

UNIVERZITET SINGIDUNUM
DEPARTMAN ZA POSLEDIPLOMSKE STUDIJE
I MEĐUNARODNU SARADNJU

DOKTORSKA DISERTACIJA

**EFIKASNOST BUDŽETSKOG
SISTEMA SRBIJE**

Mentor:
Prof. dr Milovan Stanišić

Kandidat:
Mr Milenka Jezdimirović

Beograd, 2011.

SADRŽAJ

UVOD

1. PREDMET I CILJ ISTRAŽIVANJA	9
2. OSNOVNE HIPOTEZE OD KOJIH ĆE SE POLAZITI U ISTRAŽIVANJU	10
3. METODE KOJE ĆE SE PRIMENJIVATI U ISTRAŽIVANJU	10
4. OČEKIVANI DOPRINOS NAUČNOG RADA	11
5. KRATAK OPIS SADRŽAJA DOKTORSKE DISERTACIJE	11

PRVI DEO

ISTORIJSKI OSVRT NA ULOGU DRŽAVE U PRIVREDI I GLAVNE FINANSIJSKE TEORIJE

Glava Prva

ISTORIJSKI OSVRT NA ULOGU DRŽAVE U PRIVREDI..... 17

1.1. DRŽAVA U DOBA GRČKE I RIMA	17
1.1.1. PLATON O OBLICIMA VLADAVINE DRŽAVOM	17
1.1.2. ARISTOTEL O OBLICIMA VLADAVINE DRŽAVOM	19
1.1.2.1. Razlika između Platonove i Aristotelove države	20
1.1.3. CICERON O UPRAVLJANJU DRŽAVOM	20
1.2. ADAM SMIT O DRŽAVI I NJENIM POTREBAMA	21
1.2.1. RASHODI ZA ODBRANU	21
1.2.2. RASHODI ZA PRAVOSUĐE	21
1.2.3. RASHODI ZA JAVNE RADOVE I JAVNE USTANOVE	22
1.3. SAMJUELSON O ULOZI DRŽAVE U PRIVREDI	22
1.3.1. KRETANJA U DVA POSLEDNJA VEKA	22
1.3.2. ORUĐA DRŽAVNE POLITIKE	23
1.3.3. ISTORIJA OPOREZIVANJA I TROŠENJA	23
1.3.4. RAST DRŽAVNIH NADZORA I REGULISANJA	24
1.4. MANKJU O DRŽAVI I NJENOM BUDŽETU	25
1.4.1. DA LI VLADA TREBA DA URAVNOTEŽI SVOJ BUDŽET?	25
1.4.2. DA LI PORESKE ZAKONI TREBA DA SE REFORMIŠU DA BI SE PODSTAKLA ŠTEDNJA?	28
1.5. KUPER O UPRAVLJANJU DRŽAVOM PREKO JAVNIH I MONETARNIH FINANSIJA	31

Glava Druga

GLAVNE FINANSIJSKE TEORIJE..... 36

2.1. MERKANTILIZAM	36
2.2. FIZIOKRATIZAM	37
2.3. FINANSIJSKA TEORIJA U GRAĐANSKOJ EKONOMIJI	38

2.4. FINANSIJSKA TEORIJA NEOKLASIČNE EKONOMSKE MISLI	40
2.5. SAVREMENA GRAĐANSKA TEORIJA.	40
2.6. FINANSIJSKA TEORIJA U SOCIJALISTIČKIM ZEMLJAMA	41

Glava Treća

NOVIJA SHVATANJA DRŽAVE, VLASTI I FISKALNOG SUVERENITETA..... 42

3.1. HARMONIZACIJA PORESKOG SISTEMA U EU	42
3.1.1. PRAVNI OSNOV ZA HARMONIZACIJU	42
3.1.2. STRATEGIJA PORESKE POLITIKE EU	43
3.2. PRILAGOĐAVANJE FISKALNOG SISTEMA SRBIJE EVROPI	44
3.3. FINANSIJSKE INOVACIJE - OSNIVANJE CENTRALNE BANKE	47

DRUGI DEO

OSNOVNI POJMOVI, MEĐUNARODNE KLASIFIKACIJE I STANDARDI IZ JAVNIH FINANSIJA

Glava Prva

OSNOVNI POJMOVI IZ JAVNIH FINANSIJA 49

1.1. OBLICI DRŽAVNE INTERVENCIJE	49
1.2. KARAKTERISTIKE JAVNIH PRIHODA.	50
1.3. BUDŽET KAO NAJEFIKASNIJI INSTRUMENT EKONOMSKE POLITIKE - NEMA DRŽAVE BEZ POREZA.	50
1.4. PRAVEDNOST I JEDNOSTAVNOST OSNOVNE ODREDNICE PORESKOG SISTEMA.	52
1.5. SMANJENJE POREZA - NAJBOLJA PORESKA REFORMA	53
1.6. PORESKA VLAST MORA BITI STRUČNA I DOBRO PLAĆENA	53
1.7. OSNOVNE FUNKCIJE BUDŽETA: EKONOMSKA, POLITIČKA I PRAVNA.	53
1.8. BUDŽETSKA PROCEDURA	55
1.9. NAČELA I PRINCIPI JAVNIH FINANSIJA.	55
1.9.1. NAČELA ADAMA SMITA.	55
1.9.2. VAGNEROVA NAČELA.	56
1.9.3. MASREJEIVEVI ZAHTEVI	56
1.9.4. STIGLICOVIH PET POŽELJNIH PRINCIPA SVAKOG PORESKOG SISTEMA.	57
1.9.5. SAVREMENI PRINCIPI I NAČELA	59
1.10. PORESKI MONIZAM I PORESKI PLURALIZAM	61
1.11. ČISTA I NEČISTA JAVNA DOBRA.	62
1.12. DVOSTRUKO I VIŠESTRUKO OPOREZIVANJE.	62
1.13. FISKALNI MINIMUM I FISKALNI MAKSIMUM	63
1.14. PORESKA EVAZIJA	65
1.15. CARINE KAO DEO PORESKOG SISTEMA.	67
1.16. OPRAVDANOST UVOĐENJA POREZA -TEORIJA ŽRTAVA-.....	69

Glava Druga

MEĐUNARODNE KLASIFIKACIJE JAVNIH PRIHODA, JAVNIH RASHODA I POREZA	71
2.1. KLASIFIKACIJE JAVNIH PRIHODA	71
2.2. KLASIFIKACIJE JAVNIH RASHODA	73
2.3. KLASIFIKACIJE POREZA	75

TREĆI DEO PORESKA HARMONIZACIJA SRBIJE SA EVROPSKOM UNIJOM

Glava Prva

HARMONIZACIJA POREZA U OKVIRU EU	78
1.1. HARMONIZACIJA INDIREKTNIH POREZA	78
1.2. ARGUMENTI ZA I PROTIV PORESKE HARMONIZACIJE	79
1.3. REGULATIVA HARMONIZACIJE INDIREKTNIH I ODREĐENIH DIREKTNIH POREZA U EU	81
1.3.1. POREZ NA DODATU VREDNOST	83
1.3.2. KONCEPT JEDNOG MESTA OPOREZIVANJA (ONE-STOP SHOP)	85
1.4. ELEMENTI DIREKTIVE 2006/112	86
1.4.1. PREDMET OPOREZIVANJA	86
1.4.2. TERITORIJA PRIMENE	88
1.4.3. PORESKI OBVEZNIK	88
1.4.4. OPOREZIVE TRANSAKCIJE	90
1.4.4.1. Nabavka unutar Unije	91
1.4.4.2. Promet usluga	92
1.4.5. PORESKE STOPE	92
1.4.5.1. Niže stope	93
1.4.5.2. Specijalne odredbe	94
1.4.6. PORESKA OSLOBAĐANJA	94
1.4.6.1. Oslobađanja sa pravom na poreski odbitak	95
1.4.6.2. Oslobađanja PDV bez prava na poreski odbitak	97
1.4.6.3. Oslobađanja na uvoz	98
1.4.7. POSEBNI POSTUPCI OPOREZIVANJA	99
1.4.7.1. Mali preduzetnici	99
1.4.7.2. Mali poljoprivrednici	100
1.4.7.3. Turističke agencije	102
1.4.7.4. Polovni proizvodi, umetnička dela, kolekcije i antikviteti	103
1.4.7.5. Investiciono zlato	103
1.4.7.6. Elektronske usluge nerezidenata	104
1.4.8. Evazija PDV	106
1.5. HARMONIZACIJA AKCIZA U EU	107
1.5.1. TERITORIJA PRIMENE	107
1.5.2. OBVEZNICI PLAĆANJA AKCIZA	108
1.5.3. PROIZVODNJA, ČUVANJE, OTPREMANJE I OZNAČAVANJE AKCIZNIH PROIZVODA	108

1.5.4. HARMONIZACIJA STOPA	110
1.5.5. OSLOBAĐANJA OD PLAĆANJA AKCIZE	112
1.6. HARMONIZACIJA OSTALIH INDIREKTNIH POREZA	114
1.6.1. POREZ NA UVEĆANJE KAPITALA	114
1.6.2. POREZ NA TERETNA VOZILA	115
1.7. KONVENCIJA O ELIMINISANJU DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA I ŠTETNA PORESKA KONKURENCIJA	116
1.7.1. KONVENCIJA O ELIMINISANJU DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA	116
1.7.2. ŠTETNA PORESKA KONKURENCIJA	117
1.8. BUDUĆNOST PORESKE HARMONIZACIJE EU	119

Glava Druga

POSREDNI POREZI U SRBIJI 120

2.1. POREZ NA DODATU VREDNOST	120
2.1.1. PRAVNO REGULISANJE I PREDMET OPOREZIVANJA	120
2.1.2. PORESKI OBVEZNIK I PORESKI DUŽNIK	120
2.1.3. MESTO I VREME PROMETA DOBARA I USLUGA I NASTANAK PORESKE OBAVEZE ...	121
2.1.4. PORESKA OSNOVICA	122
2.1.5. PORESKA STOPA	122
2.1.6. PORESKA OSLOBOĐENJA	123
2.1.6.1. Sa pravom na odbitak prethodnog poreza	123
2.1.6.2. Bez prava na odbitak prethodnog poreza	124
2.1.6.3. Poreska oslobođenja kod uvoza	125
2.1.7. PRETHODNI POREZ	125
2.1.8. POSEBAN POSTUPAK OPOREZIVANJA	126
2.1.8.1. Mali preduzetnici	126
2.1.8.2. Mali poljoprivrednici	126
2.1.8.3. Turističke agencije	127
2.1.8.4. Polovna dobra, umetnička dela, antikviteti	127
2.1.9. OBAVEZE PORESKIH OBVEZNIKA	127
2.1.10. POVRAĆAJ I REFAKCIJA POREZA	129
2.2. AKCIZE	129
2.2.1. PREDMET OPOREZIVANJA	129
2.2.2. NASTANAK OBAVEZE, OBVEZNIK I OSNOVICA	130
2.2.3. OLAKŠICE KOD PLAĆANJA AKCIZE	130
2.2.4. REŽIM ODLOŽENOG OBRAČUNAVANJA I PLAĆANJA AKCIZE	130
2.2.5. OBRAČUN, NAPLATA I POVRAĆAJ AKCIZE	130

ČETVRTI DEO BUDŽETSKI SISTEM SRBIJE

Glava prva

UPRAVLJANJE DRŽAVOM I BUDŽETSKI SISTEM 133

1.1. SLOŽENOST UPRAVLJANJA DRŽAVOM	133
1.2. PROCES GLOBALIZACIJE I TRANZICIJE	134

Glava druga

REFORMA BUDŽETSKOG SISTEMA SRBIJE	137
2.1. POČETAK PROMENA	137
2.2. PREOBRAŽAJ JAVNIH FINANSIJA SRBIJE	137
2.3. KARAKTERISTIKE BUDŽETSKOG SISTEMA PRETHODNOG PERIODA	138
2.4. PERIOD TRANSFORMACIJE JAVNIH FINANSIJA	139
2.5. NOVI BUDŽETSKI PROCES	140
2.6. ELEMENTI NOVOG BUDŽETSKOG SISTEMA SRBIJE	141
2.7. MEMORANDUM O BUDŽETU I EKONOMSKOJ I FISKALNOJ POLITICI U SRBIJI	142
2.8. SPECIFIČNOSTI U FUNKCIONISANJU BUDŽETSKOG SISTEMA	143
2.9. ULOGA MINISTARSTVA FINANSIJA U BUDŽETSKOM SISTEMU	144
2.10. OPREDELJENJE ZA PROGRAMSKI BUDŽET	145
2.11. FINANSIRANJE NADLEŽNOSTI REPUBLIKE	146
2.11.1. PRIHODI I PRIMANJA	146
2.11.2. JAVNI RASHODI I IZDACI DRŽAVE	147
2.11.3. FINANSIRANJE NADLEŽNOSTI AUTONOMNIH POKRAJINA	147
2.11.4. FINANSIRANJE JEDINICA LOKALNE SAMOUPRAVE	148
2.11.5. PARAFISKALNI PRIHODI	150
2.12. REVIZIJA BUDŽETA	150
2.13. STRUKTURA JAVNIH PRIHODA I JAVNIH RASHODA U SRBIJI	152
2.13.1. JAVNI PRIHODI I PRIMANJA I JAVNI RASHODI I IZDACI	152
2.13.2. VRSTE PRIHODA I PRIMANJA	152
2.13.3. ISKAZIVANJE SOPSTVENIH PRIHODA	155
2.14. KONSOLIDOVANI BILANS SRBIJE OD 2005-2010. GODINE	156
2.15. UČEŠĆE PORESKIH I NEPORESKIH PRIHODA - POREĐENJE SA NEKIM RAZVIJENIM DRŽAVAMA	156

Glava Treća

BUDŽETSKI DEFICIT I JAVNI DUG	161
3.1. RIKARDOVA TEORIJA O JAVNOM DUGU	161
3.2. JAVNI DUG I KRITERIJUMI EKONOMSKE KONVERGENCIJE EMU	161
3.3. PRAVNO REGULISANJE JAVNOG DUGA SRBIJE	163
3.3.1. ZADUŽIVANJE REPUBLIKE	163
3.3.2. ZADUŽIVANJE LOKALNE VLASTI	163
3.3.3. ZADUŽIVANJE ORGANIZACIJA OBAVEZNOG SOCIJALNOG OSIGURANJA	164
3.3.4. KONTROLA, EVIDENCIJA I IZVEŠTAVANJE	164
3.3.5. ODNOS JAVNOG I PRIVATNOG DUGA SRBIJE PREMA INOSTRANSTVU	164

PETI DEO **STEPEN EFIKASNOSTI** **BUDŽETSKOG SISTEMA SRBIJE** **UPOREDNA PRAKSA:** **SLOVENIJA I GRČKA**

Glava Prva

RAZGRANIČENJA OVLAŠĆENJA SKUPŠTINE I

VLADE SRBIJE U DOMENU JAVNIH FINANSIJA. 166

- 1.1. USTAVNE I ZAKONSKE ODREDBE O BUDŽETU.166
- 1.2. OSNOVE INTERGITETA BUDŽETSKOG SISTEMA167
- 1.3. PRAVNI OKVIR ZA BUDŽETIRANJE JAVNIH PRIHODA.169
- 1.4. PRAVNI OKVIR ZA BUDŽETIRANJE JAVNIH RASHODA.169

Glava Druga

JEDINSTVENA BUDŽETSKA KLASIFIKACIJA, BUDŽETSKO

RAČUNOVODSTVO, KONTROLA RASHODA I REVIZIJA BUDŽETA SRBIJE 174

- 2.1. JEDINSTVENA BUDŽETSKA KLASIFIKACIJA.174
- 2.2. JEDINSTVENI SISTEM BUDŽETSKOG RAČUNOVODSTVA174
- 2.3. KONTROLA BUDŽETSKIH RASHODA.175
- 2.4. EFIKASNOST BUDŽETSKOG SISTEMA SRBIJE I
DRŽAVNA REVIZORSKA INSTITUCIJA183
 - 2.4.1. PRIMER REVIZIJE BUDŽETA ZA 2008. GODINU 184
- 2.5. EFIKASNOST SA STANOVIŠTA IZGRAĐENOSTI
BUDŽETSKOG SISTEMA I INSTITUCIJA186

Glava Treća

UPOREDNA PRAKSA: SLOVENIJA I GRČKA 188

- 3.1. SPECIFIČNOSTI BUDŽETSKOG SISTEMA SLOVENIJE188
 - 3.1.1. OD JUGO - REPUBLIKE DO ČLANICE EMU. 188
 - 3.1.2. LISTA ZAKONSKIH PREDLOGA 189
 - 3.1.3. RAČUNOVODSTVENA STRUKTURA BUDŽETA. 190
 - 3.1.4. PROCEDURA DONOŠENJA BUDŽETA. 191
 - 3.1.5. BUDŽET NEMA FORMU ZAKONA. 193
 - 3.1.6. REVIZIONI SUD 194
 - 3.1.7. VIŠEGODIŠNJE PLANIRANJE BUDŽETA 195
- 3.2. BUDŽETSKI SISTEM GRČKE
-REŠAVANJE BUDŽETSKOG DEFICITA-197
 - 3.2.1. PROCEDURA DONOŠENJA BUDŽETA. 197
 - 3.2.1.1. Proces budžetiranja po principu odozgo na dole 199
 - 3.2.1.2. Nedostatak jedinstvenog budžeta 200

3.2.1.3. Posebni računi	201
3.2.1.4. Centralni javni sektor i budžet.	201
3.2.1.5. Opšta računovodstvena kancelarija: Centralna institucija za budžet u Grčkoj	202
3.2.1.6. Detaljan budžet sa orijentacijom na ulazne podatke.	203
3.2.2. PREDLOG BUDŽETA ZA 2011. GODINU	203
3.2.3. MAKOREKONOMSKO OKRUŽENJE.	204
3.2.4. REVIZIJA DEFICITA I DUGA.	204
3.2.5. RAZVOJ PRIHODA I RASHODA	205
3.2.6. REVIZIJA FISKALNIH PODATAKA	205
3.2.7. PRIMARNI BILANS	205
3.2.8. NOVE ČINJENICE I FISKALNA KOREKCIJA BUDŽETA ZA 2011. GODINU	206
3.2.9. FISKALNI CILJ I STRUKTURNE REFORME U 2011. GODINI	206
ZAKLJUČNA RAZMATRANJA	210
LITERATURA.	226

U V O D

UVOD

1. PREDMET I CILJ ISTRAŽIVANJA

Predmet i cilj istraživanja ove doktorske disertacije je uloga javnih finansija u privredi države, sa posebnim osvrtom na efikasnost budžetskog sistema Srbije. Polazeći od činjenice da savremena privreda ne može da funkcioniše bez državnog intervencionizma, a za tu intervenciju glavni izvor sredstava je budžet kao najmoćniji izvor za ostvarivanje kako političkih tako i ekonomskih ciljeva svake savremene države. Odmeravanje visine poreskih i drugih zahvatanja od privrede i građana, zatim u kojoj meri država može da ide u zaduživanje u zemlji i u inostranstvu, su viševjekovne dileme.

Stoga istraživanja u ovoj disertaciji imaju zadatak da daju odgovore na sledeća pitanja:

- u kakvoj su uzajamnoj vezi država i javne finansije kroz istoriju do današnjih dana, i koji su glavni protagonisti finansijskih teorija od Grčke i Rima do savremenih oblika vladavine državama;
- kada je uveden prvi porez u Srbiji i razvoj poreskog sistema kroz istoriju, načini ubiranja, njegova uloga i u kojoj meri je usaglašen sa evropskom praksom od prvih dana do savremenih evropskih tekovina njegove harmonizacije;
- kako su se, kroz istoriju, menjali obim i oblici zahvatanja po osnovu javnih prihoda od privrede i građana, i za koje namene su se nekada koristili prihodi, a za koje danas;
- da li u javnim finansijama, kao i u drugim ekonomskim oblastima, postoje određeni opšteprihvaćeni međunarodni pojmovi, standardi i klasifikacije i koji je njihov značaj i uloga naročito u vreme globalizacije međunarodne ekonomije;
- koja je uloga državnog budžeta i da li se on može smatrati najefikasnijim instrumentom ekonomske politike države i može li se zamisliti postojanje države bez budžeta;
- koje su glavne odlike savremenog sistema javnih finansija i u kojoj meri pravednost, jednostavnost i stručnost, sa jedne strane i smanjenje poreza, sa druge strane, utiču na efikasnost budžetskog sistema;
- da li postoje određeni principi i načela oporezivanja i njihovog nastanka i kakav je odnos poreskih obveznika prema poreskim propisima;
- u kojoj meri poreska harmonizacija, posebno u okviru Evropske unije, utiče na stvaranje jedinstvenog ekonomskog prostora i dokle je Srbija stigla sa harmonizacijom svojih indirektnih poreza sa propisima Unije;
- kako teku reforme budžetskog sistema Srbije u prvoj deceniji 21. veka i u kojoj meri se poštuju doneti zakonski i drugi propisi u toj oblasti;
- u kojoj meri je važeći budžetski sistem Srbije efikasan, naročito u poređenju sa pojedinim članicama Evropske unije.

Odgovore na napred navedena i druga pitanja, sa odgovarajućim ilustracijama treba potražiti na stranicama ove disertacije koje slede.

2. OSNOVNE HIPOTEZE OD KOJIH ĆE SE POLAZITI U ISTRAŽIVANJU

Hipotetički okvir istraživanja sastoji se od sledećih stavki:

Generalna hipoteza:

- Oblik i suština pravnog, ekonomskog i političkog sistema i ekonomski uslovi privređivanja determinišu budžetski sistem, poštujući određene međunarodne i evropske standarde iz odnosne oblasti.

Posebna hipoteza:

- Proces harmonizacije novih pravila iz oblasti javnih finansija, kako u oblasti međunarodnih i evropskih klasifikacija javnih prihoda tako i u oblasti javnih rashoda, sve intenzivnije se uvodi u domaću legislativu;
- Za onoliko za koliko domaće institucije iz oblasti javnih finansija budu pratile evropske i međunarodne standarde, za toliko će se ubrzati uključivanje naše zemlje u evropske i svetske ekonomske tokove i institucije.

Pojedinačna hipoteza:

- Harmonizacija budžetskog sistema, posebno posrednih poreza, zapravo, znači približavanje, odnosno postupak usaglašavanja nacionalnih propisa iz oblasti javnih finansija kako bi bili u funkciji približavanja naše zemlje Evropskoj uniji;
- Osnovni elementi poreskog sistema se obavezujuće primenjuju na sve zemlje članice, a veći stepen harmonizovanosti daje pozitivne rezultate u svakoj zemlji članici pojedinačno, kao i u Evropskoj uniji u celini, kao i veći stepen zainteresovanosti potencijalnih zemalja budućih članica ove regionalne organizacije;
- Osnovni postulat budućeg sistema posrednih (indirektnih) poreza u Evropskoj uniji je da jedinstveno tržište Evropske unije treba da funkcioniše pod istim uslovima i na isti način kao i domaće tržište unutar jedne države.

3. METODE KOJE ĆE SE PRIMENJIVATI U ISTRAŽIVANJU

Složenost predmeta istraživanja zahteva primenu:

- 1) od analitičkih osnovnih metoda: metod analize, metod apstrakcije, metod specijalizacije i metod dedukcije;
- 2) od sintetičkih osnovnih metoda: sintezu, konkretizaciju, generalizaciju i indukciju;
- 3) od opštenaučnih metoda: hipotetičko-deduktivnu, analitičko-deduktivnu, komparativnu, statističku i metodu modelovanja.

Primenom ovih metoda, kako govore dosadašnji rezultati istraživanja moguće je validno ostvarenje naučnog i društvenog cilja istraživanja. Pristup istraživanju je

integrativan, sintetički u tom smislu što se ni jednom metodološkom postupku ne daje isključiva prednost.

U prikupljanju podataka primenićemo: ispitivanje i metodu analize sadržaja dokumenata.

Analiza će biti ostvarena na dva nivoa:

- 1) na nivou izvornih podataka na osnovu izvornih dokumenata iz prakse i
- 2) na nivou sekundarne analize rezultata ranijih istraživanja i adekvatne literature.

4. OČEKIVANI DOPRINOS NAUČNOG RADA

Od ove analize očekuje se da se na osnovu detaljnih izlaganja po pojedinim delovima rada, odgovori na pitanja koja su postavljena kao ciljevi istraživanja, i da na osnovu dobijenih zaključaka, i na osnovu dobijenih rezultata istraživanja o budžetskom sistemu u uslovima sve značajnije usaglašenosti evropskog i međunarodnog regulatornog okruženja u toj oblasti, pruži moguća rešenja u pravcu povećanja efikasnosti budžetskog sistema Srbije.

5. KRATAK OPIS SADRŽAJA DOKTORSKE DISERTACIJE

Polazeći od postavljene hipoteze i ciljeva istraživanja proistekla je i odgovarajuća struktura rada:

Prvi deo rada nosi naziv: Istorijski osvrt na ulogu države u privredi i glavne finansijske teorije.

U prvom delu kandidat analizira ulogu države po stavovima najznačajnijih filozofa Grčke i Rima. Na prvom mestu izneta su Platonova shvatanja o oblicima vladavine državom, zatim Aristotelov pristup istom pitanju, kao i njihova razmimoilaženja o tome, i na kraju ukratko iznosi Ciceronovo shvatanje upravljanja državom.

U nastavku je dat kratak prikaz shvatanja Adama Smita o ulozi države i njenim potrebama, gde se navode: rashodi za odbranu; rashodi za pravosuđe; rashodi za javne radove i javne ustanove.

Čuveni ekonomista Samjuelson, u svom delu Ekonomija, piše o ulozi države u poslednja dva veka, analizira oruđa državne politike gde ubraja i fiskalni sistem, a daje i istorijski prikaz oporezivanja i trošenja. Takođe, napominje da državni nadzor i regulativa neprekidno rastu u savremenoj državi.

Mankju daje vrlo značajan prikaz uloge države, a posebno analizira njen budžet. Postavlja dilemu na koju daje odgovore: da li država treba da uravnoteži budžet i da li poreski zakoni treba da se reformišu da bi se podstakla štednja.

Sledi prikaz poznatog ekonomiste, Džordža Kupera savremenog doba o tome kako upravljati državom preko javnih i monetarnih finansija.

