- почетна вредност шума и шумског земљишта се утврђује у зависности од врсте дрвећа, његове старости, густине, положаја шуме, приступа саобраћајницама и слично;
- да ли на непокретности на којој се утврђује почетна вредност постоје сувласници и који су њихови делови. Почетна вредност сувласничког дела се одређује на основу почетне вредности непокретности као целине.²¹⁷

Када се утврди почетна вредност непокретности, доноси се решење које се доставља пореском обвезнику. С обзиром да обвезник има право приговора на ово решење и да поступак не може да се настави док се по њему не реши, важно је да

²¹⁶ Вид.: Правилник о начину утврђивања почетне вредности заплењене непокретности пореског обвезника („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 17/04)

²¹⁷ Вид.: Методолошко упутство за обезбеђење наплате и принудну наплату јавних прихода Министарства финансија и привреде-Пореска управа-Сектор за наплату, Београд 2012.

процену врши посебан проценитељ тј. вештак одговарајуће струке, како би се смањио ризик од изјављивања приговора на ово решење.

2.6.2. Продаја непокретности

Истеком рока од осам дана од дана коначности решења о утврђивању почетне вредности непокретности, приступа се њеној продаји. Рок за продају може бити и краћи ако порески обвезник на то пристане. Поступак продаје почиње доношењем закључка о одређивању продаје непокретности путем усменог јавног надметања који се доставља и пореском обвезнику. Оглашавање продаје се врши на огласној табли јединице локалне самоуправе и пореског органа где се непокретност налази, као и у дневном листу који покрива целу територију Републике Србије. Оглас је потребно доставити и пореском обвезнику, законским повериоцима и лицима које имају законско право прече куповине на тој непокретности, ако их има. Сувласник непокретности који има намеру да прода свој сувласнички део, дужан је да га претходно понуди на продају осталим сувласницима.²¹⁸

Пре почетка првог усменог јавног надметања потребно је утврдити да ли на њему, као понуђачи, не учествују запослени у пореском органу, или са њима повезана лица која немају права да буду купци предметне непокретности. Понуђачи који имају доспеле и неизмирене пореске обавезе се искључују из поступка усменог јавног надметања.

Обавеза заинтересованих понуђача је да положи депозит у висини од 5% утврђене почетне вредности непокретности. Депозит се враћа по закључењу јавног надметања понуђачима чија понуда није прихваћена. Непокретност која се продаје је доступна за разгледање свим заинтересованим понуђачима до дана одржавања јавне продаје. На усменом јавном надметању учествује најмање два понуђача који стављају своје понуде за куповину непокретности, у супротном се оглашава нова продаја.

Непокретност се на првом усменом јавном надметању не може продати по нижој цени од 75% утврђене почетне вредности непокретности, осим у случају да се порески обвезник писмено сагласи са тим. У поступку се саопштава процењена вредност непокретности, а понуђачи стављају своје понуде нудећи цену коју су спремни да плате за њу. Она се увек продаје за највишу понуђену цену. Уколико постоји право прече

²¹⁸ Закон о промету непокретности („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 93/14, 121/14 и 6/15), чл. 5. ст. 1.

куповине на непокретности, лице са овим правом има првенство куповине над најповољнијим понуђачем. Купац је дужан да у року од осам дана уплати износ за који му је непокретност продата, умањен за положени депозит. Уплаћена средства се распоређују и преносе, у складу са важећим законским одредбама, на одговарајући уплатни рачун јавних прихода (пореза на имовину). По извршеној уплати и коначности решења о продаји непокретности, доноси се решење о предаји непокретности купцу, које се доставља пореском обвезнику, купцу и надлежном катастру непокретности. Ако је продајом непокретности остварена већа цена од износа пореске обавезе из решења о принудној наплати, разлика се враћа пореском обвезнику, али само ако у међувремену нема доспелих и неизмирених нових обавеза.

У ситуацијама када купац не уплати износ за који му је непокретност продата, продаја се оглашава неважећом и он губи право на повраћај депозита, као и право да поново буде понуђач у поступку продаје исте непокретности у року од шест месеци. Тада се позива други најповољнији понуђач, ако његова цена није нижа од прописане, ради писменог изјашњења о томе да ли жели да купи непокретност за понуђени износ. Пристанком другог понуђача доноси се решење о продаји, а ако се деси да ни он не уплати износ у законом прописаном року и ова се продаја оглашава неважећом. Након тога се у року од осам дана заказује поновљено усмено јавно надметање под условима који су важили и за прво.

На другом усменом јавном надметању се непокретност може продати по цени нижој од 50% од утврђене почетне вредности, осим уз писмену сагласност пореског обвезника. Ако се непокретност ни тада не прода, наредно усмено јавно надметање се заказује у року од осам дана од дана одржавања сваког претходног, па све до истека три месеца од дана доношења закључка о одређивању јавне продаје овим путем. Једина разлика у поступку продаје се тиче оглашавања, јер се оглас тада објављује само на огласној табли ЛПА. На трећем усменом јавном надметању, а и сваком следећем, непокретност се не може продати по цени нижој од једне трећине њене почетне вредности.

Уколико непокретност не буде продата у року од три месеца по правилима усменог јавног надметања и порески обвезник до тада не уплати дуговани порез, порески орган закључком одређује продају непокретности непосредном погодбом. Цена по којој се непокретност продаје, не може бити нижа од једне трећине утврђене почетне вредности. Оглашавање продаје се врши на огласној табли ЛПА и у дневном листу који се продаје на територији Републике Србије. Поступак продаје се спроводи тако што

порески извршитељ директно води разговор са потенцијалним купцем, а онда доноси одлуку о продаји непокретности. Ограничења у погледу личности купца која важе код усменог јавног надметања, примењују се и код продаје непокретности непосредном погодбом. Непокретност се продаје понуђачу који понуди највишу цену и о томе се доноси решење. Купац је дужан да уплати износ за који му је непокретност продата, а порески орган му, након тога, доставља решење о предаји непокретности.

Када на продатој непокретности постоји приоритетна хипотека другог повериоца, од износа који је уплаћен се прво намирује потраживање другог повериоца, али највише до једне трећине утврђене почетне вредности непокретности. После намирења приоритетног потраживања, преостала средства се распоређују и преносе на одговарајуће уплатне рачуне прихода јединице локалне самоуправе.

Ако се непокретност не прода ни путем непосредне погодбе, у року од шест месеци од дана доношења закључка о продаји путем усменог јавног надметања, она се преноси у својину јединице локалне самоуправе, у вредности од једне трећине њене утврђене почетне вредности. За тај износ се пореском обвезнику умањује порески дуг у пореском књиговодству, а дан плаћања пореске обавезе је дан када је донешено решење о преносу непокретности у својину јединице локалне самоуправе. Овим решењем се непокретност уписује код надлежног катастра непокретности. Дуг пореског обвезника који је остано ненаплаћен, намирује се у неком другом поступку наплате пореза.

Када непокретност није уписана у одговарајући катастар непокретности, поступак принудне наплате се покреће на основу доказа о праву својине над њом (уговор, судска одлука и сл.). Овај доказ мора бити апсолутно поуздан, јер се у оваквим случајевима не установљава хипотека пошто непокретност није уписана у одговарајући регистар, већ се поступак спроводи на основу решења о принудној наплати пореске обавезе из непокретности. На огласној табли пореског органа се објављује записник о попису и заплени непокретности који има правну снагу уписа у регистар и тиме поверилац стиче право наплате својих потраживања, чак и у случају да треће лице касније стекне право својине на истој непокретности. У огласу о јавној продаји се обавезно уноси обавештење да непокретност која се продаје није уписана у надлежни катастар, а поступак продаје је потпуно исти као и код укњижених непокретности. Одредбе о законском праву прече куповине важе и за ванкњижне непокретности. После извршене продаје она се уписује у катастар непокретности.

На сваки порески акт, или порески управни акт, порески обвезник има право приговора или жалбе. Тиме му је омогућено да време трајања поступка максимално

продужи и да своју пореску обавезу из решења о принудној наплати у целости измири, или да поднесе захтев за одлагање плаћања дугованог пореза. У пракси се ЛПА ретко одлучују да поступак принудне наплате из непокретности спроведу код пореза на имовину физичких лица, првенствено зато што њихова дуговања нису толико велика да би се могла намирити искључиво продајом непокретности, а и чест је случај да је само једна непокретност, једина имовина коју порески обвезник има и у којој живи. Исто тако, не требамо заборавити да је сам поступак принудне наплате крајње непопуларна мера за наплату потраживања јединица локалне самоуправе и да је утицај политичких представника власти прилично јак и углавном против њене примене. Посебно се, у овом случају наглашава материјална нестабилност у Србији, али и законом прописане одредбе које више иду у корист пореских обвезника, него пореског органа.

Одредбама ЗПППА је прилично прецизно описан поступак принудне наплате пореза из непокретности, а у случају постојања неке правне празнине, оне се решавају применом одредаба закона којим се уређује извршење и обезбеђење.

2.7. Прекид поступка принудне наплате

Поступак принудне наплате се може започети по истеку рока од пет дана од дана пријема опомене за плаћање пореза, ако обвезник своју доспелу, а неизмирену обавезу не плати. Његов прекид је могућ из следећих разлога:

- покретање стечајног поступка код правних лица у случају њихове несолвентности. Имовина коју поседује порески обвезник може бити мања од дугованог пореза, па ће у складу са тим порески орган покренути стечајни поступак, у својству повериоца. Наплата дуга се тада врши у поступку стечаја према одредбама закона којим се уређује стечај;
- одлагање плаћања дугованог пореза када се пореском обвезнику омогућава да свој дуг измири у више рата, а ако не поштује рокове плаћања, онда му се исти принудно наплаћује. Према важећим одредбама ЗПППА, обвезник коме је дуговани порез одложен има обавезу да плаћа и текуће обавезе, те се и у случају њиховог неизмиривања поступак принудне наплате наставља. Уколико се неплаћено дуговање наплаћује из средстава обезбеђења, обвезник се само обавештава да ће се приступити принудној наплати из датих средстава обезбеђења, без доношења посебног решења.;

- грешка приликом обрачуна пореза од стране пореског органа, што за последицу има мањи износ пореза од утврђеног. Након отклањања грешке, обвезнику се наплаћује стварни износ пореза. У ситуацији када порески обвезник истакне застарелост права на наплату делимичног или целокупног износа дугованог пореза, порески орган је дужан да прекине поступак док не утврди има ли услова за престанак обавезе по основу застарелости и његовог евентуалног умањења;
- подношење жалбе од стране пореског обвезника на решење о принудној наплати. Ако би се порез наплатио пре него што решење постане коначно, порески обвезник би претрпео битну економску штету. Дакле, поступак принудне наплате се не наставља док другостепени орган не донесе решење, односно док првостепени орган не поступи по налогу другостепеног органа, ако је жалба усвојена, и не донесе ново решење у поновном поступку које доставља пореском обвезнику.²¹⁹

Порески орган је дужан да донесе закључак о прекиду поступка принудне наплате и достави га пореском обвезнику, као и организацији која спроводи принудну наплату са рачуна. Поступак који се прекине, може и да се настави када се измене околности које су довеле до његовог прекида. Он не утиче на заложно право јер је законом прецизиран начин када установљено заложно право може престати. Прекид поступка не утиче на увећање целокупног пореског дуга за 5%, нити на обрачун камате која наставља да се обрачунава на износ доспелог, а неплаћеног пореза.

Осим случајева који су дефинисани законом, порески орган је дужан да прекине поступак принудне наплате код приговора пореског обвезника на процену покретних ствари, до доношења одлуке по њему и код приговора који је изјављен против решења о утврђивању почетне вредности непокретности, до доношења решења. У овим случајевима се не доноси посебан акт о прекиду поступка принудне наплате. Такође, ако надлежни суд покрене стечајни поступак по захтеву неког другог повериоца, порески орган је дужан да, у прописаном року, суду поднесе пријаву потраживања од пореског обвезника над којим је покренут поступак стечаја.²²⁰ Од дана отварања стечајног поступка, не може се спровести принудно извршење, а поступци који су у току, обустављају се.

Управни суд може по захтеву тужиоца, односно пореског обвезника, да одложи извршење коначног управног акта којим је мериторно одлучено у управној ствари до

²¹⁹ Поповић, Д., *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012, стр. 135.

²²⁰ Митровић, А., *нав. дело*, стр. 135.

доношења судске одлуке, ако би извршење нанело тужиоцу штету која би се тешко могла надокнадити, а одлагање није противно јавном интересу, нити би се одлагањем нанела већа или ненадокнадива штета противној странци, односно заинтересованом лицу.²²¹ То значи да се коначно решење другостепеног органа донето поводом жалбе може одложити и да се поступак принудне наплате прекида до доношења пресуде Управног суда по тужби.

2.8. Обустава поступка принудне наплате

Под обуставом поступка се подразумева окончање, односно завршетак, у овом случају, поступка принудне наплате. За разлику од прекида који може и да се настави, обустава поступка значи крај за тај поступак, чиме се целокупни предмет архивира.

Поступак принудне наплате се обуставља доношењем решења од стране пореског органа, по службеној дужности. Законом прописане ситуације у којима се обуставља поступак су:

- када је пореска обавеза поништена (нпр. решењем другостепеног органа или пресудом Управног суда, а по жалби пореског обвезника);
- када се пореска обавеза у целости измири од стране пореског обвезника, укључујући настале трошкове и износ увећања пореског дуга.

Обуставом поступка принудне наплате престаје уписано založno право, укидају се мере уновчавања, а имовина која је била предмет принудне наплате се враћа пореском обвезнику. Решење о обустави поступка се доставља пореском обвезнику и НБС – Одељењу за пријем, контролу и унос основа и налога принудне наплате, ако се принудна наплата вршила из средстава на рачуну обвезника, јер постоји могућност да је отпочела реализација решења о принудној наплати, а да је порески обвезник у међувремену већ измирио целокупно дуговање по том решењу.

3. Застарелост у пореском поступку

Застарелост представља временско ограничење за вршење неког права, чијим се протеком то право губи и престају одређени односи. Институт застарелости је познат у свим гранама права, а у пореском законодавству је један од начина престанка пореске

²²¹ Закон о управним споровима („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 111/09), чл. 23. ст. 2.

обавезе. Уведен је због правне сигурности пореских дужника, како не би бескрајно били под дужничком „хипотеком“.²²²

Услов за наступање застарелости је да протекне законом одређено време за вршење права и да постоји воља дужника да се примене правила о застарелости.²²³ Пореска потраживања застаревају у року од пет година, а након десет година наступа апсолутна застарелост. Ако у овом периоду порески поверилац не предузме радње које би спречиле застарелост његовог потраживања, онда ће до ње свакако доћи истеком последњег дана прописаног времена. Порески дужник тада може да истакне приговор застарелости и умањити износ свог дугованог пореза. Изузетак представља апсолутна застарелост када је порески орган дужан да, по службеној дужности, отпише застарелу пореску обавезу.

Застаревање које је почело да тече може бити прекинуто сваком радњом пореског органа предузетом против пореског дужника. Након прекида, оно почиње тећи изнова, а време које је протекло пре прекида се не рачуна у рок за застарелост.²²⁴ Код пореских потраживања застарелост почиње да тече од првог дана наредне године. Ову законску могућност користе сви порески органи јер је њихов крајњи циљ већи проценат наплате пореза, а не престанак пореске обавезе.

У пореском законодавству је позната застарелост права на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања, повраћај и рефракцију, односно рефундацију пореза и споредних пореских давања, као и покретање и вођење прекршајног поступка.

Порез на имовину се може утврдити за пет година уназад. Ово законско решење је од изузетне важности због обвезника који нису на време пријавили своју имовину и обвезника који уредно годинама измирују своје пореске обавезе. Иако је број обвезника пореза на имовину велики и утврђивање обавезе за пет година захтева доста времена, потребно је да ЛПА користе ову могућност кад год је то могуће, јер се у сваком случају то позитивно одражава на наплату овог прихода.

Право пореског обвезника на повраћај, порески кредит, рефракцију и рефундацију пореза, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања застарева за пет година. У интересу је обвезника да своје право искористи и не дозволи да оно застари. Веома су честе ситуације да обвезници приликом уплате пореза на имовину направе грешку у налогу за плаћање, што на крају доводи до тога да своју обавезу заправо нису ни

²²² Митровић, А., *нав. дело*, стр. 220.

²²³ Ковачевић-Куштримовић, Р., *Грађанско право*, Сириус, Ниш, 1995, стр. 285.

²²⁴ Радишић, Ј., *Облигационо право*, Номос, Београд 2004, стр. 364.

измирили. У таквим ситуацијама они требају да искористе своје право на прекњижавање, или повраћај погрешно уплаћених средстава како би намирили неплаћену обавезу пре истека рока од пет година.

Код прекршајног поступка, ако протекне рок од пет година од када је прекршај учињен, порески орган не може поднети захтев за његово покретање јер је застарелост већ наступила. Уколико је порески обвезник стекао своју имовину пре више од пет година, а није је пријавио и тиме учинио порески прекршај, он не може бити кажњен по овом основу.

Иако циљеве постојања института застарелости треба најпре тражити у осигурању опште правне сигурности, његова примена није баш увек најјаснија у пракси. Као један од доказа за то јесте наступање застарелости права на наплату пореза и споредних пореских давања.

3.1. Застарелост права на наплату пореза

Застарелост права на наплату пореза почиње да тече од првог дана наредне године у односу на годину када је обавеза пореског дужника доспела за плаћање. Порез на имовину се плаћа тромесечно, а право пореског органа да наплати доспелу, а неизмирену обавезу застарева у року од пет година. Да би се неизмирена пореска обавеза могла наплатити неопходно је да порески орган предузме све потребне радње како не би дошло до њеног застаревања. На тај начин се застарелост прекида и рок почиње тећи изнова, а протекло време се не рачуна у нови рок застарелости. Под предузимањем радње против пореског дужника од стране пореског органа, се подразумева свака мера и радња, као и донети и уручени акт пореском дужнику (нпр. издавање опомене за плаћање доспелог, а неизмиреног пореза, записник, решење о принудној наплати, решење о одлагању плаћања дугованог пореза). Ако би дужник измирио део своје пореске обавезе, та његова радња не би прекинула рок застарелости, јер прекид рока настаје само радњом пореског органа.

У случају да порески орган не прекине рок застарелости пореска обавеза ће престати, односно ако не врши своје право по доспелости дуга, он ће застарити. Случајеви престанка пореске обавезе су врло ретки и дати су на нивоу законског изузетка, под тачно одређеним условима будући да се држава нерадо одриче прихода без кога не може да функционише. Последице застарелости не наступају одмах након

протека законом одређеног времена. Да би застарелост настала, порески дужник мора изјавити приговор застарелости. Ако искористи то своје право, дужнику се може умањити део пореске обавезе. Приговор застарелости порески дужници углавном достављају у писаном облику, а на пореском органу је да сваки детаљно испита и утврди има ли основа за престанак пореске обавезе. Приликом утврђивања права на застарелост за наплату дуговањог пореза треба имати у виду да се сваком уплатом прво намирују најстарија дуговања у складу са важећим распоредом намирења. Дешава се да порески обвезници сваке године уплаћују одређени износ по основу пореза на имовину, али је то недовољно или неблаговремено, па увек постоји дуговање које се у аналитичкој евиденцији види кроз више година. Такви дужници се често позивају на застарелост тих најстаријих дуговања, незнајући да су тим својим уплатама заправо намирили најраније обавезе. Услов за наступање застарелости се у овом случају теже испуњава.

Уколико порески дужник призна своју обавезу и жели њено испуњење, он ће је измирити у целости, или поднети захтев за одлагање плаћања дуговањог пореза којим доказује своју намеру о испуњењу пореске обавезе. Тиме он прихвата да плати и већ застарелу обавезу. Без обзира на то што застарелост користи обвезнику, његов обзир моралне природе може бити важнији за ње, те ће стога свој дуг он ипак измирити. Након такве одлуке, он не може истаћи приговор застарелости и тражити повраћај новчаних средстава, јер је добровољно испунио своју обавезу.²²⁵

Ако се доспела пореска обавеза не плати редовним путем у прописаном року, порески орган може покренути поступак принудне наплате. Пре почетка овог поступка неопходно је издати и доставити опомену пореском дужнику. Имајући у виду да је опомена порески акт и да њено издавање од стране пореског органа представља радњу предузету против пореског дужника у циљу наплате доспелог потраживања, право на наплату пореза и споредних пореских давања неће застарити за пет година, јер је дошло до прекида застарелости.

Прекид рока застарелости је у пореском законодавству уведен од 8. јула 2007. године. Све опомене које су биле издате пре овог датума, практично нису прекидале рок застарелости потраживања, а оне које су издате након увођења ове законске одредбе, прекидале су застарелост и за период пре 2007. године, без обзира што тај институт није ни постојао.

²²⁵ Николић, Д., *Увод у систем грађанског права*, Правни факултет Универзитета у Новом Саду, Центар за издавачку делатност, Нови Сад 2014, стр. 246.

Иако порески органи редовно издају опомене којима прекидају застарелост својих потраживања и одбијају захтеве обвезника који истичу приговор по овом основу, питање прекида њеног рока различито третирају и тумаче судови до којих долазе жалбе пореских дужника, а које се тичу престанка пореске обавезе услед наступања застарелости. Редак је случај да правна теорија и судска пракса заузму јединствен став око тумачења појединих законских одредби, па је иста ситуација и код прекида рока застарелости. Наиме, у једној од пресуда је јасно наведено да опомена није порески акт којим се решава о пореском праву или пореској обавези. Правно правило је да се само пореским актима (решење и закључак) може прекинути ток застарелости. Опоменом за плаћање пореза којом је порески дужник позван на измирење пореског дуга, порески орган није решавао о пореској обавези дужника, него је само предузео радњу ради давања оправданости спровођења поступка принудне наплате.²²⁶ На жалост и судови имају различита тумачења о истим питањима, па је тако у другој пресуди наведено да издавање опомене од стране пореског органа за плаћање пореског дуга представља радњу предузету против пореског дужника, у циљу наплате пореза и споредних пореских давања, којом се прекида застарелост, али тек уколико је та радња предузета, односно опомена достављена пореском дужнику после 8. јула 2007. године.

Ипак, најчешћи став суда у решавању питања застарелости пореских потраживања јесте да, ако порески орган у року од пет година није пореском обвезнику доставио ниједан порески акт, или је у том року слао само опомене, та пореска обавеза је застарела и сам порески обвезник треба на томе да инсистира,²²⁷ односно треба да покрене управни спор из разлога што ће такав спор вероватно добити и у складу са тим ће му се новчана средства од наплаћеног пореза са каматом бити враћена.

Овако различита тумачења прекида рока застарелости могу представљати велики проблем приликом наплате пореза, из разлога што је довољан и врло мали број обвезника којима ће се управни спор позитивно завршити и тиме подстаћи неке друге да покрену исти. Иако је потребно мало више времена за окончање спора, крајњи резултат ће бити у корист пореског дужника, а на штету пореског органа.

Институт застарелости врши притисак на странке како би оне оствариле своја права, да не дођу у ситуацију да услед невршења та иста права не могу остварити.²²⁸ Без обзира на неслагање у тумачењима законских одредби, порески органи морају

²²⁶ Вид.: Пресуда Врховног суда Србије бр. У. 548/2004 од 26.01.2005. године.

²²⁷ Вид.: Пресуда Привредног апелационог суда бр. Пж. 2738/2012 од 31.01.2013. године.

²²⁸ Стојановић, Д., *Увод у грађанско право*, Color press Лапово, Београд 2000, стр. 192.

редовно да издају опомене обвезницима пореза на имовину и да том радњом не дозволе да њихова потраживања застаре. Уколико порески дужник не поднесе тужбу Управном суду против другостепеног решења које се односи на принудну наплату, порески орган може са сигурношћу да спроведе поступак наплате до краја и бити сигуран да неће бити у ситуацији да целокупни дуг са каматом врати дужнику. Ако се ипак догоди да порески органи допусте да њихова потраживања застаре, тај њихов немар треба бити санкционисан, јер се не може очекивати од пореског дужника да бескрајно дуго чека на повериоца који треба да врши своје право.²²⁹

Да институт застарелости, који подразумева застаревање потраживања након истека рока од пет година, не би постао апсурдан тиме што се сваким прекидом изнова рачуна његов рок, у правни систем је уведен институт апсолутне застарелости. Ова застарелост је у одредбе ЗПППА уведена 29.03.2009. године, а њен рок износи 10 година након чега се порески дуг дефинитивно гаси. Код наплате пореза она почиње да тече од првог дана наредне године у односу на годину када је порез требао бити наплаћен и истиче по истеку 10 година од године када је почело рачунање. ЛПА би по истеку овог рока требало да донесе решење о престанку пореске обавезе услед застарелости, по службеној дужности. За извршење овако одговорног посла, неопходно је припремити план активности, будући да порез на имовину има велики број обвезника и потребно је спровести поступак којим би се утврдило да ли је наступила апсолутна застарелост по питању престанка пореске обавезе. Појашњења ради, уколико је ЛПА прекидала рок застарелости издавањем опомене, апсолутна застарелост ће у сваком случају наступити истеком 10 година од почетка рачунања рока, без обзира на његов прекид. Дакле, након истека овог рока више није могуће предузимати радње у циљу наплате дугованог пореза. Десетогодишњи рок је више него довољан да се потраживања од пореских дужника наплате, а пропуст пореског органа услед невршења тог права, директно се одражава на висину прихода локалног буџета.

Основно правило које се примењује у поступку утврђивања застарелости права на наплату пореске обавезе је провера редоследа намирења дуга у периоду извршења њене уплате. Застарелошћу пореза престаје пореска обавеза, што свакако није циљ ЛПА. Она треба да врши све потребне радње како би се наплата пореза на имовину повећала и та средства могла користити за унапређење квалитета живота у локалној заједници.

²²⁹ Ковачевић-Куштримовић, Р., *нав. дело*, стр. 284.

4. Наплата пореза на имовину од стране локалне самоуправе

Од увођења пореза на имовину у српско законодавство, његову наплату је вршила Пореска управа. Приходи који су остварени по том основу, били су трансферисани локалној самоуправи на чијој је територији порез и наплаћен. У погледу висине наплаћеног пореза, приоритети Пореске управе су били усмерени на приходе државног буџета, па је и њихов напор био концентрисан на наплату пореза које је користила република. Касније је то практично и доказано, јер је наплата овог пореског облика значајно унапређена када су његово администрирање преузеле јединице локалне самоуправе.

Међународна искуства су показала да локалне заједнице могу да се баве администрирањем пореза на имовину, ако државна власт обезбеди политичку вољу и оперативну подршку.²³⁰ Новим законским решењима, јединице локалне самоуправе су добиле важну улогу и ингеренције у конципирању пореске политике пореза на имовину, јер је он постао њен изворни приход. То је омогућило позитивне процесе децентрализације и самосталност јединица локалне самоуправе.²³¹ Ова реформа је спроведена са циљем да се смањи зависност локалних самоуправа од централне власти, односно од њених прихода. Ако порез на имовину пређе из режима уступљеног прихода у режим изворних прихода јединице локалне самоуправе, то значи да ће локалне самоуправе добијањем права да саме утврђују, контролишу и наплаћују овај приход, моћи да значајно унапреде и повећају његову наплату, а тиме и приходну страну локалног буџета.

Активности ЛПА усмерене на наплату пореза на имовину наилазе на различите препреке које спречавају да његови приходи достигну бољу билансну издашност. Обухват пореских обвезника се може повећати, пореска основица и стопа квалитетно утврдити, али, уколико не постоји спремност и мотив локалних власти да се наплата пореза побољша и смањи број обвезника који га не плаћају, сваки уложени труд неће имати много ефекта на крајње буџетске приходе. Наплата пореза у Србији је још увек релативно на ниском нивоу, иако се њени проценти разликују међу локалним самоуправама. Њена стопа зависи од ангажовања ЛПА на спровођењу поступка редовне и принудне наплате, али и воље локалних власти да им у томе помогну. Наиме, у претходном периоду су локалне самоуправе добиле значајна средства од пореза на

²³⁰ Mikesell, J., *International Experiences with Administration of Local Taxes: A Review of Practices and Issues*, World Bank, Washington D. C. 2003, p. 30.

²³¹ Исаиловић, З., „Реформа пореске администрације у Србији“, *Правна ријеч*, бр. 39/2014, стр. 289.

зараде, захваљујући изменама ЗФЛС, те су због тога биле и дестимулисане да повећају своје ангажовање на наплати пореза на имовину. Никако не треба занемарити и чињеницу да у предизборним годинама овакве активности готово нису ни постојале, нарочито у мањим локалним самоуправама. Додатно су томе допринеле и измене ЗПИ којима је уведено ограничење у висини пореске обавезе за текућу годину.

Приходи од пореза на имовину су у почетку били мањи у односу на исте приходе у другим европским државама. Разлог за то је био и низак износ утврђене обавезе што је приписано дугогодишњим недостацима у законском оквиру, али, ипак он није био једини. У моменту преласка надлежности, локалне самоуправе су преузеле неажурне и некомплетне базе података у којима је преко 85% пореских пријава датирало из 1992. године када је по тадашњем ЗПИ било прописано масовно подношење пријава за физичка лица. Додатан и врло озбиљан проблем је представљала погрешна идентификација обвезника, будући да јединствени матични број грађана није био обавезан податак у старим пријавама. Велики број промена у елементима значајним за опорезивање који је уследио касније, није био евидентиран што је резултирало нетачним подацима у постојећим базама. Сходно томе, овај порез је требало реформисати како би могао да се наметне као један од могућих начина који ће ојачати финансијску аутономију локалне самоуправе и тиме смањити финансијску зависност од републике. Да би се овај циљ остварио, потребна је била сарадња са властима и свим органима који садрже податке о потенцијалним пореским обвезницима. Порез се не може наплатити ако се обвезници не лоцирају. Не постоји правичан, нити издашан порез, ако нема квалитетне евиденције за потребе опорезивања. Свака непокретност ван евиденције, или оне евидентирани са мањом површином од стварне, пример су већине земаља код којих овај порез још увек није значајан приход. У законским одредбама треба прецизно захтевати да сва имовина буде регистрована, како би сам поступак повећања обухвата пореских обвезника био успешан.

Фискална децентрализација и нови законски оквири по питању администрирања пореза на имовину, створили су услове за формирање пореских органа јединица локалне самоуправе, односно ЛПА, које се баве пословима утврђивања, наплате и контроле изворних јавних прихода. Институционални оквир за отпочињање самог процеса створен је доношењем ЗФЛС, а тиме и већи ниво самосталности јединица локалне самоуправе. Оптерећење грађана годишњим износима пореза на имовину није велико, тако да интензивирање мера редовне и принудне наплате не би довело у питање њихов опстанак и функционисање. Важно је да се обвезници благовремено

обавештавају о стању дуговоаног пореза, из разлога што већина њих плати своју обавезу тек након издавања опомене. Против обвезника који и поред опомене не желе да измире своја дуговања треба применити мере принудне наплате, како се они не би нашли у повлашћеном положају у односу на обвезнике који редовно плаћају порез, из разлога повремених законских погодности о отпису камате. Овакав вид наплате има врло позитивне ефекте јер подстиче друге обвезнике да своја заостала дуговања плате и не доведу себе у ситуацију да им имовина буде продата. Локалне самоуправе и поред законских овлашћења врло ретко примењују поступак принудне наплате, али такву праксу треба променити јер се на овај начин пружа могућност за брзу и ефикасну наплату заосталих дуговања.

4.1. Локална пореска администрација

ЛПА представља организациони део јединице локалне самоуправе који се у складу са позитивним прописима бави утврђивањем, контролом и наплатом локалних јавних прихода. Поступак преласка надлежности у администрирању пореза на имовину, са републичког на локални ниво, започет је од 2007. године, а локалне самоуправе су појединачно имале могућност да саме одаберу када ће њихове ЛПА почети са радом, с тим што је крајњи рок за то био 1. јануар 2009. године. Оне су тада преузеле озбиљнији део одговорности за остваривање прихода који припадају локалном нивоу и обавезу да те приходе наплате ефикасније и квалитетније. Њихова надлежност је уређена одредбама ЗПППА, али напомињемо да оне немају сва овлашћења која има Пореска управа, иако у свом раду користе исти закон. То је била нова врста изазова и сам почетак те децентрализације је обележен многим проблемима који су у неким тренуцима доводили у питање успех читавог процеса.²³² Локалној самоуправи је законом дата могућност да закључи уговор са Пореском управом о пружању техничке и друге помоћи везане за администрирање пореза на имовину, као и то да преузме запослене, просторије, опрему и средства за рад од Пореске управе. Међутим, и поред предвиђене помоћи, у пракси се то није у потпуности реализовало. За преузимање запослених је било потребно доношење посебног акта Владе Републике Србије, али се то никада није догодило. Локалне самоуправе су биле принуђене да се саме сналазе и

²³² Арсић, М. и др., *Реформе пореза на имовину у Србији: Резултати и перспективе*, Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH, Београд 2012., стр. 18.

