

*Dr Mile Vranješ, redovni profesor
Pravnog fakulteta u Novom Sadu*

STRUKTURA I TRENDOWI KRETANJA JAVNIH PRIHODA U ZEMLJAMA ČLANICAMA EVROPSKE UNIJE I U SRBIJI

Sažetak: *U radu su analizirani struktura i trendovi kretanja javnih prihoda u zemljama članicama Evropske unije (dalje: EU) i u Srbiji. Pri tome je ukazano kako na osnovne razlike, tako i na sličnosti koje postoje u domenu javnih prihoda u zemljama članicama EU i u Srbiji. Posebno je ukazano na nužne promene na tom području fiskalnih finansija koje su potrebne kako bi Srbija postala punopravni član EU.*

Navedeni stavovi i ocene o tome jesu li struktura i trendovi kretanja javnih prihoda u Srbiji uporedivi sa onim u EU ne pretenduju da su jedino mogući i apsolutno prihvatljivi. Treba ih shvatiti kao prilog boljem razumevanju fiskalnog aspekta ulaska Srbije u EU.

Ključne reči: *javni prihodi, poreski prihodi, poređenje, usklađivanje, fiskalni odnosno poreski sistem, fiskalna odnosno poreska politika, porez na dohodak građana, porez na dobit preduzeća, porez na dodatu vrednost, akcize, doprinosi za socijalno osiguranje, Srbija, EU.*

1. Uvod

Poređenje i usklađivanje fiskalnih finansija u Srbiji sa fiskalnim finansijama zemalja članica EU ima sve značajnije mesto i sve više privlači pažnju finansijskih i ekonomskih stručnjaka, privrednika i građana. Naime, i finansijski i ekonomski stručnjaci, i privrednici i građani pokazuju povećan interes za neke teme iz domena fiskalnog sistema i fiskalne poli-

tike zemalja članica EU i Srbije. Reč je o strukturi i trendovima kretanja javnih prihoda i javnih rashoda u EU i u Srbiji, o harmonizaciji neposrednih poreza (porez na dobit korporacija, porez na dohodak fizičkih lica), o harmonizaciji posrednih poreza (porez na promet, odnosno porez na dodatu vrednost, akcize), o harmonizaciji doprinosa za socijalno osiguranje, o fiskalnoj konkurenciji u EU i u Srbiji, o mogućnostima korišćenja sredstava budžeta EU.

Cilj ovog rada jeste da globalno analizira strukturu i trendove kretanja javnih prihoda u Srbiji i u zemljama članicama EU, odnosno da ustanovi jesu li oni uporedivi. Potrebno je, najpre, ukazati na širi aspekt sa koga se mogu ili čak moraju posmatrati ovi fenomeni.

Prvu stranu šireg aspekta posmatranja strukture i trendova kretanja javnih prihoda u Srbiji i u zemljama članicama EU predstavlja priroda i krajnji cilj EU. U tom smislu treba istaći da je EU utemeljena na ustavnim poretcima država članica. Uprkos prihvatanju određenih ograničenja njihovih suverenih prava, članice Unije nastavljaju postojati kao samostalne države u punom pravnom i političkom smislu te reči. Zemlje članice imaju fiskalnu autonomiju. Njima pripada pravo da slobodno izaberu vrstu javnih dažbina i utvrđuju njihovu visinu. Dakle, nametanje javnih dažbina je u isključivoj nadležnosti zemalja članica EU i finansijski propisi pripadaju fiskalnim sistemima određene zemlje članice.¹

Međutim, budući da je članstvo EU utemeljeno na međunarodnom ugovoru, koji sadrži razna prava i obaveze, suverenitet zemalja članica je ograničen. Zakonodavna nadležnost zemalja članica odnosno fiskalna nadležnost ograničena je propisima EU. Naime, propisima EU propisana je fiskalna odnosno poreska politika EU. U tom smislu, osnovni cilj fiskalne odnosno poreske politike EU jeste podupiranje neprestanog razvoja unutrašnjeg tržišta EU. Fiskalna odnosno poreska politika mora postići Lisabonske ciljeve, podržati stalan uspon i razvoj unutrašnjeg tržišta EU i postići određenu ravnotežu između smanjenja javnih dažbina, investiranja u javne usluge i održavanje fiskalne konsolidacije. No, navedene ciljeve ne može postići sama fiskalna politika, već samo u sadejstvu sa drugim parcijalnim ekonomskim politikama. Dabome, navedeni ciljevi će poslužiti interesima građana i privrede i pomoći postizanju tzv. četiri slobode – sloboda kretanja ljudi, dobara, usluga i kapitala. Ostvarenje navedenih ciljeva se postiže uklanjanjem fiskalnih odnosno poreskih prepreka za ostvarenje tzv. četiri slobode EU i merama koje pridonose trajnom smanjenju ukupnog fiskal-

¹ Postoji izuzetak od navedenog pravila kod tzv. evropskog poreza na dohodak koji plaćaju zaposleni u institucijama EU. Taj dohodak se isplaćuje iz budžeta EU, pa je opravdano da ga EU za sebe ubira. Prihod od tog poreza izvorni je prihod budžeta EU.

nog tereta. Otklanjanje fiskalnih odnosno poreskih prepreka dovešće do smanjenja troškova i značajnog povećanja konkurentnosti privrede (Lisabon Agenda 2000).

Ključno sredstvo postizanja navedenih ciljeva jeste usklađivanje fiskalnih sistema i fiskalnih politika zemalja članica EU. Osnovni pravni instrument kojim se na evropskom nivou propisuje fiskalna politika EU jesu direktive. U zemljama članicama je preuzet niz zakonskih i drugih mera da se, na temelju rešenja normiranih u direktivama, koordinira ili harmonizuje fiskalni sistem i fiskalna politika.