U drugoj glavi ovog dela, navedene su glavne finansijske teorije i njihovi zastupnici: merkantilistička, fiziokratska, finansijska teorija u građanskoj ekonomiji, finansijska u neoklasičnoj ekonomskoj misli, savremena građanska teorija i finansijska teorija u socijalističkim zemljama.

U trećoj glavi elaborirane su najnovije teorije države, vlasti i fiskalnog suvereniteta. Pritom je posebna pažnja posvećena harmonizaciji poreskog sistema u Evropskoj uniji, gde su države članice deo suvereniteta prenele na nivo Unije. Kao pravni osnov za harmonizaciju, na prvom mestu je Ugovor o Evropskoj uniji (naročito Ugovor iz Maastrichta, kojim su ukinute fiskalne granice od 1.1.1993. godine), kao osnovni principi na kojima Unija funkcioniše, a to su četiri slobode kretanja robe, usluga, kapitala i radne snage, uključujući i slobodu osnivanja privrednih društava na celokupnom privrednom prostoru Unije. U nastavku sledi prikaz strategije poreske politike EU i prilagođavanje fiskalnog sistema Srbije sistemu Evropske unije.

Drugi deo rada, koji nosi naziv: Osnovni pojmovi, međunarodne klasifikacije i standardi iz javnih finansija.

U prvoj glavi – Osnovni pojmovi iz javnih finansija, detaljno su obrađeni klasični oblici državne intervencije, od donošenja propisa, pa do davanja raznih vrsta transfera privrednim subjektima, lokalnoj samoupravi, organizacijama obaveznog socijalnog osiguranja i prema inostranstvu.

U istoj glavi u nastavku elaborirana su sledeća pitanja: karakteristike javnih prihoda, klasifikacija poreza (pre svega na posredne i neposredne), potom je dat širi prikaz budžeta kao najefikasnijeg instrumenta ekonomske politike.

Posebno su obrađena pitanja pravednosti i jednostavnosti poreskog sistema, stručnosti poreske vlasti i njihovo dobro nagrađivanje.

Kod analize budžeta istaknute su tri njegove glavne funkcije: ekonomska, politička i pravna, a nakon toga budžetska procedura (od njegove pripreme do kontrole i revizije).

Kada su u pitanju načela i principi javnih finansija, kandidat je za polazište uzeo (četiri poznata) načela Adama Smita, zatim je obradio Vagnerova načela, Masrejeveve zahteve, Stiglicovih pet poželjnih principa i, na kraju završava sa savremenim principima i načelima.

Od pojmovnih objašnjenja elaborirana su i sledeća pitanja: poreski monizam i poreski pluralizam; čista i nečista javna dobra; dvostruko i višestruko oporezivanje; fiskalni minimum i fiskalni maksimum; poreska evazija; carine kao deo poreskog sistema i opravdanost uvođenja poreza.

U Drugoj glavi – Međunarodne klasifikacije javnih prihoda i klasifikacije javnih rashoda, težište je stavljeno na klasifikacije OECD i Međunarodnog monetarnog fonda. U nastavku je data klasifikacija poreza.

Treći deo rada nosi naziv: Poreska harmonizacija Srbije sa Evropskom unijom.

U prvoj glavi elaborirana su pitanja harmonizacije indirektnih poreza u Evropskoj uniji. Pritom se polazi od značaja harmonizacije, što je jačanje jedinstvenog ekonomskog prostora u koji obuhvata 27 država, kao i argumenti za (koji pretežu) i protiv (koji su manje značajni) harmonizacije.

Sledi objašnjavanje osnovnih elemenata sistema poreza na dodatu vrednost kao najizdašnije vrste poreza u državama članicama EU, koji u osnovi predviđa jedno mesto oporezivanja. Kao osnovni akt koji reguliše pitanja u vezi primene PDV u EU je čuvana Šesta Direktiva iz 1977. godine, koja je novembra 2006. godine pretočena u prečišćen tekst, uz manje izmene i dopune i doneta kao nova Direktiva 2006/112/EC. Ova inovirana Direktiva trebalo je u celosti da bude uvedena u zakonodavstvo država članica EU do 31.12.2010. godine. Kao glavni elementi nove Direktive i dalje su: predmet oporezivanja; teritorija primene; poreski obveznik; oporezive transakcije (nabavka unutar Unije i promet usluga); poreske (standardne i niže) stope; poreska oslobađanja (oslobađanje sa pravom na poreski odbitak i oslobađanja bez prava na poreski odbitak, oslobađanja na uvoz); posebni postupci oporezivanja (za male preduzetnike; proporcionalna stopa za male poljoprivrednike; poseban postupak za turističke agencije; poseban postupak za polovne proizvode, umetnička dela, kolekcije i antikvitete; poseban postupak za investiciono zlato; poseban postupak za elektronske usluge nerezidenta) i poreska evazija.

U nastavku teze dat je kraći prikaz harmonizacije akciza u EU. Kao elementi sistema akcize obrađeni su: teritorija primene; lica obavezna da plaćaju akcize; proizvodnja, čuvanje i označavanje akciznih proizvoda; harmonizacija akciznih stopa i oslobađanja od plaćanja akciza.

U završnom delu ovog poglavlja elaborirana su pitanja: harmonizacije ostalih indirektnih poreza, porez na uvećanje kapitala i porez na teretna vozila.

Posebno su obrađena pitanja Konvencije o eliminisanju dvostrukog oporezivanja i štetnost poreske konkurencije, kao i budućnost poreske harmonizacije u Evropskoj uniji.

Druga glava ovog dela posvećena je posrednim porezima u Srbiji, uz apostrofiranje njihove usaglašenosti sa direktivama EU.

Materija je, najpre elaborirana o PDV, i to po redosledu koji je naveden u Direktivi 2006/112/EC, iz novembra 2006. godine, kako sledi: predmet oporezivanja, poreski obveznik i poreski dužnik, mesto i vreme prometa dobara i usluga i nastanak poreske obaveze; poreska osnovica, poreska stopa (opšta i snižena), poreska oslobodjenja, prethodni porez, poseban postupak oporezivanja (mali preduzetnici, mali poljoprivrednici, turističke organizacije i dr.) i obaveze poreskih obveznika kod prometa robe i usluga, povraćaj i refakcija poreza.

U nastavku je obrađeno pitanje akciza, po uzoru na odgovarajuće Direktive EU: predmet oporezivanja; nastanak poreske obaveze, poreski obveznik, poreska osnovica, olakšice kod plaćanja akciza, režim odloženog obračunavanja i plaćanja akcize (tzv. suspendivni aranžman), obračun akcize, naplata akcize i, na kraju, povraćaj akcize.

Četvrti deo rada glasi: Budžetski sistem Srbije.

U Prvoj glavi ovog dela ukratko su objašnjena pitanja u vezi sa upravljanjem državom uz pomoć budžetskog sistema, posebno u uslovima globalizacije međunarodnih ekonomskih odnosa, a posebno o problemima sa kojima se dodatno susreću zemlje u tranziciji (uvođenje višepartijskog sistema, tržišne privrede uz privatizaciju većeg dela privrednih subjekata).

U Drugoj glavi, nakon kraćeg osvrta na karakteristike prethodnog, dat je prikaz reformi budžetskog sistema i sadašnjeg perioda javnih finansija uopšte u Srbiji.

Kao osnovni elementi budžetskog sistema navedeni su: budžet Republike Srbije, budžeti jedinica lokalne samouprave (gradovi i opštine) i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja (PIO, zdravstvo i Nacionalna služba zapošljavanja).

Kao ključni organ državne uprave koji je zadužen za pitanja javnih finansija apostrofirano je Ministarstvo finansija Srbije. U nastavku je ukratko objašnjena nova praksa - donošenje programskog budžeta (koji, pored tekućeg budžeta, uvodi programe i za naredne dve godine).

U okviru finansiranja nadležnosti Republike elaborirana su pitanja: prihodi i primanja budžeta, javni rashodi i izdaci države, finansiranje nadležnosti autonomnih pokrajina i jedinica lokalne samouprave i parafiskaliteti.

U završnom delu ove glave obrađena su pitanja: revizija budžeta, data je struktura javnih prihoda i primanja, javni rashodi i izdaci i iskazivanje sopstvenih prihoda. Navedeni su i podaci konsolidovanog bilansa javnih prihoda i javnih rashoda Srbije za period od 2005. do 2010. godine, koji je uglavnom bio deficitaran. Na kraju je dat uporedni tabelarni prikaz učešća poreskih i neporeskih prihoda Srbije u poređenju sa nekim razvijenim državama, iz kojeg se vidi da je poreski sistem Srbije prilično nepravedan (jer oporezuje uglavnom potrošnju).

U Trećoj glavi dat je kratak prikaz hroničnog problema budžetskog deficita i javnog duga Srbije, koji se nekoliko godina ubrzano uvećava.

Razmatranje ovog dela započeto je Rikardovom teorijom o javnom dugu, a zatim javni dug u svetlu kriterijuma ekonomske konvergencije EU (odnos tekućeg budžetskog deficita i BDP, kao i odnos javnog duga prema BDP), gde Srbija ulazi sve dublje u zonu prekoračenja oba kriterijuma.

Po pitanju pravnog regulisanja zaduživanja Republike, lokalne samouprave i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, i javnog sektora uopšte, ukratko je dat prikaz osnovnih odredaba Zakona o javnom dugu, uključujući kontrolu, evidenciju i izveštavanje o pitanjima javnog duga. Navedeni su i najnoviji podaci o ukupnom iznosu javnog duga i ukupnog zaduženja u inostranstvu kao i njegova struktura po sektorima (od 34 mlrd. dolara duga, 40% se odnosi na javni dug, a 60% na dug banaka i preduzeća-privatni dug).

Peti deo disertacije nosi naziv: Stepen efikasnosti budžetskog sistema Srbije - Uporedna praksa: Slovenija i Grčka.

U Prvoj glavi – Razgraničenje ovlašćenja Skupštine i Vlade Srbije u domenu javnih finansija, elaboriranje se najpre odnosi na ustavne i zakonske odredbe o budžetu.

Sledi izlaganje o osnovama integriteta budžetskog sistema i o pravnom okviru za budžetiranje javnih prihoda, odnosno javnih rashoda.

U Drugoj glavi – Jedinstvena budžetska klasifikacija, budžetsko računovodstvo, kontrola rashoda i revizija budžeta Srbije, izlaganje se posebno odnosi na analizu revizije budžeta za 2008. godinu (prva revizija budžeta), na bazi izveštaja Državne revizorske institucije. Sledi izlaganje o efikasnosti budžetskog sistema Srbije sa stanovišta izgrađenosti budžetskog sistema i institucija.

U Trećoj glavi data je uporedna praksa, najpre Slovenije, a zatim budžetski sistem Grčke i posebno rešavanje budžetskog deficita i duga Grčke.

Kod elaboracije pitanja vezanih za praksu budžetskog sistema Slovenije, izneto je niz specifičnosti, koje nose naslove: Od Jugo-republike do članice EMU; Lista zakonskih predloga; Računovodstvena struktura budžeta; Procedura donošenja budžeta; Budžet nema formu zakona; Revizioni sud; i Višegodišnje planiranje budžeta. Na kraju su dati bilansi prihoda i rashoda slovenačkog budžeta za poslednje tri godine (od 2008. do 2010).

Kod izlaganja o proceduri donošenja budžeta Grčke obrađena su sledeća pitanja: Proces budžetiranja po slabom principu odozgo na dole; Nedostatak jedinstvenog budžeta; Posebni računi; Centralni javni sektor i budžet; Opšta računovodstvena kancelarija: centralna institucija za budžet u Grčkoj; i Detaljan budžet sa orijentacijom na ulazne podatke.

Po pitanju rešavanja budžetskog deficita i javnog duga Grčke, koji je dostigao dramatične razmere, dat je kratak prikaz mera za njegovu sanaciju u narednih nekoliko godina. Ovaj deo je obrađen u nekoliko podnaslova, sa konkretnim podacima i merama, kako sledi: Predlog Budžeta za 2011. godinu; Makroekonomsko okruženje; Revizija deficita i duga; Razvoj prihoda i rashoda; Revizija fiskalnih podataka; Primarni bilans; Nove činjenice i fiskalna korekcija Budžeta za 2011. godinu i Fiskalni cilj i strukturne reforme u 2011. godini.

Setimo se uz to izlaganja iz prethodnih poglavlja u kojem se navodi da je u Grčkoj najizraženija poreska evazija od svih navedenih država (oko jedne četvrtine prihoda ne uđe u državni budžet).

Na kraju je data ilustracija o poreskoj evaziji, gde je Grčka na neslavnom prvom mestu sa oko 25% javnih prihoda koji se ne uplaćuju u budžet.

Na kraju rada će biti data zaključna razmatranja, kao i spisak korišćene literature i ostalih izvora.

PRVI DEO
ISTORIJSKI OSVRT NA ULOGU
DRŽAVE U PRIVREDI I GLAVNE
FINANSIJSKE TEORIJE

Glava Prva

ISTORIJSKI OSVRT NA ULOGU DRŽAVE U PRIVREDI

1.1. DRŽAVA U DOBA GRČKE I RIMA

1.1.1. PLATON O OBLICIMA VLADAVINE DRŽAVOM

Kada govorimo i pišemo o državi i njenim potrebama, uvek polazimo od državnog uređenja, tj. od oblika vladavine. Nesumnjivo je da je prve temelje u toj oblasti postavio Platon u poznatom delu *Država*.

Svaki oblik vladavine, prema shvatanju Platona, se skoro nužno izvodi iz prethodnog i urušava zahvaljujući vlastitom unutrašnjem nedostatku, što znači da svaki oblik vladavine porađa svoje vlastito uništenje. Na lestvici od pet deformisanih, loših oblika vladavine, demokratija je veoma nisko rangirana. Ona zauzima četvrto mesto, odmah iznad tiranije.¹

„Platon definiše demokratiju kao „vladavinu siromašne većine”, koja nastaje kada „siromasi pobede ravnomerno podele vladu i građanska prava, i kad se najčešće vlasti u njoj biraju kockom.”² Samo Platonovo opisivanje demokratije predstavlja, zapravo, nje-nu kritiku. Oštrim i ironičnim rečima iz *Države* Platon dovodi u pitanje temelje demokratske principe - slobodu i jednakost.³ „Ispostavlja se da je demokratija ranjiva upravo tamo gde se smatra da je jaka. Jednakost, matematička kategorija, neostvariva je u ljudskim stvarima, jer ljudi nisu jednaki. Ona je neprimenjiva na ono što je nejednako, različito. U demokratskim režimima svako može obavljati najodgovornije dužnosti, bez obzira na svoje intelektualne sposobnosti i moralni integritet, budući da su svi građani „jednaki” i jednako sposobni za bilo koju vrstu javne službe.

Neograničena sloboda (upravo tim prekoračenjem mere i zanemarivanja ostalih stvari, posebno zakonodavstva, stvara potrebu za tiraninom za najvećim i najtežim ropstvom jeste plodno tle za neobuzdano i svojevorno nicanje lažnog i razmetljivog govora onih koji su sebi uzeli slobodu da govore o svim stvarima kao da se u njih bolje razumeju od stručnjaka.

Unutar takvog oblika vladavine, „prekomerne slobode” (gde vladaju materijalno i duhovno siromašni), profesionalni besednici, pogotovu ako su nadareni, raspolažu sa sjajnom prilikom da svojim lepo sročnim besedama (ali, na žalost, često oslobođenim od

¹ Platon je rođen 427. p. n. e. u Atini; umro 347. p. n. e. i bio je neizmerno uticajan starogrčki filozof i besednik, Sokratov učenik, a Aristotelov učitelj, i osnivač Akademije u Atini. Platon je rođen kao Aristokle, u srednje imućnoj aristokratskoj porodici. Njegov otac se zvao Ariston, majka Periktiona. Jedan od Platonovih predaka, Glaukon, je bio jedan od najpoznatijih atinskih plemića. Nadimak Platon (odnosno Plečati, Plečaš; od gr: platos - pleća) je stekao zbog svoje telesne građe, prvenstveno zbog širine ramena (odnosno pleća). Diogen Laertije svedoči da je Platon stekao svoj nadimak u rvačkim krugovima. Navodno je jednom pobedio na Istamskim igrama. Drugo mišljenje kaže da je taj nadimak dobio zato što je bio širok u izlaganjima (govorima). Platon je predavao na Akademiji, i pisao u formi dijaloga o mnogim filozofskim temama. Njegovo postojanje nam je poznato preko njegovih filozofskih i dramatičkih dela koja su očuvana u rukopisima obnovljenim i izdatim u mnogim izdanjima od početka humanističkog pokreta. Platonova pisana dela se skoro u potpunosti sastoje iz dijaloga, epigrama i pisama. Sokrat se kao ličnost pojavljuje u većini Platonovih dijaloga, iako često nije jasno koliko se sadržaj dijaloga i misli mogu pripisati Sokratu a koliko Platonu. U poslednjim Platonovim delima (*Zakoni*) Sokrat se gubi kao učesnik u dijalogu - Izvor: Wikipedia

² Deretić Irina, *Iz Platonove filozofije, Plato*, Bgd, 2010. str. 106.

³ Arlene W. Saxonhouse, „Democracy, Equality and Eide, A Radical View from Book 8 of Plato's Republic”, y: *American Political Science Review*, Vol.92. No. 2. June 1998. str. 273.

obaveza da istovremeno budu i istinite) neupućenoj i neobrazovanoj masi (a takva ona uglavnom jeste) stvaraju utisak izuzetne učenosti i prosvećenosti. Retorika (neodgovornošću i nepreciznošću svoga znanja) i retorika (svojim neograničenim političkim pretenzijama, iako za to, po Platonovom mišljenju, što na kraju slobodom ... bestidnost - hrabrošću).⁴ Nepostojanje pouzdanog merila za utvrđivanje onoga što je istinski dobro, mešanje svega i svačega, dovodi u početnoj instanci do izjednačavanja ili u ublaženoj formi samo do relativizacije razlike koja postoji između suprotnih vrednosnih fenomena - jer demokratija izjednačava kako građane tako i principe i vrednosti - da bi se na kraju potpuno izgubio bilo kakav vrednosni poredak. Platonova politička teorija na suštinski način odgovara njegovoj psihologiji. Pojedinci se moralno i intelektualno obrazuju u jednom političkom sistemu koji pak oni sami sačinjavaju. Takođe demokratski i politički sistem pronalazi svoj analogon u demokratskom čoveku, koji je prepun strasti, pogrešno vođenih „bez razuma i načela”, podeljenom iznutra i lišenom smernica, upravo kao država u kojoj živi. Njegovo vaspitanje, oblikovanje ili nedostatak bilo kakvog vaspitanja i obrazovanja, čine ga onim što jeste. Drugim rečima, određene moralne osobenosti, sklonosti ili procene, prenose se sa psihološke na ravan funkcionisanja zajednice. Stoga opisu bilo kakvog oblika vladavine odgovara opis karaktera tipičnog predstavnika takvog oblika vladavine. Čini se da će se unutar demokratskog poretka roditi i demokratski čovek; drugim rečima, samo „demokratski” ljudi mogu graditi demokratski sistem i demokratsku ideologiju.

„Demokratija, međutim, rađa lakomislene demokrate, pohlepne oligarhe, timokrate i trutove koji nastoje da postanu tirani.”⁵

Iz Platonovog opisa moglo se zaključiti da demokratski čovek, niti ima preovlađujuće ciljeve i želje, niti razlikuje „nužne od nebitnih prohteva i zadovoljstava”.... Demokratski čovek stoga naliči gradu u kome živi utoliko, ukoliko u sebi sadrži većinu ostalih karaktera (tipova). Kada se steknu odgovarajuće okolnosti, čini se, da bi on mogao postati oligarh, timokrata ili čak i tiranin.⁶

Oblik vladavine koji Platon izvodi iz ovih postavki je zasnovan na strogoj hijerarhiji naslednih klasa, u kojoj je svaka individualna sloboda potisnuta u korist države, dok je veličina grada i klase u njemu determinisana matematički precizno, zajedno sa eugeničkim zahvatima radi obezbeđenja pomenutog. Rasprave o povezanosti Platonove filozofije i ovakve postavke idealnog uređenja i dalje traju.

„Stiče se utisak da Platon razobličava opsenu o vladavini „slobodnih i jednakih”, ukazujući na to da ona takođe uključuje vladavinu bogatih, kao i potencijalnih tirana i

⁴ Deretić Irina, isto, strana 107.

⁵ Williams Bernard, „The Analogy of City and Soul in Plato's Republic (str. 49-59), Jonatan Lear, „Inside and Outside the Republic” (str. 61-94), ed. by R. Kraut, Rowman & Littlefield Publishers, 1997.

⁶ Platon je u mladosti postao Sokratov učenik, i – barem sudeći po njegovim rečima – prisustvovao je suđenju Sokratu, mada ne i njegovom pogubljenju. Za razliku od Sokrata, Platon je zapisivao svoja filozofska viđenja, i ostavio je značajan broj rukopisa. Bio je duboko pogođen načinom na koji su se gradske vlasti ophodile prema Sokratu, i veliki deo njegovih ranih dela sadrži njegove uspomene na učitelja. Moguće je da mnoštvo njegovih etičkih spisa posvećeno potrazi za društvom, gde se slične nepravde ne bi mogle dogoditi. „Najsigurnija karakterizacija evropske filozofske tradicije je da je ona pisanje po marginama Platonovog dela” Izvor: Wikipedia

timokrata. Njegova kritika demokratije ne pogađa samo demokratske prakse toga vremena, nego i, kako se čini, unutrašnje nedostatke takvog načina upravljanja državom.”⁷ Platonova misao se često upoređuje sa filozofijom Aristotela, Platonovog najpoznatijeg učenika, čija je reputacija tokom srednjeg veka pomračila Platonovu. Sholastički filozofi, naime, Aristotela nazivaju jednostavno „Filozof”.

Tek se u renesansi, sa sveopštim buđenjem interesovanja za antiku, širi poznavanje Platonovog opusa. Mnogi rani moderni naučnici i umetnici, raskidajući sa sholastičkom, videli su u Platonovom delu potku za napredak u nauci i umetnosti. Do devetnaestog veka Platonova reputacija dostiže onu koju je imao u antici.⁸

1.1.2. ARISTOTEL O OBLICIMA VLADAVINE DRŽAVOM

Starogrčki filozof Aristotel bio je i između materijalizma i idealizma. Bio je idealist jer je analogno Platonu stvorio sličnu utopiju (idealnog društva i države), ali je bio i realist jer je polazio od realne istorijsko-kulturne stvarnosti antičke Grčke.⁹

Aristotel je tvrdio da je čovek po prirodi političko biće (zoon politikon) i da svoju suštinu izražava tek u zajednici. Iako Aristotel spada u red poznatih grčkih filozofa njegova poimanja države i njene ekonomske uloge, pa i samog novca predstavljaju temelje ekonomske misli koji i danas zaokupljaju pažnju naučne javnosti. Važno je istaći da je Aristotel utvrdio tri funkcije novca i to: novac kao sredstvo razmene; novac kao mera vrednosti i novac kao sredstvo za gomilanje bogatstva. On je, sledstveno tome, smatrao da je novac sam po sebi jalov i da ne donosi novac, što danas, na primer, predstavlja osnovne principe islamskih finansija.

Aristotel je podelio državne oblike na osnovne dve grupe: dobre i loše.¹⁰

Dobre oblike predstavljaju: kraljevstvo; aristokratija; republika.

Loše oblike predstavljaju: tiranija; oligarhija; demokratija.

Za Aristotela, najveće dobro je sreća. Ona zavisi od naših umnih sposobnosti. Tvrdio je da je najveća vrlina sredina između dve krajnosti. Učenje o vrlini Aristotel je izložio u svom delu Nikomahova etika gde je polazio od onoga u čemu se svi ljudi slažu, a to je da je cilj ljudskog života ili blaženstvo, koje nije površni hedonizam, niti materijalno bogatstvo ili slava, već je sreća ili blaženstvo - dobro po sebi ili samovrednost. Aristotel, za razliku od Platona, ceni umetnost a naročito grčke tragedije jer etički deluju na gledaoca (tvorac je termina *katarza* - pročišćenje putem straha i sažaljenja).

⁷ Deretić Irina, isto, strana 109.

⁸ Značajni filozofi zapada su nastavili da ispituju Platonovo delo, bilo sa tradicionalnim akademskim pristupom, bilo koristeći svoju filozofiju kao podlogu. Niče je napadao Platonove političke i moralne teorije, Hajdeger je pisao o Platonovom zaboravu „bivstva” (vidi. Martin Hajdeger - „Platonov nauk o istini”), dok Karl Poper u delu Otvoreno društvo i njegovi neprijatelji (1945), tvrdi da je Platonov predlog državnog uređenja iz dijaloga „Država”, prototip totalitarnog režima. Interesovanje za dijaloge ne jenjava ni danas.

⁹ Aristotel (starogrčki: Aristotélēs) 384-322. p.n.e.) je rođen u Stagiri-Trakiji. Sa sedamnaest godina je stupio u Platonovu Akademiju gde je bio do Platonove smrti (dvadeset godina). Nakon akademije, poziva ga kralj Filip Makedonski na dvor i Aristotel postaje vaspitač Aleksandra Makedonskog (Velikog). Kada se vratio u Atinu osnovao je školu u šetalištu Likeja koja je poznata kao „Peripatetička škola”, po grčkoj riječi peripatos-šetnja. Više o Aristotelovom pogledu na državu sadržano je u članku o Aristotelovom delu Politika. Više o tome vidi: Wikipedia

¹⁰ Njegova značajnija dela su: Država, Državnik, Zakoni, Epinomi ili Dodatak zakonima i dr.

1.1.2.1. Razlika između Platonove i Aristotelove države

Platon je u svojoj „Državi” pokušao da formuliše apsolutno najbolju državu, dok je Aristotel uočio da ne postoji apsolutno najbolja država već samo relativno najbolja država u odnosu na postojeće stanje. Kako ne bi došlo do zabune i Aristotel je stvorio svoju sliku koja je predstavljala „*Aristotelovu najbolju državu*” međutim bazirala se na realnim principima za razliku od Platonove, on svoju državu objašnjava kao onu koja stoji između Platonova *komunizma* i principa *laissez-faire* krajnjeg individualizma. Platonova idealna država ima tri staleža (filozofi, vojnici, robovi), dok Aristotelova ima dva staleža i to: upravljački stalež i stalež robova. Aristotel je pogrešno formulisao početnu premisu o robovima, a to je da su oni takvi po svojoj prirodi, dok su u stvarnosti oni takvi zato što ih takvim čini društvo. U samoj toj tvrdnji Aristotel je formulisao i rasnu teoriju društva. Aristotel je bio realniji od Platona iz razloga što se zalagao za državu po uzoru na Atinu. On je proučavao postojeće ustave grčkih država i iz njih izvlačio zaključke. Aristotel je, takođe, državu prikazivao u organicističkom obliku.