због тога данас имамо пореске администрације са различитим квалитетима и капацитетима.

Највећи проблем за ЛПА је представљала недовољна припремљеност и опремљеност у кадровском и техничком смислу. У складу са могућностима, поједине локалне самоуправе су на извршилачка места запошљавале искусне раднике, док су на другим местима то били људи без искуства на пореским пословима. Подршку коју су ЛПА имале од стране државе била је израда јединственог информационог система који је био намењен за администрирање свих локалних јавних прихода. Мада, због прилично високих трошкова одржавања овог система, нису све локалне самоуправе биле у могућности да га користе. Допринос у развоју ЛПА су такође пружиле Стална конференција градова и општина (СКГО), као и Немачка организација за међународну сарадњу (GIZ). Оне су кроз своје пројекте и сарадњу појачале капацитете и унапредиле квалитет рада у администрирању локалних јавних прихода.

Приоритетни задатак ЛПА је био да обезбеди већу наплату пореза, што је и уједно представљало најважнији показатељ о ефикасности њиховог рада.²³³ Првих година су се суочавале са различитим изазовима, па је и мотивација у обављању послова била променљива, али, упркос свему, ипак су препознале значај својих нових надлежности и колико су оне важне за буџетске приходе локалне самоуправе. Иако су почетна предвиђања била прилично лоша, резултати наплате пореза на имовину су ипак били позитивни у првим годинама рада ЛПА. Без обзира на све препреке и потешкоће са којима су се суочавале, током времена је препознат њихов допринос у развоју своје локалне самоуправе.

Утврђивање, контрола и наплата пореза је веома комплексан и одговоран посао који захтева стручне и оспособљене кадрове. Без њих је немогуће успешно применити пореске прописе и остварити веће приходе. Имплементација пореза на имовину захтева извршење одређеног броја различитих функција од којих је свака од суштинског значаја за успех читавог процеса. Из тих разлога је потребно континуирано усавршавање запослених, побољшање техничке опремљености, унапређење метода рада, а поготову контролних органа, као и обезбеђење јавности у раду.

У складу са законским одредбама и одлукама јединице локалне самоуправе, надлежности ЛПА које се односе на администрирање пореза на имовину су:

- пријем, обрада и контрола података из пореских пријава и друге документације;

²³³ Хрустић, Х., *Јавне финансије и пореско право*, Правни факултет Универзитета Унион: Службени гласник, Београд 2007, стр. 237.

- утврђивање, контрола и наплата пореза на имовину;
- вођење регистра пореских обвезника;
- вршење канцеларијске и теренске контроле ради провере и утврђивања законитости и правилности испуњавања пореске обавезе;
- вршење обезбеђења наплате пореза на имовину;
- вршење редовне и принудне наплате пореза и споредних пореских давања;
- вођење првостепеног поступка по жалбама пореских обвезника;
- подношење захтева за покретање прекршајног поступка за пореске прекршаје;
- послови вођења пореског књиговодства и извештавања;
- послови у вези прекњижавања и повраћаја новчаних средстава;
- пружање основне стручне и правне помоћи пореским обвезницима о пореским прописима;
- издавање уверења и потврда о чињеницама о којима води службену евиденцију;
- учествовање у припреми нацрта одлука које се тичу утврђивања пореза на имовину.²³⁴

Како порез на имовину није једини приход који администрирају локалне самоуправе, из наведеног се потврђује неопходност за постојањем довољног броја стручних људи који би могли у сваком моменту да одговоре на захтеве пореских обвезника. За добру администрацију мора постојати довољно људских и технолошких ресурса. Кадровске потребе зависе од више фактора као што су: количина посла, доступно време, радна организација и доступна технологија. На способности запослених утиче ниво образовања, обука и искуство, а адекватна рачунарска подршка повећава продуктивност у раду. Нажалост, кадровска опремљеност у ЛПА ни после скоро десет година није на задовољавајућем нивоу и превише је очекивати да се наплата пореских потраживања драстично повећа, али простора за њено унапређење увек има.

У свом раду се ЛПА свакодневно суочава са бројним изазовима. Њена ефикасност мора бити на високом нивоу, јер се у супротном ни најбоље усвојени закон не може применити, или ће се погрешно применити и дати мале приходе. Са друге стране, важно је да и прописи буду јасни, односно да у њима не постоји двосмисленост и недореченост. Све контрадикторне одредбе које се и даље срећу у пракси отежавају рад ЛПА. Ако су закони и одлуке донешени у складу са одређеном пореском политиком и

²³⁴ Вид.: Одлука о организацији Општинске управе општине Ћуприја („Сл. гласник општине Ћуприја“ бр. 33/16)

као такви сложени за администрирање, крајњи ефекти те политике не могу бити задовољавајући.

Плаћање пореза је наметнута појава пореским обвезницима којом локална самоуправа узима новчана средства зарад постизања својих економских, социјалних и других циљева. У погледу наплате пореза на имовину, ЛПА интензивније раде на добровољном плаћању пореза, него на принудној наплати. У свакој локалној самоуправи постоји одређени број обвезника који редовно измирују своје обавезе и тиме обезбеђују сигуран прилив новчаних средстава у буџет локалне самоуправе. Међутим, то није довољно, и требало би више пажње усмерити на захтеве пореских дужника који говоре о задовољавању потреба од стране локалне заједнице, односно са те стране уложити напоре да и они редовно плаћају своје обавезе. У вези са тим, честе промене прописа и нејасноће у њима негативно утичу на испуњење пореских обавеза, чак толико да обвезници због тога не желе да плаћају порез. Такве ситуације указују на потребу унапређења односа ЛПА са пореским обвезницима и њихову квалитетнију информисаност. Неопходно је обезбедити све материјалне ресурсе који су потребни за модерну администрацију, укључујући и информационе системе, као и успостављање сталног система обуке запослених који би одговорили специфичној сврси опорезивања имовине. Искуства савремених држава показују да континуирано унапређење рада пореских администрација битно утиче на стварање поверења пореских обвезника и добровољно плаћање пореза.²³⁵ Запосленима у пореским администрацијама, а првенствено онима који обављају најсложеније послове, потребно је обезбедити редовно стручно усавршавање и одговарајућу литературу како би ефикасност у њиховом раду била на највишем нивоу и самим тим допринела већој наплати прихода за локални буџет.

ЛПА су у обављању својих активности суочене са честим реформама које захтевају одређена организациона побољшања ради ефикаснијег обављања пореских послова. Адекватна организациона структура је кључна компонента у формирању модерне пореске администрације, којој би један од задатака био подстицање добровољног плаћања пореза. За његово остварење је потребна детаљна анализа понашања пореских обвезника и израда стратегије којом би се побољшало измирење пореских обавеза. Добровољно плаћање пореза би смањило и степен пореске евазије која представља један од водећих проблема сваке пореске администрације. Честе пореске реформе

²³⁵ Исаиловић, З., „Реформа пореске администрације у Србији“, *Правна ријеч*, бр. 39/2014, стр. 287.

захтевају и административне промене, без којих је немогуће очекивати већу економичност, ефикасност и ефективност у њиховом раду.

4.2. Администрирање пореза на имовину од стране локалне пореске администрације

Задатак ЛПА се огледа у доследној примени пореских прописа и обезбеђивању финансијских средстава за локалну самоуправу.²³⁶ Порез на имовину није био довољно ефикасно администриран од стране Пореске управе, али оправдање за то се може наћи и у недовољној кадровској опремљености. С обзиром да се радило у приходу јединице локалне самоуправе, није било превелике потребе да се пажња усмери на наплату овог пореза и обезбеди довољан број људи који би максимално искористили све потенцијале и довели га на висок ниво издашности. Да би наплата пореза била успешна, запослени у ЛПА јој морају дати приоритет,²³⁷ а пре свега, они морају имати подршку за њено спровођење од стране локалне власти.

Администратори пореза на имовину су углавном државни службеници. У Француској се у овај поступак укључују и изабрани чланови локалне власти, док се у Америци могу посебно именовати порески администратори. Квалификације запослених су веома важно питање на међународном нивоу када се врши њихов одабир. У Србији је у погледу стручности кадрова постигнут велики напредак у односу на почетак њиховог рада. Не постоје стандарди за ниво запослености у пореским администрацијама, али пракса показује да сваки радник треба бити у стању да управља апликацијом од 1000 имовинских јединица. Наравно, ниво компјутеризације значајно утиче на стварни број пореских администратора. Број запослених у ЛПА је у почетку зависио од величине јединице локалне самоуправе, мада се и данас срећу различита одступања у смислу да у мањим општинама може бити више запослених, а да у већим тај број буде мањи. Одлуку о броју запослених на овим пословима доноси свака локална самоуправа за себе, али увек највећи број извршилаца, од оних постојећих у оквиру једног органа, ради на пословима администрирања пореза на имовину.

²³⁶ Анђелковић, М., „Савремени изазови у раду пореских администрација“, У: *Димитријевић, П., (ур.). Заштита људских и мањинских права у европском правном простору: тематски зборник радова*, 1/2011, стр. 207.

²³⁷ Powers, S., *Collection and Enforcement of the Property Tax*, International Studies Program, Working Paper 06-48, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta, Georgia 2006, p. 10.

Приходи од овог пореза и даље заостају за развијеним земљама. Да би се развио одговарајући систем наплате потребно је уложити доста времена и новца, али никако не треба заборавити и чињеницу да овај порез није популаран и због тога се не може са лакоћом администрирати.²³⁸ Посматрајући поступак наплате пореза на имовину, веома битан корак за његово ефикасно спровођење јесте претходно тачно утврђена пореска обавеза. На основу пореских пријава које је Пореска управа у електронском облику доставила ЛПА и новопримљених пријава за утврђивање пореза на имовину, врло је једноставно утврдити годишњу пореску обавезу. Проблем представљају нетачне адресе обвезника који су своју имовину пријавили деведесетих година, а онда се у међувремену одселили без пријаве промене адресе становања. Таквим обвезницима се пореска решења не могу доставити и они своје обавезе не плаћају, сматрајући да уколико решење уредно нису добили, онда нису ни задужени порезом. Друга могућност је да су своје непокретности продали, а нови власници нису уредно пријавили новостечену имовину, па и у случају да добију пореско решење у коме је наведено име старог власника, они неће платити ту обавезу, иако се односи на непокретност чији су они сада власници. Пореске обавезе се тако годинама само повећавају, а када дође време за њихову наплату, у поступку контроле се често утврди да се не могу ни наплатити.

Решења о утврђивању пореза на имовину код физичких лица се у Републици Србији сваке године појединачно доносе. Многе ЛПА саме израђују та решења, што није нимало лако, нити рационално. Израда и дистрибуција пореских решења којих има и по више хиљада у зависности од величине јединице локалне самоуправе, изискује велике трошкове. Сврха постојања ЛПА је да убирају више прихода, али уз мање трошкове. Сматра се да, ако се наплаћеним приходом од пореза на годишњем нивоу не могу измирити сви трошкови које ЛПА има, као и годишње зараде запослених у њима, онда се не може ни рећи да пореска администрација успешно функционише. Тај случај је посебно забележен у малим и неразвијеним општинама, што не значи да и у њима не постоји простор за унапређење продуктивности рада.²³⁹

Проблеми високих трошкова око штампања и дистрибуције пореских решења се могу превазићи на исти начин као што је то урађено у СР Немачкој где се она уопште

²³⁸ Sennoga, E., Sjoquist, D., Wallace, S., *Incidence and Economic Impacts of Property Taxes in Developing and Transitional Countries*, International Studies Program, Working Paper 06-39, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta 2006, p. 1.

²³⁹ Арсић, М. и др., *Реформе пореза на имовину у Србији: Резултати и перспективе*, Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH, Београд 2012, стр. 42.

физички не штампају, осим у случају да је дошло до неке промене на имовини, већ само постоје у електронској форми на веб сајту надлежне општине, или порески обвезници могу извршити увид у своје решење у самој општини. Такође, постоје земље које своје обвезнике обавештавају електронским путем о висини пореске обавезе, или их обавесте о месту и начину увида у решење у њиховој локалној самоуправи.²⁴⁰ У Републици Србији, обвезници који не добију пореско решење долазе у ЛПА ради информисања о својој годишњој пореској обавези. Сваке године се пореским администрацијама врати, не баш занемарљив број, неуручених пореских решења чија је достава уредно плаћена од стране локалне самоуправе. Из тих разлога би убудуће требало размотрити да се начин доставе пореских решења обвезницима промени и можда искористи неко од решења других европских земаља у циљу уштеде новчаних средстава и сигурности њихове доставе.

Садашњи систем опорезивања имовине се суочава са великим изазовом који утиче на крајњу наплату пореза, а тиче се обезбеђивања потпуне и тачне евиденције непокретности. У ранијем периоду није вршена контрола поднетих пореских пријава, па и данас постоје непокретности које су на терену троструко веће у односу на пријављену квадратуру. Зато се треба фокусирати и на теренску контролу, а у најбољем случају покушати и са обезбеђењем средстава како би се извршио адекватан попис имовине на целокупној територији јединице локалне самоуправе. То подразумева један врло озбиљан и обиман посао, али би резултати знатно допринели побољшању саме наплате овог прихода. Дакле, када се непокретности евидентирају у пореску базу и превазиђу проблеми око утврђивања пореске обавезе, порез треба наплатити, иако то практично није баш увек једноставан задатак.

Једна од замерки пореским администрацијама и данас, јесте да недовољно пажње посвећују пореским прекршајима код обвезника који евидентно избегавају да пријаве своју имовину. Неподношење пореске пријаве је кажњиво и ЛПА требају максимално да користе ову законску могућност како не би било селекције приликом опорезивања имовине. Довољан је и мањи број прекршајно кажњених пореских обвезника који би могао да подстакне оне друге да то ипак учине сами и избегну непријатности које се неминовно дешавају у овим ситуацијама.

²⁴⁰ Levitas, Т., Васиљевић, Д., Бућић, А., „Порез на имовину: анализа стања и перспективе реформи“, *Фонд за развој економске науке*, Март 2010, стр. 111-112.

Да би ЛПА могла адекватно да обавља своје задатке, потребно је нагласити важност самосталности у реализацији њених надлежности.²⁴¹ У локалним самоуправама се врло ретко дешава да су пореске администрације самосталне и независне у свом послу. Утицај политичког фактора је велики, тако да оне имају веома ограничену самосталност у доношењу битних одлука, а посебно ако се ради о покретању поступка принудне наплате за неплаћене пореске обавезе. У условима економске кризе која оставља дубок траг великом броју домаћинстава, спровођење поступка принудне наплате се често одлаже и оставља као крајња мера за наплату дугованог пореза. У прилог томе су и законске одредбе конципиране тако да пружају у сваком моменту могућност пореском обвезнику да поступак прекине и пронађе начин за измирење своје обавезе на други начин. Генерално, локалне самоуправе су мање ажурне када треба наплатити порез на имовину принудним путем од физичких лица. Код пореских обвезника се увек посматра питање њиховог опстанка и како ће они надале моћи да функционишу ако би им се дуговани порез принудно наплатио. Никако не треба заобићи и чињеницу да је у предизборном периоду проценат наплате увек мањи, јер се тада дестимулише спровођење активности на принудној наплати.

У годинама тзв. прилагођавања новонасталој ситуацији због преласка надлежности, ЛПА су наплаћивале порез редовним путем. Значајније поваћање у проценту наплате се бележи у 2010. години што указује да су те године наплаћена и заостала дуговања из претходних година. Један од разлога за овај позитиван резултат је измена одредаба ЗПППА којима је прописано да локална самоуправа може својом одлуком у 2010. години да уреди услове плаћања и отписа камате за порески дуг који је доспео до 31. децембра 2009. године, а није плаћен до краја 2010. године. Практично, то је значило да обвезници могу уплатити главни дуг по основу пореза на имовину до краја 2010. године, након чега би им се отписала целокупна неплаћена камата. Ову законску могућност је искористио већи број пореских обвезника што је резултирало и већим процентом наплате пореза у 2010. години. Други разлог повећане наплате се огледа у смањењу трансфера од стране републике услед глобалне економске кризе, што је практично приморало локалне самоуправе да се озбиљније ангажују на унапређењу наплате прихода од пореза на имовину. Та активност је позитивно прихваћена и од стране локалних политичара, с обзиром да се није радило о изборној години, већ

²⁴¹ Огњановић, В., *Јавне финансије у теорији и пракси*, Едитор, Београд 2008, стр. 181.

периоду између два изборна циклуса, што се позитивно рефлектовало и на степен наплате овог пореза.

У наредном периоду је забележена приметна агилност у наплати пореза на имовину од стране ЛПА, са изузетком у 2012. години која је била изборна, па је због тога и њихова активност била смањена. У наредним табелама су приказани ефекти наплате пореза неколико одабраних општина у Републици Србији:

Табела 1. Проценат наплате пореза на имовину физичких лица од 2011. до 2016. године у општини Аранђеловац

Година	Утврђена обавеза/дин.	Наплата/дин.	Проценат
2011.	33.028.226,64	24.977.979,44	75.63%
2012.	42.856.153,00	28.128.042,21	65.63%
2013.	43.481.367,88	33.805.440,17	77.75%
2014.	49.689.193,83	49.519.096,19	99.66%
2015.	53.276.995,27	54.136.155,02	101.61%
2016.	51.025.909,91	55.343.125,71	108,46%

Извор: Министарство финансија – Управа за трезор и ЛПА Аранђеловац

Табела 2. Проценат наплате пореза на имовину физичких лица од 2011. до 2016. године у општини Параћин

Година	Утврђена обавеза/дин.	Наплата/дин.	Проценат
2011.	53.200.000,00	38.030.000,00	71,48%
2012.	56.000.000,00	43.200.000,00	77,14%
2013.	67.200.000,00	54.500.000,00	81,10%
2014.	136.000.000,00	101.300.000,00	74,49%
2015.	134.600.000,00	125.800.000,00	93,46%
2016.	141.600.000,00	131.000.000,00	92,51%

Извор: Министарство финансија – Управа за трезор и ЛПА Параћин

Табела 3. Проценат наплате пореза на имовину физичких лица од 2011. до 2016. године у општини Ћуприја

Година	Утврђена обавеза/дин.	Наплата/дин.	Проценат
2011.	19.289.264,12	15.730.321,92	81,54%
2012.	19.582.662,32	14.193.261,56	72,47%
2013.	21.156.904,72	14.419.931,53	68,15%
2014.	60.700.993,61	36.213.500,00	59,66%
2015.	65.829.588,48	65.745.082,00	99,87%
2016.	66.832.916,78	60.948.518,00	91,19%

Извор: Министарство финансија – Управа за трезор и ЛПА Ћуприја

Табела 4. Проценат наплате пореза на имовину физичких лица од 2011. до 2016. године у општини Деспотовац

Година	Утврђена обавеза/дин.	Наплата/дин.	Проценат
2011.	28.756.342,82	26.367.447,75	91,69%
2012.	27.248.296,35	25.592.666,70	93,92%
2013.	29.727.350,07	29.858.128,38	100,44%
2014.	56.047.357,39	50.101.311,51	89,39%
2015.	54.592.644,80	54.077.962,76	99,06%
2016.	56.797.589,41	59.383.959,59	95,64%

Извор: Министарство финансија – Управа за трезор и ЛПА Деспотовац

Табела 5. Проценат наплате пореза на имовину физичких лица од 2011. до 2016. године у општини Петровац на Млави

Година	Утврђена обавеза/дин.	Наплата/дин.	Проценат
2011.	27.550.428,16	19.928.969,03	72,34%
2012.	28.655.536,32	23.377.447,42	81,58%
2013.	29.243.947,56	29.164.304,96	99,73%
2014.	47.990.157,96	50.319.444,37	104,85%
2015.	50.447.097,08	50.794.728,38	100,69%
2016.	52.572.816,71	51.871.498,19	98,67%

Извор: Министарство финансија – Управа за трезор и ЛПА Петровац на Млави

Табела 6. Проценат наплате пореза на имовину физичких лица од 2011. до 2016. године у општини Љиг

Година	Утврђена обавеза/дин.	Наплата/дин.	Проценат
2011.	8.130.725,65	5.046.312,03	62,06%
2012.	8.778.883,85	7.076.343,13	80,61%
2013.	10.242.877,18	7.958.618,31	77,70%
2014.	13.760.778,91	10.379.570,50	75,43%
2015.	29.715.252,06	23.523.841,20	79,16%
2016.	29.893.794,22	29.652.928,68	99,03%

Извор: Министарство финансија – Управа за трезор и ЛПА Љиг

Према степену развијености јединица локалне самоуправе, општина Аранђеловац је сврстана у категорију чији је степен у распону од 80% до 100% републичког просека, општине Параћин, Ћуприја и Деспотовац су недовољно развијене општине са степеном развијености у распону од 60% до 80% републичког просека, а општине Петровац на Млави и Љиг су изразито недовољно развијене, чији је степен развијености испод 60% републичког просека.²⁴² У одабраном узорку локалних самоуправа у Србији, приметан је пораст наплате пореза на имовину из године у годину, са изузетним варијацијама које могу бити узрок измене и допуне ЗПИ, или недовољне активности од стране ЛПА у побољшању наплате. Наведени подаци се не односе само на наплату пореза на имовину по решењима за дату годину, већ и на дуговања из ранијих година. У пракси је могуће да се утврђена обавеза за једну годину плати у следећој, или некој од наредних година, па се зато дешава да степен наплате буде већи од 100%. Из тих разлога, не можемо наведене податке узети као валидан показатељ процента наплате овог пореза, напротив, он садржи главну пореску обавезу са припадајућом каматом код обвезника који не измирују редовно своје обавезе. Ако у моменту издавања опомена, њихов број премашује 70% од укупног броја обвезника, онда нам то довољно говори о томе колико је заправо ненаплаћених потраживања евидентирано у базама ЛПА и колико је укупан проценат наплате пореза на имовину још увек на ниском нивоу. Приказани подаци које користе многи аналитичари при изради извештаја о успешности наплате овог прихода на нивоу целе републике, представљају ништа друго осим једне прилично „замаскиране“ слике реалног стања.

²⁴² Вид.: <http://www.regionalnirazvoj.gov.rs>, децембар 2016. године

Још једна законска могућност у циљу повећања наплате пореза прописана је 2012. године доношењем Закона о условном отпису камате и мировању пореског дуга. Одредбе овог закона су биле обавезујуће за Пореску управу, а јединице локалне самоуправе су имале могућност избора да ово право искористе, доносећи своје одлуке у оквирима одредаба прописаних законом. Услов за њихову примену су биле доспеле и неплаћене обавезе до 31. октобра 2012. године. Порески обвезници су главни дуг могли да измире на 24 месечне рате, а ЛПА су по службеној дужности требале да отпишу 50% камате на крају 2013. и 2014. године, под условом да су обвезници редовно измирили своје текуће обавезе и одобрене месечне рате.

Доношење оваквих законских решења је првенствено било усмерено на повећање наплате пореза правним лицима, као и њихово финансијско растеређивање од обавеза у време светске економске кризе, али је исто тако важно што су и физичка лица могла поново да искористе могућност отписа камате. Међутим, заинтересованост за условни отпис камате и мировање пореског дуга није постојала код свих јединица локалне самоуправе, већ само код две трећине њих. Ово решење је видно повећало наплату пореза на имовину у 2013. и 2014. години, што је и приказано у табелама општина које су дато законско право искористиле и наплатиле дуговања из ранијих година својим обвезницима, а онда им отписале и камату.

Измена одредаба ЗПИ којима је промењен начин утврђивања пореске обавезе, изазвала је својеврсни револт код неких пореских обвезника због повећања годишњег пореза на имовину, што је довело до нижег степена наплате и вишег износа дугованог пореза са обрачунатом каматом. До самог обрачуна пореза за 2014. годину, ЛПА нису могле тачно да процене његово повећање, тако да и нису биле довољно спремне за активности по питању ефикасније наплате.

Према напред наведеним подацима из општина, евидентно је да су ЛПА задњих година интензивније радиле на повећању прихода од пореза на имовину. Слање опомена представља веома ефикасно средство у наплати и умногоме помаже обвезницима да плате своје доспеле обавезе редовним путем.

Посао наплате пореза знатно олакшавају и републички прописи којима ЛПА лакше оставрују циљ повећања прихода локалног буџета. Наиме, после две могућности наплате главног дуга уз отпис целокупне камате, измене и допуне ЗПППА су у 2016. години предвиделе и трећу. Порески обвезници (физичка лица) чији је главни дуг износио до 200.000 динара на дан 4. марта 2016. године, могли су да поднесу захтев за одлагање плаћања дугованог пореза, измире га у ратама, а да им се на крају отпише

целокупна камата. Како је и у 2016. години дошло до повећања процента наплате пореза у односу на ранији период, разлог за то сигурно лежи и у допуњеним одредбама ЗПППА.

Посматрајући укупну годишњу наплату пореза на имовину, јасно је да она не садржи само уплате обвезника по утврђеној обавези за ту годину, већ садржи уплате по дуговањима из ранијих година, као и месечне обавезе код одлагања плаћања дугованог пореза. Намера законодавца да сваке две године прописује могућност плаћања главног дуга уз отпис камате, вероватно је ишла у правцу помоћи пореским обвезницима како би лакше превазишли финансијске проблеме, а онда редовно плаћали своје текуће обавезе. Са аспекта локалних буџета, приходи од пореза се јесу повећали на овај начин, али су у исто време локалне самоуправе изгубиле приход од камата које су биле отписане.

4.3. Сврха плаћања пореза на имовину

Начини финансирања локалне самоуправе су се мењали током последњих година, увек са циљем да се обезбеди довољно прихода локалним заједницама како би могле саме да финансирају надлежности које им припадају.²⁴³ Било је потребно пронаћи економски и административно ефикасан, једноставан, транспарентан, подстицајан и праведан приход који би могао да задовољи потребе грађана, у складу са могућностима локалне заједнице.²⁴⁴ Децентрализација и демократизација су направиле порез на имовину важним инструментом за финансирање локалне самоуправе, те је стога његово администрирање прешло у надлежност локалног нивоа власти, јер се овај приход сматра најадекватнијим пореским обликом за потребе њеног финансирања. Разлог за то лежи у чињеници да се он плаћа на непокретности и његова основица је везана за територију једне јединице локалне самоуправе, па је и логично да свака локална самоуправа треба сама да наплаћује овај порез и користи те приходе за унапређење квалитета живота грађана своје заједнице. Преко њега, ако је правилно дефинисана пореска основица, може се лако креирати веза између трошкова пружања јавних услуга

²⁴³ Пре више од четрдесет година је Урсула Хикс говорила о улози локалне самоуправе и закључила: „Ако локални органи требају да играју било какву значајну улогу у економском и социјалном развоју, они јасно морају имати приступ адекватним финансијама.“

²⁴⁴ Беговић, Б. и др., *Реформа пореског система*, Центар за либерално-демократске студије, Београд 2003, стр. 47.

и вредности имовине која се опорезује.²⁴⁵ Стабилност прихода је једна од главних карактеристика овог пореског облика. Непокретности су сталне и не могу лако нестати, а њихове вредности су отпорне чак и на нагле промене. Уколико би дошло до скока или пада цена непокретности на једном подручју, те промене би се у износима пореских обавеза могле видети у годинама које следе, будући да локалне власти кроз пореску стопу могу да одрже ове приходе стабилним. Порез на имовину је углавном локални порез и у земљама ОЕЦД-а. Само је у три земље централни порез у потпуности (Шведска, Грчка, Белгија), а значајнији приход од његове наплате је забележен само у Шведској.²⁴⁶ Иако је са економске стране порез на имовину врло пожељан за финансирање локалних самоуправа, у исто време је и веома непопуларан са политичког становишта. С обзиром да се плаћа из обвезникових прихода, он има статус једног од најомраженијих пореза. Томе је допринело и писање већине медија који нису желели да истакну фискални значај пореза на имовину, већ само негативне стране законодавног оквира и његову примену пракси. У развијеним земљама он има врло значајну улогу у финансирању локалних самоуправа, а код земаља у развоју његов значај приметно расте.

Значај овог прихода је веома порастао од преласка належности у његовом администрирању. Децентрализацијом пореза на имовину је локалним самоуправама дата могућност да самостално воде своју развојну политику. Потенцијал који има може да мотивише локалне власти на спровођење кампања о важности плаћања пореза, а грађани том приликом могу добити објашњења о висини своје обавезе и начину утрошка наплаћених средстава.

Улога пореза на имовину у локалним финансијама зависи од укупне фискалне стратегије коју локална самоуправа има.²⁴⁷ Ако тренутни приход од наплате овог пореза не производи жељени фискални резултат, постоји потреба да се он модификује кроз низ техничких и административних начина. Будући да се од локалних самоуправа очекују значајна улагања у инфраструктуру, њихов порески систем мора да обезбеди довољно стабилних и предвидљивих новчаних средстава. То са собом повлачи једноставну и ефикасну администрацију, тако да посебан напор запослених буде

²⁴⁵ Ђинђић, С., Луковић, С., „Систем финансирања локалне самоуправе“, *Стање и перспективе економског развоја града Крагујевца*, 2014, стр. 517.

²⁴⁶ Müller, A., *Importance of Recurrent Property Tax in Public Finance, Tax Policy and Fiscal Decentralization*, Paper presented at the International Conference in Tallinn-Estonia-June 2003, Property and Land Tax Reform, Institute of Revenues Rating & Valuation, UK 2003, p. 10.

²⁴⁷ Brzeski, J., *Political Challenges to (fully) Using Property Taxes Reform Difficulties in Transition CE Countries*, Working Paper 06-38, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta 2006, p. 2.

утрошен на производњу прихода. Уз добру администрацију и обавезу да се обезбеде важне услуге, порез на имовину може бити важан извор прихода за локални ниво власти.²⁴⁸

Параметри за обрачун пореза се дефинишу законом, подзаконским актима и актима јединица локалне самоуправе, али се нигде, ниједном речју не спомиње где треба утрошити та наплаћена средства. То значи да локалне самоуправе саме доносе одлуку како ће потрошити новац од наплате овог пореза, мада га генерално треба употребити за изградњу инфраструктуре.

Ранија законска решења су показала да локалне самоуправе нису имале никаква овлашћења у домену пореза,²⁴⁹ већ су само могле да утврђују законом прописане таксе и накнаде од којих су се финансирале. То је било недовољно и оне су практично зависиле од републичких прихода. Ситуација се променила доношењем ЗФЛС, односно приходи од пореза на имовину се јесу повећали преласком надлежности у његовом администрацију на локални ниво, али још увек се не може рећи да су они довољни за покриће локалних јавних расхода.

Од почетка рада ЛПА значајније повећање овог прихода је забележено 2010. године. Раст стопе наплате је првенствено био резултат спроведеног отписа камате на дуговања из претходних година, уз обавезу измиривања главног дуга. Након раста прихода у 2010. години дошло је до стагнације у 2011. години са растом од само 0,43% и у 2012. години су приходи порасли за око 0,38% услед смањених напора ЛПА на принудној наплати пореза на имовину, што се најчешће приписује предизборним активностима и законским изменама које су пореским обвезницима „замрзле“ обавезе у 2012. години на нивоу оних из 2011. године.²⁵⁰ Наредних година су ЛПА ефикасније радиле на повећању наплате пореза, па су и укупни билансни ефекти бележили значајан раст. Након укидања и смањења неких јавних прихода који су заузимали важно место у буџету локалне самоуправе, пореске администрације су биле принуђене да већу пажњу усмере на наплату својих изворних прихода како би њима надоместили приходе које су изгубили. Томе доприноси већ добро позната чињеница да локалне самоуправе треба саме да обезбеде средства из којих ће се финансирати, тако да републички трансфери

²⁴⁸ Bahl, R., Martinez-Vasquez, J., *The Property Tax in Developing Countries: Current Practice and Prospects*, Working Paper WP07RB1, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge 2007, p. 8.

²⁴⁹ Врањеш, М., „Финансирање јединица локалне самоуправе у Републици Србији“, У: Јовановић, М., Анђелковић, М., (ур.). *Ренесанса финансија: зборник радова у спомен проф. др Миодрагу Матејићу*, Ниш: Правни факултет Универзитета у Нишу, 2004, стр. 63.