Navedeno pokazuje da EU nije federacija, nego konfederacija, i to 27 država članica. Drugim rečima, EU je „izrazito fiskalno decentralizovana složena zajednica“.² Središnja vlast EU je slaba u odnosu na druge složene zajednice. U ovako podeljenoj fiskalnoj nadležnosti između EU i zemalja članica, fiskalna politika je pod jurisdikcijom zemalja članica. Pod jurisdikcijom EU je samo sprovođenje harmonizacije fiskalnih sistema zemalja članica. Pri tome treba imati u vidu ograničenja u domenu usklađivanja fiskalnih sistema zemalja članica. Jedno od tih ograničenja odnosi se na odlučivanje u EU. Naime, iako Veće u pravilu donosi odluke većinom glasova, jedno područje u kojem je još uvek za donošenje odluke potrebna jednoglasnost jeste i područje poreza, odnosno propisa kojima je regulisano usklađivanje posrednih poreza (član 99. Ugovora o EZ).

Rezultati u uspostavljanju jedinstvenog tržišta bez fiskalnih odnosno poreskih prepreka i zahtevi EU u pogledu harmonizacije nacionalnog fiskalnog zakonodavstva nisu još uvek potpuno ostvareni. Osnovni uzrok tome je što EU nema zajedničku fiskalnu, a posebno, ni zajedničku poresku politiku. Bez zajedničke fiskalne, odnosno poreske politike nema uspešne harmonizacije oporezivanja na nivou EU a ni evropskih integracija. Fiskalna integracija je, dakle, bitna pretpostavka jače evropske integracije. No, za jačanje fiskalne integracije potrebni su novi odnosi fiskalnih nadležnosti u EU. Temelj novom sistemu finansijskih odnosa u EU treba da predstavlja teorija fiskalnog federalizma i javnih finansija. Sve dok ne bude formulisana i prihvaćena zajednička (ne i jedinstvena) fiskalna odnosno poreska politika EU, tj. dok ne bude stvoren novi sistem fiskalnih nadležnosti u EU, i dalje će postojati teza o ugroženosti razvoja država članica i ideja o ljubomornom čuvanju fiskalnih odnosno poreskih resursa. Ovo vodi ka dezintegraciji evropskog prostora.

² Više o tome: Hrvoje Šimović, Fiskalni federalizam u Evropskoj uniji: odnosi fiskalnih nadležnosti, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, br. 2/2005, str. 475.

Kada je reč o cilju EU, treba imati u vidu odredbu čl. A, stav 2. Ugovora o EU. Prema ovoj odredbi Ugovor znači novi korak u stvaranju jedinstvenije Unije evropskih naroda, u kojoj se proces donošenja odluka u većoj meri stavlja u nadležnost njenih građana.

Drugu stranu šireg aspekta posmatranja strukture i trendova kretanja javnih prihoda u zemljama članicama EU i u Srbiji čini objektivna uslovljenost fiskalnog sistema i fiskalne politike odnosno poreskog sistema i poreske politike koncepcijama društveno-političkog i privrednog sistema. Fiskalni sistem mora da bude u skladu sa opštedruštvenim, posebno privrednim kretanjima. Isto tako, trebalo bi da bude i činilac bržeg razvoja društva i privrede. U zemljama članicama EU izvršene su reforme fiskalnog sistema. Srbija je takođe izvršila reformu, doduše kasnije nego zemlje članice EU. To se desilo u periodu kada su se u našoj zemlji odvijale izuzetno velike promene u političkom i privrednom životu. Reforma fiskalnog sistema u Srbiji, koja je predstavljala sastavni deo ukupne ekonomske reforme, nije bila, dakle, samo reforma jednog dela privrede, niti je to bila reforma sama po sebi, već je bila izvršena u društvu koje se menjalo u političkom i privrednom smislu. Ekonomskom reformom, odnosno reformom fiskalnog sistema u Srbiji, otpočinje i uključivanje naše zemlje u evropske i svetske tokove.

Privredni razvoj je tokom 20. veka, odnosno prvih godina 21. veka, doveo do stvaranja nove strukture glavnih javnih prihoda u zemljama članicama EU i u Srbiji. Proces globalizacije, tranzicije, liberalizacije spoljne trgovine i harmonizacija fiskalnih sistema uticali su i doprineli transformaciji strukture fiskalnih sistema i glavnih fiskalnih oblika. Danas najznačajniji izvori prihoda u zemljama članicama EU potiču ponajpre iz poreza na dohodak fizičkih lica, poreza na promet (poreza na dodatu vrednost i akciza), doprinosa za socijalno osiguranje, poreza na dobit korporacija i drugih fiskalnih oblika, kao što su porez na imovinu, ekološki porez i drugi. No, njihov značaj nije isti u Srbiji i u zemljama članicama EU. O ovoj i drugim razlikama, kao i o sličnostima u strukturi javnih prihoda u Srbiji i u EU biće više reči odmah posle ovog uvoda.

2. Udeo javnih prihoda u BDP-u u zemljama članicama Evropske unije i u Srbiji

Koji je udeo poreskih prihoda (uključujući i doprinose za socijalno osiguranje) u BDP-u u zemljama članicama EU, odnosno koje su promene u udelima poreskih prihoda u BDP-u zemalja članica EU, najbolje se može videti iz podataka sadržanih u Tabelama broj 1 i 2.