1.1.3 CICERON O UPRAVLJANJU DRŽAVOM

Ciceron¹¹ je značajna svoja dela posvetio pisanju o državi. „Nema tog posla, kaže on, u kome se ljudska vrlina ne približava više božanskoj moći nego što je osnivanje novih ili očuvanje već osnovanih država.”¹²

Posle nekoliko uvodnih napomena Scipion definiše državu kao narodnu svojinu, narodno dobro, a narod kao skup mnoštva udružen saglasnošću o prihvatanju istog prava i željom da uživa zajedničke koristi; daje tri osnovna i prihvatljiva oblika državnog uređenja (kraljevstvo, aristokratija, demokratija), koji imaju tendenciju da se degenerišu u odgovarajući loš oblik.

„Slede pitanja o stabilnosti države, idealnom karakteru države, pri čemu se rimska država pruža kao živi primer... skladnog, mešovitog uređenja; isticanje oblika vlasti u kojem je sva vlast u rukama jednog čoveka (kraljevstvo), nasuprot vlasti naroda (demokratija), koju smatra za najgori mogući oblik vlasti; iznošenje da se u ostatku razgovora na primeru rimske države objasni idealni tip države.”¹³

„Ciceronov proemium: razmišljanja o prirodi čoveka i snazi ljudskog duha; najplemenitija primena vrline je u upravi državom a ne u političkom teoretisanju; razlozi za zasnivanje pravde. Rasprava između branilaca i protivnika pravde u državi Fil, nasuprot ubeđenjima, daje argumente u prilog neophodnosti nepravde u državi. Lelije brani pravdu i neophodnost pravde za državu. Scipion pokazuje na praktičnim primerima da je svako pravedno uređenje dobro za državu i obratno. Ništa što zasluži da se nazove državom ne može da opstoji bez pravde.”¹⁴

¹¹ Ciceron Marko Tulije, (106 do 43 god p. n. e.) rimski filozof, besednik i državnik

¹² Šijački-Manević Bojana, *Država, prevela sa latinskog, Plato, Beograd, 2002. str. 27.*

¹³ Isto, str. 12.

¹⁴ Isto, str. 13.

1.2. ADAM SMIT O DRŽAVI I NJENIM POTREBAMA

1.2.1. RASHODI ZA ODBRANU

U svom poznatom delu „Bogatstvo naroda” Adam Smit ističe tri osnovne uloge države, odnosno vladara.

„Prva dužnost vladara, navodi Smit, je dužnost da zaštiti društvo od nasilja i upada drugih nezavisnih država, može se izvršavati samo pomoću vojne sile. Ali rashod za pripremanje te vojne sile u miru i za njenu upotrebu u vreme rata, veoma je različit u različitim stanjima društva i u različitim periodima kulture. Kod lovačkih naroda, tog najnižeg stanja društva, kakvog nalazimo kod urođeničkih plemena Severne Amerike, svaki čovek je ratnik isto tako kao što je lovac. Kad ide u rat da brani svoje društvo ili da osveti štete koje su njegovom društvu nanela druga društva, on se izdržava vlastitim radom isto onako kao kad živi kod kuće. Njegovo društvo u tom stanju nema ni pravog vladara ni države, pa nema ni rashoda da ga priprema za borbu ni da ga izdržava dok je na bojištu. Kod pastirskih naroda koji predstavljaju naprednije stanje društva, onakvo kakvo nalazimo kod Tatara i Arapa, svaki čovek je isto tako ratnik. Takvi narodi obično nemaju stalni boravak, već žive ili pod šatorima ili u nekoj vrsti natkrivenih kola koja se lako prevoze od mesta do mesta.”¹⁵

„Stajaća vojska Filipa Makedonskog (otac Aleksandra Velikog, vladao od 359. do 336. godine p.n.e.), jedna je od prvih stajaćih vojski od kojih imamo neke jasne izveštaje o verodostojnoj istoriji. Njegovi česti ratovi s Tračanima, Ilirima, Teslacima i nekim grčkim gradovima susedima Makedonije postepeno su oblikovali njegove čete, koje su u početku verovatno bile milicija, u pravu disciplinu stajaće vojske.”¹⁶

„Prema tome, kako društvo napreduje u civilizaciji, onako postaje postepeno sve skuplja prva dužnost vladara, dužnost odbrane društva od nasilja i nepravde drugih nezavisnih društava. Uporedo s napretkom kulture, vladar mora izdržavati najpre za vreme rata, a zatim čak i za vreme mira, vojnu snagu društva koja ga prvobitno nije koštala ništa ni u vreme mira ni u vreme rata.”¹⁷

1.2.2. RASHODI ZA PRAVOSUĐE

Smit navodi, dalje, da je „druga dužnost vladara, dužnost zaštite, koliko god je to moguće, svakog člana društva od nepravde ili nasilja svakog drugog člana društva, ili dužnost ustanovljenja tačnog deljenja pravde, takođe traži različite nivoe rashoda u različitim periodima društva.”¹⁸ Smit dalje, navodi da „sudska vlast ...vladara ni izdaleka nije bila uzrok rashoda, ona je zadugo bila za njega izvor prihoda. Ljudi koji su se obraćali na nj za pravdu bili su uvek voljni da za nju plate, a molba je uvek bila praćena

¹⁵ Smit Adam, *Bogatstvo naroda- Istraživanje prirode i uzroka bogatstva naroda*, Izdanje MASMEDIA, Zagreb, 2007. prevod, *Knjiga peta - O prihodima vladara i države*, str. 669.

¹⁶ Isto, str. 678.

¹⁷ Isto, str. 683.

¹⁸ Isto, str. 684.

nekim darom...a čovek koji je proglašen krivim, bio je ...prisiljen da plati i odštetu stranci ... i globu vladaru..."¹⁹ On, dalje, navodi da „odvajanje sudske od izvršne vlasti čini se da je prvobitno proizašlo iz povećanog obima poslovanja društva kao posledica povećanja napretka. Deljenje pravde je postalo tako mučna i zamršena dužnost da je zahtevalo nepodeljenu pažnju ljudi kojima se ta dužnost poverila."²⁰

1.2.3. RASHODI ZA JAVNE RADOVE I JAVNE USTANOVE

Na kraju, Smit navodi da „treća i poslednja dužnost vladara ili države jeste ta da podižu i izdržavaju one javne ustanove i one javne radove koji, iako mogu biti u najvećoj meri korisni za neko veliko društvo, ipak su takve prirode da profit nikada ne bi mogao nadoknaditi izdatak pojedincu ili malom broju pojedinaca, i zbog čega se ne može očekivati da će ih podići ili izdržavati bilo koji pojedinac ili manji broj pojedinaca. Obavljanje te dužnosti takođe zahteva veoma različiti nivo rashoda u različitim periodima društva."²¹

1.3. SAMJUELSON O ULOZI DRŽAVE U PRIVREDI

1.3.1. KRETANJA U DVA POSLEDNJA VEKA

Poznati ekonomista Samjuelson je dao značajan doprinos definisanju uloge države u savremenoj ekonomiji. On navodi da je „obim državne intervencije u ekonomiji vekovima bio poprište političke borbe. Danas liberali žele da država ispravlja tokove u tržišnom poretku i olakšava socijalne probleme ugroženih. Konzervativci zahtevaju da se država „skine s naših leđa” kako bi tržišta mogla obavljati svoja čuda u povećanju svačijeg standarda življenja. Za koje se tokove i socijalne probleme brinu liberali? Je li istina da države mogu poboljšati stvari? Kako to da je vlast naroda, od naroda i za narod na leđima naroda. To su neka između pitanja na koja se ekonomska analiza mora tesno pripremiti u neprekidnom ispitivanju države u ekonomskom životu.

Tržišta su tokom dva poslednja stoleća dokazala da su moćan mehanizam osnaživanja ekonomija industrijskih zemalja. Ipak, otprilike jedno stoleće pre, države praktično svih zemalja Evrope i Severne Amerike počele su uplitanje u ekonomsku aktivnost da bi ispravile osetljive tokove na tržištu. Povećanje mešanja država uzrokovalo je veliko povećanje uticaja države na ekonomski život, kako na udeo nacionalnog dohotka posvećenog transferima i socijalnim davanjima tako i na pravne i regulatorne nadzore nad ekonomskom delatnošću.

Prodiranje države na privatni sektor nije bilo neprekidno. Naravno, sledeći ciklus politike, kapitalističke ekonomije kreću dva koraka napred, potom korak nazad, na putu većem uplitanju države. Ne tako davno, bili smo očevici ponovne pojave tržišta i u kapitalističkim i u socijalističkim zemljama. Krstaškom ratu za smanjenje uplitanja države započetom tokom Reganovih i Bušovih administracija u Sjedinjenim Državama

¹⁹ Isto, str. 689

²⁰ Isto, str. 695

²¹ Isto, str. 696.

(1981-1993) pridružile su se vlade mnogih drugih zemalja. No, potom je pokret u javnom mišljenju skrenuo u drugom smeru dok je nova administracija Bila Klintonu uvela programe uvećanja državnog nadzora nad gigantskim sektorom zdravstvene zaštite. Celo vreme biračko telo je ostalo podeljeno u pogledu primerene uloge države. Neki ljudi žele da nastave širenje delokruga države. Drugi stežu obruč konzervativnog prevrata i nastoje smanjiti ulogu države u budućnosti.

Država ima vrlo jak uticaj na ekonomsku delatnost. Koji su ciljevi ekonomske politike i koja su sredstva za njihovo ispunjenje? Potom istražujemo teoriju javnog izbora, koja opisuje kako demokratske vlade biraju između mogućih programa i njihovih društava. U poslednjem delu istražujemo važan primer zdravstvene zaštite i razmatramo nekoliko pristupa koja država može prihvatiti da unaprijedi funkcionisanje tog vitalnog tržišta.”²²

1.3.2. ORUĐA DRŽAVNE POLITIKE

U istoimenom poglavlju, Samjuelson navodi glavna oruđa državne politike.

„U suvremenoj industrijskoj ekonomiji nema ni jednog područja ekonomskog života u koje se ne upliće država. Možemo identifikovati tri glavna instrumenta ili oruđa koje država upotrebljava da bi uticala na privatnu ekonomsku delatnost. To su:

1) Porezi koji smanjuju privatni dohodak i stoga dovode do smanjenja privatnih izdataka (na automobile ili ishranu u restoranima) i osiguravaju sredstva za javne izdatke (na dobra poput, skupljanja smeća ili „jakih” bombi). Poreski sistem takođe služi da obeshrabri određene aktivnosti koje se jače oporezuju (kao što su cigarete) dok podstiču manje oporezovane sektore (kao što su stanovi u kojima stanuju vlasnici).

2) Izdaci koji podstiču preduzeća ili radnike da proizvode određena dobra ili usluge (kao što su tenkovi, obrazovanje ili policijska zaštita), zajedno sa transfernim plaćanjima (poput socijalnog osiguranja i socijalnih plaćanja) koja osiguravaju dohodak pojedincima.

3) Propisi ili nadzori koji usmeravaju ljude da ostvare ili da se uzdrže od određenih ekonomskih aktivnosti (primeri uključuju propise koji ograničavaju količinu zagađivanja preduzeća ili regulišu uslove rada ili zahtevaju informacije o hranljivim sastojcima na pakovanju hrane).”²³

1.3.3. ISTORIJA OPOREZIVANJA I TROŠENJA

Samjuelson posebno ističe stalni rast javnih rashoda, zbog sve veće intervencije države u privrednoj i u socijalnoj sferi. On navodi da „više od jednog veka rasli su nacionalni dohodak i proizvodnja u svim industrijskim ekonomijama. Istovremeno, u većini zemalja, izdaci država rasli su čak brže. Svaki period teškog položaja-kriza, rat

²² Samuelson P. Nordhaus W.D. „Ekonomija”, MATE doo, Zagreb 1992. god. str. 276.

²³ Isto str. 277.

ili briga za socijalne probleme kao što su siromaštvo ili zagađivanje životne sredine, širi aktivnost države. Nakon krize, nadzori i trošenje država nisu se nikad vraćali na njihove prethodne nivoe.

Pre Prvog svetskog rata savezni, državni i lokalni izdaci države (SAD) zajedno ili oporezivanje iznosili su više od jedne desetine prikazuje ukupnog našeg nacionalnog dohotka. Ratni napor tokom Drugog svetskog rata prinudio je državu da potroši oko polovine izrazito povećane ukupne nacionalne proizvodnje. Ranih 1990-ih izdaci države na svim nivoima u Sjedinjenim Državama iznosili su oko 35% GDP-a.

To se nije odvijalo bez otpora. Svako novo povećanje trošenja i oporezivanja države izazvalo je veliki otpor. Na primer, kada je uvedeno prvo socijalno osiguranje 1935. godine, protivnici su ga žigosali kao znak socijalizma, no, ono je sada stalna osobina američkog sistema. Slično se 1990-ih bezobzirno napadalo kada je predsednik Lindon Džonson uveo zdravstvenu zaštitu za stare, program koji sada troši oko 150 milijardi dolara godišnje. No, tokom vremena politički pristupi napreduju. Radikalne doktrine iz jednog vremena bivaju prihvaćene kao jevanđelje u sledećem periodu. Vrlo kritikovani sastav zdravstvene zaštite branio je konzervativni predsednik Ronald Regan 1980-ih kao deo „mreže socijalne sigurnosti”.

Zemlje s visokim dohotkom oporezuju i troše veći deo GDP-a od siromašnih zemalja. Možemo li raspoznati model među bogatim zemljama? Unutar zemalja s visokim dohotkom nema jednostavnog zakona koji povezuje porez na opterećenja i blagostanje građana koji može opravdati stvarnu raznolikost fiskalnih činjenica zemalja. Na primer, finansiranje sastava obrazovanja i zdravstvene zaštite, dveju najvećih stavki državnog trošenja, vrlo je različito organizovano po zemljama.”²⁴

1.3.4. RAST DRŽAVNIH NADZORA I REGULISANJA

U svojim izlaganjima Samjuelson navodi da država sve više interveniše u privredi i zato ima potrebu da stalno donosi nove zakone i uvećava javne rashode i prikuplja veće poreske prihode.

„Amerika 19. stoleća približila se kao i bilo koja druga ekonomija čistom *laissez-faire* društvu, sastavu koji je britanski istoričar Čarls Tomas nazvao „anarhija i policajac”. Ta filozofija je omogućila ljudima veliku ličnu slobodu da slede svoje ekonomske težnje i da ostvare stoleće brzog materijalnog napretka. No, kritičari su videli mnogo pukotina u *laissez-faire* idili. Istoričari su zabeležili periodične krize, ekstremna siromaštva i nejednakosti, duboko ukorenjenu rasnu diskriminaciju i trovanje vode, zemlje i vazduha zagađivanjem. Smutljivci i naprednjaci zahtevali su obuzdavanje kapitalizma kako bi ljudi mogli naterati tu mušićavu životinju u čovečnije smerove.

Početak 1890-ih Sjedinjene Države su postepeno napuštale verovanja da ona „država upravlja najbolje, koja upravlja najmanje”. Predsednici Teodor Ruzvelt, Vudrou

²⁴ Isto str. 278.

Vilson i Franklin Ruzvelt, uprkos otporu probili su granice federalnom nadzoru u ekonomiji, oblikovali nova regulaciona i fiskalna oruđa za borbu protiv postojećih slabosti.

Ustavna ovlašćenja države široko su tumačena i korištena da se „osigura javni interes” i „politiku” ekonomskog sastava. Godine 1887. osnovana je savezna Međudržavna trgovačka komisija (Icc) da bi se regulisao železnički saobraćaj preko državnih granica. Uskoro su zatim Šermanov antitrustovski zakon i drugi zakoni usmereni protiv monopolističkih kombinacija „ograničavanja trgovine”.

Tokom 1930-ih čitav skup industrija došao je pod ekonomsko regulisanje, u skladu s kojima država određuje cene, uslove izlaska i ulaska i standarde obezbeđenja. Regulisane industrije skorašnjih godina uključuju vazduhoplovna preduzeća, kamionski prevoz, drumski i vodeni saobraćaj, električnu energiju, gasna i telefonska preduzeća; finansijska tržišta, kao i naftu i prirodni gas kao i cevovode.

Uz regulisanje cena i standarda poslovanja, država je pokušavala zaštititi zdravlje i bezbednost, putem sve jačeg socijalnog regulisanja. Zbog otkrića i skandalozne ere ranih 1900-ih, doneti su zakoni o zdravoj hrani i drogama. Tokom 1900-ih i 1970-ih Kongres je doneo niz zakona koji su regulisali bezbednost u rudnicima i potom uopšte bezbednost radnika odredio okvir za savezno reguliranje zagađivanja vazduha i vode te opasnih supstanci, ozakonio standarde bezbednosti za automobile i potrošačke proizvode, i regulisao dnevni kop, nuklearnu energiju i otrovne otpatke. Novije zakonodavstvo usmereno je na smanjivanje opasnosti međunarodnom okruženju od hemikalija koje iscrpljuju kiseonik.

Poslednje decenije vodila se veća briga za osiguranjem da prekršaji kod regulisanja budu veći od troškova. Ipak, povratak *laissez-faire* eri nije verovatan. Ljudi su prihvatili ograničenja država koja su menjala istinsku prirodu kapitalizma. Privatno vlasništvo je sve manje potpuno privatno. Slobodno je preduzetništvo sve više postajalo manje slobodno. Neopozivi razvoj je deo istorije.”²⁵

1.4. MANKJU O DRŽAVI I NJENOM BUDŽETU

1.4.1. DA LI VLADA TREBA DA URAVNOTEŽI SVOJ BUDŽET?

Čuveni ekonomista Mankju naročito se bavio pitanjem ravnoteže u budžetu. Mankju smatra da su „državne finansije predmet stalnih makroekonomskih debata. Kada god vlada troši više od prihoda koje ostvari putem poreza, ona taj budžetski deficit pokriva emitovanjem državnih dužničkih hartija od vrednosti. Vlada Velike Britanije je 2003/04. godine imala budžetski deficit od oko 35 mlrd. funti.

U svom čuванom delu „Ekonomija”, po pitanju budžetskog deficita, on prvo daje pozitivan odgovor i odgovarajuće argumente, a zatim negativan odgovor i takođe navodi i za to druge argumente.

²⁵ Isto, str. 279.

Za budžetski deficit, navodi sledeće argumente: „Kada vlada ne uspe da uravnoteži svoj budžet, ona mora da pozajmi sredstva emitovanjem obveznica i na taj način nadoknadi manjak. Ako ona to stalno čini, visina duga vremenom samo raste.

Najdirektniji uticaj državnog duga ogleda se u tome što on nameće teret budućim generacijama poreskih obveznika. Kada ti dugovi i nagomilane kamate dospeju na naplatu, pred budućim poreskim obveznicima biće težak izbor. Oni mogu da plaćaju veće poreze, da uživaju manju javnu potrošnju ili i jedno i drugo da bi obezbedili sredstva za isplatu duga i nagomilane kamate. Ili pak mogu da odlažu takvu odluku i državu još više zaduže tako što će još jednom pozajmiti sredstva da bi otplatili stari dug i kamatu. U suštini, kada vlada ima budžetski deficit i kada emituje dužničke hartije od vrednosti, ona sadašnjim poreskim obveznicima omogućava da deo izdataka za javnu potrošnju prenesu na buduće poreske obveznike. Nasledjivanje tako velikog duga neizostavno smanjuje životni standard budućih generacija.

Osim tog direktnog uticaja, budžetski deficiti imaju i razne makroekonomske uticaje. Pošto budžetski deficiti predstavljaju negativnu javnu štednju, oni smanjuju nacionalnu štednju (zbir privatne i javne štednje). Smanjena nacionalna štednja izaziva rast kamatnih stopa i pad investicija. Smanjene investicije vremenom dovode do manjeg stoka kapitala. Manji stok kapitala smanjuje produktivnost radne snage, realne nadnice i proizvodnju dobara i usluga u privredi. Dakle, kada država povećava svoj dug, buduće generacije se rađaju u privredi sa manjim dohocima i većim porezima. Međutim, postoje situacije kada je budžetski deficit opravdan. Istorijski gledano, rat predstavlja najčešći uzrok povećanja državnog duga. Kada vojni sukob privremeno poveća javnu potrošnju, ta dodatna potrošnja može da se finansira zaduživanjem. U protivnom, porezi bi morali vrtoglavo da rastu tokom rata. Tako visoki porezi u velikoj meri bi remetili podsticanje onih kojima su nametnuti, što bi dovelo do velikih čistih gubitaka. Zatim, tako visoki porezi bili bi nepravedni prema sadašnjim generacijama poreskih obveznika koji ionako moraju da podnesu žrtve jer učestvuju u ratu. Slično tome, budžetski deficit može da se dozvoli tokom privremenog pada privredne aktivnosti. Kada privreda zapadne u recesiju, prihod od poreza automatski opada jer se porez na dohodak i porez na zarade određuju prema visini primanja, a povećavaju se i transferna plaćanja poput pomoći za nezaposlene. Ljudi takođe manje troše, pa opada i prihod države po osnovu indirektnih poreza. Ako bi vlada pokušala da uravnoteži svoj budžet tokom recesije, morala bi da poveća poreze ili smanji potrošnju u vreme visoke nezaposlenosti. Takva politika bi smanjila agregatnu tražnju upravo onda kada ona treba da se stimuliše, pa bi zato povećala stepen ekonomskih fluktuacija. Kada privreda počne da se oporavlja važi suprotno: prihod od poreza raste jer se povećava nivo privredne aktivnosti, a smanjuju transferna plaćanja. Vlada bi tada mogla da ostvari budžetski suficit i sredstva iskoristi za otplatu duga zbog budžetskog deficita koji je imala tokom recesije.

Ako izuzmemo ratno stanje, tokom privrednog ciklusa nema opravdanja za neuravnoteženi budžet. Ako država ima deficit kada je privreda u recesiji, ona treba da ima

sličan iznos suficita kada se privreda oporavi, tako da u proseku budžet bude uravnotežen. U poređenju sa mogućnošću stalnog budžetskog deficita, uravnoteženi budžet - ili barem budžet koji je uravnotežen tokom privrednog ciklusa - podrazumeva veću nacionalnu štednju, investicije i privredni rast. To znači da će budući fakultetski obrazovani ljudi ulaziti u prosperitetniju privredu. Država treba da uravnoteži svoj budžet.”²⁶

Argumenti protiv budžetskog deficita, prema pisanju Mankjua su sledeći: „Problem državnog duga često se preuveličava. Iako državni dug predstavlja poresko opterećenje za mlađe generacije, ono obično nije veliko u odnosu na dohodak koji tokom života zaradi prosečni pojedinac. Kada se iznose argumenti u prilog uravnoteženju državnog budžeta, često se dešava da se budžet pojedinca ili domaćinstva poistovećuje sa budžetom države. Većina nas bi želela da iza sebe ostavi neku vrstu nasleđstva prijateljima, rođacima ili nekom dobrotvornom društvu - ili barem da ne ostavi velike dugove. Međutim, za razliku od ljudi, privrede nemaju životni vek - u izvesnom smislu one žive večito, pa nikada i ne postoji razlog da se dug sasvim izmiri. Protivnici budžetskih deficita ponekad tvrde da državni dug ne može večito da raste, ali zapravo može. Kao što neka banka, prilikom procene zahteva za dobijanje kredita poredi dugovanja pojedinca u odnosu na njegov dohodak, tako i mi treba da procenjujemo teret državnog duga u odnosu na iznos nacionalnog dohotka. Rast stanovništva i tehnološki napredak utiču na to da ukupni dohodak u privredi vremenom raste. Zahvaljujući tome, vremenom raste i sposobnost nacije da plaća kamatu na državni dug. Mi zapravo ne treba da posmatramo ukupan iznos duga već odnos duga prema dohotku. Sve dok se taj odnos ne povećava, nivo duga je održiv. Drugačije rečeno, sve dok nivo državnog duga sporije raste od nacionalnog dohotka, ne postoji ništa što bi sprečilo njegov stalni rast. Razmotrimo to na konkretnom primeru. Pretpostavimo da prosečna stopa rasta autoputa iznosi 3% godišnje. Ako godišnja stopa inflacije u proseku iznosi 2%, onda nominalni dohodak raste po stopi od 5% godišnje. Dakle, državni dug može godišnje da se poveća za 5%, a da se pri tom ne poveća odnos duga prema dohotku. Zatim, pogrešno je da se uticaji budžetskog deficita posmatraju izolovano. Budžetski deficit predstavlja samo deo velike slike o tome kako vlada odlučuje da prikuplja i troši novac. Kada donose takve odluke u vezi sa fiskalnom politikom, kreatori politike utiču na različite generacije poreskih obveznika na mnogo načina. Budžetski deficit ili suficit treba da se razmatra zajedno sa tim drugim politikama. Na primer, pretpostavimo da vlada smanjuje svoj budžetski deficit smanjenjem izdataka za javne investicije, kao što je obrazovanje.

Da li takva politika poboljšava položaj mladih generacija? Državni dug će biti manji kada one uđu u basen radne snage, što znači i manje poresko opterećenje. Međutim, ako su te generacije slabije obrazovane nego što bi mogle da budu, njihova produktivnost i dohoci biće niži. Mnoge procene prinosa na obrazovanje (povećanje nadnice radnika zahvaljujući dodatnoj godini školovanja) pokazuju da je on prilično veliki. Kada

²⁶ Mankiw N. Gregory i Mark P. Taylor, *Ekonomija, Data Status, prevod, 2008. str. 802-803.*

se sve uzme u obzir, ako se budžetski deficit smanjuje tako što se smanjuju izdaci za obrazovanje pogoršava se položaj budućih generacija.