²⁵⁰ Вид.: Арсић, М. и др., *Реформе пореза на имовину у Србији: Резултати и перспективе*, Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH, Београд 2012, стр. 24-25.

буду минимални, или пропорционални наплаћеним приходима на локалу, како је уосталом и било најављено за будуће законске измене са аспекта финансирања локалне самоуправе.

Стопа наплате пореза варира међу локалним самоуправама услед неједнаких напора за њено побољшање, а поготову је приметна разлика у периодима одржавања избора, или угрожене финансијске стабилности локалног нивоa власти. Давање локалној самоуправи већих овлашћења и веће контроле над порезом на имовину повећало је њену способност ефикаснијег убирања овог прихода.²⁵¹ Искуства су показала да је он најбољи локални порез, о чему сведочи и његова важна улога у финансирању расхода локалне самоуправе у индустријским земљама широм света. Мада, фискална децентрализација још увек није допринела таквим резултатима у земљама у развоју и земљама у транзицији. Свакако ће потреба за већим приходима од пореза на имовину расти у будућности, како локалне самоуправе буду играле већу улогу у финансирању услуга које пружају. Да би се обезбедио већи ниво наплаћених средстава од постојећег, требало би прво повећати обухват пореских обвезника, а онда се интензивније бавити наплатом. Простора за унапређење у администрирању овог пореза увек има и локалне самоуправе би требале да предузму одговарајуће мере како би наплату довеле на максимално висок ниво који ће допринети развоју и функционисању њихове локалне заједнице.²⁵²

4.5. Свест обвезника о плаћању пореза

Данас је тешко замислити функционисање државе без континуираног притицања јавних прихода²⁵³ и у интересу је сваке од њих да већи број лица редовно измирује своје обавезе. На висину прихода у јединицама локалне самоуправе утиче начин рада пореских администрација, али и фискална дисциплина пореских обвезника. Како је порез на имовину изразито непопуларан локални приход, и даље је присутна једна од најстаријих дилема која се односи на то да ли га треба плаћати или не. Мишљења и реакције пореских обвезника су подељене, првенствено због користи које добијају када порез плате. У том смислу, велику улогу играју представници локалних власти који

²⁵¹ Levitas, A., Péteri, G., *Reforma finansiranja lokalne samouprave*, Palgo centar, Beograd 2004, str. 258.

²⁵² Нићифоровић, В., Холцингер, Ј., *Водич за унапређење база података за порез на имовину*, Стална конференција градова и општина, Београд 2014, стр. 35.

²⁵³ Анђелковић, М., „Утицај пореског морала на поштовање пореских прописа“, *Правни живот*, 10/2012, стр. 931.

кроз креирање позитивне атмосфере у односу са својим обвезницима, односно бирачима, требају учинити да плаћање пореза на имовину буде више на добровољној бази. Сазнање о потребама, жељама и интересима пореских обвезника, од велике је помоћи и пореским администрацијама које могу ублажити негативне реакције обвезника према измиривању њихових пореских обавеза. Једноставност и прегледност система опорезивања имовине доприносе спремности обвезника да прихвате и плаћају порез. Упознатост са начином утврђивања обавезе и мерама пореске политике утиче на стицање представе о значају наплате пореза и психолошки смањују отпор према опорезивању.

Поштовање и доследно испуњавање прописаних пореских обавеза су карактеристике ревносних пореских обвезника, од чије лојалности зависи обезбеђивање финансијских средстава за остваривање постављених циљева локалне заједнице. Не доживљавају сви обвезници плаћање пореза на исти начин, нити сматрају да је њихова дужност да поднесу терет ради финансирања јавних услуга. Свако од њих има свој лични став који је формиран на основу искуства стеченог кроз време, а свакако је на њега имао и утицај односа пореских органа. Средина у којој живе знатно може да допринесе промени понашања и личног мишљења у вези опорезивања имовине. Ако је распрострањен позитиван став о плаћању пореза и тако признат у групи којој обвезник припада, он ће се у складу са тим и понашати.

Разлози који утичу на формирање става грађана о порезу на имовину нису увек исти. Он је један од највидљивијих пореских облика, са великим бројем обвезника. Његов обрачун се врши на годишњем нивоу, а плаћа се на основу решења у коме износ обавезе уме да буде прилично висок. Међутим, иако та годишња обавеза може бити мања од неке друге коју обвезник измирује сваког месеца, она ствара јак психолошки утицај када дође у облику једног рачуна, без обзира на то што постоји могућност да се плати и квартално. Обично обвезници бирају да плате порез одмах након добијања решења, јер сматрају да ће тако смањити административно оптерећење и бити сигурни да су своју обавезу уредно измирили, без бојазни за постојањем неке заостале камате на крају године. Непокретности које су предмет опорезивања умеју често да буду испод нивоа прихваћених стандарда, што чини овај порез изузетно неправичним, јер висина пореске основице и крајње обавезе може бити у рангу неког добро опремљеног објекта. На то се надовезује и социјални статус обвезника, адекватна процена основице, нетранспарентан и често компликован систем пореских ослобођења, као и коришћење права на порески кредит.

Крајњи став према плаћању пореза искључиво зависи од моралних схватања обвезника и од њихове пореске културе која је различита. Мада, степен у коме може бити испровоциран њихов морал зависи и од односа обвезника са администрацијом, као и од шанси које пружа пореско законодавство евазионом понашању. Често се од обвезника може чути приговор да порез не треба платити за услуге које нису адекватно испоручене. Из тих разлога, поштовање законских обавеза плаћања пореза на добровољној бази је на ниском нивоу зато што обвезници сматрају да је он неправедан, или не разумеју значај његове наплате. Када би се испоштовали основни принципи опорезивања имовине и на одговарајући начин презентовали обвезницима, сигурно би то имало позитивно дејство на правичност целокупног система.

Порески морал представља мотивисаност пореских обвезника да порез плаћају.²⁵⁴ Постоји више фактора који утичу на морал и савесно плаћање пореских обавеза, а посебно се издвајају неправичност приликом опорезивања, непотпуна и недоречена пореско-правна регулатива која увек отвара могућност за злоупотребе, веома низак степен пореске контроле, несанкционисање обвезника у случају непоштовања пореских прописа, неповерење у пореску администрацију и представнике извршне власти. Свака нестабилност пореских прописа доприноси несигурности и неповерењу обвезника у „добре“ намере законодавца. Чест је случај да се поједине одредбе не могу у потпуности применити у пракси онако како су прописане, те стога не уважавају реално стање и доводе до несагласности пореских обвезника. Код пореза на имовину је то посебно изражено у поступку утврђивања пореске основице, односно приликом одређивања просечних цена одговарајућих непокретности по зонама.²⁵⁵ Насупрот томе, први задатак пореских органа код неблаговременог плаћања пореза јесте спровођење поступка принудне наплате који често производи револт у понашању пореских обвезника. Промени негативног мишљења обвезника умногоме могу помоћи јавне расправе о пореским решењима, консултације и заузимање заједничког става са њиховом садржином. У циљу остваривања добрих резултата, прописи требају бити у складу са стандардима заједнице. Порески органи имају обавезу поступања по прописаној пореској регулативи, али променом приступа у свом раду, могуће је

²⁵⁴ Стојановић, П., „Потенцијали и ограничења Пореске управе у функцији јачања пореског морала“, У: Мишовић, М., (ур.). *Услужни послови: (Зборник реферата са Међународног научног скупа одржаног 9. маја 2014. године, на Правном факултету у Крагујевцу)*, Крагујевац 2014, стр. 951.

²⁵⁵ Коришћење исте просечне цене приликом обрачуна пореза за стару и новоизграђену непокретност, у истој зони, сасвим сигурно одступа од принципа правичности и продубљује неповерење обвезника у пореску власт, што се негативно одражава на наплату овог прихода.

изградити плодотворнији однос са обвезницима који ће се касније одразити и на билансну страну локалног буџета.

Без доброг и континуираног спровођења пореске контроле не може се очекивати помак у понашању незадовољних пореских обвезника. Исто тако, откривање непоштовања пореских прописа и неадекватно санкционисање оних који су прекршај починили, негативно ће се одразити на обвезнике који припадају категорији лојалних по питању испуњења пореске обавезе. Посебно се, у том смислу, код опорезивања имовине истиче непријављивање непокретности и константно избегавање плаћања пореза. Порески обвезници требају бити регистровани и подносити пореске пријаве, а важно је и идентификовати лица која то игноришу.²⁵⁶

Коректан однос пореске администрације и пореских обвезника је јако важан јер одређује да ли ће планирани ефекти пореских прописа бити остварени или не.²⁵⁷ Свако опхођење према обвезнику као инфериорном бићу, само може повећати његово незадовољство и неповерење. Да би се створило, или, чак повратило поверење обвезника важно је спровести мере које ће садржати више транспарентности приликом доношења одлука о утрошку новчаних средстава и тиме добити потребна сагласност којом ће се повећати приход, а смањити сукоб обвезника и администрације.

Порески морал је веома сложен друштвени феномен и за његову промену је потребно доста времена, будући да се преноси са генерације на генерацију. Понашање пореских обвезника је резултат њихових личних ставова према опорезивању, а на основу искуства које је стечено кроз време.²⁵⁸ Они припадају различитим друштвеним категоријама и зато имају другачије ставове по питању плаћања пореза. Тиме се одређује њихов идентитет који је уско повезан за моралом, а степен његове развијености утиче на пореско понашање обвезника. Припадност групи у којој се поштују норме редовног измирења обавеза, резултираће истим таквим понашањем пореских обвезника јер се они идентификују са својом групом. У циљу заштите фискалног интереса локалне самоуправе, што представља веома озбиљан, па чак се може рећи и тежак задатак у данашње време, неопходно је успоставити добру комуникацију пореске администрације, политичких званичника и пореских обвезника. Да би се свест о обавези, па и значају плаћања пореза на имовину променила код

²⁵⁶ Димитријевић, М., „Пореско право као огледало друштвене стварности“, У: *Станојевић, П., (ур.). Право и друштвена стварност: (Научни скуп са међународним учешћем у организацији Правног факултета Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици)*, Косовска Митровица, 2/2014, стр. 73.

²⁵⁷ Димитријевић, М., „Пореске власти и порески обвезници“, *Правни живот*, 10/2005, стр. 769.

²⁵⁸ Димитријевић, М., „Одреднице лојалности пореских обвезника“, *Правни живот*, 11/2014, стр. 90.

већине незадовољних обвезника, пореске администрације и представници политичке власти требају показати више разумевања и поступати одговорније, и пре свега, транспарентније у циљу ефикасније наплате овог прихода.

5. Међународни аспект опорезивања имовине

Порез на имовину се сматра ефикасним средством за прикупљање прихода и у великој је мери неискоришћени приход у многим земљама. Генерално, он је на много начина идеалан извор за локалне самоуправе јер га плаћају становници одређене заједнице, али су његови приноси релативно скромни како у развијеним земљама, тако и у земљама у развоју. Приходи од наплате овог пореза су опали у многим земљама, а већи део пада је изазван релативним повећањем значаја других пореза. Због нижих прихода, порез на имовину је наишао на посебну пажњу креатора пореске политике који нуде потенцијални извор за њихово повећање, док се у исто време сматра најмање штетним за економски раст, с обзиром на непокретност пореске основице. Највише стопе наплате овог пореза се могу наћи у Француској, Великој Британији и Грчкој, док Хрватска, Луксембург и Малта не наплаћују ову врсту пореза уопште.

И поред бројних предности које овај порески облик има када су у питању локалне самоуправе, треба напоменути да постоје и извесни ограничавајући фактори који одлажу његову реформу у бројним државама, а тиме и могућност повећања прихода од његове наплате. У том смислу свакако треба истаћи његову изразиту непопуларност код политичара, још увек недовољно функционалну администрацију и ефикасно судство.

Ефикасност наплате пореза на имовину је условљена бројним претпоставкама, укључујући и извешан степен локалне аутономије у постављању пореске стопе која утиче на висину пореске обавезе. Локална самоуправа ипак треба сама да одреди висину пореске стопе, са што мање диференцијација. Многе земље нуде смањења у виду олакшица, односно порески кредит код утврђивања обавезе под одређеним условима.²⁵⁹ Од земаља чланица Европске уније, обавеза примене пореског кредита постоји у њих десет (Белгија, Чешка, Данска, Ирска, Шпанија, Францука, Италија, Аустрија, Словачка и Велика Британија).

²⁵⁹ May, L., „Outsourcing the Property Tax Function-A Good Idea?“, *Journal of property valuation and taxation*, Fall 2002, p. 46.

Националне владе и данас улажу значајна средства у јачању пореза на имовину и његове администрације. Локална самоуправа би требало да обавља највећи део послова приликом опорезивања имовине. Упркос томе, сав рад који је усмерен на дизајнирање ефикасног система опорезивања имовине у земљама у развоју широм света, он још увек чини у просеку мање од 1% БДП – а и мање од 4% свих пореских прихода. Његова издашност је готово увек веома ниска у случају земаља у развоју и транзицији, па је и сама улога у финансирању локалних самоуправа прилично маргинална.

Опорезивање локалне имовине не мора увек да значи да су административне процедуре утврђивања и наплате додељене локалном нивоу. Националне пореске управе могу бити ефикасније у ажурирању података, док на локалном нивоу често нема довољно капацитета. У Молдавији, Литванији, Данској, Грузији, Шведској, Естонији се наплата пореза врши на државном нивоу, док су у Мађарској, Румунији, Немачкој и Великој Британији локалне самоуправе надлежне за наплату овог прихода. У земљама Југоисточне Европе национална пореска управа није заинтересована за наплату локалног пореза јер он представља врло малу компоненту у оквиру укупног пореског система једне државе. С обзиром да је тамо посебно изражен тренд према већој децентрализацији, локалне власти су преузеле задатак целокупне администрације пореза на имовину и повећале његову наплату (Србија, Македонија).

Устав једне државе треба да успостави основна пореска овлашћења, али моћ пореза на имовину зависи од одлука највише државне власти. У Норвешкој је порез на имовину добровољни порез за општине, а наплаћује се на земљиште, стамбене и пословне објекте и користи иста пореска стопа.²⁶⁰ Мађарски закон омогућава општинама да саме одлуче хоће ли опорезивати имовину на својој територији, или не. Централна власт може делити приход од наплате овог пореза са локалним властима (Естонија, Италија). У Руској Федерацији су приходи додељени локалним самоуправама, али централна влада задржава око 10% наплате.

Порез на имовину у односу на БДП је преко 3% у Великој Британији, близу 3% у Канади и Сједињеним Америчким Државама, а нешто више од 2% у Француској, Јапану и Новом Зеланду.

²⁶⁰ Borge, LE., Henning Nyhus, O., „Distributional Implications of Municipal Property Tax“, *Department of Economics Norwegian University of Science and Technology*, Trondheim 2012, p. 1.

Табела бр. 7. Учешће прихода од пореза на имовину земаља чланица Европске уније у односу на БДП од 2004. до 2014.

Држава	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.
Белгија	1.3	1.2	1.2	1.2	1.2	1.3	1.3	1.3	1.3	1.3	1.3
Бугарска	0.1	0.1	0.2	0.2	0.2	0.2	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3
Чешка	0.2	0.2	0.1	0.1	0.1	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2
Данска	1.8	1.8	1.8	1.8	1.9	2.0	2.0	2.1	2.0	2.1	2.1
Немачка	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4
Естонија	0.3	0.3	0.2	0.2	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3
Ирска	0.6	0.6	0.6	0.6	0.7	0.8	0.8	0.8	0.8	1.0	1.0
Грчка	0.8	0.8	0.9	0.9	0.8	1.0	1.0	1.9	2.2	2.7	2.6
Шпанија	0.7	0.7	0.7	0.7	0.8	0.9	1.0	1.0	1.1	1.2	1.3
Француска	1.8	1.9	1.9	1.9	2.0	2.2	2.9	3.0	3.1	3.1	3.2
Италија	0.8	0.8	0.8	0.8	0.6	0.6	0.6	0.6	1.5	1.4	1.6
Кипар	0.7	0.7	1.0	1.5	1.1	0.7	0.8	0.7	0.6	1.1	1.1
Летонија	0.7	0.6	0.6	0.5	0.4	0.6	0.7	0.8	0.8	0.8	0.8
Литванија	0.4	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.4	0.3	0.3	0.3	0.3
Луксембург	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
Мађарска	0.2	0.2	0.2	0.2	0.3	0.3	0.3	0.3	0.4	0.6	0.6
Холандија	0.6	0.6	0.5	0.5	0.5	0.6	0.6	0.6	0.6	0.7	0.9
Аустрија	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2
Пољска	1.3	1.3	1.2	1.1	1.2	1.2	1.1	1.1	1.2	1.3	1.2
Португалија	0.5	0.5	0.5	0.6	0.6	0.6	0.6	0.7	0.7	0.8	0.8
Румунија	0.5	0.5	0.6	0.7	0.6	0.6	0.7	0.7	0.6	0.6	0.6
Словенија	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.5	0.5	0.5	0.5	0.6	0.5
Словачка	0.3	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4
Финска	0.4	0.4	0.5	0.5	0.5	0.5	0.6	0.6	0.6	0.7	0.7
Шведска	0.9	0.9	0.8	0.8	0.7	0.8	0.7	0.7	0.8	0.8	0.8
Велика Британија	3.1	3.1	3.1	3.0	3.1	3.3	3.2	3.2	3.2	3.1	3.1

Извор: Taxation Trends in the European Union, Data for the EU member states, Iceland and Norway, 2016.

Чињеница је да земље које имају висок проценат прихода од пореза на имовину у укупним приходима, јесу оне које се залажу за ефикасну имплементацију процеса фискалне децентрализације.

Порез на имовину је основни локални порез у Сједињеним Америчким Државама који обезбеђује највећи део изворних прихода локалних самоуправа²⁶¹ у 48 од укупно 50 савезних држава. Амерички систем опорезивања имовине није свуда исти, он се разликује у свакој савезној држави која самостално уређује област администрирања овог прихода. Постављање законског оквира је у надлежности државе, док јединице локалне самоуправе имају задатак да процене вредност пореске основице, одреде висину пореске стопе, обрачунају и наплате порез на имовину. За добре резултате у погледу наплаћених прихода заслужни су професионални проценитељи, ефикасна теренска контрола, међусобна сарадња свих органа и институција који доприносе благовременом ажурирању базе података. Приликом процене пореске основице користи се тржишна вредност са могућим применама процента умањења који зависе од одлуке локалне самоуправе. Процена вредности за све непокретности се врши између једне и пет година, осим у случајевима где постоји обавеза да се константно обавља теренска контрола. Пореске стопе могу бити исте, или, пак, различите за сваку појединачну врсту непокретности, с тим што се горња граница прописује на нивоу савезне државе. Олакшице су прописане за особе које су слабијег имовинског стања (власници стамбених објеката који у њима живе, старији грађани, лица са посебним потребама).²⁶² Приход од наплате се користи за покривање трошкова неких од најзначајнијих услуга као што су образовање, јавна безбедност и јавни превоз.

У Канади је порез на имовину и даље важан извор прихода локалних самоуправа, а и један је од најстаријих облика опорезивања. Карактерише га различитост приликом утврђивања пореске обавезе, од територије до територије. Пореску основицу чини процењена тржишна вредност непокретности, а локалне самоуправе имају могућност да користе један од три стандардна приступа процене (поређење цена остварених у промету, трошковни и приходни приступ). С обзиром да је поступак процене пореске основице веома захтеван административни посао, он се спроводи сваке четири године. Годишња пореска обавеза се утврђује на прилично специфичан начин у Канади. Наиме, локалне власти прво процењују расходе за наредну годину и од њих одузимају приходе из других извора, да би на крају добили износ који им недостаје, а који се дели са процењеном пореском основицом и као резултат добија пореска стопа.²⁶³ Практично,

²⁶¹ Cameron, D., „Property Taxes“, *Encyclopedia of Law and Economics*, University of Ghent, Ghent 2000, p. 95.

²⁶² Вид.: Васиљевић, Д., *Опорезивање имовине у Републици Србији*, Докторска дисертација, Београд 2016, стр. 49-51.

²⁶³ Ibid, стр. 55.

износ пореза на имовину зависи од новчаних потреба за финансирање јавних расхода. Локалне власти су задужене за одређивање висине стопе пореза. Она је иста за све врсте непокретности, али се могу користити и додатни коефицијенти који ће износ обавезе смањити за нпр. стамбене у односу на пословне објекте. Пореске олакшице може утврдити јединица локалне самоуправе, ако процењена вредност непокретности представља терет за обвезника, или за старије власнике са нижим приходима. Наплаћени приходи од овог пореза преовлађују од стамбених непокретности и заиста заузимају важно место у финансирању локалних заједница.

У европским земљама је ситуација нешто другачија. Опорезивање имовине у Холандији регулисано је Законом о порезу на непокретности. Пореска основица је процењена тржишна вредност непокретности која се утврђује на начин прописан посебним законом о процени. На утврђене основице се примењују пореске стопе које су фиксне за различите врсте непокретности, а приход припада локалним самоуправама. Наплату пореза у Шведској спроводи Државна пореска управа. Опорезују се зграде и земљиште, а процена тржишне вредности се врши од стране Канцеларије за вредновање непокретности. Пореска основица износи 75% од тржишне вредности на коју се примењују стопе у зависности од врсте непокретности. Приход од пореза на куће припада локалним заједницама, а од комерцијалне и индустријске имовине припада држави. У Данској се порез наплаћује од стране локалних власти, користе се прогресивне пореске стопе и његово учешће је на врло високом нивоу, што нам указује ефикасно спровођење поступка фискалне децентрализације. Висину пореске обавезе у Француској утврђују локалне самоуправе, док је одређивање основице, издавање решења и наплата пореза у надлежности државе. Вредност непокретности одређује служба за катастар, а власници су у обавези да пријаве све промене које су од утицаја на њу. Пореску стопу поставља локална самоуправа у зависности од буџетских потреба у пореској години. Право на олакшице које се одређују на локалном нивоу имају обвезници са децом и обвезници слабијег имовинског стања. Француска има високо учешће овог прихода у њеним укупним приходима, првенствено зато што опорезивање имовине тамо има дугу традицију и створен је стабилан систем. У Италији приход од пореза делимично припада локалним самоуправама, а делимично држави. Методологија утврђивања пореске основице је посебно прописана за земљиште и зграде, док је пореска стопа законом дефинисана, али локалне самоуправе имају слободу у одређивању њене висине. Порез се плаћа два пута годишње, 16. јуна и 16. децембра. На Кипру, пореску основицу чини тржишна

вредност непокретности, а висина пореске стопе зависи од вредности опорезиве некретнине. У Грчкој вредност непокретности утврђује централна власт и она је врло слична тржишној вредности. Ирска има порез на некретнине који се примењује на објекте у којима се не станује. Пореска основица је вредност тих некретнина која се утврђује на државном нивоу, а висину пореске стопе одређује свака јединица локалне самоуправе за непокретности на својој територији.²⁶⁴ Вредност опорезиве непокретности представља пореску основицу и у Шпанији, а локални ниво власти одређује висину стопе у распону који је прописан законом. Наплату пореза на имовину у Немачкој врши локална самоуправа, којој и припада тај приход у потпуности. Обрачун основице се заснивао на тржишној процени вредности непокретности, али је, као такав, био нерелевантан и захтевао је реформу. У том смислу су и предложена два модела: тржишна вредност и основица заснована на површини непокретности. Максимални износ пореске стопе се утврђује на државном нивоу, а на локалу се примењује у зависности од врсте непокретности. Напомињемо да се платежна способност обвезника и његов лични статус не узимају у обзир приликом утврђивања пореске обавезе у овој земљи. У Луксембургу се опорезује пословни сектор и постоји порез на нето имовину. Основицу за обрачун утврђује централни ниво, а њена вредност је испод тржишне вредности, те се из тог разлога остварују ниски приходи од наплате у укупним пореским приходима. Слична ситуација у погледу ниских прихода је и у Аустрији.

Порески приход у Литванији није висок и нема неки значајан утицај на буџете локалних самоуправа. За администрирање пореза је задужен Државни порески инспекторат, а општине у потпуности добијају приходе од његове наплате.²⁶⁵ У Естонији се порез уводи само на вредност земљишта, док се објекти изузимају од опорезивања. Може се платити у три једнаке рате, а за утврђивање и наплату је одговорна Државна пореска управа. Порез на земљиште сваке године доноси растући ниво прихода, али већина локалних самоуправа у Естонији још увек зависи од финансијске подршке централног нивоа. Предмет опорезивања у Летонији су земљиште и објекти уписани у надлежне регистре. Пореску основицу представља тржишна вредност непокретне имовине на дан 1. јануара пореске године, а врши је Државна земљишна управа. Пореским обвезницима који имају нижа примања се

²⁶⁴ Lovrinčević, V., „Porez na nekretnine u EU i implikacije za Hrvatsku“, *Ekonomski vijesnik*, 2/2011, str. 421.

²⁶⁵ Bahl, R., Martínez-Vazquez, J., „Porez na imovinu zasnovan na tržišnoj vrednosti u Litvaniji“, *Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts* 2007, p. 12.

наплаћује 90% од износа пореза. Локалне самоуправе су одговорне за наплату пореза на имовину и евиденцију пореских обвезника. Порез се плаћа квартално (најкасније до 31. марта, 15. маја, 15. августа и 15. новембра). Сви приходи од пореза припадају буџетима локалних самоуправа на чијој се територији имовина налази.

У Чешкој Републици се порез на имовину плаћа на земљиште и објекте, а администрира се од стране Државне пореске администрације на основу одредаба Закона о порезу на имовину. Пореска пријава се не подноси, ако је већ била поднета за неки од претходних периода опорезивања и уколико на имовини није било никаквих промена, а рок за њено подношење је 31. јануар године у којој се врши обрачун пореза. Утврђена пореска обавеза се плаћа до 31. маја, до одређеног лимита, а већи износи се могу платити у две рате. Приходима од наплате пореза се управља на основу Закона о пореској администрацији. Систем опорезивања у Пољској постоји од 1991. године и њиме је предвиђено да пореска обавеза не зависи од вредности непокретности већ од њене површине. У то време је окарактерисано као привремено законско решење због непостојања развијеног тржишта непокретности, али се задржало и преко две деценије касније. Највиши износ пореске стопе прописује држава и пракса је локалних самоуправа да исту примене код обрачуна пореза. Администрирање се врши на локалном нивоу, а физичка лица га плаћају квартално. Порез на имовину представља највећи извор прихода локалним самоуправама, што нам указује на то да је у Пољској велика прихваћеност овог начина опорезивања од стране грађана.

Законски основ за опорезивање непокретне имовине у Бугарској представља Закон о локалним порезима и таксама. Пореска основица је процењена вредност непокретне имовине која се ажурира 1. јануара дате фискалне године у складу са изменама нормативних регулатива за пореску процену. Иако постоји обавезно годишње ажурирање података, порески обвезник је у обавези да поднесе пореску пријаву за сваку промену података које могу утицати на висину пореза. Приходи од наплате припадају у потпуности буџетима локалних самоуправа. Сваке године пре рока за плаћање пореске обавезе, обвезници добијају обавештење о износу за уплату, као и процењену вредност непокретности.

Пракса савремених пореских система показује да нема државе у којој се не врши опорезивање имовине.²⁶⁶ У теоријском смислу, он јесте идеални локални порез, али, са друге стране, он има извесна ограничења која не дозвољавају спровођење реформи које

²⁶⁶ Prohaska, Z., Dimitrić, M., Blažić, H., *Financijska tržišta i institucije Republike Hrvatske u procesu uključivanja u Evropsku uniju*, Rijeka 2012, str. 86.

би унапредила наплату овог прихода. Правичан систем опорезивања захтева искусне проценитеље, софистицирани географско-информациони систем, функционалну администрацију и ефикасно судство. На основу изнетог, може се закључити да приходни потенцијал пореза на имовину није велики. Постоје значајне разлике у његовој наплати, чак и међу земљама са истим степеном економског развоја, које се углавном приписују различитом степену фискалне децентрализације. Важну улогу у наплати овог пореза има степен економског развоја одређене државе, ефикасност у администрирању, стабилност система за опорезивање, висина пореске основице и пореске стопе, спровођење поступка принудне наплате, али и степен имплементације фискалне децентрализације у свакој од њих. Услед утицаја светске економске кризе, локалне власти су се преоријентисале на недовољно искоришћени порез на имовину, те је због тога дошло и до пораста овог прихода које је забележен последњих година.

Трећи део

Пореска евазија и порески прекршаји

1. Евазија пореза на имовину

Иако је држава одувек настојала да пореску обавезу учини широм и правичном, порески обвезници су настојали да пронађу могућност да порез плате мање, а да притом не сносе никакве последице.²⁶⁷ Пореска евазија, или избегавање плаћања пореза представља феномен који је присутан у свим пореским системима, а њена манифестација је забележена и кроз историју. Отпори плаћању пореза су се јављали услед непоштовања пореских власти и као реакција незадовољних пореских обвезника на неправедне намете које је држава одређивала. Од самог увођења пореза, постојала је и појава неплаћања пореских обавеза. Избегавање плаћања пореза је свесно пропуштање да се дуговани порез измири, а тиме и непоступање у складу са законским одредбама. Последице евазије се испољавају кроз неједнака пореска задужења услед мањег броја обвезника који порез плаћају, а локалне власти тада предузимају мере за успостављање финансијске равнотеже које углавном подразумевају поштрено опорезивање и не наилазе на одобравање од стране савесних обвезника.

Разлози за неизвршавање пореских обавеза могу бити различити, али, исто тако, порески обвезници могу, због свог нечињења, имати различите последице. Један од разлога за настанак ове појаве лежи у чињеници да се плаћањем пореза смањује економска снага пореског обвезника. Зато, он свесно пружа отпор плаћању пореза, а такво његово понашање доводи до угрожавања финансијских интереса читаве локалне заједнице у којој живи. С обзиром да се у основи пореске евазије налази отпор плаћању пореза,²⁶⁸ који је израженији код непосредних пореза, порез на имовину је прави кандидат за њу, нарочито код физичких лица.

Осећај обвезника да плаћање пореза не производи никакву противуслугу, условљава у одређеној мери његово избегавање. Отпор према порезу зависи и од тога да ли обвезници сматрају да је расподела пореског терета спроведена правично, или не.

²⁶⁷ Милошевић, Г., Кулић, М., *Јавне финансије*, Криминалистичко-полицијска академија, Београд 2013, стр. 148.

²⁶⁸ Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, COLPI, Будимпешта и Савремена администрација д.д., Београд 1997, стр. 450.

Сваки јавни приход би требало да буде правичан, иако је у пракси немогуће да неко ко је опорезован, буде и задовољан.²⁶⁹

Узрок избегавања плаћања пореза се увек проналази у одређеном „незаконитом“ понашању пореског обвезника, али је и поред тога ипак потребно сагледати и друге чиниоце који могу утицати на такву одлуку обвезника, као нпр. порески морал, пореско законодавство, стручност пореске администрације, ефикасност пореске контроле, као и спроведене санкције против оних који нису платили своју пореску обавезу. Ако посматрамо саму личност пореског обвезника, на његово формирање става о плаћању пореза утиче пореска свест, ниво образовања, осећање припадности друштвеној заједници и степен поштовања принципа правичности. Са друге стране, важна је и висина пореског терета, начин опорезивања, материјални статус обвезника, висина прописане казне за неплаћање и сл.

Позитиван однос према плаћању пореске обавезе зависи од више фактора. Ако је пореско оптерећење веће, сигурно је да ће и отпор за његово плаћање бити већи. Последица неплаћања пореских обавеза се испољава кроз неједнаку расподелу пореских задужења. Умањени приход од наплате пореза ће локалне власти настојати да надокнаде кроз повећање пореских стопа и тиме повећати отпор обвезника. У сваком случају, порез за обвезнике представља својеврсни терет кога треба платити, умањити, или потпуно игнорисати. У неким ситуацијама они своју обавезу могу платити, а да то не буде терет за њих, док је у другим могу игнорисати као разлог смањене економске снаге и куповне моћи. Приметно је да обвезници старије животне доби редовно измирују своје обавезе, што се повезује са строжијом фискалном дисциплином која је у нашој земљи постојала у прошлом веку. Они имају усвојене норме понашања у вези са опорезивањем, свесни су значаја плаћања пореза за своју заједницу, али њихова спремност за плаћање се не огледа само у томе, већ и у страху од примене казnenих мера за неизвршавање пореске обавезе, што би утицало на њихов друштвени углед.²⁷⁰ Са друге стране, обвезници који су материјално добро обезбеђени често избегавају да плате порез, а њихов разлог није егзистенцијалне природе, већ је чисто задовољавање тежње за богаћењем. Утицај пореског морала је велики према обавези плаћања пореза. Подаци показују да је висок степен пореског морала заступљен у скандинавским земљама, Великој Британији, Швајцарској, Немачкој, Сједињеним Америчким

²⁶⁹ Милошевић, Г., *Теорија и пракса финансијског права*, Криминалистичко-полицијска академија, Београд 2013, стр. 354.