Tabela 1: Poreski prihodi, procenat od BDP.³

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
BE	43,8	44,4	44,9	45,5	45,5	45,2	45,2	45,3	44,9	45,0	44,9	44,6
BG	-	-	-	-	-	32,6	31,4	30,0	32,6	33,9	34,1	34,4
CZ	36,2	34,7	35,0	33,3	34,0	33,8	34,0	34,8	35,7	37,4	37,1	36,2
DK	48,8	49,2	48,9	49,3	50,1	49,4	48,4	47,8	48,0	49,0	50,7	49,1
DE	39,8	40,7	40,7	40,9	41,7	41,9	40,0	39,5	39,6	38,8	38,7	39,3
EE	37,8	35,1	35,2	34,7	33,9	31,3	30,5	31,1	30,9	30,9	30,6	31,0
IE	33,1	33,1	32,4	31,7	31,8	31,7	29,8	28,5	29,0	30,4	30,8	32,6
EL	29,1	29,4	30,6	32,5	33,3	34,6	33,0	33,4	32,3	31,3	31,3	31,4
ES	32,7	33,1	33,2	33,0	33,6	33,9	33,5	33,9	33,9	34,5	35,6	36,5
FR	42,7	43,9	44,1	44,0	44,9	44,1	43,8	43,1	42,9	43,2	43,8	44,2
IT	40,1	41,8	43,7	42,5	42,5	41,8	41,5	40,9	41,3	40,6	40,6	42,3
CY	26,7	26,4	25,8	27,7	28,0	30,0	30,9	31,2	33,0	33,4	35,5	36,6
LV	33,2	30,8	32,1	33,7	32,0	29,5	28,5	28,2	28,5	28,5	29,0	30,1
LT	28,5	27,9	31,0	32,0	31,8	30,2	28,7	28,4	28,2	28,3	28,8	29,7
LU	37,1	37,6	39,3	39,4	38,3	39,1	39,8	39,3	38,3	37,3	37,8	35,6
HU	41,6	40,6	39,0	39,0	39,1	38,5	38,3	37,9	37,6	37,6	37,4	37,2
MT	26,8	25,4	27,5	25,6	27,3	28,2	30,4	31,5	31,4	33,1	33,7	33,8
NL	40,2	40,2	39,7	39,4	40,4	39,9	38,3	37,7	37,4	37,5	37,9	39,5
AT	41,3	42,6	44,0	44,0	43,7	42,8	44,7	43,7	43,1	42,8	42,0	41,8
PL	37,1	37,2	36,5	35,4	34,9	32,6	32,2	32,7	32,2	31,5	32,8	33,8
PT	31,9	32,8	32,9	33,1	34,1	34,3	33,9	34,7	34,8	34,1	35,1	35,9
RO	-	-	-	-	-	-	27,8	28,1	27,7	27,4	27,9	28,6
SI	40,2	39,1	38,0	38,8	39,2	38,0	38,2	38,6	38,8	38,9	39,3	39,1
SK	40,2	39,4	37,2	36,6	35,3	34,0	33,0	33,1	33,1	31,6	31,5	29,3
FI	45,7	47,0	46,3	46,1	45,8	47,2	44,6	44,6	44,0	43,4	44,0	43,5
SE	47,9	50,3	50,8	51,5	51,8	51,8	49,9	47,9	48,3	48,7	49,5	48,9
UK	35,1	35,0	35,5	36,5	36,9	37,4	37,1	35,6	35,3	35,7	36,6	37,4
NO	42,0	42,4	42,2	42,0	42,3	42,6	42,9	43,1	42,3	43,3	43,5	44,0
EU-27	39,6	40,3	40,5	40,5	41,0	40,7	39,8	39,2	39,1	39,0	39,3	39,9
EA-15	39,8	40,7	41,1	41,0	41,5	41,2	40,3	39,9	39,8	39,5	39,8	40,5
EU-25	39,6	40,3	40,5	40,5	41,0	40,7	39,9	39,2	39,2	39,0	39,4	40,0

³ Izvor: European Commission Services. Eurostat: Total Taxes (including SC) as % of GDP.

Tabela 2: Poreski prihodi i implicitne poreske stope po vrsti ekonomske aktivnosti⁴

	Poreski prihodi, % od BDP		Implicitne poreske stope na:					
			Potrošnju		Rad		Kapital	
	1996	2005	1996	2005	1996	2005	1996	2005
EU27**	40.3	39.3	21.1	22.0	35.7	34.6	24.6	26.8
EA15**	40.7	39.8	19.9	21.4	34.1	34.4	25.4	30.0
BE	44.4	44.9	21.3	22.2	43.4	43.9	26.7	32.1
BG	:	34.1	:	24.4	:	34.7	:	:
CZ	34.7	37.1	21.2	22.2	39.5	41.7	22.3	25.5
DK	49.2	50.7	31.6	33.6	40.2	37.5	30.9	47.7
DE	40.7	38.7	18.3	18.0	39.6	38.6	25.6	22.9
EE	35.1	30.6	19.1	22.8	39.1	34.1	16.0	7.9
IE	33.1	30.8	24.7	26.5	29.3	25.1	27.1	37.5
EL	29.4	31.3	17.7	17.0	35.7	37.8	11.6	:
ES	33.1	35.6	14.4	16.3	29.5	30.6	20.6	36.0
FR	43.9	43.8	22.1	20.1	41.5	41.7	34.7	40.0
IT	41.8	40.6	17.1	16.8	41.5	42.8	28.2	30.4
CY	26.4	35.5	12.3	20.0	22.3	24.5	:	31.0
LV	30.8	29.0	17.9	20.2	34.6	33.2	15.7	9.6
LT	27.9	28.8	16.4	16.5	35.0	34.9	15.4	11.5
LU	37.6	37.8	20.8	25.5	29.6	30.0	:	:
HU	40.6	37.4	29.5	26.4	43.1	37.8	:	:
MT	25.4	33.7	14.0	19.1	17.8	21.9	:	:
NL	40.2	37.9	23.3	25.3	33.3	30.5	23.2	20.7
AT	42.6	42.0	20.7	21.2	39.5	41.0	28.0	23.2
PL	37.2	32.8	21.2	19.6	36.3	33.1	21.3	22.2
PT	32.8	35.1	19.5	20.6	26.5	28.4	23.0	28.1
RO	:	27.9	:	18.0	:	29.1	:	:
SI	39.1	39.3	24.7	24.2	37.1	37.5	:	:
SK	39.4	31.5	24.2	22.2	39.4	32.9	33.3	19.1
FI	47.0	44.0	27.4	27.6	45.3	41.5	30.9	27.5
SE	50.3	49.5	27.2	28.1	48.0	44.7	26.6	:
UK	35.0	36.6	19.9	18.7	24.8	25.3	31.8	36.8
NO	42.4	43.5	31.0	29.7	38.2	38.5	:	:

⁴ Eurostat, news, 92/2008, 26 June 2008.

Izneti podaci dovoljno jasno i uverljivo pokazuju da je odnos poreza u odnosu na BDP⁵ (to jest ukupna količina poreza i socijalna davanja) u EU-27 povećao se na 39,9% u 2006. godini sa 39,3% u 2005. godini. Ovaj odnos je u EU-27 ipak niži nego u 1996. godini (40,3%) i u odnosu na maksimalnu vrednost od 31,0% u 1999. godini. Trend smanjivanja koji je počeo u 1999. godini u većini država članica zaustavljen je 2005. godine. U 2006. godini ukupan odnos poreza u evro zoni pratili su sličan trend kao i u 27 država EU, iako na malo višem nivou.

Udeo poreskih prihoda u BDP-u u EU ostaje prilično visok u poređenju sa ostatkom sveta, tako što odnos poreza u EU-27 premašuje one u SAD i Japanu za nekih 12 procentnih poena. Međutim, poresko opterećenje značajno se razlikuje među državama članicama, krećući se u 2006. godini od manje od 30% u Rumuniji (28,6%), Slovačkoj (29,3%) i Litvaniji (29,7%), do skoro 50% u Danskoj (49,1%) i Švedskoj (48,9%).

U prošloj deceniji značajnije promene u odnosu poreza prema BDP-u dogodile su se u nekoliko država članica. Najveći pad zabeležen je u Slovačkoj, gde je ukupno poresko opterećenje palo sa 39,4% u 1996. godini, na 29,3% u 2006. godini, i Estoniji (sa 35,1% na 31,0%). Najveći rast je primećen na Kipru (sa 26,4% na 36,6%) i Malti (sa 25,4% na 33,8%).

Zanimljivo bi bilo osvrnuti se na razloge porasta ukupnih poreskih prihoda kao procenta BDP-a u zemljama EU. Jedni autori kao razlog povećanja poreza navode povećane izdatke za penzijsko i zdravstveno osiguranje i javnu pomoć (zbog starenja stanovništva).⁶ Drugi autori kao razloge povećanja poreza navode i porast javnog duga, pojačanu državnu pomoć državnim trgovačkim društvima i sprovođenje velikih javnih infrastrukturnih radova.⁷

Udeo poreskih prihoda (uključujući i doprinose za obavezno socijalno osiguranje) u BDP-u u Srbiji i promene njima, najbolje se mogu videti iz podataka sadržanih u Tabeli broj 3.

⁵ Odnos poreza prema BDP-u uključuje ukupno poresko opterećenje, kao i ukupnu sumu poreza i obavezna socijalna davanja, kao procenat od BDP-a. Ovaj pokazatelj se široko koristi da se izmeri ukupno poresko opterećenje, ali uključuje poreze koji su uvedeni na socijalne transfere. Zbog toga što primaoci socijalnih transfera često direktno primaju neto isplatu, oni ne osećaju teret plaćanja poreza. Ova definicija se malo razlikuje od one koja je korišćena u Statici u fokusu, ekonomiji i finansijama, 47/2008, „Poreski prihodi u EU“, koji uključuju dobrovoljna i nametnuta socijalna davanja. Razlike između ove dve numere čine oko 1/1/2 od BDP-a za subjekte u EU i evro zoni.

⁶ Vid.: Rosen, H.S., 1999. Javne financije, Institut za javne financije u Zagrebu, Zagreb, str.18, 19.

⁷ Vid.: Joumard, I., 2001. Tax Systems in European Union Countries, Economics Department Working Papers, 301 (online). Available from <http://www.oecd.org/pdf/M000033000/M000033511.pdf>

Tabela 3. Udeo ukupnih javnih prihoda u BDP -u u Srbiji⁸

Godina	Učešće javnih prihoda u % BDP
1995	58,4
2001	39,1
2002	44,3
2003	43,2
2004	45,0
2005	43,1
2006	42,3