U Velikoj Britaniji se, pravi razlika između zaduživanja države radi finansiranja investicija i zaduživanja radi finansiranja tekuće javne potrošnje. Takođe se prepoznaje potreba da se deficit i suficit uproseče tokom privrednog ciklusa i eksplicitno se naglašava važnost odnosa između državnog duga i BDP-a. To je precizno iskazano u dva fiskalna pravila koja je vlada Velike Britanije naziva „zlatno pravilo” i „pravilo o održivim investicijama”. Zlatno pravilo glasi da će se tokom privrednog ciklusa vlada zadužiti samo da bi investirala, a ne da bi finansirala tekuću potrošnju. Drugačije rečeno, razlika između prihoda države i tekuće javne potrošnje neće biti negativna. Pravilo o održivim investicijama podrazumeva da će, tokom privrednog ciklusa, odnos između državnog duga i BDP-a biti na „stabilnom i razumnom” nivou, koji ministar definiše kao nivo koji nije veći od 40% BDP-a. To znači da britanska vlada teži da uravnoteži svoj budžet (ili da nema deficit) u pogledu tekuće potrošnje (izuzimajući investicije) tokom privrednog ciklusa, ali zadržava pravo da se zaduži da bi finansirala investicionu potrošnju sve dok se odnos duga prema BDP-u u proseku nalazi na stabilnom nivou tokom privrednog ciklusa. Kvalifikacija da će državni budžet u pogledu tekuće potrošnje biti u proseku uravnotežen tokom privrednog ciklusa ostavlja mogućnost za uticaj automatskih stabilizatora, kao što je povećanje izdataka za socijalnu pomoć i smanjenje prihoda od poreza koje se u recesiji automatski dešava (a potom procvata je upravo suprotno), tako da pomaže da se ublaže ekonomske fluktuacije. Dozvoljavanje budžetskog deficita zbog investicione potrošnje je razumno jer iako dovodi do rastućeg javnog duga, ono dovodi i do mogućnosti da raste potrošnja koja se usmerava na obrazovanje, puteve itd. Tvrdnja da vlada treba da uravnoteži svoj budžet, bez obzira na privredni ciklus i bez obzira na to koju vrstu izdataka ima, previše je pojednostavljena.”²⁷

1.4.2. DA LI PORESKE ZAKONI TREBA DA SE REFORMIŠU DA BI SE PODSTAKLA ŠTEDNJA?

Životni standard neke zemlje, navodi, dalje, Mankju, zavisi od njene sposobnosti da proizvede dobra i usluge. Tako glasi jedan od deset principa ekonomije koje smo nabrojali u prvom poglavlju. Kao što smo videli, sposobnost neke zemlje da proizvodi u najvećoj meri zavisi od njene štednje i ulaganja u budućnost. U četvrtoj debati bavimo se pitanjem da li kreatori politike treba da reformišu poreske zakone da bi podstakli veću štednju i investicije.

U podršci reformi zakona da bi se podstakla štednja, u „Ekonomiji”, Mankju navodi sledeće argumente: „Stopa štednje neke zemlje predstavlja ključnu determinantu njenog dugoročnog ekonomskog prosperiteta. Kada je stopa štednje veća, više resursa je raspoloživo za investiranje u nove fabrike i opremu. Veći stok fabrika i opreme pak povećava produktivnost, nadnice i dohodak radnika. Zato ne iznenađuje to što međunarodni podaci ukazuju na jaku korelaciju između stopa nacionalne štednje i pokazatelja ekonomskog blagostanja.

²⁷ Isto, str. 803-804.

Drugi od deset principa ekonomije koje smo nabrojali u prvom poglavlju glasi: ljudi reaguju na podsticaje. Taj princip se primenjuje i na odluke ljudi o tome koliko će da štede. Ako zakoni neke zemlje čine da štednja bude primamljiva, oni će štedeti veći procenat svog dohotka i ta veća štednja će voditi ka prosperitetnoj budućnosti.

Nažalost, poreski sistemi mnogih zemalja destimulišu štednju na razne načine. Uzmimo na primer 25 godišnju radnicu koja štedi 1.000 evra od svog dohotka da bi bila bezbrižna kada se u 70-oj godini penzionise. Ako ona kupi obveznicu koja donosi kamatu od 10%, tih 1000 evra će se za 45 godina povećati na 72.900 evra. ako ne bude poreza na kamatu. Međutim, pretpostavimo da se ona suočava sa poreskom stopom od 20% na dohodak od kamata. U tom slučaju, kamata nakon oporezivanja iznosi svega 8%, pa će se tih 1000 za 45 godina povećati na svega 31.920 evra. Dakle, poreska stopa na dohodak od kamata akumulirana u tom dužem vremenskom periodu smanjuje korist od štednje 1000 evra sa 72.900 na 31.290 evra - ili više od 50%. Zapravo, za mnoge pojedince koji ostvaruju veće zarade u mnogim evropskim zemljama marginalna poreska stopa je još veća. Pretpostavimo, na primer, da ona iznosi 40%. Kamata nakon oporezivanja bi tada iznosila svega 6% i vrednost njene ušteđevine za penzionerske dane smanjuje se za oko 80% - na svega 13.800 evra.

Zatim, poreski sistem destimuliše štednju tako što se neke vrste dohotka od kapitala oporezuju dva puta. Pretpostavimo da neka osoba koristi deo svoje ušteđevine za kupovinu akcija u nekoj korporaciji. Kada ta korporacija ostvari profit na osnovu svojih kapitalnih investicija, ona najpre plaća porez na taj profit u formi poreza na dobit. Ako korporacija isplati ostatak profita akcionaru u formi dividendi, akcionar plaća porez na taj dohodak po drugi put u formi poreza na lična primanja. To dvostruko oporezivanje znatno smanjuje prinos akcionara, pa smanjuje njegov podsticaj da štedi. Poreski zakoni u većini razvijenih zemalja destimulišu štednju i ako neka osoba želi da ostavi stečeno bogatstvo svojoj deci (ili nekom drugom) umesto da ga potroši tokom života. Roditelji mogu da ostave svojoj deci nešto novca u nasledstvo bez oporezivanja, ali ako je to nasledstvo nešto veće, ono će biti predmet oporezivanja. Na primer, u Velikoj Britaniji 2005/06 godine nasledstva su oporezovana po stopi od 40%, a za ona koja su veća od 275.000 funti, a to uopšte nije velika suma s obzirom na to da je sredinom 2005. godine prosečna cena kuće u širem području Londona iznosila oko 260.000 funti, a prosečna cena na teritoriji cele Velike Britanije iznosila je oko 162.000 funti. Roditelji koji deci u nasledstvo ostavljaju kuću neće biti previše motivisani da ostave još nešto pored kuće. Zabrinutost u vezi sa nacionalnom štednjom u velikoj meri potiče iz želje da se budućim generacijama obezbedi ekonomski prosperitet. Zato je čudno to što poreski zakoni često destimulišu najdirektniji način na koji jedna generacija može da pomogne sledećoj generaciji.”²⁸

Mankju, u nastavku navodi razloge za poresku reformu: „Osim poreskog sistema, mnoge druge politike i institucije u nekoj razvijenoj privredi često destimulišu štednju domaćinstva. Neke državne beneficije, kao što su isplata nege za starije ljude i

²⁸ Isto str. 805

državne penzije, često se isplaćuju nakon provere materijalnog stanja pojedinca; odnosno, beneficije se smanjuju svima onima koji su u prošlosti bili dovoljno razboriti da štede deo svog dohotka.

Postoje razni načini na koji poreski sistem može da stimuliše štednju domaćinstva ili da je barem manje destimulišu. Neki koraci u tom smeru već su preduzeti - na primer, u Velikoj Britaniji, novac koji se uplaćuje u privatni penzioni fond izuzima se iz poreza na dohodak. Međutim, postoje stroga ograničenja u pogledu iznosa koji na taj način može da se štedi, a pošto postoje penali za povlačenje tih sredstava pre penzionisanja, takvi penzioni programi često ne motivišu previše na štednju u druge svrhe, kao što je štednja za kupovinu kuće ili plaćanje fakultetskog obrazovanja. Britanski poreski sistem pokušava da stimuliše štednju putem individualnih štednih računa - ISA To je štedni fond - koji može da bude sastavljen od raznih kombinacija obveznica, akcija i gotovine na štednom računu - a sve kamate i dividende koje se na njega isplaćuju, kao i kapitalni dobiti, izuzeti su iz poreza. Ipak, za novac koji se ulaže na ISA ne mogu se ostvariti poreske olakšice - radnici moraju da ulože sredstva iz svog neto dohotka.

Sveobuhvatniji pristup bi podrazumevao da se potpuno preispita način na koji država ostvaruje prihod od poreza. Većina poreskih sistema zasniva se na porezu na lična primanja. Zarađeni novac jednako se oporezuje bez obzira na to da li se troši ili štedi. Alternativa koju zagovaraju mnogi ekonomisti jeste obračun poreza na potrošnju. Prema porezu na potrošnju, domaćinstvo plaća poreze samo na osnovu onoga što troši. Dohodak koji se štedi izuzet je iz poreza sve dok se ta ušteđevina ne podigne i ne počne da se troši na potrošna dobra. U suštini, porez na potrošnju automatski stavlja svu štednju na štedni račun sa poreskim olakšicama. Preusmeravanje sa oporezivanja dohotka na oporezivanje potrošnje znatno bi stimulisalo štednju.²⁹

U svojim tezama zašto poreski zakoni ne treba da se reformišu da bi se podstakla štednja, Mankju navodi: „Povećanje štednje može da bude poželjno, ali ono nije jedini cilj poreske politike. Kreatori politike takođe moraju da pravedno raspodele poresko opterećenje. Problem u vezi sa predlozima da se više stimuliše štednja ogleda se u tome što oni povećavaju poresko opterećenje onih koji su najmanje u stanju da ga podnesu.

Nesporna je činjenica da domaćinstva sa visokim dohotkom štede veći procenat svog dohotka nego domaćinstva sa niskim dohotkom. Zato bi svaka promena poreza koja ide u prilog ljudima koji štede ujedno išla u prilog ljudima sa visokim dohotkom. Politike poput penzionih računa sa poreskim olakšicama mogu da deluju primamljivo, ali one vode ka društvu koje je manje egalitarinansko. Smanjivanjem poreskog opterećenja bogatih ljudi koji mogu da iskoriste prednosti tih računa, takve politike primoravaju vladu da poveća poresko opterećenje siromašnih ljudi.

Štaviše poreske politike koje se dizajniraju da bi podstakle štednju ne moraju da budu efikasne u ostvarivanju tog cilja. Mnoga istraživanja pokazuju da je štednja relativno neelastična - odnosno, iznos štednje ne zavisi mnogo od stope prinosa na štednju.

²⁹ Isto, str. 806.

Ako je tako, onda će poreske odredbe koje se povećavaju efektivni prinos smanjivanjem poreza na dohodak od kapitala učiniti bogate još bogatijim, a pri tom ih neće stimulisati da štede više nego što bi inače štedeli.

Ekonomska teorija ne nudi jasno predviđanje o tome da li bi viša stopa prinosa povećala štednju. Rezultat zavisi od relativne veličine dva suprotstavljena efekta - efekat supstitucije i efekta dohotka. S jedne strane, viša stopa prinosa povećava korist od štednje: novac koji se danas uštedi donosi veću potrošnju u budućnosti. Efekat supstitucije uglavnom dovodi do povećanja štednje. Sa druge strane, viša stopa prinosa smanjuje potrebu za štednjom: domaćinstvo treba manje da štedi da bi ostvarilo bilo koji ciljni nivo potrošnje u budućnosti. Taj efekat ima tendenciju smanjenja štednje. Ako se efekat supstitucije i efekat dohotka međusobno neutrališu, kao što pokazuju neka istraživanja, onda se štednja neće promeniti kada niži porez na dohodak od kapitala poveća stopu prinosa.

Osim poreskih olakšica za bogate ljude, postoje i drugi načini da se poveća nacionalna štednja. Nacionalna štednja je zbir privatne i javne štednje. Umesto što pokušaju da promene poreski sistem da bi podstakli veću privatnu štednju, kreatori politike mogu jednostavno da povećaju javnu štednju smanjivanjem budžetskog deficita, recimo povećanjem poreza za bogate ljude. To predstavlja direktan način povećanja nacionalne štednje i prosperiteta za buduće generacije. Ako se u obzir uzme javna štednja, poreske odredbe kojima se podstiče štednja mogle bi da imaju negativan uticaj. Poreske promene koje smanjuju porez na dohodak od kapitala ujedno smanjuju državni prihod i, samim tim, vode ka budžetskom deficitu. Da bi se povećala nacionalna štednja, takva promena u poreskom sistemu mora da poveća privatnu štednju više nego što smanjuje javnu štednju. Ako to nije slučaj, takozvani podsticaji na štednju mogu da pogoršaju situaciju.”³⁰

1.5. KUPER O UPRAVLJANJU DRŽAVOM PREKO JAVNIH I MONETARNIH FINANSIJA

Vrlo dobar prikaz uzroka savremene krize, ali i retrospektivu dosadašnjih finansijskih kriza, Džordž Kuper je dao u svom poznatom delu „Uzroci finansijskih kriza”. On polazi od uloge centralne banke koje pozajmljuju novac ugroženim bankama privatnog sektora, kao „zajmodavac poslednjeg utočišta”, ako su banke iscrpele sve druge izvore pozajmljivanja kroz privatni sektor.

U nastavku analizira rad FED sistema i ECB, navodeći da među njima nema neke velike razlike. „Te dve institucije jednako se zaklinju da dele zajednički cilj postizanja stabilnosti cena. Međutim, javno slaganje prikriva duboku podelu o tome kako slediti svoje zajedničke ciljeve. ECB insistira na tome da ciljana novčana ponuda mora igrati centralnu ulogu u formulisanju politike; na svojim mesečnim konferencijama za štampu službenici

³⁰ Isto, str. 806-807.

ECB-a iznose najnovije brojke o M^3 (rast novčane ponude), koji označavaju stopu monetarne ekspanzije u EU. Bez izuzetka, dalje insistiraju na tome da ti podaci moraju voditi njihove odluke o tome koliko i kada menjati kamatne stope; preveliki rast ponude novca i kamatne stope moraju ići naviše, a ako je premalo novca, one moraju padati. S druge strane Atlantika, u administraciji FED-a SAD-a, filozofija je potpuno suprotna - smatra se da su podaci o M^3 toliko beskorisni da ih više ne vredi ni beležiti, i sigurno ne bi smeli da budu korišćeni kao vodič za politiku. Kontrola monetarne politike je posao centralnog bankarstva, ali se centralni bankari ne mogu složiti šta znači promena novčane ponude... Čini nam se da ECB, naprotiv, veruje da rast novčane ponude može postati preteran; to je u skladu sa preteranim stvaranjem kredita i u skladu sa preteranom inflacijom imovine. Međutim, postoji opšta uzdržanost da se prizna veza između preteranog rasta ponude novca i preterane inflacije cena imovine. Krajnji rezultat tih različitih polazišta je taj da FED vidi svoju ulogu u suzbijanju svake kreditne kontrakcije, dok ECB vidi svoju ulogu u suzbijanju preterane kreditne ekspanzije. Međutim, razlike u strategiji monetarne politike važan su deo priče ove i prethodnih kreditnih kriza i zaslužuju da se iznesu na svetlo.

Zašto centralne banke uopšte postoje? Centralne banke koriste politiku kamatne stope da kontrolišu tržište kapitala. Ipak ekonomska teorija nam kaže da su tržišta sposobna i da bi ih trebalo ostaviti samim sebi. Zašto su nam onda potrebne centralne banke da određuju kamatne stope? Pa valjda možemo verovati da će tržišta odrediti pravilne kamatne stope, bez pribegavanja nekom planiranju tržišta kapitala sovjetskog tipa?"³¹

Alternativno gledište je da tržišta nisu temeljito stabilna i automatski optimizirajuća pa stoga zahtevaju nadzor i upravljanje. Kejns, kao i Minski, naglašavaju ulogu države u osiguranju tog upravljanja preko državnih rashoda i fiskalnih mera. Centralno bankarstvo može se gledati na isti način kao i na fiskalne mere, kao nužan deo, po rečima Minskog, stabilizacije nestabilne ekonomije.

Prisetimo se, nakratko, kako je novac uopšte postao. U prvoj fazi imamo zlatni kovani novac u različitim apoenima. Iz praktičnih razloga, kao iz razloga bezbednosti zlatnici su deponovani kod banaka, a na osnovu njih su izdavane potvrde na isti iznos. Stalnim povećanjem obima prometa banke su izdavale sve veći broj potvrda dok se količina zlata nije povećala istim tempom. Tako je nastajao kreditni novac oličen u potvrda banaka što je dovelo do stalne kreditne multiplikacije i upravo tu leže prvi uzroci finansijske nestabilnosti.

Kada je u pitanju vođenje monetarne politike, nju možemo povezati sa politikom deviznog kursa. Pomenimo neka savremenija gledanja na to pitanje. U knjizi *Ekonomija evropskih integracija*, autori Ričard Boldvin i Čarls Viploš, smatra se da je „najjednostavniji režim kada se monetarne vlasti odreknu bilo kakve odgovornosti za devizni kurs. Kurs se tada formira slobodno na tržištu i može da fluktuirati za bilo koji iznos u bilo kom trenutku. Najrazvijenije zemlje dozvoljavaju da njihovi kursevi slobodno plivaju.”³²

³¹ Cooper Georg, *Uzroci finansijskih kriza*, MASMEDIA, Zagreb 2009. str. 32-33.

³² Boldvin Ričard i Čarls Viploš, *Ekonomija evropskih integracija*, Data status, Bgd, 2010. god. strana 292.

Veliki kreditna ekspanzija banaka, koja je započeta u 1920-im godinama, i gde je Nemačka bila neslavni rekorder, dovela je do velike krize tridesetih godina prošlog veka, koja je posebno eskalirala u SAD slomom berze. „Pitanje koje dolazi na prvo mesto, koje Kuper postavlja - finansijska stabilnost ili centralno bankarstvo - nije pitanje šta je starije i jaje ili kokoška; istorija je sasvim jasno pokazala da je finansijska nestabilnost došla pre centralnog bankarstva. Taj argument je dobro obrazložen u ispitivanju događaja nakon američke krize 1907. godine koja se dogodila kada nije postojala centralna banka. U toj krizi se pokazala neophodnost centralne banke, što je direktno dovelo do osnivanja FED sistema u SAD.” (1913. godine, prim. M.J)... Finansijska nestabilnost je uzrok stvaranja centralnog bankarstva, a ne obrnuto. Da se ponovo uspostavi finansijska stabilnost, to ne bi zahtevalo povratak na zlatni standard ili ukidanje centralnih banaka; to bi zahtevalo ništa manje do ukidanja stvaranja kredita. Drugim rečima, morali bismo vratiti našu privredu u srednji vek. Stvaranje kredita mora ostati, a mi moramo naći način da živimo s nestabilnošću koja ide s njim; bolje je imati kolebljivu i rastuću ekonomiju nego stabilno i stagnantno.”³³

U takvim vremenima, Kejns preporučuje da, kada privreda upadne u zamku produžene depresije, Vlada mora povećati svoju potrošnju bez povećanja poreza i time se upustiti u deficitno finansiranje potrošnje.

Drugi korak finansijske nestabilnosti započinje i traje do danas, kada MMF početkom 70-ih godina 20. veka zapada u najveću krizu od svog osnivanja. Odliv kratkoročnog dolarskog kapitala u inostranstvo, dalje održavanje visoke stope inflacije u SAD-u izazvalo je brojne spekulacije na štetu američkog dolara. Predsednik SAD-a je 15. avgusta 1971. godine objavio ukidanje konvertibilnosti dolara u zlato i uvođenje dodatnog poreza na sav uvoz u SAD. Tim činom je prestao funkcionisati međunarodni monetarni sistem na principima ustanovljenim u Bretton-Woodsu. Krajem 1971. godine postignut je sporazum, gde su SAD povećale cenu zlata za 8,57%, SR Nemačka i Japan su smanjile cenu marke za 5% i jena za 8,5% u odnosu na zlato, dok su Velika Britanija i Francuska zadržale cene zlata na istom nivou. Nakon toga došlo je do još nekoliko korekcija cena, sve do sastanka na Jamajci 1976. godine, gde se MMF preobrazio u sistem valutnih područja, kao što su sistem evropskog valutnog fluktuiranja ili evropske „zmije”, zatim dolarsko područje, područje francuskog franka, područje britanske funte i područje SPV-a.³⁴ Vrednost američkog dolara, koja je do 15.8.1971. godine bila fiksirana cenom od 35 dolara za uncu zlata, krajem maja 2011. godine dostigla je 1.500 USD za finu uncu (prim M. J.), što je najbolji dokaz koliko je američka valuta obezvređena i koliko je svetski valutni sistem poremećen posle ukidanja zlatno-valutnog standarda.

Prekomernim štampanjem dolara Amerika je stalno uvećavala trgovinski deficit sa ostalim svetom, što je opet značilo da se uspostavio neto odliv američkih dolara prema

³³ Coper G. *Isto*, str. 60-61.

³⁴ Stakić Budimir, *Međunarodne finansije*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2010. str. 11.

ostalom svetu za plaćanje američkog uvoza. Samim tim iz godine u godinu slabio je uticaj SAD u svetskoj privredi, o čemu govore sledeći podaci.

„Galup je februara 2008. godine (znači, pre nego što je finansijska kriza uzela maha) sproveo anketu o tome koje zemlje Amerikanci smatraju najuticajnijim u tom trenutku i koje će to biti u narednih 20 godina. Ove rezultate poredio je sa rezultatima iste ankete sprovedene osam godina ranije, 2000. godine. I, evo šta pokazuju rezultati te ankete:

Tabela 1 – Najuticajnije zemlje u svetskoj privredi

	Ocena iz 2000. (u %)	Ocena iz 2008. (u %)
A. U datoj godini		
Kina	10	40
SAD	65	33
Japan	16	13
Evropska unija	4	7
B. U narednih 20 godina		
Kina	15	44
SAD	55	31
Japan	13	10
Evropska unija	10	8

Dok su Amerikanci pre osam godina samouvereno mislili da je pozicija SAD nedodiriva - i tada i u naredne dve decenije - februara 2008. godine njihovo mišljenje se radikalno promenilo: Kina je najuticajnija. A kakvi bi bili rezultati kada bi se anketa sproveda sada, početkom 2009. godine, posle svega što se dogodilo, i događa, za poslednjih godinu dana.”³⁵

Moderni sastav oporezivanja, navodi Kuper, „veoma je složen. Prvo vas oporezuju kada zarađujete novac (porez na dohodak), a zatim i kad ih trošite (porez na dodatnu vrednost). Ali između onoga što zaradite posle poreza i što radite povremeno nešto preostaje, što se naziva štednjom, a bez inflacije Vlada će se vrlo teško poslužiti sa tim delićem koji vam ostane. Međutim, s inflacijom celo područje poreza na štednju postaje održivo. Sposobnost da štampa neograničenu količinu novca daje državi moć da otplati bilo koji iznos duga; Vlada može da odluči da isplati sopstvene dugove, ali, ako tako odluči, i dug privatnog sektora. Međutim, inženjering plaćanja duga putem inflacione mašine nije besplatan ručak, budući da on proizvodi permanentnu nezaustavljivu inflaciju. Ako vlada koristi tu pogodnost da otplati sopstveni dug, onda je inflacija efektivno dovela do neto transfera potrošne moći i bogatstva od privatnog na državni sektor; on bi se prema

³⁵ Jovanović-Gavrilović Predrag, *Međunarodno poslovno finansiranje, Ekonomski fakultet, Beograd, 2010. str. 191.*

tome mogao uzeti kao oblik poreza. Međutim, ako Vlada koristi štampani novac da otplati ili subvencionira dug privatnog sektora, efekat redistribucije bogatstva i kupovne moći ostaje unutar privatnog sektora. Ako se prihvati da je oporezivanje nužno, onda nema ničeg inherentno pogrešnog u korišćenju inflacionog mehanizma za stvaranje poreskog prihoda iako bi bilo zdravije ako bi mehanizam bio bolje shvaćen....Prelaz sa zlatnog standarda na fiat novac učinio je državne finansije i centralne banke nesalomljivim. Taj kvalitet nesalomljivosti može se koristiti, posebno u vremenima kriza, ali ona gubi jedan ključ, možda i jedini ključ finansijske discipline.”³⁶

Davanje zajmova uz jemstvo, koje ne obezbeđuje vraćanje kredita o roku ili vraćanje uopšte, je novi izvor nestabilnosti finansijskog tržišta, a samim tim i ukupnog finansijskog sistema, pa se najnovija kriza može nazvati i kreditnom krizom. Kao posledica toga je pad cena nekretnina, što pogađa čitavu građevinsku delatnost, koja se smatra jednom od pokretača niza drugih privrednih delatnosti u svakoj tržišno razvijenoj državi.

Zanimljivo je Kuperovo zapažanje da se u fazi ekspanzije kredita privatni sektor poziva na princip *laissez-faire* na tržištima podstičući maksimalno ostvarljivu akumulaciju duga, a kada kreditni ciklus sklizne u obrnut smer, „odmah počnu pozivi državi u pomoć po pravilu više volimo kapitalizam u ekspanziji, a socijalizam u kontrakciji.”

I na kraju, zaključuje Kuper, „Analiza neosporno sugerise da je američka monetarna politika igrala važnu ulogu u pripremanju sadašnje krize...Ne bismo smeli zanemariti ulogu japanske monetarne politike... Japansko ludilo zaduživanja u 1980-im godinama pretvorilo se u trinaest godina dug period nultih ili gotovo nultih japanskih kamatnih stopa. Dugotrajnost tako niskih stopa u tako dugom periodu u tako važnom, izvozno zavisnoj privredi nedvosmisleno je igrala važnu ulogu u današnjoj bolesti.”³⁷

³⁶ Coper G. Isto, str. 78-79.

³⁷ Isto, str. 151-152.

Glava Druga

GLAVNE FINANSIJSKE TEORIJE

Za razumevanje uloge javnih finansija, potrebno je dati kratak presek razvoja finansijske misli i to po etapama njenog razvoja u sklopu razvoja ekonomske nauke, pri čemu smo kao najlakši metod odabrali izlaganje po glavnim ekonomskim školama, koje karakteriše razvoj ekonomske nauke u čijem se sastavu kretao i razvoj finansijske misli. S toga ćemo u najkraćem obraditi sledeće finansijske škole:

- 1) Merkantilna finansijska teorija;
- 2) Fiziokratska finansijska teorija;
- 3) Finansijska teorija građanske klasične škole;
- 4) Finansijska teorija u neoklasičnoj građanskoj ekonomskoj teoriji;
- 5) Savremena građanska finansijska teorija;
- 6) Socijalistička finansijska teorija.