²⁷⁰ Jelčić, B., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Informator, Zagreb 1998, str. 189.

Државама, док у Француској, Шпанији и Италији то није случај, а тенденција за избегавањем плаћања пореза посебно је изражена у земљама Блиског и Далеког истока, Јужној Америци и неким афричким земљама.²⁷¹ Пореска култура представља савесно испуњавање пореских обавеза од стране обвезника и коректно поступање пореске администрације, док сваки вид њиховог непоштовања има за последицу мањи степен или потпуни изостанак те културе.

Порески прописи могу бити важан фактор за избегавање плаћања пореза. Порески обвезници природно теже да плате мање своју обавезу користећи недовољно прецизне одредбе закона. Креатори пореске политике на републичком нивоу ретко улазе у проблематику опорезивања на локалном нивоу. Законске одредбе су често недоречене са низом тзв. празнина у закону које изазивају револт пореских обвезника. Таква ситуација урушава начело праведности приликом опорезивања, па већи порески терет подносе сиромашнији, док су богати у повлашћеном положају. Због евидентне неправде обвезници сами покушавају да исту исправе тако што неће платити своју обавезу, али тиме могу додатно претрпети веће последице у случају да буду кажњени.

Како се у нашој земљи и на локалном нивоу доносе важне одлуке које се тичу опорезивања имовине, утицај политичког фактора је неизбежан. Висина утврђене обавезе зависи и од пореске стопе која се добија политичким консензусом скупштине јединице локалне самоуправе. Обвезници који не извршавају своју пореску обавезу првенствено критикују начин трошења новчаних средстава од наплате пореза из разлога што нису информисани о томе. Они очекују да власти на локалном нивоу пореске приходе искористе како би учинили живот локалне заједнице лепшим, а не за своје потребе.²⁷² Свако неодговорно и ненаменско трошење, резултираће отпором према плаћању пореза. Из тих разлога, локалне власти требају усмеравати средства на финансирање јавних добара од којих обвезници имају и лични интерес, да би се њихов отпор према плаћању смањио.

Однос пореског обвезника са пореском администрацијом је од великог значаја за наплату пореске обавезе. Нестручност, неодговорност, неорганизованост, па и арогантност од стране запослених у пореским администрацијама доводе до повећања отпора за плаћање пореза. Посебно треба указати на чињеницу да су у данашње време обвезници прилично осетљиви на број запослених у локалним самоуправама. Одувек се

²⁷¹ Кулић, М., Станковић, Н., Абидовић, А., „Евазија пореза“, *Европска ревија*, 1/2015, стр. 15.

²⁷² Uslaner, E.M., *Tax Evasion, Trust, and the Strong Arm of the Law*, University of St. Gallen, St. Gallen, Switzerland 2003, p. 4.

сматрало да тамо има превише запослених којима се зараде исплаћују управо из наплаћених средстава од пореза на имовину. Рад пореских органа је важан фактор у спречавању пореске евазије. Неуспех административне и регулаторне природе подстичу њену појаву и ремеће нормалну активност локалне самоуправе.

Постоје мишљења да је отпор плаћању пореза мањи на локалном нивоу зато што обвезници могу лакше видети свој интерес у односу на средства која су издвојили за плаћање пореза. Међутим, искуства показују сасвим супротно. Обвезници су прилично неповерљиви у доношење одлука о утрошку новца од стране представника извршне власти и све чешће избегавају да плаћају порез. У прилог томе иде и одсуство транспарентности приликом израде плана локалног буџета.²⁷³

Иако је у локалним срединама лакше сазнати интересе грађана и задовољити њихове јавне потребе, политички лидери ипак заостају у решавању овог задатка, а порески обвезници их зато кажњавају неплаћањем пореза. На стварање позитивне климе велики утицај могу имати управо локални политичари кроз уверење да ће порески терет у друштву бити правично расподељен и у складу са преференцијама грађана.

Пореска контрола би могла да отклони опасност од пореске евазије, али само у случају постојања довољног броја стручно оспособљених кадрова који би радили на овим пословима. Локалне самоуправе немају таквих могућности, а и због великог броја обвезника пореза на имовину код физичких лица, практично је немогуће пропатити сваког од њих. Ситуација је другачија код правних лица и постоје реалне шансе да се евазија код њих минимизира.

Највећи утицај на пореске обвезнике имају санкције које се спроводе због избегавања плаћања пореза. Уколико би случајеви избегавања плаћања пореза остали неоткривени и несанкционисани, то би психолошки веома неповољно утицало на склоност оних који редовно измирују своје обавезе, јер постојање уверења да се пореска превара не кажњава, јасно доводи до најштетнијег ефекта пореске евазије. Свака недоследна примена санкција шаље сигнал пореском обвезнику да други не желе да се придржавају пореских закона и да је избегавање плаћања пореза у неком смислу друштвено прихватљиво.²⁷⁴ Репресија код неких пореских обвезника доводи до промене одлуке у погледу плаћања пореза. Имајући у виду да је неправичност у

²⁷³ Упоред: Jelčić, B., *nav. delo*, str. 188.

²⁷⁴ Анђелковић, М., Јовашевић, Д., *Избегавање плаћања пореза-фискални и кривично-правни аспект*, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, Ниш 2006, стр. 109-110.

опорезивању имовине битан разлог избегавања плаћања пореза, од примене казnenих мера највише зависи промена приступа обвезника према плаћању овог прихода. Санкционисање пореских обвезника који не поштују прописе има за циљ да обесхрабри будућу пореску евазију и тиме ојача моралну обавезу плаћања пореза. Нажалост, мали је број пореских администрација које ове мере примењују, па се у локалним самоуправама није много постигло на сузбијању пореске евазије. У овом послу је неопходна и сарадња локалних власти, јер ако они нису спремни да се одлучно супротставе овој појави, модалитети избегавања пореза ће бити напреднији.²⁷⁵

Последице избегавања плаћања пореза не постоје само код пореских обвезника, него и на заједницу у којој живе. Смањен обим прикупљених средстава од пореза може за локалну самоуправу да значи две ствари, или да смањи своју потрошњу, или да повећа пореску стопу што ће изазвати још већи револт код обвезника. Као могућност превазилажења овакве ситуације, локалне самоуправе се често задужују како би могле да финансирају своје јавне расходе. Тиме оне даље повећавају те расходе, а уколико се њихови приходи не повећају у наредним годинама, то се штетно одражава на задовољавање потреба будућих генерација.

Пореску дисциплину свакако треба повећати, али, исто тако је важно побољшање социо-економских услова целог друштва, који у великој мери могу да створе повољну климу за смањење пореске евазије.²⁷⁶

1.1. Врсте евазије пореза на имовину

Пореска евазија не мора увек бити у супротности са законским одредбама, постоје ситуације када обвезници легално избегавају да плате порез јер им је управо закон тако омогућио. Дакле, порески обвезник може избећи плаћање пореза, а да не прекрши ниједну законску одредбу и тада говоримо о законитој евазији. Али, ако обвезник избегне плаћање пореза и то буде у супротности за прописаним одредбама закона, онда се ради о незаконитој евазији.

²⁷⁵ Стојановић, П., „Основне форме пореске евазије код појединачних пореских облика“, У: Мићовић, М., (ур.). *Услуге и услужна правила: (Зборник реферата са Међународног научног скупа одржаног 13. маја 2016. године, на Правном факултету у Крагујевцу)*, Крагујевац 2016, стр. 850.

²⁷⁶ Јовашевић, Д., „Пореска утаја као облик угрожавања функција социјалне државе“, *Политичка ревија*, 4/2009, стр. 147-148.

1.1.1. Законита пореска евазија

Законита пореска евазија обухвата понашање обвезника који користи све законски допуштене могућности у циљу минимизирања свог пореског оптерећења. На тај начин он искључиво добија пореске погодности јер се његова пореска обавеза значајно умањује.²⁷⁷ Практично, овде се ради о пореским олакшицама, или ослобођењима који су присутни и приликом утврђивања пореза на имовину.

Најчешћи вид легалне пореске евазије јесте промена места пребивалишта. С обзиром да законске одредбе предвиђају умањење пореза од 50% за власника стана или стамбене зграде који у њој живи, обвезници сазнајући за ову могућност мењају адресу пребивалишта у личној карти и захтевају остварење свог законског права. Теоријски гледано, ово решење не представља никакав проблем када га треба спровести у пракси. Међутим, примера ради, ако имамо два брачна друга која поседују по једну непокретност на различитим адресама, а живе у једној непокретности и на истој адреси, право на пореско умањење тј. кредит ће имати само онај који је власник непокретности на адреси на којој живе, док ће други брачни друг морати за своју непокретност порез да плаћа у целости без умањења по основу пореског кредита. У таквој ситуацији, други брачни друг мења адресу пребивалишта да би такође остварио умањење пореза за своју непокретност, иако заправо не живи на адреси која му је наведена у личној карти, али са тим доказом он ипак остварује исто право. Још једна слична ситуација која се дешава у пракси јесте да обвезник преноси право на делу непокретности које се опорезује другом лицу, само да би крајњи износ пореске обавезе био мањи. То посебно погодује супружницима који заједнички корисе и живе у истој непокретности и имају право на умањење по основу пореског кредита. Нажалост, ЛПА немају довољан број запослених који би контролисали овакве ситуације и у потпуности су немоћне када се ради о легалној евазији, тако да и то има за последицу смањење прихода од наплате овог пореза.

Пореске погодности су познате и у неким европским државама у смислу да су пореска оптерећења за њихове резиденте изузетно ниска. Са правом их називају тзв. „пореским оазама“, а ту се убрајају: Монако, Гибралтар, Луксембург, Лихтенштајн, Андора.²⁷⁸

²⁷⁷ Анђелковић, М., *Јавне финансије и финансијско право*, Правни факултет Универзитета у Нишу, Центар за публикације, Ниш 2012., стр. 139.

²⁷⁸ Jelčić, B., *nav. delo*, стр. 194.

Постојање празнина у законским одредбама могу бити од користи за обвезнике да им утврђена пореска обавеза буде мања. И ЗПИ садржи неке непрецизне одредбе које се тичу класификације опорезивих непокретности. Пример за то су некадашњи други грађевински објекти. Наиме, законом није прецизиран начин сврставања ових објеката према новом решењу које садржи само куће за становање и гараже, а у категорију других грађевинских објеката су се некада подразумевале помоћне зграде, шупе, оставе, летње кухиње и слични објекти. Разлика у просечним ценама које се користе при утврђивању пореске обавезе за куће и гараже је велика, тако да на тај начин обвезници могу сами при пријављивању имовине да одаберу категорију за своју непокретност која им више одговара, а да то опет буде у оквирима закона.

Порез на имовину се раније није плаћао на подрумске и сутуренске просторије, па објекти старије градње често у свом саставу имају неку од ових просторија. Изменама ЗПИ се подруми и сутурени опорезују, али су и даље од плаћања изузете терасе, лође, балкони и неадаптирани тавански простори. У том смислу, обвезници могу градити или реконструисати своје постојеће објекте са умањењем опорезиве површине, а у складу са важећим прописима и на тај начин смањити пореско оптерећење.

Сходно наведеном, недореченост и двосмисленост у одредбама закона, као и промене места пребивалишта сматрају се прихватљивим избегавањем пореза, али у савременим државама то ипак представља предмет санкционисања. Евидентно је да је ова врста пореске евазије штетна и да директно утиче на приходну страну буџета локалне заједнице, па би због тога требало размотрити начине за допуну прописа који би санкционисали обвезнике да више не изигравају њихов смисао.²⁷⁹

1.1.2. Незаконита пореска евазија

Када порески обвезник намерно одбија да плати порез и тиме чини супротно од прописаних законских одредби, говоримо о незаконитој пореској евазији. Она је резултат процене односа између очекиване користи коју незаконита радња доноси и очекиваних трошкова који би настали ако би се она открила. Такав поступак обвезника се своди на сам чин неплаћања пореза, или на пропуштање да се поступи у складу са захтевима из порескоправног односа који су му наметнути како би се обезбедило

²⁷⁹ Цвјетковић, Ц., *Порез на имовину у статистици*, Докторска дисертација, Београд 2015, стр. 125.

испуњење пореске обавезе (нпр. подношење пореске пријаве).²⁸⁰ Теоретичари сматрају да обвезник у том случају ипак рационално доноси одлуку о томе да поступи супротно од законом прописаних одредби, управо процењујући користи и штету коју му таква активност може донети. У оваквим случајевима долази до кршења прописа у мањој или већој мери при чему се наноси директна штета локалној заједници.²⁸¹ Савремена пракса је показала да су обвезници прилично маштовити у проналажењу начина за избегавање плаћања пореза и немогуће је у одредбама закона прецизирати сваку ситуацију која може узроковати пореску евазију, тако да често одређене такве активности бивају изостављене од санкционисања.

Код опорезивања имовине може доћи до делимичне или потпуне незаконите, односно недопуштене пореске евазије. Делимична евазија постоји ако порески обвезник у својој пореској пријави наведе нетачне податке о објекту који битно утичу на висину пореске обавезе. Такви подаци не одговарају правом чињеничном стању и тиме обвезник доводи у заблуду порески орган у погледу висине основице за утврђивање пореза на имовину.²⁸² Углавном се то дешава код квадратуре објекта, или године изградње, односно последње реконструкције објекта. Податак о квадратури је далеко важнији јер висина утврђеног пореза доста зависи од ње. Такве ситуације се дешавају често, случајно или намерно, поготову код пријављивања наслеђених непокретности. Подаци који су наведени у решењима о наслеђивању се слажу са подацима добијеним из надлежног катастра непокретности, али они нису баш увек ажурирани, тако да је стање на терену у великом броју случајева сасвим другачије. Сведоци смо да у Републици Србији постоји много непокретности које нису евидентирани код надлежних служби, а такође има и оних које су реконструисане, али је то остало неевидентирано. Порески обвезници тада, из незнања, или чак намерно, уписују квадратуре које су наведене у решењима и тиме умањују своју пореску обавезу.

Ако обвезници желе свесно да избегну плаћање пореза на имовину, онда они уопште и не подносе пореске пријаве што доводи до потпуне незаконите пореске евазије. Ова појава је заиста карактеристична за порез на имовину будући да не постоји локална самоуправа у Србији у којој су пријављене све непокретности на њеној територији. Порески обвезници имају обичај да се правдају незнањем о томе да су били

²⁸⁰ Кулић, М., Станковић, Н., Абидовић, А., „Евазија пореза“, *Европска ревија*, 1/2015, стр. 11.

²⁸¹ Јовашевић, Д., „Пореска евазија и пореска кривична дела“, *Судска пракса*, 2-3/2005, стр. 55.

²⁸² Ницевић, М., Ивановић, А., „Пореска утаја“, *Економски изазови*, 3/2013, стр. 141.

у обавези да сами пријаве имовину, али су заправо прилично свесни да порез на имовину треба да плаћају.

Повећање просечне цене одговарајућих непокретности по зонама, па и пореске стопе које ће неминовно довести и до повећања висине годишње пореске обавезе, могу бити чест мотив за избегавање плаћања пореза код обвезника пореза на имовину. Поред непријављивања имовине, овај вид евазије је константно присутан у раду ЛПА. Обвезнике посебно демотивише чињеница да порез плаћају за старе и прилично руиниране објекте чији је износ основице већи него реална вредност те непокретности. Просечне цене код утврђивања пореске основице се одређују на основу најмање три промета одговарајућих непокретности по зонама, с тим што се у обзир узимају и новоизграђени објекти који ту цену додатно увећавају. Овакав начин одређивања просечне цене порески обвезници не одобравају и сматрају целокупни систем опорезивања неправичним, те из тих разлога доносе одлуку о неплаћању пореза.

Свака савремена држава предузима оштре санкције у случајевима неизвршавања пореских обавеза, због штетних последица које оне изазивају буџетским системима.²⁸³ Ефекат евазије доводи до умањења планираних буџетских прихода, изазива неравноправни положај међу обвезницима јер повећава њихово пореско оптерећење, а тиме угрожава и вођење адекватне пореске политике. Њено откривање зависи и од субјективне процене обвезника, јер објективно постоји немогућност пореских органа да провере све обвезнике. Склоност ка евазији може бити условљена пружањем повољне прилике због слабе пореске контроле, тако да она игра највећу улогу у спречавању оваквих ситуација, али, како је и раније наведено, недостатком кадровске опремљености у ЛПА неће моћи у скорије време да се дође до видних помака када је у питању овај облик евазије.

1.2. Мере против евазије пореза на имовину

Свако избегавање плаћања пореза, било законито или незаконито, доводи до смањења прихода у буџету, па самим тим и тешкоћа када се требају финансирати планирани јавни расходи. Иако је порез на имовину видљив, и даље је лако избећи његово плаћање. На локалном нивоу се још увек не посвећује довољно пажње

²⁸³ Милетић, В., *Монетарне и јавне финансије*, Прометеј, Нови Сад 2013, стр. 199.

сузбијању пореске евазије, а да би се то променило неопходна је боља техничка и кадровска опремљеност у ЛПА, као и сарадња представника извршне власти.

У спречавању пореске евазије код пореза на имовину, примењују се превентивне и репресивне мере. Суштина превентивних мера је усмерена на стварање позитивне климе како би систем опорезивања имовине успешно функционисао. То је дуготрајни процес који подразумева развој пореске културе и подизање свести о значају плаћања пореза кроз едукацију од стране политичких лидера и ЛПА. Превентивна функција укључује и државну сарадњу у смислу да се правне празнине у позитивним прописима и злоупотреба права сведу на минимум кроз усвајање измена и допуна закона којим се уређује опорезивање имовине. Прописи требају да поједноставе пореску регулативу како би се она лакше разумела и прихватила од стране пореских обвезника, док би регулатива за санкционисање случајева пореске евазије требало бити формулисана на једноставнији начин за извршење. У покушајима смањивања пореске евазије, пажњу треба усмерити на смањење очекиване користи и повећање очекиваних трошкова. Креатори пореске политике се углавном баве повећањем казни у случају да се евазија открије и мерама које ће допринети да она буде откривена. Након тога, политички лидери би требали редовно да информишу своје грађане о значају плаћања овог пореза за њихову локалну заједницу. Људи ће пристати да плате свој порез ако су уверени да га и други грађани плаћају, али и ако верују да локални лидери користе наплаћена средства од пореза у сврху јавног благостања. Пореска пропаганда је у савременим државама знатно допринела популаризацији пореза.²⁸⁴ Мишљења обвезника о правичности приликом опорезивања имовине могу имати веома важну улогу у спречавању пореског отпора. Сведоци смо да економски снажнији порески обвезници више користе могућност избегавања плаћања пореза, а да су поштени порески обвезници највише погођени због пореске евазије. Према важећим законским решењима, у Србији физичка лица подnose већи порески терет од правних лица. Управо због видљивости и непопуларности пореза на имовину, обвезницима треба прво превентивно приступити и унапредити њихов порески морал.

Уколико ове превентивне мере изостану, прибегава се репресивним мерама којима су предвиђене одређене санкције за пореске обвезнике. Оне се примењују код незаконите пореске евазије, у виду пореских прекршаја који укључују високе новчане казне. За доспеле, а неплаћене пореске обавезе, пореске администрације шаљу опомене

²⁸⁴ Анђелковић, М., *Јавне финансије и финансијско право*, Правни факултет Универзитета у Нишу, Центар за публикације, Ниш 2012., стр. 143.

својим обвезницима у циљу избегавања већих непријатности које се могу догодити касније. Код непријављивања имовине се као мера изричу новчане казне, а исход поступка умногоме зависи од сарадње са прекршајним органима. Дobar систем пореског кажњавања треба да подстакне обвезнике на измиривање обавеза. ЛПА имају могућност да на различите начине утврде порез на имовину обвезнику који није сам желео да пријави своју имовину. У том поступку су од значаја подаци из надлежног катастра непокретности, под условом да је његова база ажурирана, попис имовине, затим теренска контрола која може утврдити право чињенично стање непокретности и примена географског информационог система (ГИС) који садржи податке о локацији и облику објеката.

У великом броју савремених држава је и даље изражена пореска недисциплина и неприхватање пореских обавеза, што је довољан показатељ друштвене неангажованости на развијању пореске лојалности. Активности на откривању и отклањању евазије морају бити сталне да би се постигао одређени степен ефикасности. Њихова делотворност зависи од ефикасности пореске администрације, персоналних и технолошких капацитета у процесу рада и аутономије у систему локалне самоуправе. Евазионо понашање обвезника треба спречити колико год је то могуће, али и прописно га казнити када се оно догоди. Обвезници требају да схвате да са својом одлуком о избегавању плаћања пореза нису преварили пореског повериоца, већ себе.²⁸⁵ У супротном, ефекти ће бити далеко лошији од очекиваних. Важно је да јавност буде упућена да се такав вид понашања санкционише и да се и на тај начин створи осећај једнакости и праведности код пореских обвезника у погледу редовног плаћања њихове пореске обавезе. У том смислу улога јавног мњења може допринети много, као и рад на подизању свести и изградњи пореске културе. Међусобно поверење и разумевање пореских администрација и њихових обвезника позитивно утиче на пораст пореског морала.²⁸⁶

Доследно спровођење законске регулативе и континуирана контрола утврђивања и наплате пореза на имовину представљају нужност за функционисање тог система, али је и у том смислу неопходан контролни механизам над реализацијом активности. Смањење пореских олакшица у законским одредбама се сматра мером која може

²⁸⁵ Стојановић, П. Лапчевић, М., „Основне детерминанте пореске евазије у Републици Србији“, У: *Ђорђевић, С., (ур.). Усклађивање правног система Србије са стандардима Европске уније: (Правни факултет Универзитета у Крагујевцу, Институт за правне и друштвене науке)*, Крагујевац 2014, стр. 604.

²⁸⁶ Jelčić, B., *nav. delo*, str. 199.

умањити могућност избегавња плаћања пореза. У Србији је још увек изражен толерантан став ширег дела јавности према неплаћању овог пореза, што показује приличну незаинтересованост за развијање пореске дисциплине код обвезника. ЛПА имају кључну улогу у превенцији пореске евазије јер су у сталном контакту са обвезницима, мада је у овом процесу важна и сарадња са другим друштвеним субјектима. Учешће обвезника у јавним расправама приликом доношења аката на основу којих се утврђује порез на имовину, информисање о начинима трошења новчаних средстава од његове наплате, доследна примена прописа могу значајно допринети борби против пореске евазије.

Избегавање плаћања може створити порез на имовину непопуларним. То је посебно случај у друштвима где су богати и моћни навикли да манипулишу системом опорезивања у своју корист и зато имају тенденцију да највише политички утичу и ефикасно се противе плаћању својих пореских обавеза. Заштиту фискалних интереса локалне самоуправе представља редукција пореске евазије. Став обвезника према плаћању пореза варира од свесног прихватања и подршке систему опорезивања до потпуне незаинтересованости за учешће у финансирању јавних услуга. Активности које треба предузети у сузбијању овог пореског феномена требају бити усмерене на награђивање савесних пореских обвезника и строгог кажњавања оних који избегавају да плаћају порез. Синхронизованим деловањем превентивних и репресивних мера, уз адекватне пореске прописе и побољшане административне капацитете, ипак се могу постићи добри резултати у сузбијању евазије код пореза на имовину.

2. Порески прекршаји код пореза на имовину

Дело пореског обвезника које је у супротности са законским прописима представља порески прекршај за који се учиниоцу изриче предвиђена санкција. Прекршаји се могу прописивати законом, уредбом, па чак и одлуком јединице локалне самоуправе.²⁸⁷ Дакле, да би починилац био кажњен, учињени прекршај мора бити тачно одређен одговарајућим прописом. Нико не може бити кажњен за учињени прекршај, нити се могу применити прекршајне санкције према њему, ако дело које је учињено није одређено одговарајућим законом као прекршај са прописаном висином казне. Код

²⁸⁷ Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, COLPI, Будимпешта и Савремена администрација д.д., Београд 1997, стр. 465.

пореза на имовину они су били дефинисани у одредбама ЗПИ, али се нису односили на пореске обвезнике и последњом изменом ЗПППА су престали да важе. Казнене одредбе су биле предвиђене за надлежне судске органе, јавне бележнике, надлежне органе за оверу потписа уговарача на уговору, који су законом обавезни да доставе документацију од значаја за опорезивање имовине, надлежном органу јединице локалне самоуправе, односно ЛПА. Исто тако, државни орган је дужан да достави податке којима располаже, а од значаја су за утврђивање пореза на имовину, јединици локалне самоуправе у року од 15 дана. У супротном би одговорно лице било кажњено новчаном казном у висини од 10.000 до 50.000 динара.²⁸⁸

Иако су наведене казнене мере престале да важе, оне су значајно допринеле унапређењу базе података пореских обвезника у ЛПА. На основу адекватне и правовремене документације, може се на лакши начин утврдити настанак и престанак пореске обавезе, као и спречити велики број захтева бивших пореских обвезника којима је и даље годинама утврђивана обавеза, иако они више нису били обвезници. За сада се достава тражене документације извршава правовремено, али смо мишљења да би ове казнене мере ипак требале бити и део одредаба ЗПИ.

2.1. Порески прекршаји у функцији повећања наплате пореза на имовину

Са аспекта повећања наплате пореза на имовину много су важнији порески прекршаји физичких лица, чије су санкције заправо дефинисане одредбама ЗПППА. За ове прекршаје су предвиђене новчане казне у износу од од 5.000 до 150.000 динара. Најчешћи прекршај у пракси представља неподношење пореске пријаве за утврђивање пореза на имовину, који се може утврдити у поступку пореске контроле. Такође, порески обвезник може поднети пореску пријаву, али са нетачним подацима који су од значаја за опорезивање, што ће знатно умањити његову пореску обавезу.²⁸⁹

Обавеза пореског обвезника је да на позив пореског органа пружи све потребне информације и документацију која је неопходна за утврђивање правог чињеничног стања приликом опорезивања. Иако се у већини случајева обвезници одазивају овом позиву, ипак постоје изузеци код оних који са намером желе да избегну плаћање пореза и свесно не поступе по прописаним одредбама.

²⁸⁸ Соколовић, Р., Јовашевић, Д., *Порески деликти*, Intermex, Београд 2015, стр. 182.

²⁸⁹ Вукша, С. и др., *Утврђивање и наплата јавних прихода*, Етностил, Београд 2011, стр. 91-94.

Покретање прекршајног поступка је у надлежности ЛПА, док изрицање прекршајне казне или санкције припада прекршајном суду који води поступак.²⁹⁰ Изузетак представља могућност издавања прекршајног налога надлежне ЛПА код прекршаја где је новчана казна прописана у фиксном износу. На тај начин је наплата новчане казне много ефикаснија, прекршајни поступак краћи, судови растерећенији, а трошкови поступка умањени. Код опорезивања физичких лица, ако порески обвезник не плати своју обавезу у законом прописаном року, ЛПА га може новчано казнити износом од 50% утврђеног пореза, али не мање од 5.000 динара. То практично значи да годишња утврђена пореска обавеза може бити и мања од 5.000 динара, а да притом казна због неплаћања пореза неће бити смањена. Овај начин кажњавања пореских обвезника можда јесте једноставнији за ЛПА, али је у исто време и веома непопуларан, с обзиром да погађа физичка лица која сада плаћају веће износе пореза на имовину на годишњем нивоу. Казна за њихов пропуст у плаћању је прилично висока, а заједно са њиховом пореском обавезом може износити двоструко, или чак троструко више од укупно утврђене годишње обавезе. Из тих разлога, овај вид кажњавања се углавном не користи код обвезника пореза на имовину. Прекршајни налог се доставља путем поште, или лично, при чему обвезник који је учинило прекршај може да одбије пријем, али се забелешком са даном и часом одбијања пријема он ипак сматра уредно урученим. По пријему прекршајног налога, порески обвезник може прихватити одговорност и платити новчану казну, или може поднети захтев за судско одлучивање о издатом налогу. Уколико одлучи да захтев не поднесе, прекршајни налог се сматра коначним и извршним. Изменама одредаба ЗПППА су износи прекршајних казни увећани, док су фиксни износи уведени у сврху избегавања вођења прекршајног поступка.

Одмеравање казне за учињени прекршај се врши у границама прописаним за тај прекршај. Ако су новчане казне прописане у распону, што је и случај код пореза на имовину, на висину конкретне казне одлучујући утицај имају олакшавајуће и отежавајуће околности.²⁹¹ Прекршајни поступак се покреће захтевом кога подноси овлашћено лице ЛПА. По пријему захтева, надлежни суд испитује да ли постоје услови за покретање поступка и одлучује о његовом даљем току. У случајевима непостојања услова за покретање прекршајног поступка, захтев се одбацује решењем суда.

Генерално, не придају све ЛПА већи значај покретању прекршајног поступка за непоступање обвезника у складу са прописима. Разлог томе је све учесталија пракса

²⁹⁰ Закон о прекршајима („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 65/13...), чл. 87. ст. 1.

²⁹¹ Вуковић, И., *Прекршајно право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2015, стр. 92.

прекршајних судова који пореском обвезнику за учињени прекршај само изричу опомену, уместо новчане казне. Опомена представља алтернативу новчаној казни којом се сходно одредбама Закона о прекршајима умањује одговорност учиниоца прекршаја, али она није изричито прописана као могућност у одредбама ЗПППА. Такву праксу прекршајних судова треба мењати, јер изрицање благих казни не би требало да буде уобичајено. Казна за прекршаје се одмерава у границама које су за дати прекршај прописане. Ако су новчане казне прописане у распону, онда је могуће њено одмеравање, али не и код казни у фиксном износу. Околности које утичу на висину казне су: тежина и последице прекршаја, ранија осуђиваност, степен одговорности и личне прилике учиниоца, али се не може узети у обзир као отежавајућа околност раније изречена прекршајна санкција ако је протекло више од четири године. Обвезници своје прекршајне поступке оправдавају незнањем да је у прописаном року требало да поднесу пореску пријаву, а уколико до тада нису били кажњавани, онда имају олакшавајућу околност да суд то узме у обзир приликом доношења одлуке о казни. Иако је обвезник био у обавези да поштује пореске прописе, суд при оцени тежине учињеног прекршаја сматра да њиме нису проузроковане теже последице, те следствено томе доноси одлуку о изрицању опомене. Таква одлука демотивише ЛПА да се у свом раду више баве пореским прекршајима код опорезивања имовине, а секундарно то погађа и пореске обвезнике који су уредно пријавили своју имовину и редовно плаћају своје обавезе. Међутим, иако оваква судска одлука није задовољавајућа за ЛПА, оне не треба да одустану од санкционисања обвезника, него је потребно искористити правни лек и сачекати одлуку другостепеног органа. У већини случајева одлуком виших инстанци, обвезници бивају кажњени новчаном казном за учињени порески прекршај. Другостепени орган ће преиначити првостепену одлуку ако утврди да постоји повреда законских одредби и отклонити исте.

Код подношења захтева за покретање прекршајног поступка посебну пажњу треба обратити на застарелост. Сходно одредбама ЗПППА прекршајни поступак се не може покренути, нити водити ако протекне пет година од дана када је прекршај учињен. Много непријављених непокретности на територији Републике Србије постоји дуже од пет година, тако да за обвезнике тих непокретности нема сврхе подносити захтев за покретање прекршајног поступка, јер ће суд такав захтев одбацити због наступања застарелости за његово вођење, односно обуставити поступак у случају апсолутне застарелости. На пореске прекршаје се, пре свега, примењују одредбе ЗПППА, а одредбе закона којим се уређује прекршајни поступак у делу који овај закон није

регулисао, па тако и по питању примене института застарелости.²⁹² Напомињемо да подношење захтева за покретање овог поступка није дискреционо право, већ законска обавеза ЛПА која ове послове треба да извршава благовремено, како не би дошло до застаревања права на покретање и вођење поступка.