Izneti podaci dovoljno jasno i uverljivo pokazuju da je odnos ukupnih javnih prihoda u Srbiji u odnosu na BDP u 2006. godini blizu 43% BDP-a. To je za tri procentna poena više u odnosu na prosek EU-27 (39,9%), odnosno mnogo viši u odnosu na pojedine zemlje EU: za gotovo 14,6 procentnih poena viši u odnosu na Rumuniju, 13 procentnih poena viši u odnosu na Slovačku, 12,5 procentnih poena viši u odnosu na Litvaniju. Od ukupno 27 država članica EU Srbija ima veće učešće poreskih prihoda u BDP-u u odnosu na 21 državu EU. Ovaj odnos je u Srbiji ipak niži nego u 1995. godini (58,4%). Trend smanjivanja koji je počeo u 2001. godini zaustavljen je već u 2002. godini, da bi ponovo došlo do trenda smanjivanja u 2003. godini i ponovnog povećanja u 2004. godini, i na kraju imamo trend smanjenja u 2005. i 2006. godini. U Srbiji je najveći pad ukupnih javnih prihoda u BDP-u zabeležen kada je poresko opterećenje palo sa 58,4% u 1995. godini na 39,1%. Ali je ono i povećano u 2006. godini u odnosu na 2004. godinu za 6 procentnih poena. Nakon poređenja podataka o udelu ukupnih poreskih prihoda u BDP-u u Srbiji sa odgovarajućim podacima za EU, može se reći da je u celom periodu ukupni poreski teret u Srbiji bio veći nego u zemljama EU-27, odnosno daleko veći u odnosu na neke pojedine članice EU kojima je Srbija prema dostignutom stepenu ekonomskog razvoja znatno bliža.

⁸ Izvor: Ministarstvo finansija (Bilten Javnih finansija, Memorandum obudžetu i ekonomskoj i fiskalnoj politici za 2007. godinu, sa sa projekcijama za 2008. i 2009. godinu, i Memorandum o budžetu i ekonomskoj i fiskalnoj politici za 2009. godinu, sa projekcijama za 2010. i 2011. godinu). Za Srbiju (SR Jugoslaviju 1995.) su date procene autora, budući da ne postoji zvanični verodostojni podaci.

3. Struktura fiskalnih prihoda u zemljama članicama EU i u Srbiji

Kakva je fiskalna odnosno poreska struktura u zemljama članicama EU najbolje će se videti iz podataka sadržanih u Tabeli broj 4.

Tabela 4. Najznačajniji poreski prihodi zemalja članica EU u 2006. godini⁹

Zemlje	Porez na dohodak		Porez na dobit		Doprinosi za soc.osiguranje		Porez na promet – PDV		Akcize	
	% uk.porez. prihoda	% BDP	% uk.porez. prihoda	% BDP	% uk.porez. prihoda	% BDP	% uk.porez. prihoda	% BDP	% uk.porez. prihoda	% BDP
BE	27,3	12,2	8,4	3,7	30,4	13,6	16,0	7,1	5,1	2,3
BG	7,9	2,7	10,5	3,6	25,5	8,8	36,3	12,5	15,3	5,2
CZ	11,7	4,2	12,3	4,5	44,7	16,2	18,2	6,6	10,2	3,7
DK	49,9	24,5	8,8	4,3	2,1	1,0	20,9	10,3	6,8	3,4
DE	22,7	8,9	3,5	1,4	40,6	15,9	16,1	6,3	7,2	2,8
EE	18,2	5,6	4,9	1,5	32,9	10,2	29,6	9,2	11,1	3,4
IE	22,4	7,3	11,8	3,8	14,9	4,9	24,2	7,9	7,6	2,5
EL	14,8	4,6	8,5	2,7	35,3	11,1	22,6	7,1	7,8	2,4
ES	19,4	7,1	11,6	4,2	33,3	12,1	17,5	6,4	6,2	2,3
FR	18,0	8,0	6,5	2,9	37,2	16,5	16,5	7,3	5,2	2,3
IT	25,5	10,8	7,1	3,0	30,1	12,7	14,9	6,3	5,2	2,2
CY	12,5	4,6	15,0	5,5	21,4	7,8	28,5	10,4	10,7	3,9
LV	19,8	6,0	7,5	2,3	28,8	8,7	28,2	8,5	10,9	3,3
LT	23,1	6,9	9,4	2,8	28,6	8,5	25,9	7,7	10,0	3,0
LU	21,1	7,5	13,9	5,0	27,9	9,9	15,3	5,5	10,7	3,8
HU	18,1	6,7	6,3	2,3	33,6	12,5	20,4	7,6	9,0	3,3
MT	20,1	6,8	13,3	4,5	18,5	6,2	23,9	8,1	9,2	3,1
NL	17,8	7,0	9,3	3,7	36,0	14,2	18,9	7,5	6,4	2,5
AT	23,2	9,7	5,7	2,4	34,4	14,4	18,3	7,7	6,2	2,6
PL	13,6	4,6	7,1	2,4	36,1	12,2	24,1	8,1	11,9	4,0
PT	15,2	5,5	8,3	3,0	31,7	11,4	24,7	8,9	8,9	3,2
RO	10,0	2,8	9,9	2,8	34,2	9,8	27,7	7,9	11,1	3,2
SI	15,0	5,9	7,7	3,0	36,6	14,3	22,2	8,7	8,6	3,3
SK	8,5	2,5	9,7	2,8	40,0	11,7	25,4	7,4	9,8	2,9
FI	30,4	13,2	7,7	3,4	27,8	12,1	19,9	8,7	8,4	3,7
SE	31,6	15,5	7,4	3,6	24,8	12,1	18,5	9,1	5,9	2,9
UK	28,2	10,6	10,4	3,9	18,1	6,8	18,0	6,7	8,7	3,3
NO	20,7	9,1	29,3	12,9	19,9	8,7	18,1	8,0	4,9	2,2
EU-27	23,1	9,2	7,5	3,0	31,5	12,6	17,6	7,0	6,8	2,7
EA-15	21,5	8,7	6,8	2,8	35,2	14,2	16,9	6,8	6,2	2,5
EU-25	23,2	9,3	7,5	3,0	31,5	12,6	17,5	7,0	6,8	2,7

⁹ Izvor: www.europa.eu.int/: EUROSTAT: Structures of taxes in EU. Sistematizacija autora.