Izlaganje o glavnim finansijskim teorijama sledi prema njihovom istorijskom nastanku.

U nastavku izlaganja daćemo i prikaz savremenog fiskalnog sistema u Evropskoj uniji kao i prilagođavanje poreskog sistema Srbije evropskom zakonodavstvu, kako kroz istoriju, tako i danas.

2.1. MERKANTILIZAM

Merkantilizam se pojavljuje (XVI - XVII vek) kao prva teorijska razrada kapitalističkog načina proizvodnje i kao prvi pravac razmišljanja o ekonomskim fenomenima zasnovanim na metodu uzročnosti. Pisci ovog pravca ne tretiraju ekonomske pojave normativno, već kauzalno. Traže uzročnost i povezanost ekonomskih pojava. Dakle, oni prvi pristupaju jednom metodološkom izučavanju ekonomskih pojava. Međutim, oni ne prodiru u dubinu pojava, već se zadržavaju na njihovoj površini, s obzirom na to da je predmet njihovog razmatranja promet, razmena, trgovina, a ne analiza procesa proizvodnje, zbog čega se oni ne mogu smatrati osnivačima ekonomske nauke odnosno političke nauke. „Stvarna nauka počinje tek od onog vremena kada teorijsko istraživanje prelazi sa procesa prometa na proces proizvodnje.”³⁸

Unoseći metod uzročnosti u posmatranju ekonomskih pojava (dakle, i finansijskih), merkantilisti su prvi postavili teoriju jedne finansijske politike. Oni su smatrali da se bogatstvo stvara u prometu, zbog čega je njihova osnovna pažnja bila usredsređena na novac, tj. plemenite metale (zlato, srebro), što treba da predstavlja oličenje bogatstva zemlje, te da se bogatstvo sastoji u novcu. Međutim, njih nije interesovala upotrebnost vrednost plemenitih metala, već njihova prometna vrednost, tj. samo zato što

³⁸ Marks Karl, *Kapital, Kultura, Beograd, 1948. str. 279.*

su predstavljali novac. Mesto koje su dali plemenitim metalima stavio ih je pred drugi problem: spoljnu trgovinu, jer ako se plemeniti metali koriste za kupovine van granica zemlje, smanjivaće se njihova količina, a time i bogatstvo zemlje. Treba obezbediti takvu politiku, a ne njihov odliv. Na tim osnovama stvorili su i koncepciju o liku finansijske politike. Po njihovom shvatanju finansijska politika mora da bude usmerena prema prometu, i to na taj način da se naciji obezbedi što više novca odnosno plemenitih metala. Zbog toga su oni pristalice carina, gledajući u njima spasonosno oruđe finansijske politike za ostvarivanje glavnog ekonomskog cilja - imati što veću količinu plemenitih metala. Uvoznim carinama, prema njihovom shvatanju, trebalo je onemogućavati odlivanje novca, odnosno smanjivanje nominalnog bogatstva.

U odnosu na nivo carinske zaštite koji treba koristiti kao instrument carinske politike, razlikujemo dva pravca merkantilističkog shvatanja. Po jednim (ranijim merkantilistima), finansijska politika trebalo je da bude veoma rigorozna i da brani svako odlivanje zlata iz zemlje. Zato su zastupali stanovište da uvozne carine treba da budu veoma visoke, čak do zabrane uvoza. Po drugim (kasnijim merkantilistima), carine treba tako organizovati da se u trgovinskom bilansu obezbedi aktivan saldo (veći priliv od odliva plemenitih metala). Ne upuštajući se u kritiku površnosti njihovog učenja, merkantilisti su prvi ukazali na mogućnosti korišćenja finansijske u ostvarivanju određenih ekonomskih ciljeva. Interesantno je i shvatanje merkantilista o dejstvima koja proizvode potrošni porezi (trošarine).³⁹

2.2. FIZIOKRATIZAM

Fiziokratska finansijska škola javila se u drugoj polovini XVIII veka. Ona se razvijala na stavu teoretičara te škole o višku vrednosti. Po fiziokratima, višak vrednosti se stvara isključivo u zemljoradnji s obzirom na to da u njoj učestvuje i priroda. Zbog toga, u zemljoradnji dolazi do povećanja materije u odnosu na njeno stanje pre proizvodnje. Kod ostalih privrednih grana, po njima, toga povećanja nema. Inače, nazivi „fiziokrati” i fiziokratska škola potiču od grčke reči „fiziokratija”, što znači vladavina prirode. Po njima, tzv. prirodni poredak, kao izvor nepomirljivih prirodnih zakona, jeste najbolji i najracionalniji poredak društva, kome treba da se prilagodi pozitivni poredak društva. Osnivač fiziokratske ekonomske odnosno finansijske škole je Fransijs Kene, hirurg po profesiji, pisac mnogih radova iz oblasti medicine i biologije, kasnije dvorski lekar. Oko njega se formirala jedna od najhomogenijih škola ekonomske misli.

U odnosu na finansijsku materiju, možemo odmah da istaknemo da se shvatanje fiziokrata zasnivalo na njihovom osnovnom stavu o tome da se višak vrednosti jedino stvara u zemljoradnji. Zato oni smatraju da je najracionalniji sistem jednog jedinog poreza, i to porez na zemljoradnju. Svaki drugi porez van zemljoradnje mogao bi se u krajnjoj liniji prevaliti na nju, što bi navodno prouzrokovalo i odgovarajuće nepotrebne troškove.

³⁹ Tako Tomas Man (1571-1641), polazeći od pogrešne premise da se višak vrednosti stvara u prometu, izvodi i pogrešan zaključak u odnosu na dejstvo trošarine na radnike odnosno bogataše.

Zbog toga, finansijska politika mora da vodi računa o tome i da se ne dozvoli zaobilazni put poreza do viška vrednosti. Fiziokrati su, dakle, pored jednog jedinog poreza, istakli u svojoj teoriji i neposredan porez kao najpogodniju i najracionalniju poresku vrstu. Taj osnovni stav o zahvatanju viška vrednosti iz zemljoradnje, putem jednog jedinog poreza na zemljoradnju, poslužio je fiziokratima kao baza za klasifikaciju poreza na posredne i neposredne poreze. Naime, svaki drugi porez, osim poreza na zemljoradnju, bio bi neizbežno prevaljen na nju, jer se višak vrednosti stvara isključivo u zemljoradnji. Tako su oni sve poreze van poljoprivrede označili posrednim porezima, a porez koji opterećuje zemljoradnju odnosno prihode od zemljoradnje, neposrednim porezom.⁴⁰

Za razliku od merkantilista koji su istražili oblast prometa i na toj osnovi zasni-
vali svoje učenje u oblast finansijske politike, fiziokrati su svoje istraživanje preneli u
oblast proizvodnje, u čemu je upravo, i njihova zasluga u ekonomskoj odnosno finan-
sijskoj nauci.

Međutim, predmet njihove analize nije proizvodnja uopšte, već pre svega poljopri-
vredna proizvodnja, kao jedina oblast u kojoj se stvara višak vrednosti. Upravo, u tome
i jeste njihova osnovna greška, jer višak vrednosti se stvara u svim sferama materijalne
proizvodnje. Zbog toga je i njihova teorija o podeli poreza na neposredne i posredne, na
osnovama kako smo to već izneli, bazirana na pogrešnim pretpostavkama: zasluga je
fiziokrata, istovremeno, tzv. klasične građanske ekonomiste na kompleksnije razmatra-
nje ekonomskih pojava i dolaženje do novih istina.

2.3. FINANSIJSKA TEORIJA U GRAĐANSKOJ EKONOMIJI

Ova ekonomska koncepcija vezana je za dva velika imena ekonomske teorije:
Adama Smita i Davida Rikarda. Njihov prethodnik Viljem Peti i drugi savremenici su sve
značajniji za opštu ekonomsku nego za finansijsku teoriju, mada su se i oni bavili izve-
snim finansijskim pitanjima. Oni su izučavali pogodnost poreskih vrsta sa stanovišta nji-
hovah ekonomskih dejstava i došli do veoma sličnih rezultata: tvrdili su da je akumulirana
trošarina najpogodnija poreska vrsta sa stanovišta njenih ekonomskih dejstava. Naime,
oni su pošli od pretpostavke da je potrošnja najadekvatnije merilo poreske snage te da
uvođenje jednog jedinog poreza na potrošnju (akumulirana trošarina) onemogućava nje-
govo prevladavanje, s obzirom na to da takav porez pogađa potrošača. Očigledno je da
je njihova pretpostavka o istraživanju poreske snage preko potrošnje netačna, pa samim
tim i njihov konačan zaključak.

Glavne finansijske koncepcije u okviru klasične ekonomske teorije nalazimo u
delima Adama Smita i Davida Rikarda, koja su, inače, izvršila vrlo snažan uticaj na
kasniju ekonomsku misao. Smitovo učenje rezultat je dosegnutog društveno-ekonom-
skog razvitka i potrebe da se obezbede neophodne pretpostavke za dalji razvoj društva.
To je vreme kada kapitalistički način proizvodnje traži svoju konačnu afirmaciju, jer su

⁴⁰ Stakić Budimir, *Javne finansije, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2010. str. 15.*

zastareli feudalni odnosi i industrije, mnogobrojne zabrane i organizacija u privrednoj delatnosti opšta karakteristika toga doba istovremeno ozbiljna kočnica daljem razvoju proizvodnih snaga. Ekonomska sloboda, sloboda lične inicijative, nemešanje države u ekonomski život - bili su zahtev vremena i potreba daljeg ekonomskog progressa.⁴¹ Upravo, na tim osnovima, Smit je i izgradio svoje učenje. Glavna njegova preokupacija je proizvodnja i zakoni koji vladaju u proizvodnji. Proglašava rad produktivnim u svim sferama materijalne proizvodnje.

Privredni prosperitet, prema učenju Smita i Rikarda, može se obezbediti samo ekonomskim slobodama. Na državu i njeno mešanje u privredni život gledali su negativno. Državno trošenje sredstava (državni rashodi), po njima, neekonomsko je trošenje koje usporava ekonomski prosperitet društva. Zbog toga, treba ga svesti na što je moguće manje učešće u nacionalnom dohotku. Na tim postavkama zasnovano je i njihovo shvatanje o finansijskim fenomenima. Osnovni stav koji proizilazi iz njihove finansijske teorije jeste da država treba što manje da zahvata privatne dohotke i akumulaciju. Oni veću pažnju posvećuju teoriji javnih prihoda nego teoriji javnih rashoda.

Svoje shvatanje o finansijskom materiji, Adam Smit je izneo u svom čuvenom delu „Istraživanje o prirodi i uzrocima bogatstva naroda”, inače poznato pod skraćenim nazivom: „Bogatstvo naroda”. Finansijske fenomene nije posebno tretirao, već uporedo sa ekonomskim problemima. On posebno razmatra (u petoj glavi druge knjige „Bogatstvo naroda”) dejstvo pojedinih poreskih vrsta u celini i parcijalno i ističe sledeća četiri poreska principa:

1) princip opštosti: „Svi građani jedne države treba da plaćaju porez za izdržavanje državne uprave i to srazmerno svome dohotku koji oni uživaju zahvaljujući njenoj zaštiti.” Kao što se vidi, u ovako definisanom principu opštosti ugrađen je i princip snošenja poreskog tereta.

2) princip određenosti: „Porez svakog građanina treba da bude određen. Poreski oblik, vreme obračuna, poreski iznos, sve to treba da bude jasno za poreskog obveznika, kao i za svako drugo lice.”

3) princip ugodnosti: „Svaki poreski obveznik treba da bude oporezovan u vreme i na način koji će mu najbolje odgovarati.”

4) princip ekonomičnosti naplate poreza: „Svaki porez treba da bude organizovan na takav način da iz džepa naroda uzima što je moguće manje iznad one sume koja je potrebna državnoj blagajni.”⁴²

Za finansijsku teoriju naročito je značajan metodološki pristup i Smita i Rikarda kod izučavanja poreskih dejstava, jer su pored mikroekonomskog razmatranja svake poreske vrste razmatrali i njihova dejstva na celu nacionalnu privredu. Međutim, rezultati do kojih su došli nisu identični. Po Smitu, najveći broj poreza u poljoprivredi

⁴¹ Šoškić Branislav, *Ekonomске doktrine, Ekonomski fakultet, Beograd, 1975. str. 49.*

⁴² Smit Adam, *isto, str. 788-789.*

treba da tereti zemljovlasnike odnosno njihovu rentu, dok se po Rikardu, svi porezi na najamnine moraju u krajnjoj liniji preneti na profit industrijalaca. Očigledno da ni jedno ni drugo shvatanje „ne odgovara punoj naučnoj istini”⁴³ iako se obojici mogu adresovati pohvale za ispravnost u metodu koji su koristili kod razmatranja poreskih dejstava. I Smit i Rikardo bili su veliki protivnici korišćenja javnih zajmova za finansiranje državnih funkcija. U javnom dugu vide veliku opasnost za društvo, zbog toga država treba da se uzdržava od zaduživanja.

2.4. FINANSIJSKA TEORIJA NEOKLASIČNE EKONOMSKE MISLI

Sredinom druge polovine XIX veka finansijsku nauku karakterišu izučavanja koja se pretežno odnose na poresku problematiku, i to naročito pitanje „pravednog oporezivanja”. Ukratko ćemo izložiti dva osnovna pravca razmišljanja o ovoj problematici: teorija oporezivanja po ekonomskoj snazi i teorija korisnosti.

Teorija oporezivanja po ekonomskoj snazi ne predstavlja jedinstvenu misaonu celinu, pa je možemo podeliti na nekoliko varijanti. Pozitivna varijanta ove teorije prihvata kategoriju dohotka kao najprihvatljiviju za ostvarivanje principa pravednog oporezivanja, i to upotrebom metoda progresivnog oporezivanja. Druga varijanta ove teorije javlja se pod nazivom teorija „jednake žrtve”, koja pledira za proporcionalno oporezivanje kao najpogodnije za ostvarivanje pravednog oporezivanja.

Teorija korisnosti zasniva se na subjektivističkom gledanju poreza. Predstavnicima ove teorije zastupaju mišljenje da međuzavisnost državnih prihoda i rashoda odnosno dažbina i javnih potreba treba da bude osnova za određivanje sposobnosti plaćanja poreza. Naime, oni polaze od premise da ako se rashodi u tržišnoj privredi određuju prema subjektivnim željama individualnih potrošača, zašto se onda ne bi isti princip primenio i kod zadovoljavanja javnih potreba.

2.5. SAVREMENA GRAĐANSKA TEORIJA

Nove ideje u finansijskoj nauci počele su da se javljaju sa prvim svetskim ratom i svim onim posledicama koje su nastale po njegovom završetku. Pojava velike svetske ekonomske krize pokazala je da se teško može spasiti kapitalistički sistem bez snažnih oblika državnog intervencionizma. Tako se pojavom ove krize u finansijskoj građanskoj teoriji javljaju nove ideje koje zastupaju potrebu aktivnog korišćenja finansijskih instrumenata u regulisanju privrednih tokova, označavajući time formiranje savremene finansijske teorije (fiskalne politike), koja razrađuje uticaj efekata javnih prihoda i rashoda, zatim javnog duga na nivo nacionalnog dohotka, zaposlenosti, investicionih ulaganja, na cene, itd. Ona, takođe, poklanja veliku pažnju problemu nacionalnih privrednih resursa, njihovom korišćenju i alokaciji. Krajnji cilj njihovih teorijskih posmatranja je i razrada i upotreba finansijskih instrumenata u službi konjunkturane politike.

⁴³ Lovčević Jovan, *Institucije javnih finansija*, Službeni list, Beograd, 1991. str. 8.

Savremena građanska teorija nastala je, kako smo već napomenuli, sa pojavom velike svetske ekonomske krize 30-ih godina prošlog veka koja je pokazala da se teško može spasiti kapitalistički sistem bez snažnih oblika državnog intervencionizma. Ona, takođe, poklanja veliku pažnju problemu nacionalnih privrednih resursa, njihovom korišćenju i alokaciji. Krajnji cilj njihovih teorijskih posmatranja je i razrada i upotreba finansijskih instrumenata u službi konjunkturalne politike. Glavni predstavnik ove teorije bio je J. M. Kejns.⁴⁴

„Navedimo samo podatak da su se SAD u toku Drugog svetskog rata ubrzano industrijalizovale. Primera radi, učešće SAD u proizvodnji ratne opreme 1939. godine je bilo oko 4%, dok je učešće 1943. godine iznosilo 40%. Tako su SAD spoznale i jednu novu privrednu blagodat - proizvodnju za vojne potrebe.”⁴⁵

2.6. FINANSIJSKA TEORIJA U SOCIJALISTIČKIM ZEMLJAMA

Finansijska teorija u socijalističkim zemljama (misli se na bivše i sadašnje socijalističke zemlje) kao nadgradnja bitno izmenjenih društveno-ekonomskih odnosa zasnovanih na društvenoj svojini sredstava za proizvodnju, ima i svoj različit pristup u tretiranju finansijskih fenomena i njihovog mesta i uloge u društvu. Međutim, po jednom broju pitanja, naročito onih koja se odnose na obuhvatnost finansija, njihovoj ulozi i mestu u razvoju društva, ne postoji jedinstven stav u socijalističkim zemljama, što je posledica različitog shvatanja uloge države.

Naime, u finansijskoj teoriji bivših istočno-evropskih socijalističkih zemalja (naročito u bivšem Sovjetskom Savezu, gde je oko 90% stanovništva zapošljavano od strane države) država se javljala kao direktan organizator privrede, tako da su finansije direktno povezane sa proizvodnjom, obezbeđujući proces proizvodnje i raspodele društvenog proizvoda za zadovoljavanje različitih društvenih potreba. Funkcija finansijske delatnosti države u tim zemljama sastojala se u neposrednom finansiranju državnih privrednih preduzeća značajnog dela osnovnih i obrtnih sredstava.

⁴⁴ Kejns, J. M., *Opšta teorija zaposlenosti, kamate i novca, razna izdanja, i Rasprava o novcu.*

⁴⁵ Bjelić Predrag, *Ekonomika međunarodnih odnosa, Prometej, Beograd, 2003. godine, str. 99.*

Glava Treća

NOVIJA SHVATANJA DRŽAVE, VLASTI I FISKALNOG SUVERENITETA

Od kada postoje države postoji i pitanje njenog definisanja. Država danas nije isto što je bila država u prošlom veku, ili vekovima unazad. Samim tim se menja i definicija njenog fiskalnog suvereniteta. Najbolji primer za to je Evropska unija, kao i Evropska monetarna unija, gde se države odriču dela pravne, ekonomske, monetarne pa i fiskalne suverenosti. Zanimljivo je napomenuti da je pre sto godina (1. juna 1911. godine) naš poznati pravnik Milan Gavrilović na Pravnom fakultetu u Parizu odbranio doktorsku disertaciju pod naslovom „Država i pravo”, koju je nagradio Univerzitet u Parizu.⁴⁶

Pomenimo i to da iste (1911. godine) Hans Kelzen (Prag, 1881. godine - Berkli, SAD, 1973. godine, jedan od najvećih pravika u 20. veku, objavio jedno od prvih ali najvažnijih dela „Glavni problemi teorije državnog prava.” Kelzen se zadržao na pravu, takoreći negirajući državu njenim svođenjem na pravni poredak, dok je Gavrilović, u znatno sažetijem radu, razmatrao pitanje odnosa države i prava trudeći se da održi ravnotežu između ta dva pojma iako bi i po naslovima poglavlja moglo da se zaključi da je veća pažnja posvećena državi.⁴⁷

„Finansijski zakon obavezuje pojedince da plaćaju poreze prema svojim prihodima, predviđajući sankcije za slučaj da porez nije plaćen. Ali prema nekim pravnim porecima, konkretan pojedinac dolazi u stvarnu obavezu da plati takav i takav porez samo ako mu nadležni organ, poreznik, pošto je procenio njegov prihod, naredi da to uradi. Naredba koju izdaje poreski organ, pojedinačna sekundarna norma, čini konkretnu obavezu pojedinca.”⁴⁸

3.1. HARMONIZACIJA PORESKOG SISTEMA U EU

3.1.1. PRAVNI OSNOV ZA HARMONIZACIJU

Kao što smo napred pomenuli, zemlje članice Evropske unije (27 država) odlučile su se na harmonizaciju fiskalnog sistema, uglavnom u domenu indirektnih poreza. Pravni osnov za usvajanje dokumenata koji se tiču harmonizacije propisa država iz poreske oblasti je Ugovor EU:

- član 293. Ugovora zahteva da države članice pregovaraju jedna sa drugom da bi se izbeglo dvostruko oporezivanje u okviru Unije. Na toj osnovi je usvojena Arbitražna konvencija o eliminisanju dvostrukog oporezivanja;

- prema članu 308. Ugovora, Evropski savet deluje jednoglasno na predlog Evropske komisije i nakon konsultacija sa Evropskim parlamentom preduzima odgovarajuće mere u postizanju ciljeva Unije. No, bez obzira na to da li ili postoji sekundarna legislativa

⁴⁶ Gavrilović Milan, *Država i pravo, Doktorska disertacija, prevod, Pravni fakultet Beograd, 2007.*

⁴⁷ Kelzen Hans, *Opšta teorija prava i države, Pravni fakultet, prevod, Beograd, Drugo izdanje, 2010.*

⁴⁸ Isto, str. 298.

u EU, poput usvojenih direktiva ili uredbi, poreski sistemi država članica moraju da respektuju fundamentalne principe Ugovora koji se tiču slobode kretanja građana, usluga, proizvoda i kapitala i slobode osnivanja kompanija i princip nediskriminacije. Generalno, član 18. Ugovora predviđa da svaki građanin Unije ima pravo slobodnog kretanja i nastanjenja na teritoriji bilo koje države članice. Sporazumom o Evropskom ekonomskom prostoru, te slobodu odnose se i na građane i kompanije EEA država (Island, Lihtenštajn i Norvešku), pod jednakim uslovima konkurencije i nediskriminacije. Međutim, sekundarna EU legislativa ne primenjuje se u tim EEA državama;

- član 93. Ugovora EU predviđa nezavisno delovanje Evropskog saveta kada su u pitanju razmatranja predloga Evropske komisije nakon konsultacija sa Evropskim parlamentom i Ekonomskim i socijalnim komitetom, radi usvajanja dokumenata o harmonizaciji zakonodavstva država članica ili pravila iz oblasti indirektnog oporezivanja (poreza na dodatu vrednost, akciznih dažbina i drugih poreza), jer indirektni porezi u kratkom roku mogu da prouzrokuju smetnje u slobodnom prometu proizvoda i usluga na unutrašnjem tržištu i da ozbiljno naruče slobodnu konkurenciju. Veliki broj direktiva i uredbi u ovoj oblasti (sekundarno zakonodavstvo), usaglašen je na osnovu člana 93. Legislativna strategija Evropske komisije ustanovljena je pogotovo kod poreza na dodatu vrednost, u ekološkom i energetsom oporezivanju;

- u vezi sa direktnim porezima, prema članu 94. Evropski savet odlučuje jednoglasno na osnovu predloga Evropske komisije, nakon konsultacija sa Evropskim parlamentom i Ekonomskim i socijalnim komitetom, u pogledu usvajanja odredbi koje se tiču usklađivanja zakona, uredbi ili uputstava država članica, a koje su u neposrednoj vezi sa funkcionisanjem unutrašnjeg tržišta na principima utvrđenih sloboda iz Ugovora, eliminisanjem dvostrukog oporezivanja i sprečavanjem poreskih zloupotreba i poreske utaje. Na osnovu ovog člana usvojeno je nekoliko direktiva iz oblasti direktnih poreza koje se odnose na zajednički sistem oporezivanja kapitalne dobiti u slučaju statusnih promena kompanija iz različitih država članica, oporezivanja raspoređenog profita u odnosima između povezanih kompanija iz različitih država članica i oporezivanja kamata i autorskih naknada između povezanih kompanija iz različitih država članica;

- u saglasnosti sa članovima 93, 94 i 95 Ugovora EU doneta je i legislativa EU o poreskoj upravnoj saradnji i zajedničkoj pomoći između država članica u oblasti direktnih i indirektnih poreza.⁴⁹

3.1.2. STRATEGIJA PORESKE POLITIKE EU

Strategija poreske politike EU uobličena je 23. maja 2001. godine u dokumentu: „Poreska politika u Evropskoj uniji - prioriteti u narednim godinama”, u kojem je Komisija zauzela stav da ne postoji potreba za širom harmonizacijom poreskih sistema država članica. Prema tome, države članice su slobodne u izboru poreskih sistema koje smatraju

⁴⁹ Hrustić Hasiba, *Poreska harmonizacija u Evropskoj uniji*, Institut za međunarodnu politiku i privredu, Beograd, 2011. str. 6-8.

odgovarajućim u vođenju njihovih ekonomskih politika. Glavni prioriteti strategije poreske politike EU su borba protiv poreske utaje i štetne poreske konkurencije i eliminisanje poreskih smetnji u svim međudržavnim aktivnostima na unutrašnjem tržištu. Zato je istaknuto da bi povećanje koordinacije u vođenju poreske politike među državama članicama svakako pomoglo ostvarenju tih ciljeva. Veća transparentnost i razmena informacija pomogla bi da se smanje rizici od finansijskih i korporativnih zloupotreba. Doslednija politika EU naročito zahteva transparentnost u poslovanju ofšor finansijskih centara i uspostavljanje efektivne razmene informacija između država članica.

Osnovno opredelenje je da se uklone poreske smetnje u oblasti finansijskih usluga što je bila tema sastanka ekspertske grupe FISCO (The Clearing and Settlement Fiscal Compliance), 15. aprila 2005. godine u Briselu, na kojem je zaključeno da je neophodna saglasnost država članica da se odstrane prepreke u obračunu i poravnanju finansijskih transakcija unutar Unije. Ova grupa je 2006. godine objavila studiju o fiskalnoj usaglašenosti u postupku obračuna i poravnanja međudržavnih transakcija hartija od vrednosti (The Fact Finding Study, IP/06/507). Visinu poreza određuju države članice, sa izuzetkom indirektnih poreza, gde su propisane minimalne stope. Međutim, ono što je nesporno je da strategija poreske politike EU počiva na principima slobodnog prometa proizvoda i usluga, kretanja ljudi i kapitala na unutrašnjem tržištu, i da se u nacionalnom poreskom zakonodavstvu država članica ipso facto involvira usaglašavanja sa fer konkurencijom, bez davanja neopravdanih prednosti i promovisanja diskriminacije.