Прекршајни поступак се завршава доношењем пресуде која може бити осуђујућа или ослобађајућа, а заснива се на изведеним доказима и чињеницама које су утврђене у поступку. Свакако је исправније да се порески обвезник казни новчаном казном за учињени прекршај јер ће то психолошки много више утицати на друге обвезнике који порез плаћају, па чак и на оне који још увек нису пријавили своју имовину. За пореске обвезнике који евидентно не плаћају порез годинама из својеврсног револта, треба издати прекршајне налоге, казнити их прописаном новчаном казном и тиме показати одговорност пореских органа према ревносним пореским обвезницима.

²⁹² Ђуровић, А., „Застарелост по Закону о прекршајима и по Закону о пореском поступку и пореској администрацији“, У: Шаркић, Р., (ур.) *Зборник судске праксе прекршајних судова у Републици Србији*, Београд 2010, стр. 14.

Четврти део

Улога локалне самоуправе у повећању наплате пореза на имовину

1. Анализа резултата истраживања

Порез на имовину, као најприкладнији извор прихода, користе локалне самоуправе у већини земаља у свету. Потенцијално, он може бити велики произвођач прихода, али у пракси он врло ретко производи значајне приходе. Како је потреба локалних самоуправа за приходима све већа, неопходно је пронаћи начин за њихову ефикаснију наплату, а првенствено пореза на имовину.

Досадашња истраживања на тему наплате пореза на имовину у Републици Србији, била су фокусирана на висину наплаћених прихода у појединим локалним самоуправама, али проблем нередовног плаћања пореза, непријављивања имовине, као и разлози таквог понашања пореских обвезника нису били предмет већег интересовања. У циљу повећања процента наплате пореза спроведено је истраживање које је требало да укаже на узроке и потенцијална решења да би се приход од опорезивања имовине довео на виши ниво у локалним самоуправама и тиме решио бар део проблема њиховог финансирања.

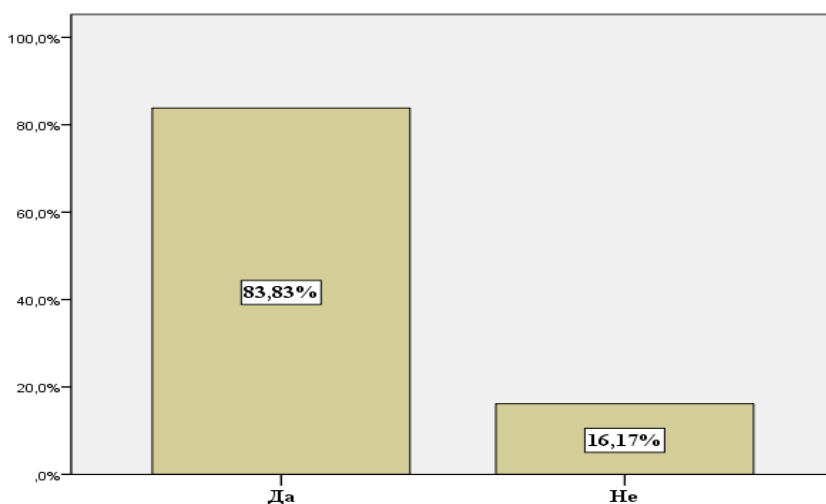
Терет расхода локалног финансирања од овог пореза сноси локално становништво,²⁹³ те су и најважнији учесници у истраживању управо порески обвезници. Одабрани узорак је чинило 15 јединица локалне самоуправе (Аранђеловац, Београд, Деспотовац, Горњи Милановац, Крагујевац, Књажевац, Ћуприја, Љиг, Неготин, Параћин, Петровац на Млави, Ниш, Јагодина, Велика Плана, Зајечар) са укупно 600 испитаника. Свакоме од њих је пружена могућност да путем анкетног упитника заокруже, или упишу, своје искрено мишљење о све значајнијем питању наплате пореза на имовину.

Опорезивање имовине обухвата највећи број пореских обвезника и готово је сигурно да је то највише истакнут порез. Непокретности су видљиве и представљају јасан показатељ једног облика богатства. Из тих разлога се објашњава непопуларност овог прихода, избегавање плаћања, као и константно непријављивање имовине у прописаним роковима.

²⁹³ Zodrow, G., „Who pays the property tax”, *Land Lines Article*, Vol. 18. No. 2., April 2006, p. 2.

Плаћање пореза на имовину чини овај приход веома релевантним. Од виталног је значаја да се његовом наплатом обезбеде одговарајуће услуге локалне заједнице, а да би се то остварило у задовољавајућој мери, неопходно је учешће пореских обвезника.

Графикон 1. *Редовно плаћање пореза на имовину*



Извор: Аутор

Већи број анкетираних обвезника овог прихода је дисциплинован по питању редовног плаћања, а посебно се у томе истичу пензионери и грађани животне доби од 45 до 55 година. Међутим, упоређујући одговоре обвезника из појединих градова, забележен је виши проценат нередовног плаћања пореза у Аранђеловцу, Јагодини, Љигу и Зајечару.

Као разлог за редовно измиривање пореских обавеза, испитаници истичу избегавање плаћања камате за период доцње (44,19%), побољшање услова живота у својој заједници (37,9%) и избегавање спровођења поступка принудне наплате за нередовно плаћање (17,9%). Законска могућност за покретањем поступка принудне наплате код неблаговременог плаћања пореза, највише утиче на свест обвезника из Београда, Деспотовца, Књажевца, Параћина и Зајечара, да редовније измирују своју пореску обавезу.

Табела 8. Разлози за плаћање пореза код обвезника који редовно измирују своје обавезе

Редовно плаћање пореза на имовину		Разлог за редовно плаћање пореза			Тотал
		Да би се створили бољи услови за живот у мом граду	Да не бих плаћао високу камату касније	Да ми се не би наплатило принудним путем	
Да	Бр.	194	219	88	501
	%	38,7%	43,7%	17,6%	100,0%

Извор: Аутор

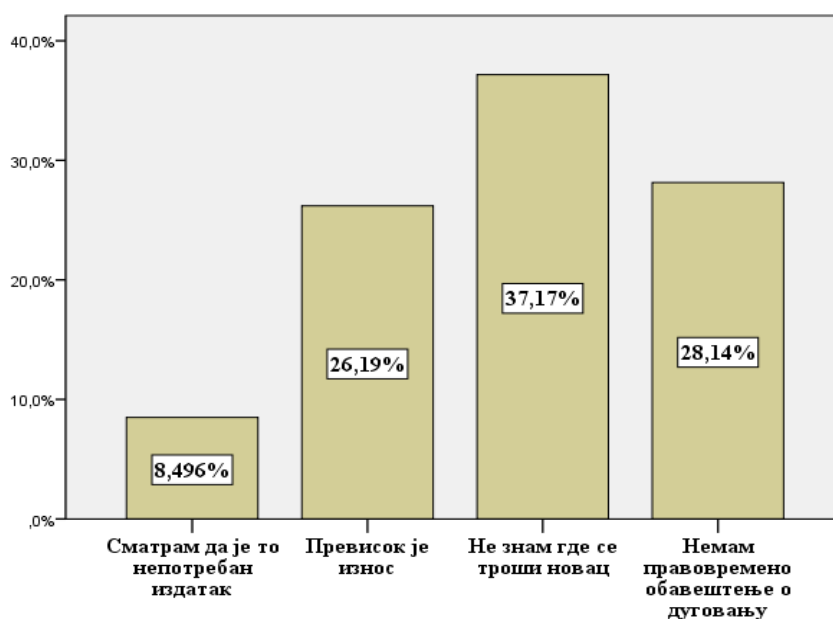
Добијањем прецизнијих резултата од обвезника који редовно плаћају своју обавезу, потврђен је већ наведени главни разлог за њихову ажурност (43,7%). Агилни обвезници генерално стрепе од висине каматне стопе која се примењује приликом обрачуна дугованог пореза.

Свакој земљи су потребни порески приходи, а у свету се они традиционално користе од стране локалне власти за финансирање јавних добара као што су саобраћајна, комунална, образовна инфраструктура и сл.²⁹⁴ Порески обвезници у Србији нису информисани о утрошку новчаних средстава наплаћених од пореза на имовину (79,4%), а један од разлога томе је незаинтересованост локалних званичника за транспарентно вођење политике и упознавање становништва о активностима усмереним на побољшавање услова живота у локалној заједници. У нашем одабраном узорку, обвезници из Београда, Ћуприје, Деспотовца, Крагујевца, Књажевца и Ниша предњаче по питању непознавања утрошка новца од наплате пореза на имовину. Како законским одредбама није прецизно дефинисано где треба утрошити та средства, локалним властима су дата прилично широка овлашћења у доношењу таквих одлука. Грађани знају да овај вид опорезивања подржава локална власт. Уколико би били питани који им порез даје најмање користи за новац који издвајају за плаћање, то би засигурно био порез на имовину. Мишљење половине анкетираних обвезника је да приход од наплате пореза треба искористити на изградњу инфраструктуре, око 25% сматра да средства треба одредити за социјалну помоћ, зараде, привреду, лечење оболеле деце, хуманитарне сврхе, док њих 22,3% не зна где би наплаћена средства могла да се искористе.

²⁹⁴ Cabral, M., Hoxby, C., *The Hated Property Tax: Saliency, Tax Rates, and Tax Revolts*, National Bureau of Economic Research, Working Paper No. 18514, Cambridge, Massachusetts 2012, p. 13.

Неинформисаност о утрошку новчаних средстава представља разлог за 37,17% пореских обвезника да порез не плате, што указује на прилично висок проценат који би драстично смањио приходе јединицама локалне самоуправе.

Графикон 2. Разлог за неплаћање пореза



Извор: Аутор

Превисок износ пореске обавезе и одсуство обавештавања обвезника о висини дугованог пореза могу утицати на њихову одлуку о плаћању. Промена висине пореске обавезе према позитивним законским прописима највише зависи од просечних цена одговарајућих непокретности и пореске стопе. Издавање опомена за доспелу, а неплаћену обавезу представља вид обавештења које свака пореска администрација користи, управо у циљу повећања наплате пореза. Евидентно је да обвезници нису посебно ажурни по питању редовног плаћања пореза, те их је потребно повремено подсећати на овај начин.

Табела 9. Разлози за неплаћање пореза код обвезника који не измирују редовно своје обавезе

Редовно плаћање пореза на имовину		Разлог за неплаћање пореза				Тотал
		Сматрам да је то непотребан издатак	Превисок је износ	Не знам где се троши новац	Немам превовремено обавештење о дуговању	
Не	Бр.	12	33	33	14	92
	%	13,04%	35,87%	35,87%	15,22%	100%

Извор: Аутор

Превисок износ пореске обавезе и неинформисаност обвезника о утрошку новчаних средстава од наплате пореза подједнако су важни разлози за дужнике који не плаћају редовно порез на имовину (35,87%).

Табела 10. Разлог за неплаћање пореза код обвезника који нису упознати са утрошком новчаних средстава од његове наплате

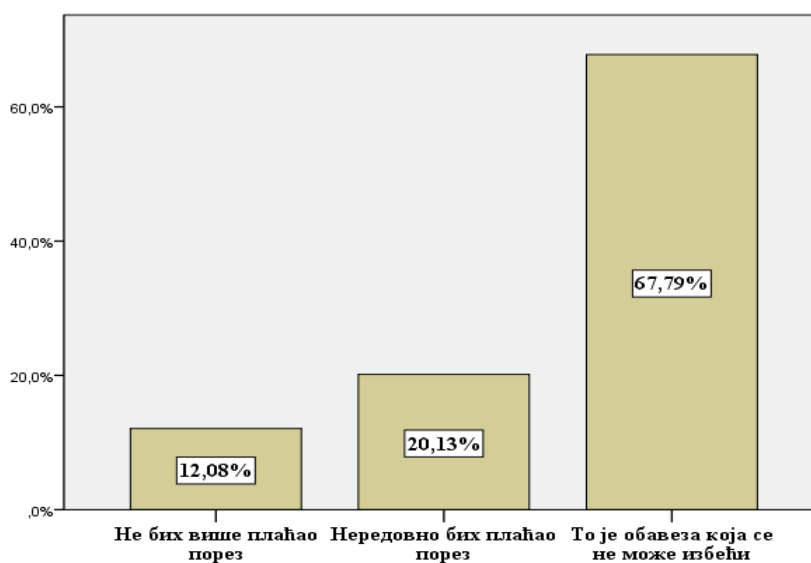
Да ли сте упознати где се троши новац наплаћен од пореза на имовину		Разлог за неплаћање пореза				Тотал
		Сматрам да је то непотребан издатак	Превисок је износ	Не знам где се троши новац	Немам превовремено обавештење о дуговању	
Не	Бр.	43	111	179	112	445
	%	9,7%	24,9%	40,2%	25,2%	100,0%

Извор: Аутор

Приказани подаци потврђују да обвезници који немају информацију о утрошку новчаних средстава од наплате пореза на имовину, представљају потенцијалне дужнике који немају намеру да редовно измирују своје обавезе. Мишљење обвезника да плаћање пореза представља непотребни издатак, у највећем проценту је изражено код испитаника из Крагујевца, Неготина, Петровца на Млави и Зајечара, док је проценат укупног узорка 8,49%.

Одлуку о висини пореске стопе за обрачун пореза доноси скупштина јединице локалне самоуправе. Будући да је у питању политичка одлука која се може мењати повремено, или, пак, сваке године у зависности од финансијских потреба локалне заједнице, свака њена промена може утицати на одлуку обвезника о редовном плаћању пореза.

Графикон 3. *Реакција обвезника на повећање пореске стопе*



Извор: Аутор

Резултати истраживања показују да око 33% пореских обвезника, због промене пореске стопе и повећања пореза, не би више редовно плаћали своју обавезу, или је уопште не би плаћали, док највећи број њих (67,79%) и даље сматра да се та обавеза не може избећи. То нам указује да ипак постоји високи степен свесности код обвезника о обавези плаћања пореза на имовину и упознатости са чињеницом да ако порез не плате редовним путем, наплатиће им се у поступку принудне наплате. Исто мишљење имају и обвезници који редовно измирују своје пореске обавезе (74%), док је веома мали број оних који би због промене висине пореске стопе то мишљење променили и избегли порез да плате.

Табела 11. Реакција обвезника који редовно плаћају порез на промену пореске стопе

Редовно плаћање пореза на имовину		Реакција на повећање пореске стопе			Тотал
		Не бих више плаћао порез	Нередовно бих плаћао порез	То је обавеза која се не може избећи	
Да	Бр. %	45 9,0%	85 17,0%	370 74,0%	500 100,0%

Извор: Аутор

Износ годишњег пореза на имовину ЛПА највише утврђују на основу података из попуњених пореских пријава од стране обвезника. Када обвезник стекне имовину и пореска обавеза му по томе настане, он треба да поднесе пореску пријаву у року од 30. дана. Овај рок се у пракси продужује из разлога неинформисаности пореских обвезника за законом прописани рок, а њих 63,77% се изјаснило да би испоштовали законску обавезу и сами пријавили своју имовину. Остатак испитаника (36,23%) спада у категорију обвезника који избегавају да плаћају порез. Своју одлуку 16,03% оправдава непознавањем утрошка новца од његове наплате, 15,19% сматра да је обавеза пореске администрације да пошаље позив за пријављивање имовине, а 5% категорички одбија да икада пријави своју имовину (посебно обвезници из Крагујевца, Неготина и Ниша). Разлози за потенцијално непријављивање имовине код 39,14% обвезника се односе на ненаменско трошење новчаних средстава, а 24,07% нема поверење у органе извршне власти што се опет може повезати са нетранспарентним одлукама локалних лидера о утрошку новчаних средстава наплаћених по овом основу. Лоша материјална ситуација је за 36,79% пореских обвезника довољно јак разлог да своју имовину не пријаве јер неће имати могућности да порез плате, а након одређеног периода неплаћања обавезе пореске администрације прибегавају спровођењу поступка принудне наплате из непокретности.

Табела 12. *Разлог за неподношење пореске пријаве код обвезника који не би пријавили своју имовину*

Да ли бисте сами пријавили своју имовину		Разлог за неподношење пореске пријаве			Тотал
		Лоша материјална ситуација	Неповерење у органе извршне власти	Ненаменско трошење новчаних средстава	
Не, никада	Бр. %	13 43,3%	9 30,0%	8 26,7%	30 100,0%

Извор: Аутор

Обвезници који не би сами пријавили своју имовину, као први разлог за такву одлуку наводе лошу материјалну ситуацију (43,3%), други разлог је неповерење у органе извршне власти (30%), а на трећем месту, према њиховом мишљењу, јесте ненаменско трошење новчаних средстава (26,7%). Ситуација је нешто другачија према одговорима обвезника из Ћуприје, Јагодине, Љига и Петровца на Млави, они ненаменско трошење новца истичу у први план као разлог непријављивања имовине.

Неинформисаност о утрошку новчаних средстава је код 37,9% обвезника исте категорије важан разлог да своју пореску обавезу не плате. У односу на укупан број испитаника, приметна је разлика у мишљењу оних који не би сами пријавили своју имовину, у смислу да плаћање пореза за њих представља непотребан издатак (31%).

Табела 13. *Разлог за неплаћање пореза код обвезника који не би пријавили своју имовину*

Да ли бисте сами пријавили своју имовину		Разлог за неплаћање пореза				Тотал
		Сматрам да је то непотребан издатак	Превисок је износ	Не знам где се троши новац	Немам превовремено обавештење о дуговању	
Не, никада	Бр. %	9 31,0%	8 27,6%	11 37,9%	1 3,4%	29 100,0%

Извор: Аутор

Последице непријављивања имовине су дефинисане одредбама ЗПППА. Свако ко не пријави своју имовину подлеже прекршајној одговорности и плаћању новчане казне. Према одговорима наших обвезника из одабраног узорка, више од половине њих је

узнато са последицама непријављивања имовине (57,69%), док 33,89% зна висину казни за учињени прекршај.

Скоро све локалне власти широм света се ослањају, у извесној мери, на опорезивање имовине. Приходи од наплате овог пореза представљају веома ефикасан механизам за финансирање јавних услуга од стране локалне самоуправе, првенствено због повезаности са врстама услуга које пружају (локални путеви, школе, комунална инфраструктура и др.). Аутономија прихода и адекватни извори прихода омогућују да локалне власти постану одговорније према пореским обвезницима и да обезбеде одговарајућу инфраструктуру која је прилагођена локалним приоритетима.²⁹⁵ Такво понашање промовише економски развој, локалну демократију и побољшање стандарда живота у локалним заједницама. Према мишљењу пореских обвезника, незадовољство комуналном инфраструктуром у локалним самоуправама у Србији је на високом нивоу (79%). Разлог томе се може наћи у ниском проценту наплате пореза, али и у недовољном утрошку средстава у јавне услуге одређене заједнице.

Табела 14. *Мишљење обвезника који редовно плаћају порез о задовољству комуналном инфраструктуром у њиховом граду*

Редовно плаћање пореза на имовину		Задовољство комуналном инфраструктуром у граду		Тотал
		Да	Не	
Да	Бр. %	112 22,4%	389 77,6%	501 100,0%

Извор: Аутор

Упоређивањем података обвезника који редовно плаћају порез, 77,6% њих је незадовољно комуналном инфраструктуром, док је 22,4% исказало задовољство у овом погледу. Посебно је у том смислу наглашено незадовољство свих обвезника из одабраног узорка који живе у Нишу и Неготину, а у мало мањем проценту их прате становници Деспотовца, Крагујевца, Љига, Петровца на Млави и Зајечара.

²⁹⁵ Monkam, N., „Property Tax as Legislated and Practiced in Gabon“, *Journal of property tax assessment and administration*, 2/2011, p. 53.

Табела 15. Мишљење обвезника који порез плаћају за стварање бољих услова живота о задовољству комуналном инфраструктуром у њиховом граду

Разлог за редовно плаћање пореза		Задовољство комуналном инфраструктуром у граду		Тотал
		Да	Не	
Да би се створили бољи услови за живот у мом граду	Бр. %	55 27,6%	144 72,4%	199 100,0%

Извор: Аутор

Порески обвезници који порез на имовину редовно плаћају из разлога да би се у њиховој заједници створили бољи услови за живот, такође исказују незадовољство комуналном инфраструктуром у свом граду (72,4%). Фактори који утичу на изградњу инфраструктуре и стварање бољих услова за живот локалног становништва су бројни, али су исто тако повезани са количином локалних прихода и одлукама локалних власти.

Спроведено истраживање је било фокусирано на проналажење узрока нередовног, или потпуног изостанка плаћања пореза на имовину, као одговор на потребу за повећањем локалних прихода. На основу добијених резултата је утврђено да неинформисаност о утрошку новчаних средстава од наплате пореза на имовину и ненаменско трошење новца представљају врло важне факторе који могу бити пресуђујући код обвезника приликом доношења њихове одлуке о плаћању пореза. Поред њих, и лоша материјална ситуација представља јак разлог за непријављивање имовине. Сви наведени разлози су повезани са одлукама извршне власти, те стога није изненађење што обвезници немају поверења у њихове органе. Свест о обавези плаћања пореза на имовину постоји код пореских обвезника и они знају да је не могу избећи, али да би се обавезе редовно измиривале, неопходно је узроке смањене наплате отклонити, или бар ублажити, како би се то позитивно на њих одразило и довело до ефикасније наплате овог прихода редовним путем.

2. Улога маркетинга у наплати пореза на имовину

Маркетинг као друштвени процес задовољавања потреба разменом²⁹⁶ обухвата појединце који желе да задовоље своје потребе у заједници у којој живе. Активности које у овом смислу треба да предузме локална самоуправа односе се прво на идентификовање потреба њених грађана, а онда на њихово квалитетно задовољење. Зато се порез на имовину сматра добрим порезом из чијег се прихода најбоље финансирају јавна добра одређене локалне заједнице.

Иако се маркетинг активности углавном спроводе у сфери привредног пословања којима је циљ остварење добити, пракса је показала да потреба за њима постоји и у услужним делатностима. На тај начин се ефикасније остварују друштвени циљеви и боље искоришћавају већ ограничена средства којима располажу локалне самоуправе. Под услугом се подразумева свака активност коју једна страна може да понуди другој.²⁹⁷ Порески обвезници често траже доказе пружене услуге и зато коришћење маркетинг метода помаже да се на лакши начин изађе у сусрет стварним потребама оног дела грађана ка којима је усмерена активност организације.²⁹⁸ Доношење позитивне одлуке о имплементацији маркетинг активности увек зависи од заинтересованости политичких лидера. Пореске администрације могу имати све релевантне информације и добар програм активности, али без учешћа представника власти ће се овај посао завршити са неуспехом. Императив за успешно спровођење маркетинг активности је прикупљање информација о потребама грађана јер то представља основ за дефинисање циљева и стратегија. Дакле, за ефикасну имплементацију маркетинг стратегије је пореским администрацијама неопходна подршка политичких лидера, а са друге стране и они сами морају да узму у обзир идеје и савете запослених који су у сталном контакту са пореским обвезницима и њиховим проблемима у вези плаћања пореза на имовину.²⁹⁹ Порески обвезници требају да се увере да систем опорезивања пружа правичну расподелу пореског оптерећења.

Људи који живе на одређеном месту имају и сличне потребе што много олакшава посао политичким лидерима да остваре свој циљ повећања наплате пореза на имовину. Одлуке из домена маркетинга су под утицајем промена у политичко-правном окружењу

²⁹⁶ Милисављевић, М., *Маркетинг*, Савремена администрација д.д., Београд 1996, стр. 3.

²⁹⁷ Ракић, Б., *Маркетинг*, Мегатренд-Универзитет примењених наука, Београд 2005, стр. 456.

²⁹⁸ Милисављевић, *нав. дело*, стр. 53.

²⁹⁹ Крстић, И., Бецић, С., „Имплементација маркетинг стратегије – фактор конкурентске предности“, *Маркетинг*, 2/2011, стр. 123.

које обухвата законе, државне организације и разне интересне групе у одређеном друштву.³⁰⁰ Законске норме углавном одражавају прихватљиве начине понашања пореских обвезника, а политичке одлуке на локалном нивоу зависе и од економске политике саме државе.

2.1. Маркетинг активности као мера повећања наплате пореза на имовину

У циљу остварења захтева локалних самоуправа за повећањем новчаних средстава, потребно је користити одговарајуће комбинације маркетинг инструмената како би се пореским обвезницима указало на значај редовне наплате пореза и предности које у том смислу има њихова локална заједница. Постоје различити начини који би могли да подстакну обвезнике на промену мишљења о благовременом испуњењу њихових пореских обавеза и доведу до жељеног ефекта озбиљније наплате пореза на имовину.

Обавеза сваког обвезника је да уредно измирује своје пореске обавезе. С обзиром да порез на имовину није популаран међу обвезницима из разлога видљивости непокретности, потребно је пажњу усмерити на њихове захтеве и задовољити их на начин који ће испунити њихова очекивања. Први корак у испуњавању захтева би био упознавање са одредбама закона и одлука којима је ближе прописан начин његовог обрачуна. У ту сврху је од велике помоћи законска обавеза објављивања сваког акта на интернет страници јединице локалне самоуправе који се односи на утврђивање пореза на имовину, јер на тај начин порески обвезници могу у сваком моменту да се информишу о битним параметрима који ће бити примењени приликом обрачуна њихове пореске обавезе.

Висина пореза највише утиче на незадовољство обвезника. Пре доношења неопходних аката о утврђивању овог пореза од стране јединице локалне самоуправе, потребно је размотрити примедбе и сугестије обвезника које могу бити од велике помоћи у поступку обрачуна и смањити њихово незадовољство по питању плаћања обавеза. Одредбама ЗФЛС је прецизирано да се пре доношења сваке одлуке којом се утврђују стопе, висина и мерила изворних локалних прихода спроводи јавна расправа и на тај начин омогућава грађанима да се изјасне о предлозима истих. Тиме се преиспитују одлуке локалних власти и тражи најповољније решење не само за пореске обвезнике, већ и за локалну заједницу. Број обвезника и пријављених непокретности

³⁰⁰ Ракић, Б., *нав. дело*, стр. 153.

посебно утиче на одлуку о висини пореских стопа, па би се повећањем њиховог обухвата могла смањити стопа пореза на имовину и висина годишње пореске обавезе. У супротном, пореске стопе се морају повећати како би се омогућило подмирење потреба локалне заједнице, што са друге стране то резултира отпором обвезника према плаћању пореза.

За ефикасну наплату пореза на имовину је свакако важна правилна и благовремена дистрибуција решења о утврђивању пореске обавезе. Решења се најчешће дистрибуирају путем поште, или евентуално преко службеног лица јединице локалне самоуправе које је задужено за достављање аката. Законом су дефинисани начини достављања пореских аката, али се ипак најсигурнијом доставом сматра слање препоручене пошиљке преко поште. За сваког обвезника који добије пореско решење се очекује да наведени износ у њему и плати. Неуручена решења ће генерисати цинизам између пореских обвезника који ће чекати да виде да ли они заиста морају да га плате. У сваком случају, неуспех пореске администрације да непосредно уручи пореска решења преко поште, или неуспех пореских обвезника да приме своје решење, не поништава пореску обавезу.

Честа замерка обвезника је упућена на касно достављање пореских решења. Наиме, највећи број локалних самоуправа у Србији утврђује пореску обавезу средином пореске године, тако да обвезници своје обавезе за два квартала плаћају по решењима из претходне године. Мишљење обвезника је да је то погрешно, будући да немају представу о висини обавезе за текућу годину док им се не достави ново решење, а са сталним променама у промету непокретности које утичу на вредност просечних цена може се догодити да се обавеза у текућој години драстично повећала и да обвезник не буде у могућности да је благовремено измири, што повлачи за собом и обрачунату камату за период доцње. Имајући у виду да законским одредбама није прецизирано време за утврђивање обавезе по основу пореза на имовину, а и не постоје никакве препреке за доношење решења почетком пореске године, овакве примедбе пореских обвезника би требало усвојити и доставити им решења што је могуће раније. Овакав тренд је опште познат у светским земљама, њихови обвезници су на почетку године упознати са износом пореза на имовину кога требају платити и то им омогућава да на време измире своје обавезе како се касније на њих не би применила казнена политика.

Комуникација са пореским обвезницима је неопходна како би се створио позитиван став о наплати пореза на имовину и обавезно се у њу поред запослених у ЛПА требају укључити представници извршне власти. Пракса је показала да незадовољство

обвезника потиче првенствено од одлука политичких лидера. Стручни кадрови који су запослени у пореским администрацијама могу упутити своје мишљење представницима највише локалне власти, или сачинити нацрте важних одлука за опорезивање имовине, али не могу утицати на доношење коначних одлука које у крајњој линији погађају управо пореске обвезнике. Сваки вид њихове комуникације са обвезницима треба бити усмерен на подизање свести о значају пријављивања непокретности и плаћања пореза на имовину, као и на извештавање о обезбеђеним јавним добрима за локалну заједницу. Сваки добро и видно урађен посао обвезници ће умети да цене и вишеструко награде кроз редовно плаћање пореза.

2.1.1. Промоција као фактор повећања наплате пореза на имовину

У процесу информисања, од фундаменталне важности за разумевање понашања пореских обвезника је перцепција.³⁰¹ Свако информације прима на њему својствен начин, а перцепција је процес којим људи бирају, организују и интерпретирају информације да би сами створили слику света.³⁰² Обвезници пореза на имовину виде оно што локалне власти чине за заједницу у којој живе и у складу са тим реагују на сва дешавања у својој околини. Њихово незадовољство је општеприсутно годинама уназад и увек се у први план истиче незаинтересованост политичких лидера за побољшање услова живота у одређеној локалној заједници, које је повезано са ненаменским трошењем новчаних средстава, првенствено од наплате пореза на имовину. Сprovedеним истраживањем је доказано да су порески обвезници свесни обавезе плаћања пореза на имовину, али и да новац од његове наплате треба да се троши на транспарентан начин. Пореске администрације су задужене за извршење прописаних законских и других одредаба и оне могу обвезницима пружити основне информације које се тичу утврђивања и наплате пореске обавезе, док је за сваки вид побољшања наплате пореза неопходна сарадња вишег нивоа локалне и државне власти.

Кампања јавног информисања треба да нагласи позитивне аспекте пореза на имовину, а децентрализоване одлуке које доносе локалне власти могу значити и више новца за побољшање услова живота заједнице. Док би први напор кампање требао да

³⁰¹ Родић, Ј., Будимирчевић, К., „Маркетинг истраживање перцепције потрошача“, *Маркетинг*, 2/2011, стр. 127.

³⁰² Живковић, Р., *Понашање потрошача*, Универзитет Сингидунум, Београд 2014, стр. 108.

подстакне грађане да пријаве своју имовину, наредни би се односио на оно што порески обвезници треба да очекују када порез плате.

Значај пореза на имовину, као извор финансирања локалне самоуправе би требало да буде посебно наглашен. Програм ефикасних односа са јавношћу подстиче медијску покривеност која резултира бољом информисаношћу јавности. У овом процесу се могу користити јавна саопштења, веб странице, брошуре, новински чланци и др. За добре односе са јавношћу, од кључног је значаја обезбеђивање климе отворености и транспарентности. Свака јединица локалне самоуправе сама доноси одлуку о ограничењу информација које се тичу ефеката наплаћених и утрошених средстава од наплате пореза на имовину. Континуираном медијском кампањом и редовним подсећањем грађана да требају да плате своју пореску обавезу повећава се фискална дисциплина обвезника и развија свест о значају плаћања пореза на имовину.

Електронски медији представљају веома популаран начин промоције који локалне власти воле да користе, али то захтева и велике трошкове, тако да се локалним самоуправама никако не препоручује да се ослоне само на њих. Оглашавање на националној телевизији се показало и потврдило као добар начин информисања грађана о доспећу рата за плаћање пореза на имовину и висини казне за његово неплаћање. Будући да је велики број гледалаца чуо ову поруку, постигнути ефекат је био више него задовољавајући. Када обвезници чују на телевизији упозорење о могућем спровођењу казнене политике и висину казне која може да буде и већа од њиховог дуга, већина њих одмах измирује своје обавезе како не би дошли у ситуацију да прописану казну плате, или да им се дуговање наплати принудним путем. Такође, у овим ситуацијама су забележени и случајеви уредних платиша који ради свог унутрашњег мира желе још једном да провере да ли су све своје обавезе уредно измирили. Ова врста оглашавања се спроводи у сарадњи са највишим нивоом власти и делује на глобалном нивоу у циљу ефикасније наплате пореза на имовину, јер немају све локалне самоуправе финансијских могућности за тако нешто. Посвећеност јавног сервиса у циљу успешног јавног информисања, може доста помоћи у изградњи јавног прихватања редовног плаћања пореза од стране пореских обвезника.³⁰³

Повремено се на државном нивоу спроводе и кампање које укључују плаћање пореза на територији Републике Србије. Тако је Пореска управа у сарадњи са Немачком организацијом за техничку сарадњу (GIZ) спровела едукативну кампању Поступај

³⁰³ Almy, R., *A Survey of Property tax Systems in Europe*, Paper prepared for the Department of Taxes and Customs the Ministry of Finance Republic of Slovenia, March 2001, p. 10.