Struktura poreskih prihoda različita je po zemljama članicama EU što pokazuju podaci sadržani u tabeli broj 4, gde se može videti da zemlje članice imaju vrlo različitu strukturu poreza. Pre nego što prikazemo najniži i najviši deo direktnih i indirektnih poreza u EU, potrebno je istaći da neki autori¹⁰ navode kako se u većini industrijskih zemalja pred kraj 1980. i početkom 1990. godina poreska politika uglavnom preusmerila s oporezivanja dohotka i dobiti na oporezivanje potrošnje. U poslednjih 20 godina se u privredno razvijenim zemljama, u kojima tradicionalno prevlađuju direktni porezi, oseća izvesno povećanje prihoda od indirektnih poreza u odnosu prema direktnim porezima. Inače, odnos između direktnih i indirektnih poreza u 2006. godini u EU bio je 68,1 : 24,4. Pri tome treba imati u vidu da su u direktne poreze uključeni i doprinosi za socijalno osiguranje, iako su doprinosi za socijalno osiguranje poseban destinirani javni prihod. Najniži udeo direktnih poreza (bez doprinosa za socijalno osiguranje) u ukupnim poreskim prihodima imaju Slovačka (18,2%), Bugarska (18,4%) i Rumunija (19,9%), a najviši Danska (58,7%), Švedska (39,0%) i Ujedinjenom Kraljevstvu (38,6%). Najviši udeo doprinosa za socijalno osiguranje imaju Češka (44,7%), Nemačka (40,6%), Slovačka (40,0%), a najniži Danska (2,1,0%) i Irska (14,9%).

Doprinosi za socijalno osiguranje, porez na dohodak i porez na dobit i porezi na promet najizdašniji su poreski izvori zemalja EU-27, što najbolje ilustruje podatak gde se vidi da je prosečni udeo doprinosa za socijalno osiguranje 31,5%, poreza na dohodak 23,1%, poreza na dobit 7,5% i poreza na promet 23,2%. U 2006. godini doprinosi za socijalno osiguranje čine 31,5% ukupnih poreskih prihoda, odnosno 12,6% BDP-a, porez na dohodak i porez na dobit čine 30,6% ukupnih poreskih prihoda, odnosno 12,2% BDP-a, a na trećem mestu su porezi na promet sa udelom od 23,1% u ukupnim poreskim prihodima ili 9,3% BDP-a. Udeo doprinosa za socijalno osiguranje u ukupnim poreskim prihodima vrlo je različit za pojedine zemlje članice, pa se u 2006. godini kreće od od 2,1% kod Danske do 44,7% kod Češke. Najveći udeo doprinosa za socijalno osiguranje ima Češka, a slede je Nemačka i Slovačka, dok najmanji udeo imaju Danska i Irska. Najveći udeo poreza na dohodak ima u ukupnim poreskim prihodima u 2006. godini Danska, a slede je Švedska i Finska, dok najmanji udeo u ukupnim prihodima ima Bugarska, a slede je Slovačka i Rumunija. Najveći udeo poreza na dobit u ukupnim poreskim prihodima

¹⁰ Vid.: Messere, K.C., 1997. „OECD Tax Developments in the 1990s.“ *Bulletin for International Fiscal Documentation – Official Journal of the International Fiscal Documentation*, 51 (7), 298-316.

u 2006. godini ima Luksemburg 13,9%, a najmanji Nemačka 3,5%. Iz napred navedenog proizilazi da je oblik oporezivanja fizičkih lica veći od obima oporezivanja preduzeća. Najveći udeo poreza na dodatu vrednost u 2006. godini ima Bugarska 36,3%, Estonija 29,6% i Kipar 28,5%, a najniži Italija 14,9%, Luksemburg 15,3% i Belgija 16,0%. Najveći udeo akciza u ukupnim poreskim prihodima u 2006. godini ima Bugarska 15,3%, Poljska 11,9% i Rumunija 11,1%, a najniži Belgija 5,1%, Francuska 5,2% i Italija 5,2%.

Udeo ovih poreza u BDP-u je takođe različit za pojedinu zemlju, pa tako u 2006. godini najmanji udeo poreza na dohodak u BDP ima Bugarska 2,7%, Slovačka 2,5% i Rumunija 2,8%, a najviši Danska 24,5%, Švedska 15,5% i Finska 13,2%. Najmanji udeo poreza na dobit u BDP-u ima Nemačka 1,4% u Estonija 1,5% i Mađarska 2,3%, a najviši Kipar 5,5%, Luksemburg 5,0% i Češka 4,5%. Najmanji udeo doprinosa za socijalno osiguranje u BDP-u ima Danska 1,0%, Irska 4,9% i Malta 6,2%, a najviši Francuska 16,5%, Češka 16,2% i Nemačka 15,9%. Najniži udeo poreza na dodatu vrednost u BDP-u ima Luksemburg 5,5%, Nemačka 6,3% i Italija 6,3%, a najviši Bugarska 12,5%, Kipar 10,4% i Danska 10,3%. Najniži udeo akciza u BDP-u ima Italija 2,2%, Belgija 2,3% i Francuska 2,3%, a najviši Bugarska 5,2%, Poljska 4,0% i Kipar 3,9%. Uprkos velikom javnom interesu za ekološka pitanja, prihodi od ekoloških poreza u EU-27 su bili u padu od 1999. godine. Njihov nivo u 2006. godini -2,6% od BDP-a je najniži za deset godina. Ovaj pad se propisuje nižem oporezivanju energije, dok su poreski prihodi od ostalih ekoloških poreza ostali uglavnom stabilni.