3.2. PRILAGOĐAVANJE FISKALNOG SISTEMA SRBIJE EVROPI

Izraz „soće”, koji je označavao porez, u Srbiji se pominje prvi put u Svetostefanskoj povelji kralja Milutina. U članu 94. ove povelje, kralj Milutin oslobađa manastirske ljude mnogih dažbina, među njima i soća (zanimljivo, ni danas manastiri ne plaćaju poreze).⁵⁰ Soće je služilo srpskim srednjevekovnim vladarima prvenstveno za izdržavanje vojske i gradova. Ovaj porez su plaćali svi zavisni ljudi, bez obzira na to da li su živeli i radili na vladarevim, vlastelinskim ili crkvenim imanjima. Zavisni seljaci plaćali su soće vladaru. Porezi su plaćani u vreme velikih pravoslavnih praznika (Mitrovdan, Spasovdan, Nikoljdan...).⁵¹

Vrhovna svojina nad zemljom omogućavala je vladarima srednjevekovnih država da osnovni državni porez, zemljarinu i glavarinu, ubiraju sa svojih imanja, bez obzira na to ko je bio neposredni vlasnik zemljišnog poseda. Zemljarina, odnosno glavarina, prikupljana je prvobitno u poljoprivrednim proizvodima (pre svega u žitu) baš kao i naturalna renta, koju su zavisni seljaci plaćali neposrednim vlasnicima zemlje. Kada bi kovani novac došao do ruku širih slojeva stanovništva koje je živelo u unutrašnjosti feudalnih poseda, stekli bi se uslovi da vladar pokuša da prikupi osnovni državni porez

⁵⁰ Novaković S. *Zakonski spomenici srpskih država srednjeg veka*, Državna štamparija Kraljevine Srbije, 1912., str. 628.

⁵¹ Gnjatović Dragana, *Dobri i zli dinari*, Jugoslovenski pregled, 1998. str. 36.

u novcu.⁵² Pomenimo i to da je u Vizantiji do kraja V veka osnovni državni porez bio zemljarina, i naplaćivan je od seljaka povremeno u kovanom novcu a povremeno u žitu, u zavisnosti od stanja robno-novčane privrede. Od VI do XI veka, porez je prikupljan isključivo u kovanom novcu, posle toga opet u novcu ili žitu zavisnosti od rodnosti godine. Denarom se u srednjem veku nazivao srebrni novac u većem delu Evrope. Značenje dinara kao srebrnog novca uopšte preuzeto je u državi Nemanjića od Mletaka početkom XIII veka.⁵³

Prvi poreski propis u bližoj istoriji u Srbiji uveo je 1835. godine Miloš Obrenović. Osnovni poreski prihod bio je građanski danak, odnosno glavnica koji je sa malim izmenama 1842. i 1864. godine neposrednih poreza bio u upotrebi punih 50 godina. Poreski sistem je odgovarao vremenu u kojem je zemljište važno kao gotovo jedini izvor privređivanja, dok je promet bio veoma oskudan. Kasnije je i promet postajao sve obimniji. Po ugledu na evropske zemlje 80-ih godina 19. veka i u Srbiji je uveden novi sistem neposrednih poreza koji se bio sastavljen od sledećih poreza: 1) na prinos od zemljišta, 2) na prinos od zgrada, 3) na prinos od radnji, 4) na prinos od kapitala datog pod interes i 5) na prinos od ličnog rada i zanimanja.⁵⁴ Ugledavši se na teoriju i praksu razvijenih evropskih zemalja, Vukašin Petrović, inače tada načelnik Ministarstva finansija, izradio je novi Zakon o neposrednim porezima, koji je 14. juna 1884. godine zamenio poreski sistem ustanovljen u vreme kneza Miloša Obrenovića. Neposredni porezi su podeljeni na: 1) porez na zemljište, 2) porez na zgrade, 3) porez na prinos od kapitala (a) izdatog pod interes, (b) uloženog u radnje), 4) porez na prihod od ličnog rada i 5) porez na ličnost.⁵⁵ Država je morala doformirati svoj fiskalni sistem da bi ojačala za odbranu, jer „Otadžbinu našu ne mogoše srušiti ni turski fanatizam, ni fizička snaga drugih neprijatelja. Sada se, u ovome vremenu, ne pokoravaju narodi fizičkom silom. Ekonomsko-finansijski putevi pokazali su se kao sigurniji za ovaj cilj. Nije tajna ni za koga da ima jake težnje u izvesnih država da ovo sredstvo upotrebe i prema Srbiji.”⁵⁶

Državni budžet Srbije 80-ih i 90-ih godina stalno je bio u deficitu. Primera radi, 1880. godine državni prihodi planirani su u iznosu od 19,145.376 dinara, a rashodi 19,520.477 (deficit je bio 375.110 dinara), 1886. godine prihodu su planirani u iznosu od 32,168.687 dinara a rashodi 46,000.000 dinara (deficit je bio 13,832.313 dinara).⁵⁷

U Zakonu o budžetu prvi put je uveden član u kojem se državi omogućava korišćenje bonova, odnosno blagajničkih zapisa (u visini do 10% ukupnog budžeta). Do 1883. godine država je mogla da uzima kratkoročne pozajmice samo kod privatnih novčanih zavoda u zemlji i u inostranstvu, ili kod stranih emisionih ustanova. Domaća emisiona ustanova, Narodna banka Kraljevine Srbije konstituisana je februara, a počela sa radom

⁵² Novac se u Rimu pojavio prvi put krajem IV veka pre nove ere, dakle 450. godine posle nastanka rimske države.

⁵³ Opširnije o tome vidi: V. Radić, *Osam vekova srpskog dinara*, Narodni muzej, Beograd, 1994.

⁵⁴ Gnjatović Dragana, *Stari državni dugovi*, Ekonomski institut, Jugoslovenski pregled, Beograd, 1991. godine, strana 49.

⁵⁵ Isto, str. 49-50

⁵⁶ Petrović Vukašin, „*Državni dugovi Srbije*”, *Otadžbina*, knjiga VII Državna štamparija, Bgd, 1881. str. 295.

⁵⁷ Gnjatović Dragana, isto, str. 46.

2. jula 1884. godine.⁵⁸ U članu 6. Zakona o Narodnoj banci bilo je predviđeno da banka može za račun države da vrši sledeće poslove: eskontovanje i reeskontovanje uputnica Srpske državne blagajne i državnih kupona; davanje zajmova na zalogu srpskih državnih obligacija za koje garantuje srpska država: posredovanje pri ostvarivanju zajmova za račun države. Počevši sa prvom kratkoročnom pozajmicom od 300.000 dinara, 1883. godine, država se u osamdesetim godinama obilato zaduživala kod Narodne banke. Uporedo sa kratkoročnim pozajmicama kod domaće emisije ustanove, država počinje da izdaje i masu bonova privatnim licima i raznim novčanim zavodima. Suma bonova određivana je zakonima o budžetu redovno je prekoračivana, a bonovi su korišćeni za pokriće svih mogućih rashoda. Upravo zbog nekontrolisanog izdavanja bonova, dolazi do nagomilavanja privrednih dugova i haosa u vođenju državnih finansija.⁵⁹

Godine 1902. donet je Zakon o budžetu, kojim je bilo zabranjeno unositi u račun prihoda bilo kakve nerealne stavke (npr, deponovane kredite), kao i vršiti bilo kakva prekoračenja troškova u odnosu na predviđene rashode, odnosno budžet. I sam kralj Aleksandar Obrenović je smatrao da je Zakon previše strog, ali ga je ipak odobrio. Najveću zaslugu u postavljanju državnih računa prihoda i rashoda na realnu osnovu imao je Lazar Paču, najpre izvestilac skupštinskog Budžetskog odbora, kasnije ministar finansija.⁶⁰ I u sledećim godinama sve do 1910. godine državni budžet je umesto ranijeg deficita iskazivao suficit. Na primer, 1906. godine prihodi su planirani u iznosu od 91,270.374 dinara, rashodi 87,335.641, a suficit 3,934.733. dinara, a 1910. godine prihod je bio 116,581.133, rashodi 111,633.528, a suficit 4,947.605 dinara. I sledeća 1911. godina završena je budžetskim suficitom od 16,7 miliona dinara, što je podiglo ugled Srbije i povoljnu klimu za eventualno zaduživanje u inostranstvu.⁶¹ Opterećenost državnih prihoda troškovima anuiteta u poslednjoj deceniji 19. i prvoj deceniji 20. veka bila u padu, tako da je 39,62% iz 1890. godine, smanjena na 23,98% 1911. godine.⁶² U prvoj deceniji 20. veka Srbija je imala veoma stabilne, kako ukupne tako i javne finansije, da je čak i u vreme Balkanskih ratova redovno otplaćivala svoje zajmove „...što je još više potenciralo ugled naše države u očima Evrope...”⁶³

Zbog Prvog svetskog rata dug Srbije se naglo uvećavao tako da je od 170,0 miliona dinara, koliko je iznosio 1914. godine porastao na 276,0 miliona dinara 1918. godine.⁶⁴ Kasniji podaci, posle 1918. godine, se odnose na Kraljevinu SHS. Na stubovima državnih finansija Srbije nastale su državne finansije Države Srba, Hrvata i Slovenaca posle Prvog svetskog rata.

⁵⁸ Isto, str. 47.

⁵⁹ Isto, str. 48.

⁶⁰ Isto, str. 87.

⁶¹ Isto, str. 94.

⁶² Isto, str. 103.

⁶³ Kosier Lj. St., *Narodna banka, 1884-1924. str. 474.*

⁶⁴ *Godišnji izveštaj Kraljevine SHS, Beograd.*

U prvoj deceniji XXI veka, nakon izdvajanja, najpre od SFRJ, a zatim iz SRJ, Srbija harmonizuje svoj fiskalni sistem sa regulativom Evropske unije, naročito u domenu indirektnih poreza, o čemu će biti više reči u posebnom delu ove disertacije.

Pitanje je, međutim, kada će Srbija biti u mogućnosti da ispuni kriterijume ekonomske konvergencije (naročito u pogledu stope inflacije, budžetskog deficita i javnog duga) za uvođenje evra, umesto dinara, kao zakonskog sredstva plaćanja.⁶⁵

3.3. FINANSIJSKE INOVACIJE - OSNIVANJE CENTRALNE BANKE

Na kraju ovog poglavlja, kao neku vrstu rezimea, mogli bismo citirati Nila Fergusona, iz knjige „Uspon novca”, koji u poslednjem pasusu iznosi sledeću konstataciju: „Postoje danas oni koji govore o smrti kapitalizma ili o kraju slobodnog tržišta, kao da su države na neki način alternativa finansijskim tržištima. Istorijska realnost, što bi do sada trebalo da je jasno, pokazuje da su države i finansijska tržišta oduvek egzistirali u odnosu simbioze. Zaista, bez onoga što je bilo potrebno javnim finansijama, mnoge finansijske inovacije koje su dovele do stvaranja centralnih banaka, tržišta obveznica i tržišta akcija, nikad ne bi nastale. Uveren sam, više nego ikad, da sve dok ne budemo razumeli poreklo finansijskih vrsta, nikada nećemo razumeti ni fundamentalnu istinu o novcu: daleko od toga da je novac „čudovište koje treba vratiti na svoje mesto”, kako se nemački predsednik žalio, finansijska tržišta su ogledalo čovečanstva, otkrivaju svakog sata, svakog radnog dana način na koji vrednujemo sebe i resurse sveta oko nas. Nije ogledalo krivo ako u istoj meri odražava i naše mane i našu lepotu.”⁶⁶

⁶⁵ O kriterijuma ekonomske konvergencije više detalja vidi u knjizi: Stakić Budimir, *Međunarodne finansije*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2010. str. 79-80.

⁶⁶ Ferguson Nil, *Uspon novca, Finansijska istorija sveta*, Plato, Beograd, 2010. prevod, str. 363.

DRUGI DEO
OSNOVNI POJMOVI, MEĐUNARODNE
KLASIFIKACIJE I STANDARDI IZ
JAVNIH FINANSIJA

Glava Prva

OSNOVNI POJMOVI IZ JAVNIH FINANSIJA

1.1. OBLICI DRŽAVNE INTERVENCIJE

Danas u savremenim privredama postoji veliki broj mera i instrumenata kojima država utiče na odvijanje privrednog života u njoj, ali se ipak oni, najčešće, svode na pet osnovnih oblika intervencije, a to su:

- 1) pravna regulativa (donošenje propisa i mehanizma za njihovu prinudu);
- 2) intervencija na tržištu putem kupovine (viška) proizvoda i usluga i prodajom robe (u slučaju nedovoljne ponude određene robe) na tržištu;
- 3) vršenje transfernih plaćanja (socijalna davanja, ekonomska pomoć privredi, plaćanje kamate na javni dug, pomoć lokalnim samoupravama i transferi u korist inostranstva);
- 4) vođenje stabilizacione makroekonomske politike, donošenje mera, uvođenje poreza i subvencija i
- 5) vršenje alokacije oskudnih privrednih resursa (redistribucija oskudnih resursa, kao što su hrana, energija, novčana sredstva, itd.).

Osnovni razlog državnog mešanja u privredne tokove je nesavršenost tržišta, kako unutrašnjeg, a još više međunarodnog. Država nije samo regulator i intervent u privredi. Ona je i vlasnik nekih preduzeća. Primera radi u Švedskoj veći deo privrede je u državnom vlasništvu, zatim slučaj da je većinski vlasnik srpskog „Telenor-a” Vlada Norveške, itd.

Direktnom kupovinom država je, na primer, u periodu 1930-1939. godine u SAD učestvovala sa svega 3,3% u nacionalnom dohotku, 1950-1960. godine već sa 11,5% a u periodu 1970-1980. godine čak sa oko 23%.

Kejns govori o potrebi uvođenja javnih radova, kao jedne od klasičnih mera povećanja zaposlenosti u kriznim periodima, a Engleska je tridesetih godina prošlog veka odbila takav predlog. SAD su, u vreme velike depresije, uvele značajan broj javnih programa sa ciljem da omogući ponovnu zaposlenost velikog broja nezaposlenih radnika (ceo projekat je nazvan: „*New Deal*”). Puna zaposlenost postaje osnovni cilj nacionalne ekonomske politike na kejnzijanskim principima opšte ekonomske politike. Kejns je smatrao da je neodrživ stari kapitalistički poredak, i to naročito posle velike ekonomske krize, kada je u kapitalističkim zemljama bilo oko 40 miliona nezaposlenih, kada je došlo do ogromnog pada investicija, proizvodnje i sl. U tom pravcu predlaže javne investicije, politiku jeftinog novca, budžetski deficit i dr. Suprotnosti i nestabilnost kapitalističke privrede treba uklanjati merama monetarne i fiskalne politike, čime se ne dira u osnove kapitalističkog sistema privrede.

Postoje dobra koje svi koriste i privreda i građani, a to su: saobraćajnice, talasne frekvencije, čist vazduh i dr. koja se jednim imenom zovu javna dobra. Tu su i ekološki problemi. Kapitalističkoj privredi imanentan je zakon koncentracije kapitala, koji neminovno dovodi do monopolisanja tržišta. Pod monopolistom se smatra privredni subjekt koji na jednom tržištu u datom trenutku može da podmiri više od 25% potencijalne tražnje za određenim proizvodom ili grupom proizvoda, odnosno uslugom. Po pitanju oblika intervencije, država može na dva načina da postupi protiv monopola: da ga ukine ili da reguliše njegovo ponašanje. U prvom slučaju država zahteva prestruktuiranje tako što od jednog dođe do formiranja dva ili više manjih preduzeća (primer mobilne telefonije u našoj zemlji). Ako se radi o zakonskoj regulativi, u praksi se najčešće pominje Šermanov zakon.⁶⁷ Formiranje posebnih državnih organa je vrlo česta praksa u mnogim državama, što je slučaj i sa Srbijom (Komisija za zaštitu konkurencije).

1.2. KARAKTERISTIKE JAVNIH PRIHODA

Javni prihodi predstavljaju prihode koje ubira država u cilju izvršavanja zadataka iz njenog domena - podmirivanje opšt društvenih potreba.

Javne prihode možemo definisati kao transakcije koje povećavaju neto imovinu države na svim nivoima vlasti, a na štetu privrede i građana, čija se kupovna moć smanjuje za iznos plaćenih poreza i drugih javnih dažbina.

Javni prihodi imaju sledeće karakteristike: ubiraju se u novcu; ubiraju se redovno godišnje; trošenje prihoda ne dovodi u pitanje postojeću imovinu poreskih obveznika; služe podmirivanju koji imaju opšti karakter.

Ubiranje javnih prihoda država obavlja preko nadležne službe (Poreska uprava i državni Trezor). Tokom svog istorijskog razvoja prihodi su se pojavljivali u brojnim oblicima i preživeli su razne transformacije. U savremenom svetu javni prihodi se javljaju u raznim oblicima i pod raznim nazivima, kao što su: porezi, takse, carine, javni zajmovi, naknade, lokalni javni prihodi, doprinosi, parafiskalni prihodi i dr.

1.3. BUDŽET KAO NAJEFIKASNIJI INSTRUMENT EKONOMSKE POLITIKE - NEMA DRŽAVE BEZ POREZA

Plaćanje poreza nije sporno. Još je pre 18 vekova najpoznatiji pravnik klasičnog perioda rimskog prava - Ulpijan, utvrdio da su „*In tributis rei publicae neri sunt*”⁶⁸ (porezi nervi države), odnosno da „nema države bez poreza”, a tri stoleća kasnije u Justijanovom „*Corpus Iuris Civilis*”, sadržana je konstatacija „*Tributorum ratio reipublicae utilis et fisco inferantur*” (Porezi su korisni i neophodni državi).⁶⁹ Danas, premda je tako bilo i ranije, nesporno je da su za postojanje i uspešno funkcionisanje države potrebna i odgovarajuća

⁶⁷ Donet 1890. kojim su u SAD zabranjeni ugovori ili sporazumi kojima se ograničava konkurencija i stvaraju monopoli, kako u unutrašnjoj tako i u međunarodnoj trgovini.

⁶⁸ Stojčević Dragomir i Romac Ante, *Dicta et regulae iuris, Latinska pravna pravila, izreke i definicije, Savremena administracija, Beograd, 1984. str. 222.*

⁶⁹ Isto, str. 522.

sredstva kako bi njima podmirila (finansirala) aktivnosti i mere na čije izvršenje je država ovlašćena na osnovu ustava, zakona i drugih propisa. Ta sredstva savremena država ostvaruje u najvećem delu (sa 80 i više posto) ubiranjem raznovrsnih poreza. Zato i ne čudi da je J. Šumpeter savremenu državu nazvao „poreskom državom”, želeći da naglasi da su porezi *condicio sine qua non* postojanja svake savremene države. Stoga se nije teško složiti s konstatacijom da su porezi civilizacijska tekovina, kao i onom prema kojoj je plaćanje poreza naša sudbina. I, premda su ranije neki teoretičari i političari zastupali ideju o državi bez poreza, danas niko ozbiljan ne postavlja pitanje niti dovodi u sumnju potrebu njihova postojanja i ubiranja.

No, premda nema nedoumice o potrebi postojanja i ubiranja poreza, i danas su još uvek prisutne brojne dileme i postavljaju se mnoga pitanja - kao što je to i pre bio slučaj, u vezi sa oporezivanjem, kao što su ona koja se odnose na: broj i vrstu poreza (danas se više ne susrećemo s propagiranjem ranije ponekad isticane ideje o oporezivanju primenom samo jednog poreza - poreskim monizmom); izbor lica poreskih obveznika (fizička i/ili pravna lica, pojedinac ili grupa, ako grupa - da li samo supružnici ili i drugi članovi porodice); strukturu poreskih prihoda (odnos posrednih i neposrednih poreza); visinu poreskog opterećenja; cilj koji se oporezivanja želi ostvariti (žele li se oporezivanjem, uz fiskalne, ostvariti i nefiskalni ciljevi - i koji; broj i vrstu poreskih oslobođenja i olakšica i dr.

Premda se o svakoj od navedenih (i drugih) dilema odnosno problema koji su prisutni pri izgradnji poreskog sistema i utvrđivanju mera poreske politike može i treba raspravljati i zauzeti određeni stav oko principa na kojima se zasniva poreski sistem savremene države.

„Na zahteve koji se postavljaju pred poreze, na pravila kojih se pri oporezivanju treba pridržavati, uticali su i utiču mnogi faktori, kao što su: ustavno uređenje države, uloga države u privrednom životu, struktura privrede i privredna razvijenost, visina dohotka po stanovniku, uloga građana u političkom životu zemlje, stručnost poreskih službenika, materijalna opremljenost poreskih službi i drugo. Međutim, i pored činjenice da su principi na kojima se zasniva sistem oporezivanja podložni promenama, da su pod snažnim uticajem mnogih faktora, za pojedine poreske principe se može reći da su osnova poreskog sistema svake savremene države, da imaju karakter poreskih aksioma, da predstavljaju pretpostavke za oporezivanje koje imaju apsolutnu važnost, a zasnovane su na društveno-političkom i pravnom poretku države, pa se (ponekad) posebno i ne pominju, jer se po sebi podrazumevaju. Takvi su, na primer, princip da nema poreza bez zakona, da nema poreza izvan zakona i protiv zakona, da se porezi ubiraju u zavisnosti od ekonomske snage poreskih obveznika, da poreska obaveza mora da bude univerzalna, a poreski teret ravnomerno raspoređen. U praksi ipak nije uvek baš tako.”⁷⁰

⁷⁰ Popović Dejan, *isto*, str. 23-25.

1.4. PRAVEDNOST I JEDNOSTAVNOST OSNOVNE ODREDNICE PORESKOG SISTEMA

Pravednost, pa tako i pravednost u oporezivanju, osnovni je postulat čijem ostvarenju treba da teži svaka država. Još je Platon isticao da pravednost ima „najviše mesto u hijerarhiji vrlina”, i da je „idealna država upravo ostvarenje ideji pravednosti.”⁷¹ Opravdano je primećeno da se još od Pitagore, a posebno od Aristotela „pravednost svodila na jednakost. I zaista, pravednost je jedan ideal (vrednost) koji se odnosi na raspodelu, bolje rečeno, na jednakost u raspodeli. Objašnjenje pojma pravednosti, prema tome, sastoji se u značenju u smislu pojma jednakosti - ako znamo što je jednakost znaćemo i šta je pravednost”.⁷² Pravednost je oduvek bila i jeste najveća vrednost koja se nastoji dostići, premda je sadržaj tog postulata nedovoljno određen i podložan promenama.

Za načelo pravednosti u oporezivanju može se reći da je pranačelo - majka svih načela na kojima treba graditi sistem oporezivanja. Zahtevom za ostvarenjem pravednosti u oporezivanju opravdava se gotovo svaka promena u poreskom sistemu i politici oporezivanja. Treba napomenuti da ono što se smatra pravednim danas ne znači da će se smatrati sutra, to znači da je ocenjivanje pravednosti dinamička, a ne statička kategorija.

Važno je istaći i jednostavnost sistema oporezivanja koji u velikoj meri doprinosi kvalitetu i donošenjem pozitivne ocene tog sistema. Mere koje dovode do pojednostavljenja u oporezivanju utiču na: smanjenje troškova razreza i naplate poreza i kontrolu njihova ubiranja, smanjenje poreskog opterećenja kao posledice povećanja neto učinka oporezivanja, povećanje preglednosti sastava oporezivanja, smanjenja poreskih stopa, lakše snalaženje poreskih obveznika u poreskoj oblasti.

„Savremeni zahtevi za smanjenjem ovlašćenja i mera iz nadležnosti države i s tim u vezi za smanjivanjem poreskog opterećenja („što manje državi i što manji porezi”).⁷³ Američki predsednik Bil Klinton, suočen s brojnim privrednim problemima, prisiljen je ne samo razmotriti mogućnost nego i preduzeti neke mere koje imaju mnogo zajedničkog s merama iz druge polovine tridesetih godina za vreme vladavine predsednika SAD Ruzvelta, kao i merama iz perioda nekoliko desetina godina posle Drugog svetskog rata (ne samo u SAD nego i u Evropi i na drugim kontinentima).⁷⁴

Prof. Popović navodi, dalje, da „državni i poreski intervencionizam - posebno brojne mere u fiskalnoj sferi (raznovrsna poreska oslobođenja i olakšice i subvencije - negativni porezi i dr.) karakterišu privrednu aktivnost države nekoliko desetina godina posle Drugog svetskog rata. I dok 50-ih, 60-ih i 70-ih preduzimaju mere za ublažavanje nedostataka u funkcionisanju tržišta i upozorava na činjenicu da je „zakazalo tržište” (od kraja 70-ih godina) pojačala se rasprava o svrsishodnosti državnog intervencionizma i da se iznose argumenti u prilog konstataciji da je „zakazala država”. Kritičari državnog

⁷¹ Babić D. *Pravednost, pravičnost i pravo*, „Pravni vjesnik” br. 2 Osijek, 1987. str. 151.

⁷² Popović Dejan, isto, str. 152-153.

⁷³ Poznata krilatica u Nemačkoj i Austriji glasi „Mehr privat weniger Staat” ili „Mehr markt weniger Staat”

⁷⁴ Popović Dejan, isto, str. 31.

intevencionizma ističu da javni sektor ne sme preuzeti ostvarivanje onih privrednih zadataka koje brže, bolje i jeftinije mogu obavljati privatni privredni subjekti. Privatizacijom, deregulacijom i debirokratizacijom omogućiće se uspješnije funkcionisanje tržišnog mehanizma, a time i jačanje društvenog sadržaja tržišnog privređivanja. Materijalni interes pokreće privrednu aktivnost poreskih obveznika. Visoki porezi kao i određene subvencije deluju u suprotnom pravcu. Visoko poresko opterećenje, koje poreski obveznici osećaju kao svojevrsnu poresku konfiskaciju, pogubno deluju na štednju i investicije kao i uopšte na njihovu sveukupnu privrednu delatnost.”⁷⁵

1.5. SMANJENJE POREZA - NAJBOLJA PORESKA REFORMA

U finansijskoj literaturi, često se susrećemo sa konstatacijom, da je smanjenje poreskog opterećenja najbolja reforma oporezivanja.