одговорно ради економског здравља (ПОРЕЗ), под називом „*Порез плати да ти се добрим врати*“, са циљем мотивације грађана да редовно измирују своје обавезе. Намера је била да се грађанима приближи рад пореских органа, појасни зашто је важно плаћати порез и указало на добробити које носи један уређени порески систем.³⁰⁴ Са аспекта пореза на имовину ова кампања није донела видно побољшање његове наплате, што не значи да се позитивне промене неће догодити у будућности.

Телевизија омогућава да се информација презентује на прави начин и у складу са потребама локалне заједнице. Ипак, ефекат примљене информације ће зависити само од степена убеђења пореских обвезника у добре намере локалних власти. Емитовање спота подстиче становништво да плаћа своје обавезе на време, што доприноси равномернијем приливу новчаних средстава у локални буџет.

Већина локалних самоуправа у Србији има своју интернет страницу коју користе за објављивање донешених аката из своје надлежности и важне догађаје за које сматрају да би грађани њихове заједнице требало да знају. За акте који се доносе код утврђивања пореза на имовину постоји обавеза објављивања на интернет страници јединице локалне самоуправе до 30. новембра године која претходи години у којој се обавеза утврђује, са циљем благовременог упознавања пореских обвезника о свим параметрима који ће утицати на висину њихове пореске обавезе. На овај начин се обвезници могу подсетити о роковима доспећа плаћања пореза на имовину, а може се искористити и за објаву тзв. „пореског водича“ који би решио многе недоумице обвезника око начина обрачуна пореза, доношења решења, плаћања обавезе, обрачунавања камате приликом неблаговремене уплате и сл. Будући да се правна лица самоопорезују, за њих је од посебне важности ова предност како би могли да у законом предвиђеном року пријаве своју имовину и обрачунају порез. Искуство показује да физичка лица ретко користе интернет у ове сврхе, они сматрају да праве информације о њиховој пореској обавези могу добити само од надлежне пореске администрације.

Штампане медије, а првенствено брошуре, локалне самоуправе могу користити како би своје грађане упознале са значајем пријављивања имовине и тиме повећале обухват пореских обвезника и ажурирале своје базе података. С обзиром да то захтева посебно издвајање новчаних средстава у буџету локалне самоуправе, сваки прекомерни број брошура може повећати трошкове, те стога треба претходно добро проценити ефекте и видети да ли они оправдавају утрошена средства.

³⁰⁴ Вид.: [http:// www.poreskauprava.gov.rs/sr/biro-za-informisanje/novosti/3794/porez-plati-da-ti-se-dobrim - vrati.html](http://www.poreskauprava.gov.rs/sr/biro-za-informisanje/novosti/3794/porez-plati-da-ti-se-dobrim-vrati.html), јануар 2017. године

Иако сваки од наведених начина промоције може утицати на свест обвезника о редовном плаћању пореза, резултати не показују да су они довољни за значајније повећање наплате. Порески обвезници желе директно да чују од представника извршне власти сврху плаћања пореза на имовину и које користи они имају од тога. За њих су ЛПА само један од органа управе који обавља законом прописани посао, а политички лидери одлучују где ће се трошити њихов новац. Зато је најбољи начин за решавање проблема наплате пореза управо комуникација између пореских обвезника и представника локалне власти. На првом месту је то увек градоначелник, или председник општине коме су грађани дали своје поверење на изборима. У данашње време је тешко задовољити све критеријуме грађана у локалној заједници, поготову ако се ради о мањим општинама са неразвијеном привредом, али неопходни услови за живот становника морају да се обезбеде. На квалитет живота, данас, пресудни утицај имају стамбена и комунална инфраструктура.³⁰⁵ Важно је да се утрошена средства од наплате пореза на имовину виде кроз инфраструктурну опремљеност и да политички лидери пруже јасне и адекватне информације о томе својим бирачима, односно грађанима, како би и они видели допринос који су дали својој локалној заједници кроз редовно плаћање пореза. Исто тако, приликом планирања буџета је потребно позвати представнике нижих територијалних јединица (нпр. месних заједница), да сами изнесу приоритете своје заједнице и образложити им могућности за њихово задовољење. Одлазак политичких лидера на територију месне заједнице где не постоји приступни пут, или неадаптирана школа и њихов разговор са мештанима о евидентно важним проблемима, стварају осећај припадности и једнакости међу њима који смањује отпор према плаћању пореза. Погрешно је мишљење појединих обвезника да је искључиво јединица локалне самоуправе дужна да сама обезбеди комплетну инфраструктуру својим грађанима и да је потпуно непотребно наплаћивати порез на имовину. У таквим ситуацијама је потребно упознати грађане о могућностима финансијског учешћа локалне самоуправе за решавање приоритетних проблема и значају опорезивања имовине да би кроз плаћање пореза и они помогли својој заједници. Локалне самоуправе не могу саме да финансирају потребна јавна добра, па је зато важно и учешће локалног становништва у том финансирању и грађани треба да схвате да ће плаћањем овог пореза помоћи како својој заједници, тако и сами себи. Ако локални лидери буду имали успеха у задовољавању неопходних потреба у заједници у којој

³⁰⁵ Живковић, Р., *нав. дело*, стр. 80.

живе, требало би да то и поделе са својим грађанима, јер ће само на тај начин успети да увере обвезнике да се њихов новац троши на прави начин и осигурати свој опстанак на челу те заједнице. Стварање позитивних односа и сарадње са пореским обвезницима је кључ успеха сваке власти.

2.1.2. Транспарентност

У савременом друштву је транспарентност један од захтева који се често помиње и укључује учешће свих чланова друштва. Посебно је карактеристична „транспарентност власти“³⁰⁶ која подразумева константно информисање о активностима политичких лидера било на државном, или на локалном нивоу. Принцип транспарентности представља доступност свих релевантних информација широко заинтересованој јавности, а начин на који се он уводи зависиће од одређених околности сваке локалне самоуправе. Поштовањем овог принципа грађани могу донети одлуку о учешћу у решавању проблема који се тичу њихове заједнице и њих самих.

Свако деловање локалних власти у систему пореза на имовину треба бити видљиво за пореске обвезнике.³⁰⁷ Оне требају бити проактивне и користити сва доступна средства за благовремено информисање грађана о обезбеђивању јавних добара, али и показати своју заинтересованост и ефикасност у раду. На тај начин сnose одговорност за своје поступке које чине и одлуке које доносе, а јавност има права да их критикује и кажњава, чак и кроз избегавање плаћања пореза.

Након преузимања администрирања пореза на имовину, мањи број локалних самоуправа у Србији је грађанима послао информативне брошуре које су садржале основне информације о порезу на имовину, одговорност за његово плаћање и законске обавезе пореских обвезника. У Румунији се почетком сваке фискалне године шаље обвезницима „Писмо од градоначелника“ које садржи информације о стању дуга, пореској обавези за текућу годину са роковима за плаћање, могућности плаћања и циљеве градоначелника и локалног савета у тој фискалној години.³⁰⁸ Оваквом се разменом информација између политике и пореске администрације са једне стране и

³⁰⁶ Вид.: Транспарентност, (<http://www.pravodaznam.rs/sr/sta-je-transparentnost.html>), јануар 2017. године

³⁰⁷ Bennett, C., „Guidance on International Mass Appraisal and Related Tax Policy“, *Journal of property tax assessment and administration*, 1/ 2014, p. 9.

³⁰⁸ *Improvement Property Tax Administration in South East Europe*, E: Zajazi, K., (ed.), NALAS: Network of association of Local Authorities of South-East Europe, Skopje, March 2009, p. 29.

пореских обвезника са друге стране повећава транспарентност локалног пореза на имовину и остварују позитивни ефекти наплате овог прихода.

Поштовање принципа транспарентности може приближити пореску администрацију са пореским обвезницима на врло ефикасан начин. У ту сврху је веома корисна имплементација интернет платформе која омогућава обвезницима да провере своју пореску обавезу, евентуална дуговања и све друге потребне информације за плаћање пореза на имовину преко интернета. Свака измена пореских прописа и увођење нових концепта треба да се заснива на њиховој транспарентности. Локална самоуправа је у обавези да спроведе јавну расправу у поступку доношења одлука које се тичу утврђивања њених изворних прихода. Тиме је законодавац омогућио не само пореским обвезницима, већ и свим грађанима да се информишу о предлозима аката који ће утицати на висину обавезе по основу пореза на имовину и дају своје примедбе и сугестије на исте. Једини недостатак је у томе што нема веће заинтересованости за учешће у јавној расправи, па се касније то одражава на незадовољство локалног становништва по питању испуњења јавних потреба.

Порез на имовину има потенцијал да буде веома транспарентан. Кључни успех за транспарентност чине подаци који су доступни пореским обвезницима. Они су свесни износа кога плаћају и могу га изједначити са предностима које добијају од локалних услуга за које знају да се финансирају од наплаћених средстава пореза на имовину. Тежња за повећањем прихода се може промовисати истином о опорезивању која укључује видљива обавештења пореским обвезницима о предложеним пореским стопама, просечним ценама и осталим значајним параметрима за утврђивање пореске обавезе. Ефикасно управљање порезом на имовину подразумева његову транспарентну наплату и администрацију.³⁰⁹

3. Активности локалне самоуправе у циљу повећања наплате пореза на имовину

Локалне самоуправе су годинама своје обавезе подмиривале уз помоћ републичких трансфера, а онда су креатори пореске политике одлучили да их изменом одређених законских одредби приморају да се ослоне на сопствене изворе прихода. Да би смањили свој фискални дефицит, локалне заједнице су требале да повећају локални

³⁰⁹ Thornhill, D., *Review of Local Property Tax*, An Roinn Airgeadais Department of Finance, Budget 2016, Dublin 2015, p. 32.

порез тј. порез на имовину. Један од начина за остваривање овог циља, био је повећање обухвата пореских обвезника, с обзиром да су пореске пријаве приликом преузимања надлежности датирале из деведесетих година. Под обухватом пореза на имовину се подразумева однос броја обвезника којима ЛПА утврђује пореску обавезу и укупног броја обвезника који би требало да плаћају овај порез.³¹⁰

Будући да не постоје регистри који садрже све информације о непокретностима и њиховим власницима, немогуће је утврдити тачан број обвезника и опорезивих непокретности на територији одређене јединице локалне самоуправе. Зато се број пореских обвезника разликује по општинама и градовима и зависи искључиво од активности које спроводе пореске администрације. Повећање обухвата обвезника пореза на имовину и њихових непокретности резултираће и већим процентом наплате овог прихода.

У Републици Србији око четвртина непокретности уопште није евидентирана у базама ЛПА, а највећи број њих чине куће за становање. Сходно томе, апсолутно је оправдано да локалне самоуправе инсистирају на унапређењу постојећих података и евидентирању нових. Већи обухват пореских обвезника омогућиће равномерније фискално оптерећење и бољу слику о порезу који није нимало популаран.³¹¹ Такође, њиме ће се постићи економски ефикаснији механизам повећања наплате овог пореза, него што би то било код повећања пореских стопа.

3.1. Попис имовине

Број обвезника пореза на имовину се разликује по јединицама локалне самоуправе у зависности од активности које су ЛПА преузеле последњих година на повећању њиховог обухвата. С обзиром да су регистри непокретности прилично неажурни, тешко је утврдити колико има неевидентираних, а опорезивих непокретности на територијама локалних самоуправа широм Србије, па самим тим и тачан број пореских обвезника. Највећи број непокретности које нису евидентиране налазе се у категорији станова и кућа за становање, те пореске администрације требају своје активности првенствено да усмере на увођење ових некретнина у своје пореске базе јер ће тиме повећати и билансну страну буџета. Порески терет би се овим путем равномерније распоредио и

³¹⁰ Нићифоровић, В., Холцингер, Ј., *Водич за унапређење база података за порез на имовину*, Стална конференција градова и општина, Београд 2014, стр. 36.

³¹¹ Ibid, 37.

створила другачија слика о овом прилично непопуларном пореском облику. Додајући при томе и усмеравање наплаћених прихода на развој локалне заједнице ради унапређења квалитета живота у њој, за обвезнике ће порез на имовину тада добити пун смисао.

Порески обвезници у великом броју случајева не испуњавају обавезе прописане законом које се тичу опорезивања имовине, а разлози за то се првенствено налазе у недостатку фискалне дисциплине на овим просторима и лошој материјалној ситуацији.

У циљу остваривања већих прихода у буџету, и равномернијег фискалног оптерећења међу обвезницима, треба спровести акцију ажурирања база података, а у зависности од расположивих ресурса и одлучити се за најадекватнији начин. Попис имовине је само један од начина којим се могу ажурирати базе података пореза на имовину и повећати број непокретности за опорезивање, а самим тим и број пореских обвезника. Он се сматра прилично ефикасним, јер обухвата све објекте на територији једне јединице локалне самоуправе са припадајућим земљиштем. Подразумева рад на терену што додатно захтева обезбеђење довољног броја пописивача који требају поседовати задовољавајући ниво образовања због специфичности опорезивања, као и висок ниво комуникативности како би се посао ефикасније и квалитетније спровео. Да би се постигла максимална ефикасност, потребно је направити добар план, буџет, организацију и контролу свих операција пописа имовине. Један од задатака локалне самоуправе је да обезбеди новчана средства како би имплементација пописа била успешна, што може представљати проблем мање развијеним општинама. Из тих разлога је, примера ради, у претходном периоду финансијска помоћ Швајцарске агенције за развој и сарадњу (SDC) у циљу подршке повећању обухвата пореских обвезника у Србији, била више него корисна. Наиме, они су спровели пројекат пописа имовине у девет општина источне Србије, а пет општина са највишим повећањем обухвата и наплатом пореза на имовину су добиле новац за развојне пројекте. Финансијска подршка овог типа није била једина од стране швајцарске агенције, већ је захваљујући одлично постигнутим резултатима у општинама источне Србије, расписан и позив за подношење пријава у оквиру реализације пакета подршке за 40 општина и 7 градова на територији Републике Србије под називом Програм реформе пореза на имовину – подршка унапређењу пореза на имовину и јачање функције добре управе. Кроз овај пројекат су јединице локалне самоуправе добиле прилику да ажурирају своје базе података о непокретностима и повећају наплату овог пореза. Наградни фонд који је доделила Влада Швајцарске за пет најуспешнијих општина ни овога пута није изузет,

а локалне самоуправе ће додатним приходима моћи да превазиђу финансијске потешкоће и уложе их у развој својих локалних заједница.

Овакав начин ажурирања базе података има одређених предности јер се за неколико месеци може обићи цела територија локалне заједнице и евидентирати сви постојећи објекти. Ангажовањем пописивача на принципу привремених и повремених послова, могу се пописати непокретности и попунити пореске пријаве са свим расположивим подацима који су од значаја за опорезивање. У зависности од квалитета прикупљених података, ЛПА доноси одлуку у ком ће проценту своју постојећу базу података заменити новом. С обзиром да подаци добијени у електронском облику од Пореске управе приликом промене надлежности администрирања пореза на имовину датирају из периода од пре две деценије, сваки нови податак је свакако кориснији од претходног.

У циљу успешне примене пописа имовине, потребна је сагласност и подршка највишег руководства локалне самоуправе. Политички лидери својим ауторитетом требају подржати ову активност и посебно указати на њен значај за развој локалне заједнице у непосредном контакту са грађанима, или путем медија. Важно је објаснити да се квалитетнијом евиденцијом обвезника пореза на имовину порески терет равномерније распоређује и повећава приход од његове наплате којим се побољшавају услови живота у заједници. Досадашња искуства су показала да успех једног таквог пројекта умногоме зависи од медијске кампање у којој учествује сам председник општине, или градоначелник. У овим активностима је значајно и учешће запослених из ЛПА који путем средстава јавног информисања требају дати стручна објашњења у вези подношења пореских пријава. Том приликом је потребно указати и на санкције услед непријављивања имовине, висину законом предвиђених казни, као и мере које се спроводе због неплаћања, или неблаговременог плаћања пореза на имовину. Континуиране медијске активности су се показале као веома делотворне на промену мишљења обвезника о опорезивању имовине и развој свести о пријављивању и редовном плаћању пореза.

За сваку имплементацију пописа имовине су потребна значајна финансијска средства, а јединице локалне самоуправе их могу обезбедити из више извора (локални буџет, донације, јавни радови Националне службе за запошљавање, конкурисањем са пројектима НИП-а, пројекти фондова Европске уније, кредити код пословних банака и др.). Избор начина финансирања зависи искључиво од припремљеног плана пописа који садржи све детаље везане за рад пописивача на терену.

Искуства појединих локалних самоуправа су показала да је њихов обухват пореза на имовину из претходних година био поражавајући. Сматра се да свака четврта кућа није била опорезована пре пописа, а да је након њега наплата пореза на имовину била увећана од три до чак десет пута. Овакви резултати су створили услове за смањење пореске стопе, што се позитивно одразило на пореске обвезнике којима је тиме смањено и годишње фискално оптерећење. Попис нове имовине, сигурно ће допринети ефикаснијој наплати овог пореза.

Овај начин унапређења базе потатака је више него користан свакој јединици локалне самоуправе јер има и директан утицај на смањење пореске евазије. Истина је да не могу баш све оне имати поједнако добар ефекат након његове имплементације, али је сигурно да ће тиме повећати обухват пореских обвезника и наплату пореза на имовину. Континуирано ажурирање базе података треба да буде основни задатак сваке пореске администрације.

3.2. Географски информациони систем

Савремене информационе технологије омогућују да се уз додатно улагање пруже нови сервиси, односно информације о простору, инфраструктурама урбаних и осталих подручја, као и о плановима свих нивоа. Географски информациони систем (ГИС) је компјутерски информациони систем који служи за управљање просторним подацима. Предности овог система су прве сагледале развијене земље света које су и најдаље отишле у његовом развоју и примени. Он омогућава приказ географских информација које могу помоћи корисницима у анализи и упоређивању података о непокретностима. На основу те „паметне карте“ се постављају интерактивни упити³¹² и добијају информације о постојању објеката и њиховој величини. Највећи корисници овог система су управо државни органи којима се нуди могућност интеграције разноврсних података, њиховог сагледавања и анализе. При његовој имплементацији, обавеза локалне заједнице је да омогући увид у јавна документа и планове својим грађанима. Циљ овакве информатичке структуре, са аспекта пореза на имовину, је да се уз врло мало напора реше проблеми опорезивања, односно да се сви непријављени објекти уведу у базу података пореске администрације. За пружање квалитетних информација

³¹² Географски информациони систем, (https://sr.wikipedia.org/sr/Географски_информациони_систем), фебруар 2017.

неопходна је сарадња локалне самоуправе са јавним предузећима и републичким институцијама који имају обавезу, као чланице мреже, да доставе ажурно стање својих података у интервалима који су одређени за сваког понаособ. Републички геодетски завод има кључну улогу у дефинисању националне геоинформационе политике и лидерску позицију у развоју јединствене националне инфраструктуре просторних података.³¹³ Тиме се добија заједнички информациони систем на нивоу локалне заједнице који омогућава приступ адекватним подацима за свакога, повећање ефикасности у пружању услуга, побољшање размене информација између институција у циљу заштите грађана и најважније, добијање праведније и ефикасније наплате пореза на имовину. Иако примена ГИС-а има доста предности, поступак његовог увођења захтева доста времена и значајно издвајање финансијских средстава, што се у пракси не може увек лако остварити. Трошкове функционисања овог система покривају чланице сразмерно интензитету коришћења ГИС-а, при чему се у обзир узима вредност одређених база података које чланице уступају на заједничко коришћење.

ГИС представља софистициран начин претраге података који даје максималну разноврсност и удобност коришћења информација у простору, а реализован је са неограниченим бројем корисника система. Локалне самоуправе могу имати велике користи од примене овог система у процесу повећања обухвата пореских обвезника, али због великих финансијских издатака које он захтева, већина нема могућности за његову имплементацију.

3.3. Остали начини унапређења базе података

У погледу специфичности које попис имовине и ГИС захтевају у финансијском, техничком и кадровском смислу, не могу их све локалне самоуправе имплементирати. Зато постоје алтернативе које могу дати позитивне резултате у повећању обухвата пореских обвезника, али ипак ни приближно оним које пружају напред наведена два начина.

На основу постојеће евиденције непокретности и познавања територије одређене локалне самоуправе, може се организовати обилазак некретнина за које се са сигурношћу зна да нису евидентирани. С обзиром да тај посао могу обавити и

³¹³ Јовановић, В. и др., *Географски информациони системи*, Универзитет Сингидунум и Универзитет у Новом Саду, Београд 2012, стр. 173.

запослени у локалним самоуправама, овај начин има одређених предности јер не изискује издвајање значајнијих финансијских средстава. За спровођење ове акције неопходно је добро познавање терена и претходно извршене провере података у базама ЛПА. Том приликом се могу евидентирати нови објекти, али и извршити промена података постојећих, што даје позитивне резултате у побољшању квалитета пореских база.

Базе података јавних предузећа (Електродистрибуција, Телеком, јавно комунално предузеће и др.) могу бити од користи за утврђивање пореза на имовину, под условом да су ти подаци тачни. Наравно, треба имати у виду да њихове базе садрже податке о корисницима услуга који не морају бити и обвезници пореза на имовину. За тако евидентиране обвезнике не постоји доказ о постојању пореске обавезе, па би ипак требало послати и позиве за попуњавање пореских пријава.

Да би се направила адекватна база података, неопходно је да пореске администрације успоставе добру комуникацију са другим службама које поседују информације о катастарским парцелама и новим објектима. Коришћење масе релевантних података у сврху ажурирања података пореза на имовину је велики почетни и стални задатак који захтева пажљиво планирање и обезбеђивање буџетских ресурса.

Податке надлежног катастра непокретности ЛПА веома често користе у поступку утврђивања пореске обавезе. У одредбама ЗПППА је прописана обавеза државних органа и организација да на захтев јединице локалне самоуправе у року од 30 дана доставе податке којима располажу, а од значаја су за опорезивање имовине. Катастар, као систем регистрације непокретности одређене територијалне јурисдикције прецизира локацију, димензије, власништво, друга права и обавезе везане за појединачне парцеле. Законско решење да се порез може утврдити од стране пореског органа непосредним одлучивањем, а на основу увида у податке из евиденције надлежних органа, примењује се и код опорезивања имовине без претходног попуњавања пореске пријаве од стране обвезника. Сходно томе, препис листа непокретности кога издаје надлежни катастар непокретности је сасвим довољан доказ да би се порез на имовину утврдио. Упоређивање података Републичког геодетског завода је данас много једноставније захваљујући напретку информационе технологије. Коришћењем интернет портала ГеоСрбија, омогућава се приступ просторним информацијама добијеним из различитих извора од различитих власника и чини их лако доступним путем интернета. Тако се може проверити површина и број оних

објекта који нису опорезовани, подаци о власнику, или кориснику непокретности и број катастарске парцеле. Ова могућност веома поједностављује поступак ажурирања базе података пореза на имовину. Међутим, и катастарске информације могу бити застареле и погрешне, а покушаји прикупљана података су слаби и недоследни. Свака исправка захтева организовано вођење евиденције које се најбоље постиже са софистицираним алатима, технологијом и квалификованим особљем. Ипак, таква ажурирања су веома ретко рађена због недостатка техничких и људских капацитета, као и финансијских средстава. Из тих разлога би, пре утврђивања пореске обавезе, требало извршити проверу података о имовини пореског обвезника на неки други од доступних начина. Само је са квалитетним базама података надлежног катастра непокретности могуће извршити њихово упаривање и евидентирати обвезнике пореза на имовину.

Органи који се баве пословима из области урбанизма поседују податке о издатим грађевинским дозволама, на основу којих пореске администрације могу утврдити пореску обавезу. Ови подаци су врло прецизни и требало би их чешће користити за упоређивање и ажурирање постојећих пореских база.

Поступак теренске контроле спроводе запослени из ЛПА. Изласком на терен се утврђује право чињенично стање које је од значаја за опорезивање, а на основу сачињеног записника се може донети решење о утврђивању пореза на имовину. Уколико порески обвезник не попуни пореску пријаву, записник о извршеној теренској контроли се користи као доказ на основу кога се пореска обавеза утврђује. Поред теренске контроле може се водити и поступак канцеларијске контроле који подразумева да се на основу расположивих података, пореским обвезницима шаљу позиви за попуњавање пореских пријава. Ова два начина ЛПА редовно користе у свом раду у циљу повећања обухвата пореских обвезника, али се само њиховом применом не могу очекивати значајнији резултати.

Доношење Закона о озакоњењу објекта створило је локалним самоуправама још један начин којим се може повећати обухват пореских обвезника у бази ЛПА. Њиме је уређен поступак за озакоњење објекта који су изграђени без грађевинске дозволе, а којих на територији Републике Србије има у већем броју. Да би се сви објекти легализовали, било је потребно извршити попис који је подразумевао проверу сваког објекта на терену. Локалне самоуправе су биле у обавези да формирају посебне комисије, а подаци до којих су дошли том приликом могу бити од великог значаја за ажурирање базе података и увођење нових обвезника пореза на имовину. Практично, од

момента издавања решења надлежног органа може се остварити увид у податке из службене евиденције и на основу њих утврдити обавеза по основу пореза на имовину. С обзиром на број постојећих нелегализованих објеката и недовољну кадровску опремљеност у локалним самоуправама, овај поступак ће трајати дужи временски период, па је те податке најбоље искористити за проверу постојећих.

Сваки од наведених начина може значајно да унапреди крајњу наплату пореза на имовину, а локалним самоуправама у процесу отпочињања повећања обухвата пореских обвезника могу помоћи и финансијска средства од донација међународних организација.

3.4. Ванинституционални покушај утицаја на наплату пореза на имовину

Један од проблема у поступку наплате пореза на имовину представља недостатак поверења у локалне власти.³¹⁴ Утицај представника локалне политике на грађане је од велике важности за заједницу у којој живе. Њиме они могу значајно да унапреде живот у својој локалној самоуправи, али га, исто тако, могу и додатно покварити. Добра комуникација и сарадња са ЛПА су битни фактори који доприносе остварењу позитивних резултата у сфери повећања наплате овог прихода. Међутим, у пракси то није тако чест случај. Учешће локалне власти у доношењу одлука за утврђивање пореза је обавезно, али њихова заинтересованост за повећање редовне наплате пореза, још увек је на ниском нивоу.

Порез на имовину је видљиви порез из ког се финансирају видљиве услуге у локалним самоуправама. Најважнији изазови у спровођењу ефикасног система опорезивања имовине, а тиме и прикупљање прихода кроз његову наплату, укључује правично утврђивање пореске основице и одређивање пореске стопе, али и политичке потешкоће при самој имплементацији.

Политика и административни фактори су у интеракцији и утичу на ефикасност наплате овог прихода. Административни фактори се односе на квалитет базе података пореске администрације, њен капацитет за повећање обухвата пореских обвезника, утврђивање, контролу и наплату пореза на имовину. Локална пореска политика штити грађане јер утиче на вредност пореске основице и висину пореске стопе која ће се

³¹⁴ Bryson, P., „The Property Tax in Slovak Republic: Major Reforms and Striking Results“, *Journal of Property Tax Assessment and Administration*, 2/2006, p. 4.

примењивати у одређеној локалној заједници. Давањем веће аутономије јединицама локалне самоуправе, годишња пореска обавеза зависи од донесених одлука на највишем нивоу локалне власти. Оне могу водити политику засновну на нижим, или вишим пореским стопама у зависности од износа пореске основице и још више од потреба за средствима којима се финансирају јавна добра. Ако је пореска основица у опадању, власт ће на њу реаговати повећањем пореске стопе, док ће повећањем основице вероватно разматрати могућност за њено смањење.³¹⁵ Вредности некретнина се мењају и њихова цена највише утиче на висину овог пореза. Зато је велики интерес локалних лидера да адекватно одговоре на све промене како би обезбедили довољно новчаних средстава за задовољење потреба својих грађана, односно бирача.

Приликом израде нацрта закона којим се уређује опорезивање имовине, потребно је да представници локалних власти буду укључени у процедуру како би креатори пореске политике били обавештени о њиховим плановима везаним за могућности наплате пореза. Законодавац може имати тенденцију да одређеним ограничењима у законским одредбама смањи порез, а да су заправо потребе локалне власти знатно веће. Свака локална самоуправа тежи да прикупи довољно новца да би се фискалне потребе опорезивања исплатиле, али је битно да се у обзир узме и способност локалног становништва да порез плати, односно да они реално могу поднети толики порески терет.

Порез на имовину је веома непопуларан међу бирачима. Пореска основица се често одређује на начине који нису транспарентни, нити разумљиви од стране јавности, чиме се умањује његов легитимитет и правичност.³¹⁶ Из тих разлога се наилази на снажан отпор приликом повећања пореза, а да би се то избегло, локалне власти се радије ослањају на државне трансфере. Чињеница је да опстанак политичких лидера на власти зависи од њихових бирача и зато су они спремни да учине све зарад тог свог опстанка, чак и ако то подразумева ниже приходе од пореза на имовину. С обзиром на то да је његова основица дуготрајна јер се непокретност тешко уклања, опорезивање изазива доносиоцима одлука више размишљања о будућности за разлику од неких других прихода.³¹⁷ Гласачи ће сматрати своје изабране званичнике одговорнијим, ако су локалне јавне услуге финансиране у значајнијој мери од локалног пореза на имовину,

³¹⁵ Ihlanfeldt, K., „How Do Cities and Counties Respond to Changes in Their Property Tax Base?“, *The Review of Regional Studies*, 41/2011, p. 47.

³¹⁶ Binta Samad, R., Shakil Akther, M., „A Comparative Analysis of Property Tax Assessment Methods“, *Journal of property tax assessment and administration*, 3/2012, p. 35.

³¹⁷ Fischel, W., „Fiscal Zoning and Economists' Views of the Property Tax“, *Lincoln Institute for Land Policy*, June 2013, p. 3.

него од државних трансфера. Али, колико год је опорезивање имовине било добро са становишта локалних прихода, толико се сматра и лошим за локалну власт и њихову политику.

Једна од основних функција доброг пореза јесте да се обезбеде видљиви и тачни сигнали трошкова јавних услуга за бирачко тело.³¹⁸ Локално становништво ће у том случају имати другачије виђење система опорезивања имовине и охрабрити власт у доношењу буџетских одлука. Ако становници своју власт оцене високо, биће спремни и да плате за локалне услуге. Видљивост је у овом случају веома пожељна са аспекта доношења одлука јер чини пореске обвезнике свесним трошкова услуга. У мери у којој људи разумеју да се приходи овог пореза користе за плаћање локалних услуга, односно да постоји веза између трошкова и користи, охрабриће локалне власти да донесу ефикасне фискалне одлуке. Препорука је да оне сарађују са ЛПА како би идентификовали проблеме и помогли у повећању наплате овог прихода. Успех у повећању степена наплате пореза детерминисан је успешним спојем политичких лидера који креирају идеје, придобијају обвезнике у својој заједници, учествују у организацији и мотивишу запослене у пореским администрацијама.³¹⁹ У ту сврху је неопходно и информисање пореских обвезника о важности опорезивања имовине и томе где се и како троше новчана средства.

Политика има утицаја и на поступак наплате пореза на имовину. Изабрани локални званичници често нису у позицији да предузму казнене мере против обвезника који избегавају да плаћају порез. Потенцијално ефикасна решења за кажњавање оних који су сагласни са тим, у смислу продаје непокретности, могу се сматрати превише екстремним и генерално се не остварују због политичких последица. Идеја спровођења санкција је добра и довела би наплату пореза на један озбиљнији ниво, али се оне не спроводе често јер су политичари превише опрезни да би казнили локалне бираче, а и застрашени од стране локалне елите. Већина земаља у развоју не наплаћује у потпуности преостали дуг и стога је неопходно да се проблеми извршења превазиђу.³²⁰ Као један од начина за њихово решавање се наглашава информисање јавности и кампања за добровољно плаћање пореза. Посебно треба истаћи правичност и идеју да

³¹⁸ Oates, W., „Property Taxation and local public spending: the renter effect“, *Journal of Urban Economics*, 57 (2005), p. 419.

³¹⁹ Ристић, Ж., Марјановић, Н., *Порески менаџмент и буџетски инжењеринг*, Etnostil, Београд 2015, стр. 113.