Kada je reč o strukturi javnih prihoda u Srbiji, potrebno je učiniti dve napomene. Prva napomena jeste da kao i u EU, i u Srbiji postoji pluralizam oblika javnih prihoda: sa glavnim oblicima javnih prihoda – porez na dodatu vrednost, doprinosi za obavezno socijalno osiguranje, porez na dohodak građana i akcize, i sa manje značajnim oblicima javnih prihoda – porez na imovinu i porez na dobit preduzeća. To odmah navodi na zaključak da porez na dobit preduzeća u Srbiji nema onaj značaj kakav ovaj oblik poreza ima u EU. Druga napomena odnosi se na fiskalnu odnosno poresku strukturu u Srbiji, za koju se može reći da je pregledna, konzistentna i razumljiva, dakle, gotovo ista kao i ona u EU. Neki autori ističu da je jedno od najznačajnijih obeležja reforme poreskog sistema upravo pojednostavljenje poreske strukture.¹¹ Kakva je fiskalna odnosno poreska struktura u Srbiji najbolje se može videti iz podataka u narednoj tabeli.

¹¹ Vidi: Gordana Ilić-Popov, Reforma poreskog sistema u Srbiji, Finansije, Beograd, br. 5-6/2001, str. 404.

Tabela 5. Javni prihodi u Srbiji¹²

	2005.	u % BDP 2006.	2007
Javni prihodi	42,7	43,5	43,4
I. Tekući prihodi	42,2	43,0	42,9
1. Poreski prihodi	37,7	38,0	37,5
1.1. Carine	2,3	2,3	2,5
1.2. Porez na dohodak građana	5,6	6,0	5,0
1.3. Porez na dobit	0,6	0,9	1,3
1.4. PDV	12,8	11,3	11,4
1.5. Akcize	4,2	4,4	4,2
1.6. Porez na imovinu	0,9	0,9	0,8
1.7. Ostali poreski Prihodi	0,6	0,6	0,6
1.8. Doprinosi za soc. osiguranje	10,8	11,6	11,6
2. Neporeski prihodi	4,5	5,0	5,4
II. Kapitalni prihodi	0,5	0,5	0,5
		Struktura u %	
Javni prihodi	100,0	100,0	100,0
I. Tekući prihodi	98,9	98,8	98,8
1. Poreski prihodi	88,4	87,3	86,4
1.1. Carine	5,4	5,2	5,7
1.2. Porez na dohodak građana	13,1	13,7	11,5
1.3. Porez na dobit	1,4	2,1	2,9
1.4. PDV	29,9	26,0	26,4
1.5. Akcize	9,9	10,0	9,8
1.6. Porez na imovinu	2,0	2,1	1,9
1.7. Ostali poreski Prihodi	1,3	1,4	1,4
1.8. Doprinosi za soc. osiguranje	25,4	26,7	26,8
2. Neporeski prihodi	10,5	11,5	12,5
II. Kapitalni prihodi	1,1	1,2	1,2

Izneti podaci dovoljno jasno i uverljivo pokazuju da su u strukturi poreskih prihoda u Srbiji dominantni indirektni porezi, dok su u razvijenim zemljama EU to direktni porezi. Dok u privredno razvijenim zemljama EU tradicionalno preovlađuju direktni porezi, u Srbiji to nije slučaj. Ovakva struktura poreskih prihoda u Srbiji može da ima pozitivan uticaj na budući rast, jer se teži većem oslanjanju na oporezivanje potrošnje

¹² Vidi: Memorandum o budžetu i ekonomskoj i fiskalnoj politici za 2009. godinu, sa projekcijama za 2010. i 2011. godinu

nego na oporezivanje prihoda. Na taj način se investiranje čini atraktivnijim dok se lična potrošnja čini skuljom, čime se automatski utiče na kontrolu rasta agregatne tražnje.

Najveće učešće u BDP-u u Srbiji 2006. godine imaju doprinosi za obavezno socijalno osiguranje (11,6%) i porez na dodatu vrednost (11,3%), a u 2007. godini porez na dodatu vrednost zauzima prvo mesto ispred doprinosa za obavezno socijalno osiguranje sa neznatnom razlikom od 0,2%.

Porez na dodatu vrednost u Srbiji u 2006. godini ima udeo u BDP-u 11,3%, a u 2007. godini 11,4%, dok je njegov udeo u ukupnim poreskim prihodima 26,0% u 2006. godini i 26,4% u 2007. godini. Zanimljivo bi bilo osvrnuti se na razloge povećanja udela poreza na dodatu vrednost u BDP-u i u ukupnim poreskim prihodima u prvoj godini njegovog postojanja u Srbiji (2005). Ovaj autor smatra da je do povećanja došlo tako što je uveden porez na dodatu vrednost koji je uzrokovao proširenje poreske osnovice i smanjenje poreske evazije. No, treba istaći da je taj trend bio samo u toj godini, jer je već u narednoj godini (2006. i 2007) došlo do njegovog smanjenja. Navedeni trend kretanja poreza na dodatu vrednost u Srbiji nije u skladu sa trendom kretanja poreza na dodatu vrednost u EU.¹³

Doprinosi za obavezno socijalno osiguranje u Srbiji u 2006. i 2007. godini imali su udeo u BDP-u 11,6%, što je povećanje u odnosu na 2005. godinu (10,8%). Razlog tom povećanju leži u povećanju zarada. Srbija za razliku od navedenih zemalja EU ubira veliki procenat BDP-a doprinosima za obavezno socijalno osiguranje. Od reforme socijalnog osiguranja očekuje se da će se udeo obaveznih doprinosa za socijalno osiguranje početi smanjivati.¹⁴ Pri tome se u toj reformi mora početi od činjenice da Srbija kao nerazvijena zemlja ne može da finansira javne rashode socijalnog osiguranja, odnosno prava iz socijalnog osiguranja na nivou koje imaju privredno razvijene zemlje. Realno suočavanje sa tim problemom korisno je i nužno da bi se zaustavio trend povećanja udela doprinosa za obavezno socijalno osiguranje i započeo drugi trend njihovih smanjivanja, kako je to, inače, u EU.¹⁵

Porez na dohodak građana u Srbiji u 2006. godini ima udeo u BDP-u 6,0%, a u 2007. godini 5,0%, dok je njegovo učešće u ukupnim poreskim prihodima u 2006. godini bilo 13,7%, a u 2007. godini 11,5%. Ovaj

¹³ Vidi: Eurostat: Indirect Taxes as of Total Taxation: VAT i Indirect Taxes as % of GDP: VAT.