Osnovanost shvatanja da visoko poresko opterećenje obeshrabruje aktivnosti privrednih subjekata može se potvrditi brojnim primerima. Pišući o potrebi korenitih promena saveznog poreza na dohodak, poznati američki tandem finansijskih stručnjaka, čija je slava prešla okvire SAD - Hal i Rabuška, istakli su: „Visoke poreske stope smanjuju želju za radom, štednjom i investiranjem, zato što smanjuju dohodak koji ostaje nakon oporezivanja. Niže poreske stope uvećavaju podsticaj da se radi, štedi i investira, jer je dohodak koji preostaje nakon oporezivanja njihovom primenom - veći”.⁷⁶

1.6. PORESKA VLAST MORA BITI STRUČNA I DOBRO PLAĆENA

Za uspešno funkcionisanje sistema oporezivanja, navodi prof. Popović „potrebno je postojanje stručno osposobljene, dobro organizovane, savremeno opremljene poreske službe u kojoj rade adekvatno obrazovani i motivisani (dobro plaćeni i cenjeni), savesni i poštteni poreski službenici koji će odgovorno obavljati složene i izuzetno osetljive (ponekad i odiozne) poslove razreza i naplate poreza kao i kontrole njihovog ubiranja. Poreski službenici su u obavljanju svoga posla ne smeju ponašati kao neka vlast, nego moraju učiniti sve da obavezu plaćanja za poreske obveznike učine što je moguće ugodnijom, tj. relativno ugodnom, jer nema tog poreskog obveznika koji je „sagoreo od želje” da se radi plaćanja poreza liši dela svoje ekonomske snage i pogorša svoj socijalni status. Tačnije bi bilo reći, da plaćanje poreza nikada nije bilo ugodno za poreske obveznike, i da treba učiniti sve da bi ono bilo što manje neugodno.”⁷⁷

1.7. OSNOVNE FUNKCIJE BUDŽETA: EKONOMSKA, POLITIČKA I PRAVNA

Budžet i budžetska politika predstavljaju najznačajniji instrument ekonomske politike. Iako se iz budžeta finansiraju samo javne potrebe, a ne i privredne potrebe preduzeća, budžet je instrument kojim se ostvaruju brojni ciljevi i zadaci u društvenoj reprodukciji.

⁷⁵ Popović Dejan, isto, str. 32.

⁷⁶ Isto, str. 34.

⁷⁷ Isto, str 35.

Budžet i budžetska politika ostvaruju zadatke u sferi alokacije privrednih faktora, preraspodele nacionalnog dohotka, ekonomske stabilizacije i privrednog razvoja.

Formiranje budžetskih prihoda, zapravo predstavlja preraspodelu nacionalnog dohotka, koja se posredstvom poreza i poreske politike ostvaruje kroz budžet. Međutim, funkciju preraspodele budžet ostvaruje i posredstvom svojih rashoda, preko ekonomskih transfera (premije, regresi, kompenzacije i sl.). Ekonomske transfere država isplaćuje preduzećima u vidu kompenzacija, premija i sl.

Ukupno fiskalno opterećenje izraženo u procentu između sume svih javnih prihoda ostvarenih u jednoj kalendarskoj godini prema bruto društvenom proizvodu jedne zemlje u istoj kalendarskoj godini naziva se *fiskalno opterećenje*.

Procentat fiskalnog opterećenja u većini zemalja OECD kreće se između 30% i 50% BDP, a samo u manjem broju zemalja je ispod tog procenta. U Srbiji se poslednjih godina fiskalno opterećenje kreće oko 44% BDP.

Poreski prihod pojavljuje kao osnovni i najvažniji vid prihoda (u Budžetu Srbije za 2010. godinu prihodi od PDV čine oko 50% a od akciza oko 20%), dok na sve ostale prihode (carine, porez na dobit, porez na zarade) i primanja otpada preostalih 30%.⁷⁸

Budžet u modernoj državi vrši tri osnovne funkcije: ekonomsku funkciju; političku funkciju; i pravnu funkciju.

Osnovna funkcija budžeta je svakako njegova *ekonomska funkcija* u razvoju privrede. Ona se sastoji u preciznom i jasnom predviđanju i utvrđivanju javnih rashoda i izvora javnih prihoda, kojima će se ti rashodi pokriti. Savremena država, kroz budžetsku politiku snažno deluje na sve oblike potrošnje, kao i na obim i strukturu ukupne potrošnje. Preraspodelom nacionalnog dohotka kroz budžet, država, manje ili više, deluje na proizvodnju, proizvodno ulaganje kapitala i na investicije. Pored toga značajna je i funkcija budžeta u stabilizaciji privrede (antiinflaciono i antideflaciono delovanje), u alokaciji proizvodnih faktora i sl.

Politička funkcija budžeta proizilazi iz činjenice da budžet, njegov obim i njegova struktura, prevashodno zavisi od društveno-političkog uređenja zemlje. U tom smislu, predlaganje i donošenje budžeta, odobravanje i usvajanje budžeta od strane predstavničkog organa vlasti, kontrola potrošnje vlasti kroz završni račun budžeta, podrazumevaju čitav niz političkih odnosa, koje prezentuju najviši predstavnički i izvršni organi vlasti. Zapravo, kroz budžet se odslikava politička organizacija vlasti i političkog uređenja zemlje.

Budžet ima i pravnu funkciju. Celokupna problematika budžeta regulisana je pravom (područje budžetskog prava) i sadržana je u propisima o budžetu i o državnom računovodstvu. Na taj način posebno je istaknut značaj budžeta u savremenoj državi. Budžet, posebno visina i struktura javnih rashoda obavezan je za izvršnu vlast, koja ga ne može menjati bez odobrenja parlamenta. Pravna funkcija budžeta sadrži u sebi i kontrolnu funkciju parlamenta u vezi sa realizacijom budžeta. Time se, istovremeno, sagledava i zakonitost u korišćenju sredstava iz budžeta.

⁷⁸ Zakon o budžetu Srbije za 2010. godinu, „Službeni glasnik RS”, br. 107/2009.

1.8. BUDŽETSKA PROCEDURA

Budžetska procedura, pored funkcija i načela, predstavljaju bitan element, jer obuhvata sve poslove u vezi sa budžetom.

Budžetska procedura obuhvata četiri osnovne faze, i to:

- 1) izradu budžeta (budžetska inicijativa, planiranje prihoda, planiranje rashoda i izrada predloga budžeta);
- 2) donošenje budžeta (usvajanje budžeta od strane parlamenta-skupštine);
- 3) izvršavanje budžeta (korišćenje sredstava budžeta) i
- 4) kontrola budžeta (redovna budžetska kontrola i završni račun budžeta-revizija).

Izrada budžeta se poverava nadležnom organu za pitanja budžeta (uglavnom je to posao ministarstva finansija) i to se naziva „budžetska inicijativa”.

Donošenje budžeta vrši se po proceduri koja je propisana za donošenje zakonskih akata. Organ nadležan za poslove budžeta priprema „Nacrt zakona o budžetu” koji vlada prihvata i podnosi parlamentu - skupštini na razmatranje i usvajanje (usvajaju ga poslanici prostom većinom glasova, uz mogućnost podnošenja amandmana na podneti predlog zakona o budžetu). Po istom postupku - proceduri usvajaju se i budžeti lokalne samouprave (gradova i opština).

Izvršavanje budžeta započinje usvajanjem budžeta i sastoji se iz dva dela: uplatom izvornih prihoda i isplatom iz budžeta, jer se ne sme isplatiti više nego što je u njega uplaćeno.

Izvršavanje budžeta u delu izvršavanja rashoda vrši ministarstvo nadležno za poslove finansija, uz poštovanje osnovnog pravila da funkcija naredbodavca i računopodlagača budu u potpunosti razdvojene.

Kontrola budžeta - završni račun budžeta predstavlja kontrolu budžetske godine koja (u Srbiji) počinje 1. januara a završava se 31. decembra odnosno godine. Nacrt završnog računa sastavlja ministarstvo nadležno za poslove budžeta (finansija), takođe u formi zakona. U Republici Srbiji budžetsku kontrolu vrši Budžetska inspekcija. Budžetska inspekcija vrši kontrolu upotrebe budžetskih sredstava za finansiranje javnih rashoda kao i kontrolu poslovanja korisnika sredstava budžeta. Reviziju vrši nadležna revizorska institucija.⁷⁹

1.9. NAČELA I PRINCIPI JAVNIH FINANSIJA

1.9.1. NAČELA ADAMA SMITA

Još od Adama Smita ekonomisti su se bavili istraživanjem raznih aspekata funkcionisanja poreskog sistema i pokušavali da utvrde načela na kojima bi se poreski sistem trebalo da zasniva. Ta načela su oni izvodili iz funkcija poreskog sistema u ukupnom društvenog i privrednom uređenju u zemlji. U svom najznačajnijem delu *Bogatstvo naroda* još

⁷⁹ Stakić Budimir, isto, str. 153.

davne 1776. godine Smit je istakao svoja četiri poznata poreska načela (s obzirom na poreze uopšte) koja glase:

„Prvo, pripadnici svake države treba da doprinose izdržavanju vlade, koliko god je moguće, srazmerno svojim mogućnostima, tj. u srazmeri sa dohotkom koji svaki od njih uživa pod zaštitom države.

Drugo, porez koji je svaki pojedinac obavezan da plati treba da bude određen, a ne samovoljan. Poreskom obvezniku i svakom drugom licu treba da budu jasni i razumljivi vreme plaćanja, način plaćanja i iznos koje treba da plate.

Treće, Svaki porez treba da se ubira u vreme ili na način na koji je najverovatnije da će poreskom obvezniku biti najzgodnije da ga plati.

Četvrto, svaki porez treba da bude tako obračunat da izvuče iz džepova i zadrži izvan džepova naroda što je moguće manje iznad i povrh onoga što unosi u državnu kasu.

Očigledna pravednost i korisnost napred navedenih načela preporučila ih je, više ili manje, pažnji svih naroda.”⁸⁰

1.9.2. VAGNEROVA NAČELA

Više od sto godina kasnije nemački teoretičar Adolf Wagner formulisao je svoja poreska načela i svrstao ih u četiri grupe:

- 1) Finansijsko-političko načelo (izdašnost poreza; elastičnost poreza);
- 2) Ekonomsko-političko načelo (izbor poreskog izvora; vođenje računa o učincima posrednih poreza);
- 3) Socijalno-političko načelo (opštost poreza; ravnomernost poreza);
- 4) Poresko-tehničko načelo (određenost poreza; ugodnost plaćanja; jeftino ubiranje poreza).

Iako su mnogo preciznija i potpunija, Vagnerova načela su u osnovi na liniji Smitovih. Međutim, ona nisu mogla preskočiti vreme u kojem su nastala, tj. još uvek su veran odraz klasične finansijske doktrine.⁸¹

1.9.3. MASGREJEVI ZAHTEVI

Koliko su ipak njihovi prethodnici bili duboko prodrli u suštinu poreske problematike pokazuje bračni par Masgreiv u svojoj knjizi *Javne finansije u teoriji i praksi* kada ističu sedam zahteva koje treba da ispuni „dobar” poreski sistem. S tim u vezi oni kažu:

- 1) priliv poreskih prihoda treba da bude zadovoljavajući;
- 2) raspodela poreskog tereta treba da bude ravnomerna. Svako treba da plati svoj deo poreske obaveze u skladu sa načelom jednakosti;
- 3) ono što je važno u ovom kontekstu nije samo mesto na koje se porez razrezuje nego i ko ga konačno snosi;

⁸⁰ Smit Adam, isto, str. 788-789.

⁸¹ Wagner Adolf, *Finanzwissenschaft*, Leipzig, 1890.

4) porezi koje treba birati tako da se minimizira uplitanje u donošenje ekonomskih odluka koja omogućuje uspešno funkcionisanje tržišta, mora se minimizirati „mrtvi teret oporezivanja”;

5) struktura poreskog sistema treba da olakša korišćenje fiskalne politike za ostvarivanje stabilizacionih i razvojnih ciljeva;

6) poreski sistem treba da omogući pravično i neproizvoljno ubiranje poreza koje će biti razumljivo poreskim obveznicima;

7) troškovi naplate i izmirenja poreskih obaveza treba da budu što niži i u skladu sa ostvarenjem ostalih ciljeva.⁸²

1.9.4. STIGLICOVIH PET POŽELJNIH PRINCIPA SVAKOG PORESKOG SISTEMA

Porezi su neizbežno bolni. Stoga ne iznenađuje to što je utvrđivanje poreskog sistema oduvek bilo predmet velikih nesuglasica. Najjednostavnije rečeno, većina ljudi bi volela da se njihovi porezi smanje. Prosto je neverovatno za kakvim se sve argumentima poseže da bi se dokazalo da bi drugi morali da plate više. Prilikom odlučivanja o najboljem načinu za ubiranje potrebnog prihoda, države su tražile neke opšte principe. Postoji, prema Stiglicu, pet principa „dobrog” poreskog sistema:

1) Ekonomska efikasnost: poreski sistem ne bi trebalo da ometa efikasnu alokaciju resursa.

2) Jednostavnost u administrativnom pogledu: poreski sistem bi trebalo da bude jednostavan i relativno jeftin za sprovođenje.

3) Fleksibilnost: poreski sistem treba da bude sposoban da na izmenjene ekonomske okolnosti lako odreaguje (u nekim slučajevima automatski).

4) Politički odgovoran: poreski sistem treba da bude formulisan tako da pojedinci mogu da provere šta plaćaju i procene koliko tačno taj sistem odražava njihove preference.

5) Pravičnost: poreski sistem mora pravično da se odnosi prema različitim pojedincima.

Istorija oporezivanja prepuna je primera distorzivnih efekata, navodi dalje, Stiglic. Zbog poreza koji je u Britaniji u 17. veku uveden na prozore, gradile su se kuće bez prozora. U savremenoj Engleskoj postoje drugi primeri. Uprkos tome što su vozila na tri točka možda malo manje bezbedna i ne mnogo jeftinija od vozila sa četiri točka, porez na njih znatno je niži. U SAD, povoljna amortizacija za pokretne zidove podstakla je izgradnju poslovnih objekata sa takvim zidovima - čak i kada ne postoji namera da se ovi pomeraju.

Efekti oporezivanja nisu ograničeni samo na odluke u vezi s radom, štednjom, obrazovanjem i potrošnjom, navodi dalje Stiglic. Iako nije jasno u kojoj meri poreski sistem utiče na odluke pojedinaca da stupe u brak, ili da se razvedu. Porez na prihod

⁸² Musgrave R.A., i A. T. Peacock (eds): *Classic in the Theory of Public Finance*, IEA, McMillan, London, 1985. p. 168-177.

snažno podstiče dva zaposlena pojedinca sa sličnim prihodima da se, kada biraju da li će sklopiti brak u decembru ili u januaru, opredele za januar. Kada je u pitanju razvod, dešava se suprotno.

Porezi utiču na alokaciju resursa, na istraživanje i razvoj i dugoročnu stopu privrednog rasta. Oni utiču ne samo na nivo investicija u firmama, već i na način investiranja. Čini se da je mnogo povoljnije da čovek uloži trud u smanjenje svojih poreza, nego u izradu boljih projekata, ili veću proizvodnju, mišljenje je Stiglica.

Porezi na prihod mogu, navodi dalje Stiglic, da utiču na to koliko će se dugo pojedinac školovati, budući da utiču na prinos od obrazovanja po odbitku poreza, na izbor radnog mesta (pošto za neke poslove veći deo prihoda potiče od neoporezovanih „beneficija”), na to da li će se pojedinac uključiti u radnu snagu, ili ostati kod kuće da podiže decu, na iznos koji će štedeti i u kojem obliku će štedeti.

Porezi ponekad više utiču na oblik nego na suštinu transakcija. Na primer, navodi Stiglic, kada se porezi ne bi uzimali u obzir, praktično ne bi ni bilo razlike između toga da li poslodavac daje zaposlenom novac da kupi polisu zdravstvenog osiguranja, ili mu je sam kupuje. U poreskom smislu, razlika je ogromna. U prvom slučaju, pojedinac dobija „prihod” koji mu se oporezuje; u drugom, dobija „beneficiju” koja se ne oporezuje. Shodno tome, realno gledajući nema mnogo razlike da li neko direktno štedi za svoju penziju, ili mu poslodavac oduzima izvestan deo od plate i ulaže ga u kapitalni fond. Međutim, posledice u vezi s porezom potpuno su različite, te su stoga pojedinci podstaknuti da za penziju štede preko kapitalnih fondova, a ne direktno.

Porezi utiču na način na koji se privreda organizuje, ističe Stiglic. Poreski zakoni prave razliku između preduzeća koja imaju ograničenu odgovornost i pojedinaca i ortačkih društava, koji je nemaju. U slučaju neograničene odgovornosti, investitor od investicije u iznosu od 100 dolara može da pretrpi gubitke mnogo veće od tih investiranih sto dolara, te stoga takva preduzeća često imaju teškoće da prikupe kapital, a njihovi menadžeri mogu da ispoljavaju mnogo veću averziju prema riziku.

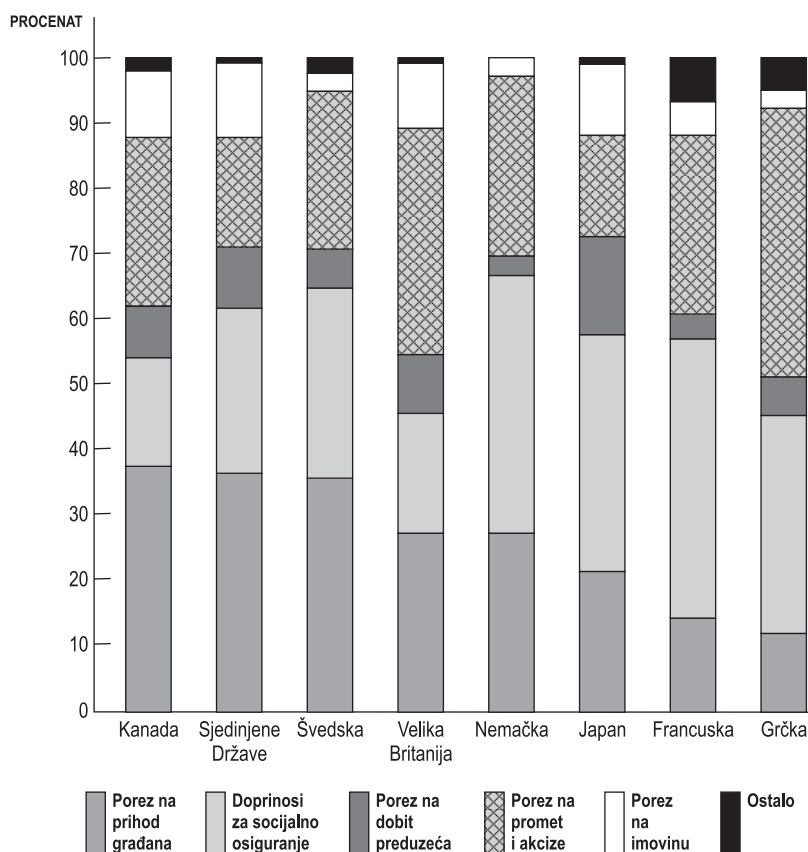
Finansijski efekti često su isprepleteni s organizacionim efektima. Poreski sistem može da stimuliše ili destimuliše banke u odnosu na druge finansijske institucije ili aranžmane; on može da navede firme da uzimaju više ili manje novca preko banaka (umesto, recimo, preko tržišta akcija ili obveznica), što uopšte nije isto, ističe Stiglic.

Poreski zakoni utiču i na zasnivanje porodice i na raspodelu blagostanja unutar nje. Na primer, poreski zakoni obično oporezuju samo ono što firme plaćaju domaćinstvima (zaposlenim članovima), ali ne i potrošnju unutar firmi. Prema tome, poreski zakoni podstiču potrošnju „unutar firme” - velika službena kola, skupe službene ručkove, itd.

Primena poreza kao što je porez na plate, ili na prinos od kapitala, menja ravnotežu u privredi, navodi Stiglic. Porez na kamatu može da smanji ponudu štednje, a vremenom i kapitalni stok; ovo sa svoje strane može da smanji produktivnost radnika i njihove zarade. Te indirektne reperkusije poreza nazivaju se efektima opšte ravnoteže. Efekti

opšte ravnoteže imaju značajne distributivne posledice, ponekad u pravcu koji je potpuno suprotan nameri zakonodavca. Porez na kapital može da smanji ponudu kapitala, a time i da poveća prinos od kapitala; u nekim slučajevima, ovakav porez u stvari može da poveća stepen nejednakosti.⁸³

Slika 1 – Izvori prihoda pojedinih zemalja (1995. godina)



Izvori prihoda pojedinih zemalja, 1995. Porez na prihod građana mnogo je značajniji u SAD nego u drugim zemljama u kojima su porez na promet i doprinosi za socijalno osiguranje veći. (Porez na promet uključuje akcize, carine, porez na dodatu vrednost i opšti porez na promet). IZVOR: OECD, *Revenue Statistics 1965-1996* (Pariz, 1997), Tabele 11, 13, 15, 23 i 25.

1.9.5. SAVREMENI PRINCIPI I NAČELA

U modernim finansijama i budžetskoj politici prihvaćena su sledeća budžetska načela:

1) *Načelo javnosti budžeta*. Podrazumeva da su svi postupci, od predlaganja, preko procedure odobravanja i usvajanja, pa do donošenja budžeta, javni. U celini budžet kao institucija je javan.

2) *Načelo o veličini budžeta*. Savremena teorija odbacuje rigidne stavove o minimumu budžeta, odnosno o „minimumu” javnih prihoda i rashoda. Prema njoj, budžet treba da ima onoliko sredstava koliko je potrebno za pokriće sve razvijenijih i raznovrsnijih javnih funkcija i intervencija države u privredi.

⁸³ Stiglic Jozef, *Ekonomija javnog sektora*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2008. prevod, str. 464-465.

3) *Načelo pokrića budžetskih rashoda*. U savremenoj ekonomskoj teoriji, ovo načelo podrazumeva pokriće javnih rashoda ne samo porezima kao redovnim izvorima javnih sredstava, na čemu je posebno insistirala klasična teorija budžeta, već i primenom javnih zajmova.

4) *Načelo budžetskog pluralizma*, zapravo, znači napuštanje klasičnog načela budžetskog načela i uvođenje više paralelnih budžeta (budžet države, pokrajine, grada, opštine i sl.), što je posledica sve većeg državnog intervencionizma u privredi.

5) *Načelo potpunosti budžeta* znači da se svi prihodi i rashodi u budžetu nužno moraju prikazivati u bruto iznosima, bez prebijanja iznosa, prikriivanja, smanjivanja i sl. To je posebno važno sa aspekta preglednosti budžeta i njegove kontrole.

6) *Načelo budžetske klasifikacije* (specifikacije) pretpostavlja da svi prihodi i svi rashodi predviđeni u budžetu budu utvrđeni sa svim svojim specifičnostima, odnosno da bude izvršena njihova specifikacija.

7) *Načelo jednogodišnjosti budžeta* znači da je budžet strogo vezan za određeno vreme, po pravilu za godinu dana.

8) *Načelo realnosti budžeta* zahteva realno iskazivanje predviđenih (planiranih) i izvršenih (ostvarenih) prihoda i rashoda.

9) *Načelo budžetske ravnoteže* u klasičnom smislu („zlatno pravilo” budžeta) znači da ukupna masa javnih rashoda odgovara ukupnoj masi redovnih javnih prihoda u toku budžetske godine.⁸⁴

* *

Ima i drugih zahteva koji se postavljaju pred svaki dobar poreski sistem. Uz jednakost (pravičnost) nalazi se i efikasnost oporezivanja.

Sa stanovišta efikasnosti kvaliteta poreskog sistema meri se time koliko se taj sistem upliće u promenu relativnih cena koje se formiraju na konkurentskom tržištu.

Posebno je važna veličina tzv. mrtvog tereta oporezivanja, koja zavisi o elastičnosti potražnje proizvoda koji se razmenjuje, njegovoj početnoj ceni i količini i kvadratu poreske stope. S povećanjem poreske stope eksponencijalno raste mrtvi teret oporezivanja, a poreski prihodi najpre rastu dok se ne dostigne određeni nivo te stope, nakon čega počinje padati.

Pitanje izbora optimalnog sastava još nije dobilo ni približno jednoznačan odgovor. Tek su date neke naznake u vezi sa tim, pre svega, kod izbora poreskog sistema treba naći zadovoljavajući kompromis između dva suprotstavljena kriterijuma - efikasnosti i pravičnosti.

Današnja teorija, u skladu s načelom efikasnosti, takođe insistira na širenju poreskih osnovica i smanjenju graničnih poreskih stopa, kao i većem oporezivanju proizvoda s manjom elastičnošću ponude i potražnje i proizvoda komplementarnih nezaposlenosti.

⁸⁴ Budimir Stakić, *Javne finansije*, op. cit. str. 152-153.

Takođe treba voditi računa o tome da se uvede takav poreski sistem čija je primena jednostavnija, a mogućnost poreske evazije manja.⁸⁵

1.10. PORESKI MONIZAM I PORESKI PLURALIZAM

Poreski sistem se stalno menja i usavršava, prilagođavajući se društveno-ekonomskim sistemima, postajući istorijska kategorija. Poreski sistem je skup instituta, institucija, instrumenata i mera koji čine jednu celinu, a koji služi kao osnova za sprovođenje određene poreske politike. Poreski sistem je samo sastavni deo fiskalnog sistema, sistema javnih rashoda, budžetskog sistema i fiskalne politike.

Poreske sisteme, prema broju instrumenata u kojem se mogu pojaviti, delimo na: *poreski monizam i poreski pluralizam*.

Poreski monizam je takav poreski sistem koji predviđa samo jedan, i to jedinstveni porez. Praksa je pokazala da poreski monizam nije moguće sprovesti. Danas se pred poresku politiku postavljaju brojni i raznovrsni ciljevi oporezivanja, koji se i uz najviše moguće stope poreza ne bi mogli ostvariti (ekonomski, socijalni, politički i dr).