³²⁰ Bahl, R., Martinez-Vasquez, J., Youngman, J., „The Property Tax in Practice“, *Making the Property Tax Work: Experiences in Developing and Transitional Countries*. Cambridge: *Lincoln Institute of Land Policy*, 2008, p. 13.

се порез на имовину плаћа како би се касније добиле вредне услуге. Ипак, за успех такве кампање је неопходно да начин опорезивања имовине буде фер и да се заиста новчана средства од његове наплате користе за задовољавање потреба становништва локалне заједнице. Сматра се да је више питање политичке воље да ли ће се казнене мере применити према обвезницима који избегавају да плате порез и мали је број локалних самоуправа које могу ту вољу да остваре.

Свака заједница је задужена да сама одреди висину својих пореских стопа и битно је да оне не буду прениске. Локалне власти су у стању и да смање пореске стопе за обвезнике чије непокретности имају веома велику вредност што се негативно одражава на приходну страну буџета и смањује правичност приликом опорезивања. У пракси се често дешава да политичари преко средстава јавног информисања својим грађанима говоре о значају легализације објеката и колико она доприноси повећању наплате пореза. Напомињемо да легализација јесте важна, али у контексту такве изјаве локалних званичника ствара се контраефекат. Наиме, порески обвезници тада мисле да не подлежу плаћању пореза на имовину јер њихови објекти нису легализовани, док је законским одредбама тачно дефинисан дан настанка пореске обавезе који укључује и нелегаллизоване објекте. Добра намера политичара јесте препозната, али у овом случају она производи негативан ефекат који се значајно одражава на билансну страну локалног буџета.

Пореске олакшице су политички врло привлачне за локалне званичнике јер не подлежу годишњем издвајању новчаних средстава за плаћање пореза на имовину, или је износ обавезе значајно умањен.³²¹ Али, циљ сваке локалне самоуправе је да се побољша њено фискално здравље које се јавља растом прихода и које превазилази трошкове јавних услуга, тако да саме олакшице треба редуковати на највишем нивоу.

Порез на имовину није баш најједноставнији порез који се лако користи од стране локалне власти. Политички лидери се требају приближити својим грађанима и успоставити коректан однос који је заправо предуслов за ефикаснију наплату пореза. Сваку њихову одлуку о утрошку новчаних средстава од наплате пореза и обезбеђивању јавних добара транспарентно треба представити локалном становништву како би стекли поверење у власт коју су изабрали и помогли им кроз редовно плаћање своје пореске обавезе. Будућност пореза на имовину у свакој земљи зависи од улоге која се очекује од локалне самоуправе и њене моћи да је игра. Стога, локалне власти требају

³²¹ Kenyon, D., Langley, A., Paquin, B., *Rethinking Property Tax Incentives for Business*, Lincoln Institute and Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2012, p. 6.

имати довољно поштовања, слободе и одговорности за успостављање и администрирање пореза на имовину, које им пружа довољно финансијских средстава и директну демократску одговорност у свом бирачком телу, без потребе да их централна влада посматра, или штити локалне пореске обвезнике.³²²

4. Модалитет увећања прихода од пореза на имовину

Порез на имовину може да понуди стабилан извор прихода који је нарочито погодан за локалне самоуправе, али то истовремено захтева административне способности, законодавну подршку и политичку сагласност што је чест недостатак у развијеним системима и транзиционим земљама. Подаци о наплаћеним приходима указују да они константно расту, али простора за даље повећање још увек има. Свакако би прво требало порадити на унапређењу пореске евиденције, односно повећању обухвата пореских обвезника, а након тога на све прописане елементе који се примењују приликом опорезивања имовине. Повећање прихода зависи од правилно постављене правне норме, методологије утврђивања основице пореза, висине пореске стопе, ефикасности наплате, степена обухвата пореских обвезника, пружања квалитетнијих услуга на локалном нивоу и транспарентних одлука локалних званичника које значајно могу допринети бољој перформанси у наплати овог прихода.

Законодавни оквир система опорезивања имовине треба првенствено бити јасан и прецизан, а плаћање пореза универзално за све обвезнике, са изузетком оних који су законом ослобођени. Обавеза наплате мора бити наглашена, као и детаљи о одузимању личне имовине. Садашњи позитивни прописи, поред детерминанти које су основа за утврђивање пореске обавезе, требају да обухвате више одговорности које се тичу непријављивања имовине и једноставнију примену казnenих одредби. Важно је у њима прецизирати и мере које ће учинити да избегавање плаћања пореза буде скупо и тиме решити бар делимично проблем нередовног плаћања.

Пореска основица је везана за територију јединице локалне самоуправе и не зависи од економских кретања, нити је инструмент економске политике централне власти, те стога она зависи од политике локалне власти. Методологија утврђивања пореске основице треба да се заснива на принципу правичности. Власници сличне вредности

³²² McCluskey, W., Plimmer, F., Connellan, O., „Property Tax Banding: A Solution for Developing Countries“, *Assessment Journal*, 2/2002, p. 18.

имовине, данас су предмет различитих пореских оптерећења.³²³ Таква неправичност је посебно заступљена у мањим локалним заједницама, будући да је тамо врло тешко одредити просечну цену због слабог промета непокретности. Зато се дешава да сличне непокретности буду скупље у првој зони, јер се углавном некретнине тамо прво продају, у односу на трећу зону где промета можда уопште и нема. Ако се имовина више вредности процењује повољније од имовине ниже вредности, такав се систем процене сматра регресивним.³²⁴ Порески обвезници имају тенденцију да мисле да је порез на имовину регресиван, јер код физичких лица он обично представља релативно већи део потрошње сиромашнијих слојева становништва. Садашња вредност пореске основице највише зависи од висине просечне цене одговарајућих непокретности по зонама. Ова цена не може бити предвидљива, а ни увек приступачна. Негативни ефекти оваквог законског решења се посебно уочавају у мањим локалним самоуправама које немају три промета непокретности, па су због тога принуђене да користе цене из граничних зона. У тим случајевима је често вредност пореске основице прецењена за непокретност која је заправо ниже вредности, што указује на поменути регресивност у опорезивању. Такође, ако у промету непокретности преовлађују новоизграђени објекти чија је цена висока, та се цена користи код утврђивања основице за нове, а и старе објекте који су и у овом случају прецењени. Да би се правичност повећала, свакако треба променити начин утврђивања пореске основице, односно параметар који се односи на цену непокретности. Тиме би процена непокретности за одређивање основице била приближнија њеној стварној вредности и такав систем опорезивања имовине спречио опадање прихода. Систем утврђивања пореске обавезе мора бити уређен тако да не представља фискално оптерећење грађанима, а да се планирани приходи у буџету ипак остваре и искористе за нормалан живот и рад становништва.

Када локалне власти имају слободу за одређивање пореских стопа, обично су законом прописане горње границе, што је карактеристично и у Републици Србији. Циљ оваквог ограничења је да се спречи ниво износа пореске обавезе који се сматра претераним. За одлуку о висини пореске стопе су задужени локални политичари. Ако је висина пореске основице у опадању, власти на њу реагују повећањем пореске стопе, а ако се она повећава, онда то може бити прилика за смањење стопе. При доношењу одлуке, политички лидери се руководе буџетским потребама за новчаним средствима

³²³ Sands, G., Skidmore, M., „Making ends Meet: Options for Property Tax Reform in Detroit“, *Journal of Urban Affairs*, 4/2013, p. 696.

³²⁴ Dare, W., Goebel, P., Isett, C., „Addressing Appraisal Drift in Property Taxation: Alternatives to Traditional Taxation Methods“, *Journal of property tax assessment and administration*, 1/2013, p. 22.

којима би финансирали јавне услуге у својој заједници. Мада, у таквим ситуацијама би прво требало видети ефекте који би се постигли повећањем пореских стопа, односно колико би то било од помоћи у финансирању јавних услуга у заједници.³²⁵ С обзиром да је порез на имовину релативно нееластичан, промена пореске стопе или пореске основице не мења драстично висину прихода. Ретке су ситуације смањења пореске стопе због повећања пореске основице у пракси, ипак су потребе за новчаним средствима веће и увек их недовољно има. То значи да при доношењу ефикасне фискалне одлуке локална самоуправа мора одредити предности предложених услуга које пружа у односу на трошкове. Данас становници локалне заједнице имају јасан и снажан подстицај да инсистирају на томе да сваки грађанин треба да плати „свој пут“, како би се покрили трошкови пружања јавних услуга и не би наметнуо додатни терет повећања пореза на имовину већ евидентираним обвезницима.³²⁶ Према резултатима спроведеног истраживања, порески обвезници не реагују превише на повећање пореске стопе, већ на целокупни износ пореске обавезе који због промене стопе може бити прилично висок.

Наплата пореза је посебан изазов у земљама које немају културу плаћања пореза у потпуности и добровољно. У Србији је поступак наплате регулисан одредбама ЗПППА, док одредбе ЗПИ прописују само рокове плаћања пореза на имовину. Важно је да важеће правне норме наводе процедуре плаћања пореза и прецизирају акције пореске администрације које се предузимају за наплату заосталих дуговања, као и последице касног плаћања, или неплаћања. Камате и казне се наплаћују за закаснеле уплате, као подстицај да се плаћање убрза. На обвезнике, јак психолошки утицај има издавање опомена за неблаговремено плаћени порез, јер их подсећа на то да имају обавезу коју треба да плате. Карактеристика пореза на имовину која доприноси његовој непопуларности је видљивост и утврђивање обавезе сваке године која се сматра превисоком код многих пореских обвезника. Један од начина да се смањи тај привидно превелики годишњи износ је плаћање у ратама које је детаљно описано одредбама ЗПППА. Потенцијалне мере које би засигурно обезбедиле већу наплату пореза укључују ускраћивање неких услуга (издавање идентификационих докумената, возачке дозволе, пасоша и сл.), али законодавци углавном не одузимају таква права грађанима

³²⁵ Polinsky, M., Rubinfeld, D., „The Long-Run Effects of a Residential Property Tax and Local Public Services“, *Journal of Urban Economics* 5, 1978, p. 260.

³²⁶ Zodrow, G., *The Property Tax as a Capital Tax: A Room with Three Views*, The James A. Baker III Institute for Public Policy Rice University, April 2006, (<https://www.lincolnst.edu/publications/articles/who-pays-property-tax>), p. 16.

зато што не постоји повезаност са њиховом имовином. Наплата се на сличан начин може повећати санкционисањем имовинских пратећих услуга (издавање грађевинске дозволе, трансфер имовине и сл.), али је и за такво решење неопходна политичка сагласност на највишем нивоу. Са аспекта пореских прекршаја, на обвезнике би више утицало издавање прекршајних налога код неблаговремене пријаве имовине, него подношење захтева код прекршајних органа. Зато би у одредбама закона требало прецизно дефинисати фиксну висину казне и тиме омогућити пореским администрацијама да саме издају налоге и наплаћују казне због непоступања обвезника са прописаним одредбама. Поред прописаних мера, веома је важно да се оне као такве и примене од стране ЛПА. Чињеница је да пореске администрације још увек нису искористиле све законом прописане могућности које су усмерене на кажњавање обвезника који не плаћају порез и због тога остају без дела пореских прихода. У будућности оне требају бити активније по том питању, јер на тај начин доприносе побољшању квалитета услуга у својој заједници.

Као главни разлог за недовољну наплату пореза на имовину аналитичари обично приписују лошем администрирању, али, ипак томе не треба искључити и селективност у опорезивању због непријављене имовине која овај порез чини веома неправедним. Обухват пореза се тиче имовине која није евидентирана за његову наплату и чији власници не добијају пореска решења, а по закону би то требало да чине. Уколико постоји већи број обвезника који су ван пореске евиденције, то представља неправично оптерећење за оне који уредно измирују своје обавезе и смањује њихов порески морал. Република Србија има велики број непријављених непокретности, а обвезници као неке од разлога наводе лошу материјалну ситуацију, ненаменско трошење новчаних средстава од наплате пореза и неповерење у органе извршне власти. Повећање броја пореских обвезника не значи и повећање прихода јединице локалне самоуправе, али се тиме задовољава принцип правичности. Да би се повећао њихов обухват, неопходна је заједничка сарадња политичких званичника и пореске администрације, у смислу доношења праве одлуке која би била од великог значаја за развој њихове локалне заједнице. Локалне власти требају да воде рачуна о интересима својих грађана и са тим у вези да схвате да финансијска средства за ту намену треба да остваре из сопствених прихода, а не републичких. Зато је погрешно избегавати опорезивање својих бирача и као последицу недостатка локалних прихода обраћати се често вишем нивоу власти. Потребно је сагледати потребе своје локалне заједнице и предузети одговарајуће мере и активности за побољшање наплате изворних прихода. Највише успеха у томе би донело

пописивање имовине које обухвата не само рад на терену, већ и разговор са грађанима чија је имовина дужи низ година евидентирана у бази пореске администрације и који су прилично незадовољни чињеницом да појединци из њихове околине уопште не плаћају порез на имовину, а локалне власти ништа не предузимају поводом тога. Увођење непријављених непокретности у пореску базу података има посебан утицај на дугогодишње обвезнике, јер доводи до осећаја једнакости и праведности. Сви грађани треба да плаћају порез сразмерно својој имовини и да на тај начин директно учествују у развоју своје општине.

Локалном нивоу власти је додељена улога у финансирању услуга које утичу на квалитет живота становништва. Порез на имовину повећава одговорност локалном руководству јер ствара директну везу између плаћеног пореза и услуга имовинских добити. На тај начин порески обвезници процењују да ли власт наменски троши порески приход и да ли заслужује да се за њу поново гласа.³²⁷ Како јединице локалне самоуправе играју све већу улогу у пружању услуга, тако ће и потражња за средствима од наплате пореза на имовину вероватно расти у будућности. Задатак сваке локалне власти је да обезбеди квалитетне услове живота својим грађанима, јер се сматра да оне најбоље познају потребе свог становништва у заједници. Такво познавање и лакша прилагодљивост са условима у локалној заједници могу знатно да олакшају евидентирање пореских обвезника, утврђивање пореза и његову наплату. Логичан је приступ да локални лидери воде локалну пореску политику према преференцијама својих грађана.

Ефикасно ширење информација у јавности о опорезивању имовине, део је јавног прихватања овог пореза, посебно када постоји култура неплаћања међу пореским обвезницима. Важно је подићи свест обвезника да плаћањем пореза на имовину они улажу у развој локалних ресурса и тиме стварају боље услове за свој и живот својих суграђана у заједници. Успех у наплати пореза доста зависи од информисања обвезника о начину утврђивања њихове обавезе и свих накнадних промена које се тичу пореске основице. Креатори политике и администратори пореза морају остварити добру комуникацију са својим обвезницима. Свака измена и допуна правне норме захтева подршку међу политичарима. Одредбе закона обавезују локалне самоуправе да одрже јавну расправу о предлозима одлука које се директно примењују код утврђивања пореске обавезе. Они требају бити доступни увиду јавности, како би се благовремено

³²⁷ Brueckner, J., Saavedra, L., „Do Local Governments Engage in Strategic Property-tax Competition?“, *National Tax Journal*, 2/2001, p. 226.

могле изнети примедбе и извршиле евентуалне корекције. Највећи политички терет код пореза на имовину је видљивост непокретности, али је зато најважнији допринос заправо транспарентност у доношењу одлука и трошењу наплаћених новчаних средстава, што представља одговорно политичко опорезивање. Грађани су обавезни да плаћају порез, али су и заинтересовани да виде где се тај њихов новац троши. Непотпуно администрирану, нетранспарентну и неравноправну наплату пореза је уопште веома тешко спровести. Порески обвезници требају видети порез као корист за друштвени живот. Кампање јавног информисања о његовом значају и одлуке које се тичу утrophка наплаћених новчаних средстава су од кључног значаја за примену једног модерног система пореза на имовину. Добро управљање овим порезом има потенцијал да створи значајне приходе и смањи могућности за евазију. Ако би се систем опорезивања имовине добро дизајнирао, за обвезнике ће много бити јефтиније да порез плате, него да га избегну.

У циљу обезбеђивања ефикасније наплате пореза на имовину, потребно је донети квалитетне пореске прописе, транспарентно трошити наплаћени приход, повећати број пореских обвезника, равномерније расподелити порески терет и смањити пореску евазију.

Закључак

Порез на имовину је најбољи кандидат за финансирање јавних услуга на локалном нивоу. Теоретичари се већ дуже време залажу за његово интензивније коришћење, али посматрајући издашност овог пореског облика, не може се рећи да он задовољава све критеријуме једне локалне заједнице. Иако у српском систему опорезивања постоји дуже од две деценије, он се врло брзо показао као недовољан извор прихода који све више доводи локалне самоуправе у неизвесност, да на крају бивају принуђене да пронађу друге начине за финансирање својих потреба. У прилог овој тврдњи иде и чињеница да у евиденцијама локалних пореских администрација још увек постоје, не баш занемарљиви, износи ненаплаћених потраживања за које се поставља питање да ли ће икада моћи да се наплате. То доказује колико је заправо систем наплате слаб, а истовремено и указује на важност предузимања адекватних мера да се такво стање промени. На први поглед, најочигледнији разлог за смањену наплату пореза на имовину се огледа у избегавању његовог плаћања уколико је извршност слаба и прекршајне казне мале. Међутим, посматрајући свеобухватно систем опорезивања имовине у Републици Србији долазимо до закључка да постоји читав низ фактора који још увек спречавају да овај порез да постане један од најиздашнијих прихода јединице локалне самоуправе.

Имајући у виду да је опорезивање имовине дефинисано Законом о порезима на имовину, потребно је у њему изменити поједине одредбе које се тичу поступка утврђивања пореске обавезе, али и прецизирати одговорности обвезника и институција у случају нечињења законом прописаних радњи. Наиме, у првом делу рада су назначени недостаци садашњег решења код утврђивања пореске основице, те би стога врло значајна била корекција важећих одредаба која би унапредила целокупни систем опорезивања имовине и довела до повећања крајње наплате пореза. Како је циљ последње пореске реформе био укидање накнаде за коришћење грађевинског земљишта и њено интегрисање у порез на имовину, може се рећи да је у он законодавном смислу остварен, али се зато практично показао неадекватним и у неким деловима чак и нелогичним. Незадовољство пореских обвезника почиње од сврставања нетипичних непокретности у категорије за које реално не постоји основ да се тако опорезују. Додатно су и њихове просечне цене прилично високе, што обвезницима изазива сумњу у исплативост постојања таквих објеката. Искуство је показало да поступак одређивања

просечних цена непокретности по зонама у локалним самоуправама може представљати озбиљан проблем и мотив за избегавање плаћања пореских обавеза. Посебно указујемо да су данас предмет промета непокретности претежно нови станови који повећавају њихову просечну цену. У већим јурисдикцијама таквих проблема углавном нема, али се зато у мањим јавља изразита нелогичност јер је износ пореске основице већи од саме вредности стана. Интеграција накнаде за коришћење грађевинског земљишта која је била један од најомраженијих прихода локалног становништва, довела је до повећања износа пореза на имовину (чак и до 500% код појединих обвезника), иако се порез и даље не наплаћује на површину земљишта преко 10 ари. Тиме је незадовољство пореских обвезника продубљено, а приходи смањени у поступку редовне наплате. Са аспекта локалних буџета, доста се новчаних средстава изгубило оваквим законским решењем и још увек нема индиција да ће се у скорије време нешто променити по том основу. С обзиром да су потребе локалних заједница све веће, неопходно је обезбедити предвидљиве и стабилне изворе прихода зарад њиховог остварења. Из тих разлога би будућа методологија утврђивања пореза на имовину требала да се заснива на принципу правичности и једнакости за све пореске обвезнике, али и стварању ефективног и ефикасног извора прихода јединице локалне самоуправе.

Сprovedено истраживање нам је неспорно показало да порески обвезници имају развијену свест о томе да порез на имовину треба да се плаћа. Како наводе, аргументи због којих то чине се углавном односе на унапређење квалитета живота у њиховом граду, или на одређену дозу страха од спровођења казнене политике у случају неплаћања. Обвезници са високим степеном пореског морала ће увек измиривати своје обавезе јер је њихово схватање о плаћању пореза дубоко укорењено и не може се тако лако променити. Међутим, у данашње време се број таквих пореских обвезника смањује и због тога се у евиденцијама пореских администрација налази високи проценат ненаплаћеног дугованог пореза на имовину. Будући да фискална децентрализација подразумева самосталност локалних самоуправа и све мање ослањање на приходе из државног буџета, крајње је време да се опорезивање имовине на локалном нивоу озбиљније схвати и унапреде све активности које се тичу ефикасније наплате овог пореза. Први поступак кога треба спровести тиче се евидентирања до сада непријављених непокретности и утврђивања пореске обавезе за текућу годину, као и обавеза за период од пет година уназад у складу са могућностима које су прецизиране одредбама Закона о пореском поступку и пореској

администрацији. У случају неизмиривања обавеза, важно је покренути и поступак принудне наплате како би сами порески обвезници увидели да у плаћању пореза на имовину морају сви подједнако да учествују.

Једна од главних препрека за повећање наплате пореза према мишљењу пореских обвезника, а што је у овом раду кроз емпиријске податке и утврђено, јесте њихова неинформисаност о утрошку новчаних средстава. Извршење локалног буџета је у рукама представника извршне функције, односно како је прецизирано одредбама Закона о локалној самоуправи, градоначелника или председника општине. Најчешћа замерка пореских обвезника владајућој страни, односи се на ненаменско трошење средстава из кога произилази и неповерење у извршне органе. Сходно томе, први корак у циљу ефикасније наплате пореза на имовину би морао бити начињен од локалних политичких званичника. Уколико желе да својим грађанима створе боље услове за живот, а тиме осигурају и своју позицију, онда их првенствено морају укључити у доношење одлука које су од виталног значаја за заједницу и транспарентно показати где је наплаћени приход од пореза утрошен. Могуће је, да је данас један од најтежих задатака придобити поверење грађана на локалном нивоу јер њихова сумња у добре намере политичких лидера потиче из вишегодишњег негативног искуства, али, ако се оно једном поново стекне, позитивни резултати неће изостати. Људи верују у оно што виде, а не у оно што им се каже да ће бити урађено. С обзиром да су упознати да би новчана средства од пореза на имовину требало користити за унапређење инфраструктуре, њихови први захтеви ће се односити управо на комуналну опремљеност у својој заједници. Истраживање нам је указало да су порески обвезници изразито незадовољни инфраструктуром у својим локалним самоуправама, те би следствено томе пажња локалних власти требала првенствено бити усмерена на њено унапређење, јер ако такво мишљење имају обвезници који редовно плаћају порез, онда је сигурно да један од потенцијалних разлога код обвезника који га не плаћају, може бити потпуно исти.

Пореска пријава је локалним пореским администрацијама најчешћи основ за утврђивање пореске обавезе. Иако се већина наших испитаника изјаснила да би своју имовину сами пријавили, у пракси се то ипак не дешава тако често. Чињеница је да обвезници знају да се порез на имовину плаћа, али, у исто време, они константно налазе разлоге на основу којих оравдавају то што своју имовину нису уредно пријавили и порез на исту плаћали. Сигурно је да лоша материјална ситуација има удела у томе, али се не може рећи да већина пореских обвезника у Србији спада у ту категорију, поготову

ако чињенично стање њихових непокретности доказује супротно. Зато сматрамо да разлог за овакав вид понашања ипак лежи у недостатку фискалне дисциплине код наших обвезника, па чак и у неажурности у раду неких пореских администрација. Сваки обвезник који не плаћа порез због непријављене имовине има значајан утицај на оне друге који своје обавезе редовно измирују. Последице такве ситуације су смањени приходи у буџету и немогућност нормалног функционисања једне локалне заједнице. Како смо нагласили у другом делу рада, постојећа селективност у опорезивању може се приписати административној слабости, недостатку ефикасне контроле, посебно теренске, као и слабом спровођењу санкција због неподношења пореских пријава. Локалне пореске администрације из године у годину озбиљније приступају решавању тог проблема, али без разумевања и сарадње са вишим инстанцама, оне неће моћи да постигну боље резултате.

За унапређење база података пореза на имовину, један од најбољих, а можда и најзахтевнијих начина, јесте попис непокретности на територији јединице локалне самоуправе. Почетне процене непријављене имовине кретале су се и преко 40%, да би се временом тај број смањео за 15-20% у зависности од ажурности локалних пореских администрација, али се то још увек не сматра добрим резултатом. Са адекватним пописом имовине ситуација би се драстично променила, већи број обвезника би био евидентиран, повећала се годишња пореска задужења, наплатило би се више средстава и тек онда би овај порез могао добити карактер једног од најиздашнијих прихода на локалном нивоу. Међутим, проблем је у томе што по правилу најзначајнији представници локалне самоуправе, попис имовине посматрају као велику инвестицију за коју је тешко обезбедити финансијска средства, будући да захтева озбиљност у погледу времена, кадрова и добре опремљености. Из тих разлога се не опредељују за ову врсту евиденције пореских обвезника и ослањају искључиво на самосталан рад пореских администрација. У четвртм делу рада су описане предности пописа имовине чија имплементација заиста захтева значајније улагање, али са друге стране, он доноси приходе који могу бити и троструко већи од првобитно издвојених средстава за његову реализацију. Таквим резултатом се практично отвара пут свим локалним самоуправама да благовремено издвоје потребна средства и спроведу попис који ће им засигурно донети већи приход у буџетима. Регистравање нових пореских обвезника и обрачун њиховог пореза створиће код већ постојећих осећај једнакости и пре свега праведности у опорезивању, док ће свако осећање обвезника да порески терет није равномерно распоређен, допринети повећаном отпору према плаћању пореза.

С обзиром да повећано задужење порезом на имовину не значи увек и нужно повећање његовог прихода, поред активности које се спроводе ради повећања обухвата пореских обвезника, потребно је пажњу усмерити и на примену казнене политике. Иако би за већину обвезника попис имовине и транспарентно вођење локалне политике било сасвим довољно да своје ставове о плаћању пореза на имовину промене, увек ће постојати одређени број оних којима ће се тешко променити мишљење и навике и који ће потенцијално тим својим понашањем моћи да наруше постојећу равнотежу у наплати овог прихода. Казнене мере би требало редовно спроводити код обвезника са новостеченом имовином, уколико не испоштују законом одређени рок, или се не одазову позиву надлежног органа за пријаву имовине. У том смислу је неопходна несметана сарадња са прекршајним органима који ће несавесне обвезнике новчано казнити и показати ниво одговорности и поштовања према онима који редовно плаћају порез. Код евидентираних обвезника који не желе редовно да измирују своје обавезе потребно је применити најнепопуларнију меру спровођења поступка принудне наплате. Свака новчана казна или принудно наплаћена пореска обавеза ће деловати стимулативно на све постојеће, као и на будуће обвезнике јер ће тиме схватити прво озбиљност рада локалних пореских администрација, а онда и неопходност плаћања пореза на имовину. Да би се приход од овог пореза знатно побољшао, систем наплате мора бити ефикасан. Напомињемо да је и у овом случају утицај политичког фактора велики и да би зарад бољих резултата у целокупној локалној заједници, он требао бити елиминисан. Одредбе пореских закона су јасне по питању неблаговременог плаћања пореских обавеза и сваки покушај њиховог изигравања је сувишан.

Правни оквир за опорезивање имовине у Србији се доноси на централном нивоу, али би креатори законских решења ипак требали више да се ослоне на њихову примену у пракси, односно одредбе закона требају бити утемељене на реалном стању кога познају запослени у локалним пореским администрацијама. Иако се сваком реформом овај вид опорезивања приближава системима који постоје у Европској унији, не смемо заборавити да постоје значајне разлике првенствено у свести обвезника код нас и у развијеним земљама. Веома је важно да систем буде јединствен, правичан и да се може лако применити у пракси. Годишњи износи пореске обавезе ће увек бити предмет расправе и незадовољства пореских обвезника, али, ако додатно имамо ситуацију да један руинирани и један максимално уређени објект код којих се за утврђивање обавезе користе исти параметри, имају и исту висину пореза, онда не можемо очекивати бољитак у погледу његове наплате редовним путем. Из тих разлога се поред

теорије требају укључити и проблеми из праксе, јер је само на тај начин могуће направити добар систем опорезивања имовине.

Након интеграције накнаде за коришћење грађевинског земљишта у порез на имовину која се догодила изменама и допунама Закона о порезима на имовину 2013. године, висина пореске обавезе код физичких лица је била предмет велике критике и интересовања шире јавности. Упоређујући износе пореза на имовину у европским и другим земљама ван Европе са дугом традицијом постојања пореских прописа и пореске културе, долазимо до закључка да су они знатно нижи у Србији и да је највећи број обвезника у могућности да га редовно плати. Ако погледамо колико је месечно потребно издвојити новчаних средстава за плаћање основних рачуна (телефон, водовод, електрична енергија, интернет и др.) који у укупном износу могу бити и већи од годишње пореске обавезе за просечну четворочлану породицу, онда порез на имовину уопште није велики издатак за наше обвезнике. Проблематика њиховог противљења плаћању пореза је повезана са већ формираним мишљењем које се преноси са генерације на генерацију и односи се на то да локална самоуправа није дала никакав допринос у изградњи њихових објеката, не схватајући да порез има и социјалну основу. Имајући у виду да су сами финансирали све што је било потребно како би себи створили неопходне услове за живот, они сматрају да порез на имовину не треба да плаћају. У решавању оваког проблема важну улогу имају представници централне извршне власти, представници локалне власти и запослени у пореским администрацијама. Заједничком сарадњом, они морају указати грађанима да локална самоуправа нема могућности да сама обезбеди средства којима ће у потпуности финансирати све њихове потребе, те је стога неопходно да и они у томе учествују кроз плаћање пореза на имовину. Сва наплаћена средства од овог пореског облик треба искористити транспарентно и у интересу грађана.

Фискалном децентрализацијом је порез на имовину заузео значајно место у финансирању локалних расхода и прилично повећао одговорност локалних званичника за остваривање прихода и њихов утрошак у развоју своје локалне заједнице. Опорезивање имовине је један врло комплексан процес који најпре захтева колаборацију пореске администрације, пореских обвезника и представника локалног и државног нивоа власти. Битна компонента за успех овог пореза је да систем буде универзалан, да се свима наплаћује по истом основу и да свако мора да га плати. Пореске администрације свакако требају бити ажурније и независније у свом раду како би приходе од наплате пореза довеле на озбиљнији ниво. Ефекти опорезивања се не

могу видети моментално, већ се уз дугорочну примену активности локалне самоуправе постиже већи степен наплате пореза и тим средствима улаже у развојне ресурсе са циљем задовољавања потреба становништва. На тај начин обвезници могу бити мотивисани да редовно плаћају порез, чиме се обезбеђује редовнији прилив новчаних средстава у буџет која ће се користити за финансирање јавних услуга и тиме смањити ослањање на трансфере из републике.

Представници извршне власти и органа локалне самоуправе имају одговоран задатак да се баве питањима унапређења квалитета живота својих суграђана, што подразумева и адекватно обезбеђење средстава за финансирање њихових потреба. Из тих разлога, њихова пажња треба бити усмерена на изградњу поверења код пореских обвезника како би они схватили друштвени значај наплате пореза и тиме променили своју свест у правцу добровољног плаћања. Уколико би се неки од предложених модалитета у будућности усвојили, сигурно би то резултирало повећањем буџетских прихода, јер са адекватно креираним системом и администрацијом, порез на имовину може бити кључ за јачање финансирања локалне самоуправе, а несебично залагање свих локалних званичника у циљу помоћи пореским обвезницима да се навикну на систем опорезивања, представља најбољи пут ка успеху.