¹⁴ Vidi: Mile Vranješ, Problemi u finansiranju penzijskog i invalidskog osiguranja u Srbiji, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Novom Sadu, br. 1–2/2007. str. 55.

¹⁵ Vidi: Eurostat: Social Contributions as % of Total Taxation: Total i Social Contributions as % of GDP: Total.

trend smanjenja nije u skladu sa onim u EU. Navedeno smanjenje se može objasniti činjenicom da je došlo do smanjenja stope ovog poreza, što nije jedini razlog. Istovremeno smo imali i relativno visok rast zarada. Smanjenje stope poreza na zarade, kao najznačajnijeg oblika poreza na dohodak građana, u uslovima relativno visokog rasta zarada tokom 2007. godine, nije značajno smanjio troškove rada. Ovaj autor smatra da je siva ekonomija jedan od bitnih razloga što je došlo do smanjenja udela poreza na dohodak građana u ukupnim poreskim prihodima i u BDP-u u Srbiji, što je obrnuto u odnosu na trend kretanja ovog poreza u EU.¹⁶

Porez na dobit preduzeća u Srbiji u 2006. godini ima udeo u BDP-u 0,9%, a u 2007. godini 1,3%. To je značajno povećanje, pogotovo ako se zna da ovaj oblik poreza nema onaj fiskalni značaj koji ima u razvijenim zemljama EU.¹⁷ Na trend povećanja udela poreza na dobit preduzeća u Srbiji u poslednje tri posmatrane godine uticali su privatizacija i restrukturiranje privrede, primena međunarodnih računovodstvenih standarda i posledično realnije iskazivanje rezultata poslovanja. No, ponovimo navedenu konstataciju – naš je sistem poreza na dobit preduzeća manjeg značaja u odnosu na zemlje EU.

Za detaljniju analizu poreskog opterećenja u EU i u Srbiji, nije dovoljno ukazati samo na odnos poreza u odnosu na BDP-u, već, je potrebno ukazati i na prosečne implicitne poreske stope na rad (uključujući socijalna davanja), na prosečne implicitne poreske stope na potrošnju, i na prosečne implicitne poreske stope na kapital. Naime, navedene prosečne stope su glavni indikator za prosečno poresko opterećenje. Iako su ove stope već prikazane u Tabeli 3 ovog rada, zajedno sa podacima o poreskim prihodima, procenat od BDP-a, o njima, odnosno o poreskom opterećenju koje zavisi od visine prosečnih poreskih stopa po vrsti ekonomske aktivnosti, neće biti reči u ovom radu. To zahteva detaljniju analizu i o tome će biti više reči u narednom radu.

4. Zaključak

Na osnovu svega rečenog može se izvući nekoliko relevantnih zaključaka.

1. Odnos ukupnih javnih prihoda u BDP-u u Srbiji premašuje one u EU, kako u proseku EU, tako i u odnosu među državama članica. Drugim

¹⁶ Vidi: Eurostat: Direct Taxes as of Total Taxation: Personal income taxes i Direct Taxes as of GDP: Personal income taxes.

¹⁷ Vidi: Eurostat: Direct Taxes as / of Total Taxation: Corporate income tax i Direct Taxes as of GDP: Corporate income tax.

rečima, ukupni fiskalni teret u Srbiji je veći nego u zemljama EU. Za razliku od EU u kojoj postoji trend smanjivanja fiskalnog opterećenja, u Srbiji imamo trend povećanja fiskalnog opterećenja.

2. Srbija za razliku od EU ubira veliki procenat BDP-a doprinosima za obavezno socijalno osiguranje.

3. Srbija se za razliku od EU više oslanja na oporezivanje potrošnje nego što se oslanja na oporezivanje prihoda. Udeo poreza na dohodak građana u ukupnim poreskim prihodima je u Srbiji za čak 10 procentnih poena manji u odnosu na prosek EU.

4. Srbija mora svoje fiskalne napore usmeriti ka smanjenju fiskalnog opterećenja i daljoj dogradnji strukture javnih prihoda.

*Mile Vranješ, Ph. D., Full Professor
Novi Sad School of Law*

Structure and trends of public revenues in the European Union member states and Serbia

The analysis provides for the following conclusions:

1. Proportion of total public revenues in GDP in Serbia exceeds the one in the EU, both with respect to overall estimate in the EU and as between EU member states, which proves that fiscal burden in Serbia is higher than in EU member states. Unlike the EU, in which there is a trend of decreasing fiscal burden, in Serbia there is a trend of increasing fiscal burden.
2. Unlike the EU, Serbia collects the significant percentage of its GDP through mandatory social security contributions.
3. Unlike the EU, Serbia relies more on taxation on spending than on taxation of income. Taxation on personal income participates in total taxation revenue in Serbia for less than 10 percent comparing to the EU.
4. Serbia needs to shift its fiscal policy toward the decrease of fiscal burden and further develop its public revenues structure.