Литература

1. Almy, R., *A Survey of Property tax Systems in Europe*, Paper prepared for the Department of Taxes and Customs the Ministry of Finance Republic of Slovenia, March 2001.
2. Алтипармаков, Н., „Пореска правичност главних пореских облика у Србији“, *Квартални монитор*, 24/2011.
3. Anderson, J., „Property Taxation in Armenia: Steps Toward Reform and Decentralization“, *Journal of property tax assessment and administration*, 2/2004.
4. Анђелковић, М., „Фискална децентрализација у Републици Србији“, У: Стевановић, Ч., (ур.). *Зборник радова Правног факултета у Нишу LI*, 2008.
5. Анђелковић, М., Јовашевић, Д., *Избегавање плаћања пореза-фискални и кривично-правни аспект*, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, Ниш 2006.
6. Анђелковић, М., *Јавне финансије и финансијско право*, Правни факултет Универзитета у Нишу, Центар за публикације, Ниш 2012.
7. Анђелковић, М., „Савремени изазови у раду пореских администрација“, У: Димитријевић, П., (ур.). *Заштита људских и мањинских права у европском правном простору: тематски зборник радова*, 1/2011.
8. Анђелковић, М., „Утицај пореског морала на поштовање пореских прописа“, *Правни живот*, 10/2012.
9. Ангелов, Г., „Локална самоуправа у Македонији“, У: Злокапа, З., Дамјановић, Д. (ур.). *Модели организације локалне самоуправе*, PALGO centar, Београд 2008.
10. Арсић, М. и др., *Анализа могућности за компензацију прихода од накнаде за коришћење грађевинског земљишта*, Стална конференција градова и општина, Београд 2014.
11. Арсић, М. и др., *Реформе пореза на имовину у Србији: Резултати и перспективе*, Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH, Београд 2012.
12. Bahl, R., *Implementation Rules for Fiscal Decentralization*, International Studies Program, School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta 1999.
13. Bahl, R., *Opportunities and Risks of Fiscal Decentralization: A Developing Country Perspective*, *Lincoln Institute of Land Policy*, Cambridge, Massachusetts 2008.
14. Bahl, R., Martinez-Vazquez, J., „Porez na imovinu zasnovan na tržišnoj vrednosti u Litvaniji“, *Lincoln Institute of Land Policy*, Cambridge, Massachusetts 2007.
15. Bahl, R., *Property Tax Reform in Developing and Transition Countries*, The United States Agency for International Development (USAID), Washington D. C. 2009.
16. Bahl, R., Martinez-Vasquez, J., *The Property Tax in Developing Countries: Current Practice and Prospects*, Working Paper WP07RB1, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge 2007.
17. Bahl, R., Martinez-Vasquez, J., Youngman, J., „The Property Tax in Practice“, *Making the Property Tax Work: Experiences in Developing and Transitional Countries*, *Economics Faculty Publications – Department of Economics*, Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, 2008.
18. Bandyopadhyay, S., „Impakt of Area Based Valuations in Property Taxation: A Tale of Two Indian Cities“, *Journal of property tax assessment and administration*, 4/2014.
19. Бећировић, С., „Фискална децентрализација у Србији“, *Економски изазови*, 1/2012.

20. Беговић, Б., „Порези на имовину у Србији: постојеће стање и предлог реформе“, *Финансије*, 1-6/2005.
21. Беговић, Б. и др., *Реформа пореског система*, Центар за либерално-демократске студије, Београд 2003.
22. Беговић, Б. и др. *Реформа пореског система 2*, Центар за либерално-демократске студије, Београд 2004.
23. Беговић, Б. и др., *Институционалне реформе у 2010. години*, Центар за либерално-демократске студије, Београд 2011.
24. Bennett, C., „Guidance on International Mass Appraisal and Related Tax Policy“, *Journal of property tax assessment and administration*, 1/ 2014.
25. Binta Samad, R., Shakil Akther, M., „A Comparative Analysis of Property Tax Assessment Methods“, *Journal of property tax assessment and administration*, 3/2012.
26. Borge, LE., Henning Nyhus, O., „Distributional Implications of Municipal Property Tax“, *Department of Economics Norwegian University of Science and Technology*, Trondheim 2012.
27. Brueckner, J., Saavedra, L., „Do Local Governments Engage in Strategic Property-tax Competition?“, *National Tax Journal*, 2/2001.
28. Bryson, P., „The Property Tax in Slovak Republic: Major Reforms and Striking Results“, *Journal of Property Tax Assessment and Administration*, 2/2006.
29. Brzeski, J., *Political Challenges to (fully) Using Property Taxes Reform Difficulties in Transition CE Countries*, Working Paper 06-38, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta 2006.
30. Буђић, А., „Како до реформе пореза на имовину“, *Локална самоуправа-Прописи и пракса*, 3/2010.
31. Buzu, O., McCluskey, W., Franzsen, R., „Real Property Assessment and Taxation in the Republic of Moldova“, *Journal of property tax assessment and administration*, 4/2012.
32. Cabral, M., Hoxby, C., *The Hated Property Tax: Salienc, Tax Rates, and Tax Revolts*, National Bureau of Economic Research, Working Paper No. 18514, Cambridge, Massachusetts 2012.
33. Cameron, D., „Property Taxes“, *Encyclopedia of Law and Economics*, University of Ghent, Ghent 2000.
34. Carlson, R. H., „A brief history of Property Tax“, *Fair and Equitable*, Boston February 2005.
35. Cox, M., *Rural property tax systems in Central and Eastern Europe*, FAO Land Tenure Studies, 2002.
36. Цвјетковић, Ц., *Порез на имовину у статистици*, Докторска дисертација, Београд 2015.
37. Dare, W., Goebel, P., Isett, C., „Addressing Appraisal Drift in Property Taxation: Alternatives to Traditional Taxation Methods“, *Journal of property tax assessment and administration*, 1/2013.
38. Димитријевић, М., „Иновирање процеса управљања пореском сагласношћу“, У: Стојчић, С., (ур.). *Зборник Правног факултета у Нишу*, Ниш 2014.
39. Димитријевић, М., „Одреднице лојалности пореских обвезника“, *Правни живот*, 11/2014.
40. Димитријевић, М., „Пореске власти и порески обвезници“, *Правни живот*, 10/2005.

41. Димитријевић, М., „Пореско право као огледало друштвене стварности“, У: *Станојевић, П., (ур.). Право и друштвена стварност: (Научни скуп са међународним учешћем у организацији Правног факултета Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици)*, Косовска Митровица, 2/2014.
42. Димитријевић, П., Вучетић, Д., Вучковић, Ј., *Систем локалне самоуправе – норма и процес*, Свен, Ниш 2016.
43. Dubajić, D., „Lokalna samouprava u Sloveniji“, *Hrvatska javna uprava*, 2/2010.
44. Душанић, Ј., *Монетарне и јавне финансије*, Београдска пословна школа – Висока школа струковних студија, Београд 2014.
45. Ђинђић, С., Луковић, С., „Систем финансирања локалне самоуправе“, *Стање и перспективе економског развоја града Крагујевца*, 2014.
46. Ђорђевић, С., „Функционисање система локалне самоуправе у Србији“, У: *Перковић, Ј., (ур.). Алтернативна национална стратегија децентрализације – Зборник научно истраживачких радова Центра за регионализам Нови Сад*, Нови Сад 2012.
47. Ђуровић, А., „Застарелост по Закону о прекршајима и по Закону о пореском поступку и пореској администрацији“, У: *Шаркић, Р., (ур.) Зборник судске праксе прекршајних судова у Републици Србији*, Београд 2010.
48. Ehtisham, A., Brosio, G., Pöschl, C., *Local Property Taxation and Benefits in Developing Countries – Overcoming political resistance?*, Asia Research Centre Working Paper 65, London 2014.
49. Fischel, W., „Fiscal Zoning and Economists’ Views of the Property Tax“, *Lincoln Institute for Land Policy*, June 2013.
50. Fischel, W., „Municipal Corporation, Homeowners, and the Benefit View of the Property Tax“, *Lincoln Institute for Land Policy*, April 2000.
51. Gilbert, G., „Local taxation and intergovernmental fiscal relations in France“, Ed: Fossati, A., Panella, G., (eds.). *Fiscal Federalism in the European Union: (Routledge Studies in the European Economy)*, London and New York, 2005.
52. Голић, Д., Шолтес, И., „Карактеристике локалне самоуправе земаља у транзицији“, *Право – теорија и пракса*, 5-6/2009.
53. Horvat, L., „Imovina u poreznom sistemu“, *Teorijski i praktični problemi finansijskog sistema Jugoslavije*, 1991.
54. Хрустић, Х., *Јавне финансије и пореско право*, Правни факултет Универзитета Унион: Службени гласник, Београд 2007.
55. Нушић, Ј., „Lokalna samouprava u Bosni i Hercegovini“, *Pravni vjesnik*, 1/2017.
56. Ihlanfeldt, K., „How Do Cities and Counties Respond to Changes in Their Property Tax Base?“, *The Review of Regional Studies*, 41/2011.
57. Илић-Попов, Г., „Опорезивање станарског права“, *Привредно правни приручник*, 4/1992.
58. Илић-Попов, Г., „Порескоправни однос“, У: *Илић-Попов, Г., (ур.). Правни и рачуноводствени аспекти пореског саветовања: (Правни факултет Универзитета у Београду, Центар за издаваштво и информисање)*, Београд 2012.
59. Исаиловић, З., „Принудна наплата пореза“, *Правна пракса*, 6/2008.
60. Исаиловић, З., „Реформа пореске администрације у Србији“, *Правна ријеч*, бр. 39/2014.
61. Jelčić, B., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Informator, Zagreb 1998.
62. Јовановић, В. и др., *Географски информациони системи*, Универзитет Сингидунум и Универзитет у Новом Саду, Београд 2012.

63. Јовашевић, Д., „Пореска евазија и пореска кривична дела“, *Судска пракса*, 2-3/2005.
64. Јовашевић, Д., „Пореска утаја као облик угрожавања функција социјалне државе“, *Политичка ревија*, 4/2009.
65. Кеџман, М., „Концепт финансирања локалне самоуправе у Републици Србији“, *Индустрија*, 3/2010.
66. Кеџман, М., „Периодични порез на имовину у Републици Србији“, *Рачуноводство*, 5-6/2011.
67. Кеџман, М., „Промене у пореском систему Србије“, *Рачуноводство*, 5-6/2013.
68. Kenyon, D., Langley, A., Paquin, B., *Rethinking Property Tax Incentives for Business*, Lincoln Institute and Land Policy, Cambridge, Massachusetts 2012.
69. Kesner-Škreb, M., „Porez na imovinu“, *Financijska teorija i praksa*, 3/2002.
70. Kesner-Škreb, M., „Što sve treba znati o oporezivanju nekretnina“, *Newsletter Instituta za javne financije*, 46/2009.
71. Kesner-Škreb, M., „Mnogo vike nizašto – tri pitanja o porezima na nekretnine“, *Newsletter Instituta za javne financije*, 66/2012.
72. Kesner-Škreb, M., „Prijedlog poreza na nekretnine-neka otvorena pitanja“, *Aktualni osvrt*, 44/2012.
73. Кијановић, М., *Локални јавни приходи у систему јавних прихода Републике Србије*, Графокартон, Пријепоље 1999.
74. Кијановић, М., „Порез на имовину у статистици“, *Право и привреда*, 5-8/2001.
75. Кијановић, М., „Привремена мера обезбеђења наплате пореске обавезе“, *Правни живот*, 11/2007.
76. Кијановић, М., „Принудна наплата јавних прихода“, *Право и привреда*, 5-8/2008.
77. Кмезић, С. и др., *Фискална децентрализација и финансирање локалне самоуправе у Србији и Црној Гори*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2016.
78. Копајтић-Шкрлец, Н., „Локална самоуправа у Хрватској“, У: Злокапа, З., Дамјановић, Д. (ур.). *Модели организације локалне самоуправе*, PALGO centar, Београд 2008.
79. Костић, М., „Наплата пореза“, *Правни живот*, 11/2007.
80. Ковачевић-Куштримовић, Р., *Грађанско право*, Сириус, Ниш, 1995.
81. Кристић, С., *Финансирање локалне самоуправе у Републици Србији са посебним акцентом на изворне приходе*, Магистарски рад, Београд 2005.
82. Крстић, И., Бецић, С., „Имплементација маркетинг стратегије – фактор конкурентске предности“, *Маркетинг*, 2/2011.
83. Кулић, М., „Финансијска и економска начела опорезивања“ *Школа бизниса*, 2/2009.
84. Кулић, М., Станковић, Н., Абидовић, А., „Евазија пореза“, *Европска ревија*, 1/2015.
85. Levitas, A., Péteri, G., *Reforma finansiranja lokalne samouprave*, Palgo centar, Beograd 2004.
86. Levitas, T., „Ефекти обуставе примене Закона о финансирању локалне самоуправе на начин управљања приходима и расходима у локалним самоуправама: 2007-2009“, *USAID/MEGA*, 10/2010.
87. Levitas, T., Васиљевић, Д., Бућић, А., „Порез на имовину: анализа стања и перспективе реформи“, *Фонд за развој економске науке*, 2010.

88. Lotz, J., „Local government in Denmark“, Ed: Fossati, A., Panella, G., (eds.). *Fiscal Federalism in the European Union: (Routledge Studies in the European Economy)*, London and New York, 2005.
89. Ловчевић, Ј., *Институције јавних финансија*, Службени лист СРЈ, Београд 1997.
90. Lovrinčević, V., „Porez na nekretnine u EU i implikacije za Hrvatsku“, *Ekonomski vijesnik*, 2/2011.
91. Максимовић, А., „Локална самоуправа у вертикалној организацији власти“, *Правно-економски погледи*, 2/2013.
92. Marčetić, G., Giljević, T., „Lokalna samouprava u Njemačkoj i Francuskoj“, *Hrvatska javna uprava*, 1/2010.
93. Матејић, М., *Јавне финансије*, Завод за образовање административних кадрова СР Србије, Београд 1975.
94. May, L., „Outsourcing the Property Tax Function-A Good Idea?“, *Journal of property valuation and taxation*, Fall 2002.
95. McCluskey, W., Plimmer, F., Connellan, O., „Property Tax Banding: A Solution for Developing Countries“, *Assessment Journal* 2/2002.
96. Мијатовић, Б., *Укидање накнаде за коришћење грађевинског земљишта*, Српска асоцијација менаџера, Центар за либерално-демократске студије, Центар за приватно међународно предузетништво, Београд 2013.
97. Mikesell, J., *International Experiences with Administration of Local Taxes: A Review of Practices and Issues*, World Bank, Washington D. C. 2003.
98. Миладиновић, В., „Ефекти измене Закона о порезима на имовину у 2014. години“, *Правни живот*, 5-6/2014.
99. Миладиновић, В., „Интеграција накнаде за коришћење грађевинског земљишта у порез на имовину“, *Право-теорија и пракса*, 4-6/2015.
100. Милетић, В., *Монетарне и јавне финансије*, Прометеј, Нови Сад 2013.
101. Милисављевић, М., *Маркетинг*, Савремена администрација д.д., Београд 1996.
102. Милојевић, А., Тркља, М., *Јавне финансије*, Економски факултет Универзитета Републике Српске у Српском Сарајеву, 2000.
103. Милосављевић, Б., „Реформа локалне самоуправе у Србији“, *НКЈУ – ССРА*, 3/2012.
104. Милосављевић, Б., *Систем локалне самоуправе у Србији*, Стална конференција градова и општина, Београд 2009.
105. Милошевић, Г., Кулић, М., *Јавне финансије*, Криминалистичко-полицијска академија, Београд 2013.
106. Милошевић, Г., *Теорија и пракса финансијског права*, Криминалистичко-полицијска академија, Београд 2013.
107. Митровић, А., *Наплата пореза-приручник за запослене у локалној пореској администрацији*, Програм подршке општинама IPA 2007, Београд 2012.
108. Митровић, А., *Порези на имовину у пракси*, Проинком, Просвета, Ниш 1998.
109. Monkam, N., „Property Tax as Legislated and Practiced in Gabon“, *Journal of property tax assessment and administration*, 2/2011.
110. Mujakić, M., „Lokalna samouprava u Federaciji Bosne i Hercegovine – koncept, nadležnosti i organi“, *Hrvatska javna uprava*, 4/2010.
111. Müller, A., *Importance of Recurrent Property Tax in Public Finance, Tax Policy and Fiscal Decentralization*, Paper presented at the International Conference in Tallinn-Estonia-June 2003, Property and Land Tax Reform, Institute of Revenues Rating & Valuation, UK 2003.
112. Ницевић, М., Ивановић, А., „Пореска утаја“, *Економски изазови*, 3/2013.

113. Нићифоровић, В., Холцингер, Ј., *Водич за унапређење база података за порез на имовину*, Стална конференција градова и општина, Београд 2014.
114. Николић, Д., *Увод у систем грађанског права*, Правни факултет Универзитета у Новом Саду, Центар за издавачку делатност, Нови Сад 2014.
115. Norregaard, J., „Taxing Immovable Property“, *IMF Working Paper*, May 2013.
116. Oates, W., „Property Taxation and local public spending: the renter effect“, *Journal of Urban Economics*, 57 (2005).
117. Odom, M., „Assessed Value Cap Overview“, *Journal of property tax assessment and administration*, 1/2010.
118. Огњановић, В., *Јавне финансије у теорији и пракси*, Едитор, Београд 2008.
119. Планојевић, Н., *Стварно право у пракси*, Правни факултет Универзитета у Крагујевцу, Институт за правне и друштвене науке, Крагујевац 2012.
120. Плоштајнер, З., „Локална самоуправа у Словенији“, У: *Злокапа, З., Дамјановић, Д. (ур.). Модели организације локалне самоуправе*, PALGO centar, Београд 2008.
121. Polinsky, M., Rubinfeld, D., „The Long-Run Effects of a Residential Property Tax and Local Public Services“, *Journal of Urban Economics* 5, 1978.
122. Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, COLPI, Будимпешта и Савремена администрација д.д., Београд 1997.
123. Поповић, Д., *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012.
124. Поповић, Д., *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2013.
125. Поповић, Д., *Порески систем*, Досије Београд, Београд 1999.
126. Powers, S., *Collection and Enforcement of the Property Tax*, International Studies Program, Working Paper 06-48, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta, Georgia 2006.
127. Prohaska, Z., Dimitrić, M., Blažić, H., *Financijska tržišta i institucije Republike Hrvatske u procesu uključivanja u Evropsku uniju*, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka 2012.
128. Прокопијевић, М., „Фискална децентрализација Србије“, У: *Перковић, Ј., (ур.). Алтернативна национална стратегија децентрализације-Зборник научно истраживачких радова Центра за регионализам Нови Сад*, Нови Сад 2012.
129. Раичевић, Б., „Порези на имовину у статистици и динамици“, *Правни и рачуноводствени аспекти пореског саветовања*, 2012.
130. Радичић, М., Раичевић, Б., *Јавне финансије: теорија и пракса*, Data status, Нови Сад 2011.
131. Радишић, Ј., *Облигационо право*, Номос, Београд 2004.
132. Ракић, Б., *Маркетинг*, Мегатренд-Универзитет примењених наука, Београд 2005.
133. Reeb, D., Tomson, L., „Challenges to the Ideal Property Tax: Proposals of Administrative Measures for Property Tax Reform“, *American Journal of Economics and Sociology*, 4/1985.
134. Божић, Г., (ур.) „Редовна наплата пореза“, *Привредник*, 86/2000.
135. Ристић, Ж., Ристић, К., *Фискална економија*, Etnostil, Београд 2012.
136. Ристић, Ж., Клинцов, Т., Кнежевић, М., *Фискална економија и менаџмент јавног сектора*, Liber, Београд 2008.
137. Ристић, Ж., Марјановић, Н., *Порески менаџмент и буџетски инжењеринг*, Etnostil, Београд 2015.
138. Родић, Ј., Будимирчевић, К., „Маркетинг истраживање перцепције потрошача“, *Маркетинг*, 2/2011.

139. Rosengard, J., *The Tax Everyone loves to Hate: Principales of property Tax Reform*, Mossavar Rahmani Center for Business and Government, Harvard Kennedy School, Cambridge 2012.
140. Розен, Х., Гејер, Т., *Јавне финансије*, Центар за издавачку делатност Економског факултета Универзитета у Београду, Београд 2011.
141. Rozner, S., *Implementing Property Tax Reform*, Best Practices in Fiscal Reform and Economic Governance, USAID, December 2009.
142. Sands, G., Skidmore, M., „Making ends Meet: Options for Property Tax Reform in Detroit“, *Journal of Urban Affairs*, 4/2013.
143. Senčur, M., „Lokalna samouprava u Sloveniji“, *HKJU – CCPA*, 3/2012.
144. Sennoga, E., Sjoquist, D., Wallace, S., *Incidence and Economic Impacts of Property Taxes in Developing and Transitional Countries*, International Studies Program, Working Paper 06-39, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta 2006.
145. Slack, E., Bird, R., „The Political Economy of Property Tax Reform“, *OECD Working Papers on Fiscal Federalism No. 18*, January 2014.
146. Slack, E., *The Property Tax...in Theory and Practice*, Working Paper No. 2, Institute on Municipal Finance and Governance (IMFG), Munk School of Global Affairs, University of Toronto, Toronto 2010.
147. Соколовић, Р., Јовашевић, Д., *Порески деликти*, Intermex, Београд 2015.
148. Спирић, Д., *Концепт управљања локалном пореском политиком*, Стална конференција градова и општина, Београд 2011.
149. Станковић, О., Орлић, М., *Стварно право*, Службени лист СРЈ, Београд 1994.
150. Стиглиц, Ц., *Економија јавног сектора*, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд 2008.
151. Стојановић, Д., *Увод у грађанско право*, Color press Лапово, Београд 2000.
152. Стојановић, Д. *Стварно право*, Службени лист СФРЈ, Београд 1991.
153. Стојановић, П., Лапчевић, М., „Квалитативни аспекти мајских промена пореског законодавства“, *Правни живот*, 11/2013.
154. Стојановић, П. Лапчевић, М., „Основне детерминанте пореске евазије у Републици Србији“, У: Ђорђевић, С., (ур.). *Усклађивање правног система Србије са стандардима Европске уније: (Правни факултет Универзитета у Крагујевцу, Институт за правне и друштвене науке)*, Крагујевац 2014.
155. Стојановић, П., „Основне форме пореске евазије код појединачних пореских облика“, У: Мићовић, М., (ур.). *Услуге и услужна правила: (Зборник реферата са Међународног научног скупа одржаног 13. маја 2016. године, на Правном факултету у Крагујевцу)*, Крагујевац 2016.
156. Стојановић, П., Стојановић, С., „Порески поступак у Републици Србији“, *Правни живот*, 10/2011.
157. Стојановић, П., „Потенцијали и ограничења Пореске управе у функцији јачања пореског морала“, У: Мићовић, М., (ур.). *Услужни послови: (Зборник реферата са Међународног научног скупа одржаног 9. маја 2014. године, на Правном факултету у Крагујевцу)*, Крагујевац 2014.
158. Стојановић, П., *Финансије великих градова*, НИРО „Ибарске новости“, Краљево 1989.
159. Стојановић, С., *Фискални федерализам*, Институт за упоредно право-Центар за антиратну акцију, Београд 2005.
160. Шиповац, Р., Голић, Д., Почуча, М., „Јавне финансије у уставном систему Србије“, *Право – теорија и пракса*, 7-8/2009.

161. Татић, И., (ур.), *Опорезивање имовине у Републици Србији – додатак уз приручник „Рачуноводствена пракса“*, Рачуноводство, Београд 2007.
162. Татић, И., (ур.), *Опорезивање имовине у Републици Србији*, Савез рачуновођа и ревизора Србије и Рачуноводство, Београд 2011.
163. Thornhill, D., *Review of Local Property Tax*, An Roinn Airgeadais Department of Finance, Budget 2016, Dublin 2015.
164. Тмушић, М., Кецман, М., „Реформа пореског система у Србији“, *Српска политичка мисао*, 3/2015.
165. Томић, З., „Опште управно-процесно право у пореској материји“, У: Илић-Попов, Г., (ур.). *Правни и рачуноводствени аспекти пореског саветовања: (Правни факултет Универзитета у Београду, Центар за издаваштво и информисање)*, Београд 2012.
166. Томић, З., „Поглед на општи порески процесни закон: неке одабране управне дилеме“, *Право и привреда*, 7-9/2015.
167. Uslaner, E.M., „*Tax Evasion, Trust, and the Strong Arm of the Law*“, University of St. Gallen, St. Gallen, Switzerland 2003.
168. Васиљевић, Д., „Локална самоуправа у Србији“, У: Злокапа, З., Дамјановић, Д. (ур.). *Модели организације локалне самоуправе*, PALGO centar, Београд 2008.
169. Васиљевић, Д., *Опорезивање имовине у Републици Србији*, Докторска дисертација, Београд 2016.
170. Вигњевић-Ђорђевић, Н. и др., *Јавне финансије, право, институције, системи, политике*, Newpress, Смедерево 2010.
171. Влатковић, М., *Право локалне самоуправе*, Правни факултет за привреду и правосуђе Нови Сад, Нови Сад 2009.
172. Врањеш, М., „Финансирање јединица локалне самоуправе у Републици Србији“, У: Јовановић, М., Анђелковић, М., (ур.). *Ренесанса финансија: зборник радова у спомен проф. др Миодрагу Матејићу*, Ниш: Правни факултет Универзитета у Нишу, 2004.
173. Врањеш, М., „Један аспект заштите права пореских обвезника у Србији“, *Правни живот*, 11/2007.
174. Врањеш, М., „Права пореских обвезника у Србији“, У: Поповић, М., (ур.). *Зборник радова: Réscueil des Travaux*, Нови Сад 3/2004.
175. Вукша, С. и др., *Утврђивање и наплата јавних прихода*, Етностил, Београд 2011.
176. Вуковић, И., *Прекршајно право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2015.
177. Williams, B., Boyle, I., „The Role of Property Tax Incentives in Urban Regeneration and Property Market Failure in Dublin“, *Journal of property tax assessment and administration*, 2/2012.
178. Youngman, J., „The Property Tax in Development and in Transition“, Working Paper 06-36, Andrew Young School of Policy Studies and Lincoln Institute of Land Policy, Georgia State University, Atlanta 2006.
179. Youngman, J., Malme, J., „The Property Tax in a New Environment: Lessons from International Tax reform Efforts“, *The Challenges of Tax Reform in Global Economy*, Springer, New York 2006.
180. Zajazi, K., (ed.), *Improvement of Local Property Tax Administration in South East Europe*, Network of association of Local Authorities of South-East Europe, Skopje 2009.

181. Злокапа, З., „Локална самоуправа у Босни и Херцеговини“, У: *Злокапа, З., Дамјановић, Д. (ур.). Модели организације локалне самоуправе*, PALGO centar, Београд 2008.
182. Zodrow, G., *The Property Tax as a Capital Tax: A Room with Three Views*, The James A. Baker III Institute for Public Policy Rice University, April 2006, (<https://www.lincolnst.edu/publications/articles/who-pays-property-tax>).
183. Zodrow, G., „Who pays the property tax“, *Land Lines Article*, Vol. 18. No. 2., April 2006.
184. Живковић, Р., *Понашање потрошача*, Универзитет Сингидунум, Београд 2014.
185. Žunić Kovačević, N., „Treba li nam promjene u nekim aspektima oporezivanja (nepokretne) imovine?“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, 1/2007.

Законски и остали прописи Републике Србије

1. Методолошко упутство за обезбеђење наплате и принудну наплату јавних прихода Министарства финансија и привреде-Пореска управа-Сектор за наплату, Београд 2012.
2. Одлука о начину вршења принудне наплате с рачуна клијента („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 14/14)
3. Одлука о организацији Општинске управе општине Ћуприја („Сл. гласник општине Ћуприја“ бр. 33/16)
4. Правилник о начину и поступку обављања платног промета у оквиру консолидованог рачуна трезора („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 92/02...)
5. Правилник о начину и условима за плаћање пореске обавезе путем компензације („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 63/03)
6. Правилник о начину утврђивања основице пореза на имовину на права на непокретностима („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 38/01, 45/04 и 27/11)
7. Правилник о начину утврђивања почетне вредности заплењене непокретности пореског обвезника („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 17/04)
8. Правилник о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 108/13 и 118/13)
9. Правилник о плаћању појединих пореза преко пореске благајне („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 61/03)
10. Правилник о списку корисника јавних средстава („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 112/15)
11. Уредба о ближим условима за одлагање плаћања пореског дуга („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 53/03...)
12. Уредба о висини трошкова принудне наплате пореза („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 63/03 и 51/10)
13. Устав Републике Србије („Сл. гласник РС“ бр. 98/2006)
14. Закон о финансирању локалне самоуправе („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 62/2006...)
15. Закон о извршењу и обезбеђењу („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 106/15)
16. Закон о јавним приходима и јавним расходима („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 76/9176/91, 41/92 - др. закон, 18/93, 22/93 - испр., 37/93, 67/93, 45/94, 42/98, 54/99, 22/2001, 9/2002 - др. закон, 87/2002 - др. закон, 33/2004 и 135/2004 - др. закон)
17. Закон о облигационим односима („Сл. лист СФРЈ“ бр. 29/78...)

18. Закон о озакоњењу објеката („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 96/2015)
19. Закон о пољопривредном земљишту („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 62/06,...)
20. Закон о планирању и изградњи („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 47/2003 и 34/2006)
21. Закон о планирању и изградњи („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 72/2009...)
22. Закон о пореском поступку и пореској администрацији, („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 80/2002...)
23. Закон о порезима на имовину („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 26/2001...)
24. Закон о прекршајима („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 65/13...)
25. Закон о промету непокретности („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 93/14, 121/14 и 6/15)
26. Закон о порезу на доходак грађана („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 24/01...)
27. Закон о управним споровима („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 111/09)
28. Закон о заложном праву на покретним стварима уписаним у регистар („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 57/03...)
29. Закон о заштити животне средине („Сл. гласник Р. Србије“ бр. 135/04...)

Законски и остали прописи република некадашње СФРЈ

1. Влада Црне Горе-Министарство унутрашњих послова, Нацрт Анализе модела организације локалне самоуправе, Подгорица 2015.
2. Закон за даноците на имот („Сл. весник на Република Македонија“ бр. 61/04...)
3. Zakon o davku na neprimičine („Uradni list RS“ št. 101/13 in 22/14 – odl. US)
4. Закон о финансирању локалне самоуправе („Сл. лист РЦГ“ бр. 42/03...)
5. Zakon o financiranju lokalne i područne (regionalne) samouprave („Narodne novine“ br. 117/93...)
6. Законот за финансирање на локалната самоуправа („Сл. весник на Република Македонија“ бр. 61/04)
7. Zakon o financiranju občin („Uradni list RS“ št. 123/06...)
8. Закон о локалној самоуправи („Сл. лист РЦГ“ бр. 42/03...)
9. Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi („Narodne novine“ br. 33/01...)
10. Zakon o lokalni samoupravi („Uradni list RS“ št. 94/07...)
11. Закон за локалната самоуправа („Сл. весник на Република Македонија“ бр. 5/02)
12. Закон о порезу на непокретности („Сл. лист Црне Горе“ бр. 9/15)
13. Закон о порезу на непокретности („Сл. гласник Републике Српске“ бр. 91/15)
14. Zakon o pripadnosti javnih prihoda u Federaciji Bosne i Hercegovine („Sl. novine Federacije BiH“ br. 22/06...)
15. Zakon o principima lokalne samouprave u Federaciji Bosne i Hercegovine („Sl. novine Federacije BiH“ br. 49/06...)

Судске одлуке

1. Пресуда Врховног суда Србије бр. У. 548/2004 од 26.01.2005. године.
2. Пресуда Привредног апелационог суда бр. Пж. 2738/2012 од 31.01.2013. године.

Мишљења Министарства финансија Републике Србије

1. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-03-00273/2007-04 од 14.02.2008. године
2. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-03276/2010-04 од 17.02.2011. године
3. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-01-00203/2011-04 од 26.04.2011. године
4. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-00432/2011-04 од 30.05.2011. године
5. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-00230/2014-04 од 28.02.2014. године
6. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-01192/2014-04 од 10.12.2014. године
7. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-00045/2015-04 од 14.04.2015. године
8. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-00966/2015-04 од 14.09.2015. године

Интернет извори

1. <http://www.regionalnirazvoj.gov.rs>
2. <http://www.poreskauprava.gov.rs/sr/biro-za-informisanje/novosti/3794/porez-plati-da-ti-se-dobrim-vrati.html>
3. <http://www.pravodaznam.rs/sr/sta-je-transparentnost.html>
4. https://sr.wikipedia.org/sr/Географски_информациони_систем
5. <http://www.autonomija.info/miroslav-prokopijevic-decentralizacija-u-zemljama-eu-i-moguca-resenja-za-srbiju.html>
6. Porezna uprava Federacije BiH, <http://www.pufbih.ba/v1/zakon/lista/kp2/zakoni>
7. What is the property tax, <http://www.fao.org/docrep/005/Y4313E/y4313e05.htm>
8. https://www.google.rs/?gws_rd=ssl#q=Finansiranje+lokalne+samouprave+u+Srbiji+i+uticaj+politi%C4%8Dke+veze+lokalne+i+republi%C4%8Dke+vlasti
9. https://sr.wikipedia.org/sr/Локална_самоуправа