Zanimljivo je napomenuti razmišljanja američkih ekonomista o kojima piše J. Stiglic u svojoj knjizi „Ekonomija javnog sektora”, da, kada bi danas bio uveden samo jedan porez, to bi mogao da bude porez na energiju (prim. M.J.).

U periodu dominacije fiziokratske škole javljalo se shvatanje (sasvim u skladu sa bazičnom premisom te doktrine da se nova vrednost stvara jedino u zemljoradnji) da bi sve poreze trebalo zameniti jednim - porezom na čist prihod od zemljišne rente. Krajem 19. veka socijaldemokratija je predlagala da se umesto svih ostalih poreza (posebno kao zamena za nepravične poreze na potrošnju) uvede jedan jedini porez - porez na ukupan dohodak, sa oštrim progresivnim stopama. Bilo je i predloga da se oporezuju samo izvori energije, kapital i dr.⁸⁶

Poreski pluralizam je sistem sastavljen od više poreskih oblika, instrumenata, grupa i dr. Danas je to dominantan oblik poreskog sistema. U sistem više poreskih oblika, instrumenata i grupa moguće je kombinovati poresku politiku, posebno direktnog poreza na dohodak, često i tako da se siromašniji slojevi manje oporezuju, u odnosu na više dohodne grupe. S druge strane, pojedini poreski obveznik, koji eventualno izbegne plaćanje jednog poreza, lako potpadne pod drugi oblik oporezivanja, čime je učinak poreske politike znatno veći.

Pluralističke poreske sisteme čine dve velike grupe direktnih i indirektnih poreza. Da li su porezi indirektni ili direktni to zavisi od toga da li se zasnivaju na potrošnji dohotka (indirektni) ili na samom dohotku-dobiti (direktni).

U direktne poreze spadaju: porez na imovinu, porez na dohotke, porez na dobit.

U indirektne poreze spadaju: PDV, akcize, carine, trošarine i monopolski porezi.

⁸⁵ Jurković Pero, *Javne financije, Masmedia, Zagreb, 2009, str. 126.*

⁸⁶ Lovčević J, *isto, str. 115-117.*

Postoje uglavnom *tri grupe poreskih oblika*, a to su: porezi od imovine, porezi od prihoda, porezi iz rashoda.

Porezi od imovine mogu biti na imovinu u statici i u dinamici.

Kada govorimo o porezima od prihoda, reč je o objektnim porezima i subjektnim porezima (od prihoda građana i iz prihoda korporacija).

Porezi iz rashoda mogu biti na: potrošnju, fiskalni monopoli i carine.

Gornja granica (limit) oporezivanja sa društveno-ekonomskog stanovišta determinisana je ostvarenim dohotkom fiskalnog obveznika i raspoloživom imovinom nosioca fiskalne obaveze, uključujući strateška opredeljenja fiskalnih efekata u reprodukciji i programirani nivo zadovoljavanja javnih potreba.

Donja granica oporezivanja sa društvenog stanovišta se obično označava troškovima razreza i naplate poreza i troškovima poreske kontrole (sa finansijskog stanovišta); dok se donja granica oporezivanja sa individualnog stanovišta obično predstavlja egzistencijalnim minimumom (socijalni aspekt) i zajemčenim ličnim dohotkom (ekonomski aspekt).

Ako su porezi u nekoj zemlji previsoki, kažemo da je reč o *poreskoj saturaciji*, a ukoliko dođe do smanjenja poreza, reč je *poreskoj relaksaciji*.

1.11. ČISTA I NEČISTA JAVNA DOBRA

Prof. Popović navodi da su „čista javna dobra: odbrana, policija, javna uprava, i sl. čije se usluge ne mogu obezbediti na tržištu (nisu konkurentna, i ne može niko da spreči njihovo korišćenje). Svaki građanin ima pravo na njihovo korišćenje.

Nečista javna dobra: saobraćajnice, obrazovanje, zdravstvo i sl. mogu se paralelno organizovati i u privatnom vlasništvu, čije se korišćenje može ostvariti u skladu sa platežnom sposobnošću.”⁸⁷

1.12. DVOSTRUKO I VIŠESTRUKO OPOREZIVANJE

Dvostruko i višestruko oporezivanje je pojava kada poreski obveznik mora da plaća nekoliko poreza na istoj poreskoj osnovi u isto vreme. Ukoliko, na primer, vlasnik vikendice na području opštine A plaća porez opštini na bazi mesta gde se objekt nalazi, a stanuje na području opštine B koja ubire porez prema prebivalištu vlasnika – javlja se dvostruko oporezivanje. Poreski obveznik plaća istovrsni porez na isti objekat dvema društveno-političkim zajednicama istog ranga. Elementi dvostrukog oporezivanja su sledeći: postojanje jednog poreskog obveznika, istovrsnog poreza, postojanje jednog poreskog objekta, postojanje više poreskih vlasti istog ranga, dvostruko istovremeno plaćanje poreza.

Dvostruko oporezivanje se može javiti u tri oblika: interno dvostruko oporezivanje, dvostruko oporezivanje u granicama federalne države i međunarodno dvostruko oporezivanje.

Interno dvostruko oporezivanje nastaje kada, pored države, u isto vreme, istim porezom se oporezuje poreski objekat od strane lokalne samouprave. Dakle, ukoliko je

⁸⁷ Popović Dejan, *Poresko pravo*, Pravni fakultet Beograd, 2010. strana 29.

dvostruko oporezivanje nastalo u okviru suvereniteta jedne zemlje, radi se o internom dvostrukom oporezivanju. Interno dvostruko oporezivanje moguće je izbeći donošenjem propisa koji će onemogućiti ovu pojavu.

Dvostruko oporezivanje u federalnoj državi je češće i značajnije od internog. Poseban problem se javlja u sferi finansijskih odnosa savezne vlasti i republičkih i lokalnih organa vlasti. S druge strane, problem fiskalnih ili poreskih kompetencija posebno je potreban između savezne države, republike i lokalnih organa vlasti.

Dvostruko međunarodno oporezivanje moguće je izbeći na tri načina:

- Putem međunarodnih konvencija kojima se na bilateralnoj osnovi reguliše materija dvostrukog oporezivanja.
- Putem poreskog kredita. Ako se, na primer, od ukupnog poreza na dohodak, plaćenog u jednoj zemlji, odbija već plaćeni porez na taj dohodak-dobit u drugoj zemlji.
- Putem vlastitog zakonodavstva kojim država sama ograničava svoje pravo oporezivanja, u odnosu na inostranstvo.

Višestruko oporezivanje postoji kada jedan poreski obveznik na isti poreski izvor plaća više različitih poreza. Na primer, kada se dohodak oporezuje porezom na dohodak, ali, istovremeno, i kada se vlasnik dohotka oporezuje porezom na potrošnju.

Ugovori (čiji model je sačinila OECD) su najefikasniji instrument koji putem odgovarajućih rešenja (pravila) i metoda obezbeđuju eliminisanje poreske barijere između država ugovornica, odnosno na međunarodnom planu. Naša zemlja je, do sada, ugovore o izbegavanju dvostrukog oporezivanja zaključila i ratifikovala sa oko 40 zemalja.⁸⁸

U federativnim i konfederativnim zajednicama, finansiranje federacije zavisi od tipa federacije, odnosa nadležnosti federacije i saveznih država, i od karaktera budžeta, i eventualno, partije koja je trenutno na vlasti, s tim što se ne postavlja pitanje koliko savezne države doprinose izdržavanju federacije već koliko federacija učestvuje u finansiranju saveznih država. U okviru američkog federalizma, koji komponuje 50 federalnih država i 80.000 opština, npr. savezna kasa apsorbuje oko 70%, blagajne saveznih država oko 18% i budžeti komuna oko 12%.⁸⁹

1.13. FISKALNI MINIMUM I FISKALNI MAKSIMUM

Odnos između donje i gornje granice oporezivanja, odnosno između fiskalnog minimuma i fiskalnog maksimuma, po pravilu, posmatra se sa društveno-ekonomskog i penziono-socijalnog stanovišta. Gornja granica (limit) oporezivanja sa društveno-ekonomskog stanovišta determinisana je ostvarenim dohotkom fiskalnog obveznika i raspoloživom imovinom nosioca fiskalne obaveze, uključujući strateška opredeljenja fiskalnih efekata u reprodukciji i programirani nivo zadovoljavanja javnih potreba. Uz respektovanje principa oporezivanja po ekonomskoj sposobnosti i pravednog oporezivanja, gornji limit u rastu fiskalne stope je porast fiskalne baze, kao i dostignuti nivo

⁸⁸ Ugovori se nalaze na sajtu Ministarstva finansija Srbije

⁸⁹ Popović Dejan, *Ekonomija oporezivanja i poresko pravo*, Pravni fakultet Beograd, 1995.

akumulacije (sa društvenog stanovišta) ili dostignuti nivo životnog standarda (sa individualnog stanovišta). Donja granica oporezivanja sa društvenog stanovišta se obično označava troškovima razreza i naplate poreza i troškovima poreske kontrole (sa finansijskog stanovišta); dok se donja granica oporezivanja sa individualnog stanovišta obično predstavlja egzistencijalnim minimumom (socijalni aspekt) i zajemčanim ličnim dohotkom (ekonomski aspekt).

Koji je to dugoročno bezbedni limit u raspodeli dohotka u rasponu između donje i gornje granice oporezivanja? Evidentno je da se sa porastom nacionalnog dohotka po stanovniku pomera gornja granica oporezivanja. No, gornja granica oporezivanja je različita, čak i pri istom nivou nacionalnog dohotka po stanovniku, budući da na nivo „fiskalnog pritiska” utiču brojni faktori: ekonomska situacija u zemlji i inostranstvu, inflacija, nivo i dinamika javnih potreba, demografski faktor, društveno-ekonomski odnosi, nivo decentralizacije donošenja finansijskih odluka, finansijska autonomija federalnih jedinica i lokalnih kolektiviteta, političke prilike u zemlji i inostranstvu, kulturna tradicija, socijalna politika, politika raspodele, državna intervencija i dr. Pitanje poreskih limita nije ni u literaturi kvantitativno razrešeno u smislu dugoročne optimizacije fiskalnog opterećenja. Naime, smatralo se, najpre, da je fiskalno opterećenje dohotka od 12-15% gornja granica oporezivanja, zatim da je fiskalno opterećenje dohotka preko 25% nesnošljivo i štetno i, najzad, da je poresko opterećenje dohotka preko 50% previsoko.

Jasno je da se sa porastom nacionalnog dohotka po stanovniku pomera gornja granica oporezivanja. U stvari, porast fiskalnog kapaciteta „kreira” prostor za povećanje fiskalnog opterećenja, s obzirom na to da je stopa rasta fiskalnog kapaciteta ekonomska determinanta rasta koeficijenta fiskalne presije.

„Zašto onda država uzima toliko poreza i gde je tačka poreskog optimuma? Poznato je da poreski prihodi rastu sa porastom poreske stope i poreske osnovice. No, postoji tačka u kojoj povećanje poreskih stopa vodi smanjenju poreskih prihoda, jer deluje negativno na ekonomske tokove reprodukcije... Država može svoje poreske prihode povećavati tako što će smanjiti poreze... Naime, u pedesetim godinama stope poreza na dohodak fizičkih i pravnih lica su drastično redukovane, a poreski prihodi su značajno povećani. Očigledan je, dakle, kauzalitet između redukcije poreske stope i podsticanja privrednog rasta i, obrnuto, između povećanja poreske stope i redukcije privrednog rasta. Time se, pak, upada u klopku začaranog kruga: stagnantni (i redukovani) privredni rast, smanjenje poreskih prihoda, povećanje ekonomskih i socijalnih transfera, produbljivanje budžetskog deficita i ekspanzije javnog zaduživanja. Leferova hipoteza praktično verifikuje našu tezu o današnjem „teškom” oporezivanju i našu predikciju na svođenje fiskalnog opterećenja na standardni optimum od 25-35% za zemlje u razvoju i od 25-45% za industrijski razvijene zemlje.”⁹⁰

⁹⁰ Komazec Slobodan, Ristić Žarko, *Javne finansije*, Izdaje VPŠ, Beograd 2001. godine str. 268-276

1.14. PORESKA EVAZIJA

Poreska evazija predstavlja radnje i propuštanja novih radnji, koje poreski obveznik preduzima radi izbegavanja plaćanja poreza. Evazija poreza je posledica nastojanja poreskog obveznika da smanji poreski teret. Direktna je posledica „usađenog” otpora poreskog obveznika u plaćanju poreza. Poreski obveznik je dužan da plati porez, ukoliko to ne izvrši – naplata poreza se vrši prinudnim putem. Obično se radi o slučaju kada poreski obveznik oceni da je njegova poreska obaveza previsoka i da mu je stopa poreskog opterećenja previsoka. Zbog toga se često odlučuje na defraudaciju, reskirajući pri tome i kaznu. Poreska evazija se može javiti u dva oblika, i to kao: zakonska ili dopuštena i nezakonska ili nedopuštena.

Zakonska poreska evazija je ona kod koje poreski obveznik određenim radnjama ili propuštanjem radnji ne dolazi u sukob sa zakonom ili drugim pravnim propisima. U određenim okolnostima obveznik će, dakle, biti u mogućnosti da nekažnjeno ne plati porez. Niko, na primer, nije primoran da kupuje cigarete ili alkohol, te ako ih ne kupi, što nije kažnjivo, neće platiti ni porez, koji je uključen u njihovu cenu. Ukoliko se, isto tako, poveća porez na promet cigareta ili alkohola i kupac oceni da su cene sada previsoke izbeći će da ih kupuje, ili će smanjiti svoju potrošnju.

Nezakonita poreska evazija nastaje kada se poreski obveznik, zbog izbegavanja plaćanja preza, sukobljava sa zakonom ili drugim pravnim propisima koji regulišu ovu materiju.

Porezi, po samoj svojoj prirodi, izazivaju različite psihološke reakcije kod obveznika, koje se odražavaju u promenama ekonomskog ponašanja onog fizičkog lica čiji su planovi neposredno ili posredno izloženi oporezivanju. U osnovi izbegavanja poreske obaveze nalazi se poreski otpor kao vidljiva ili nevidljiva manifestacija neprihvatanja nametnutog poreskog tereta. Savremena država mora pažljivo pratiti razmere te pojave. „Evazija često bitno deformiše ostvarivanje ciljeva poreske politike i praktično anulira jedan od napora da se oporezivanjem postigne visok stepen racionalnosti, celishodnosti, pravičnosti i efikasnosti.”⁹¹ „Izbegavanje plaćanja poreza, formalno-pravno posmatrano, može se odvijati u okviru i izvan zakona.”⁹²

Pravo je svakog subjekta da planira aktivnosti prema sopstvenim interesima. U poreskom smislu, pojedincu stoje na raspolaganju tri mogućnosti u pogledu alokacije njegovog dohotka. On ga može usmeriti u pravcu državne blagajne, gde podleže oporezivanju, u aktivnosti koje legalno izmiču poreskom zahvatanju (iznalaženje takvih mogućnosti) ili ga prikriti nezakonito, što podleže sankcijama kada se otkrije takvo ponašanje.

Signalna dejstva (efekti supstitucije u užem smislu) poreza prethode ostalim efektima - evaziji i prevaljivanju. U ovoj prvoj fazi predoporezivanja moguće je da pravni subjekti, koji potencijalno treba da budu pogođeni novom merom poreske politike,

⁹¹ Petrović Miroslav, *Značaj i aktuelnost poreske politike u savremenim uslovima*, „Oporezivanje i poresko pravo”, Beograd, jun 1989. godine, str. 25.

⁹² Jelčić Božidar, *Evazija poreza: Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, 1965. godine*, str. 217.

pribegavaju raznim formama pravno dopuštenog ponašanja čiji je primarni cilj eliminisanje ili umanjeње poreske sposobnosti. To će se, u krajnjoj liniji, postići ako se potencijalni obveznik opredeli za onaj supstitut (robu) ili modalitet ponašanja koji se relativno blaže oporezuje ili je neoporezovan. Mogućnosti izbora su u tom pogledu ograničene, s jedne strane, samom umešnošću potencijalnog obveznika da iskoristi nedostatke (novog ili izmenjenog) poreskog zakonodavstva (sveobuhvatnost, jednostavnost, razumljivost poreskih normi i rešenja). U zavisnosti od visine poreskog tereta (stope i poreskih podsticaja) potencijalni obveznik se može opredeliti za takav oblik ulaganja kapitala sa nižim troškovima oporezivanja; može promeniti mesto boravka u istom cilju; može izvršiti fiktivnu deobu imovine na srodnike da bi umanjio poresku obavezu; može odlučiti da svoj ušteđeni dohodak ne troši već da ga plasira u različite oblike ulaganja, ukoliko to u datom trenutku procenjuje kao fiskalno povoljniju opciju.

Preduzeća permanentno ispituju tržišta i kalkulišu sa poreskim promenama. Njihovo ponašanje zavisice od ponude i tražnje proizvoda odnosno mogućnosti da prevale porez kroz finalnu cenu robe (ili bočno), a to zavisi od njihovih graničnih troškova.

Kod različitih modaliteta nezakonite evazije poreski obveznik neposredno krši poresku normu i u formalnom i u materijalnom smislu. Prema tome, u situaciji kada je neko identifikovan i zadužen porezom, njegovo protivpravno delanje zakonom se kvalifikuje kao kažnjiva radnja u vidu poreskog prekršaja, privrednog prestupa u oblasti poreza i krivičnih dela poreske utaje i kontrabande.⁹³

S druge strane, siva ekonomija, kao spoljašnji odraz brojnih neusklađenosti u društvenoj i ekonomskoj sferi života, izaziva poremećaje u ukupnoj raspodeli prihoda između tržišnog i javnog sektora. Efekat takvih ekonomsko-finansijskih disproporcija jeste umanjeње planiranih budžetskih sredstava, što posredno ima za posledicu veće poresko opterećenje zvanične registrovane privrede i stvaranje uslova nelojalne konkurencije. Na nivou pojedinačnih poreskih obveznika, siva ekonomija ih dovodi u neravnotežan položaj, menjajući njihov ekonomski i opšti društveni status, čime se ugrožava i krši ustavni princip snošenja poreskih tereta srazmerno ekonomskoj snazi. Zbog takvog delovanja, otežava se i često onemogućava adekvatno vođenje poreske politike, imajući u vidu realno mogući raskorak između ciljeva i efekata oporezivanja.

„Sprega između poreske administracije i svih organa (državnih, sudskih i sl.) koji su ovlašćeni da vrše registraciju fizičkih i pravnih lica u ulozi privrednih subjekata, ne samo da postoji, već je ona nužna pretpostavka za funkcionisanje ekonomskog i finansijskog sistema u svakoj savremenoj zemlji.”⁹⁴

U standardnoj finansijskoj literaturi uzroci evazije poreza uobičajeno se klasifikuju na subjektivne i objektivne faktore. U subjektivne uzroke ubrajaju se poreska svest, poreski mentalitet, osećanje pripadnosti određenoj društvenoj zajednici, nivo obrazovanja,

⁹³ Popović Dejan, *redaktor, Nove tendencije u javnim finansijama i finansijskom pravu, Zbornik u spomen profesora Miroslava Petrovića, Pravni fakultet, 1998. Beograd, str. 112.*

⁹⁴ Petrović Miroslav, *Obveznik poreza iz dobiti, oporezivanje dobiti preduzeća, Beograd, 1990. str. 99.*

shvatanje o pravičnosti poreskog sistema. Uzroci objektivne prirode sadržani su u veličini poreskog opterećenja, načinu oporezivanja, stručnoj osposobljenosti i organizaciji poreskih organa, visini kazni za povrede poreskih propisa, ekonomskoj situaciji u kojoj se nalazi poreski obveznik, stanju ekonomskih kretanja, čestim promenama poreskih propisa i dr.

Naša poreska stvarnost je sasvim drukčija od zamišljene. Poreski sistem je postao netransparentan i složen zbog unošenja brojnih parafiskalnih nameta i ugrađivanja raznih kriterijumski nedefinisanih olakšica. Takve proizvoljnosti i ad hoc mere fiskalne politike ne omogućavaju potencijalnom investitoru da se lako snađe u izmenjenim poreskim rešenjima. U tom kontekstu, destimulativnost je njihovo osnovno obeležje. Takvom stanju doprinosi i opšta poresko-pravna nesigurnost u situaciji kada se poreski propisi stalno menjaju i to tokom poslovne godine. Nestabilna poreska pravila onemogućavaju obveznike da planiraju aktivnosti i ozbiljno ugrožavaju ekonomsku efikasnost. Posebno pogubno dejstvo na poreski moral u našim uslovima ima tolerantan i „zaštitnički” stav organa vlasti prema nekim „zaštićenim kategorijama obveznika” čime se postiže suprotan efekat u izgrađivanju inače nerazvijene poreske svesti na ovim prostorima... Nisu retki primeri neprimenjivanja odnosno nedoslednog primenjivanja poreskih propisa ... ne mali deo odredbi zakonskih propisa ... praktično je ostao na nivou deklarativne norme...”⁹⁵

Ekonomski efekti evazije poreza ogledaju se u remećenju jednakosti uslova poslovanja na tržištu kroz snižavanje troškova proizvodnje onih privrednih subjekata koji uspevaju da izbegnu poresku obavezu. Takvim ponašanjem stvara se nelojalna konkurencija između savesnih i nesavesnih poreskih obveznika, što se na ekonomskom planu odražava kroz cenovne disparitete roba ovih proizvođača, naročito ako je evazija poreza dostigla značajne granične vrednosti.⁹⁶

1.15. CARINE KAO DEO PORESKOG SISTEMA

Poreski sistem je skup poreskih propisa, instituta i normi, vezanih u jedinstveni mehanizam, a u svrhu ostvarenja određene poreske politike. U poreski sistem je ugrađen veliki broj poreznih oblika koji se u svakom sistemu razlikuju. Ovaj sistem predstavlja skup instituta i instrumenata koji stoje na raspolaganju poreskoj vlasti za ostvarivanje određenih fiskalnih, ekonomskih, socijalnih i političkih ciljeva u okviru datog ekonomskog sistema. To je, dakle, vrlo značajan podsistem ekonomskog sistema.

Svaki poreski sistem je rezultat:

- razvojnog (ili istorijskog),
- društveno-ekonomskog,
- političkog sistema i
- ciljeva koji se žele postići određenim poreskim sistemom.

⁹⁵ Petrović Miroslav, „Dominirajuće teme i dileme na području fiskalnih finansija, FINASIJE, br. 1-2 /96, str. 24.

⁹⁶ Popović Dejan, redaktor, isto, str. 116.

Poreski sistem u Srbiji je u prethodnoj deceniji reformisan i u velikoj meri usaglašen sa praksom modernih tržišno orijentisanih zemalja, u najvećoj meri sa zemljama EU. Time svakako nisu iscrpljene sve mogućnosti za unapređenje poreskog ambijenta, jer se uporedo sa izmenama poreske politike menjao i makroekonomski i širi društveno politički okvir. Nakon višegodišnje prakse vođenja prociklične fiskalne politike, i u svetlu svetske ekonomske i finansijske krize, koja je u značajnoj meri pogodila i ekonomiju Srbije, sve veći akcenat se stavlja na poreske reforme. Tim pre, što je kao posledica krize došlo do većeg pada javnih prihoda od pada BDP (*Fiskalni kapacitet RS je trajno smanjen i pre nastanka krize, kao posledica smanjenja poreza na zarade, smanjenja poreza na prenos apsolutnih prava, smanjenja carina na uvoz proizvoda iz EU, itd.*).

Neophodnost smanjenja i izmene strukture javne potrošnje, sa jedne strane i poreske reforme sa druge strane treba da doprinesu održavanju makroekonomske stabilnosti i unapređenju konkurentskog ambijenta, radi podsticanja zapošljavanja i investicija. Povećanje indirektnih poreza uz istovremeno smanjenje direktnih poreza predstavlja osnovni pravac poreskih reformi u svetu. Primena ovakvog trenda u Srbiji bi morala da bude prihodno neutralna. To znači da bi u narednom periodu svako ukidanje novouvedenog poreza (npr. poreza na mobilne telefone) ili smanjenje poreske stope postojećih poreza moralo biti nadoknađeno uvođenjem novih poreza ili povećanjem postojećih stopa nekog poreza. Nastavak primene mera za smanjenje poreske evazije može rezultirati i većim poreskim prihodima.

Imajući u vidu da se ekonomski odnosi sa inostranstvom zasnivaju na otvorenoj, izvozno orijentisanoj privredi i aktivnom uključivanju u međunarodne ekonomske tokove, carinski sistem i politika biće koncipirani u skladu sa navedenim načelima, s ciljem povećanja konkurentne sposobnosti privrede na svetskom tržištu i privlačenja stranih investicija.

Očekuje se dalja harmonizacija propisa u oblasti carine sa propisima EU i planira se donošenje sledećih zakona i podzakonskih akata:

- dalje usklađivanje Carinskog zakona i podzakonskih propisa sa propisima EU i pravilima STO. Novi Carinski zakon predviđa i dalje beneficirani uvoz sirovina, repromaterijala i opreme;

- donošenje novog Zakona o Carinskoj tarifi nakon pristupanja Srbije članstvu STO, u cilju prenošenja konsolidovanih stopa carine koje su u toku pregovora dogovore sa članicama STO;

- donošenje Uredbe o usklađivanju nomenklature Carinske tarife radi usklađivanja sa Kombinovanim nomenklaturom EU i prenošenja preferencijalnih stopa carine u skladu sa svim sporazumima o slobodnoj trgovini koje je Srbija zaključila.

Liberalizacija carinske zaštite u odnosu na uvoz robe poreklom iz Evropske unije odvija se kroz primenu Prelaznog Sporazuma o trgovini i trgovinskim pitanjima između Srbije i EU počev od 30. januara 2009. godine, u skladu sa dinamikom koja je

predviđena tim sporazumom između Srbije i EU. Potpuna liberalizacija trgovine očekuje se 2014. godine.

Takođe, od 1. septembra 2010. godine otpočela je primena Sporazuma o slobodnoj trgovini sa Turskom a od 1. oktobra u primeni je i Sporazum o slobodnoj trgovini sa EFTA zemljama (osim Norveške i Islanda), što je dovelo do liberalizacije carinske zaštite pri uvozu robe poreklom iz tih zemalja. Sporazum o slobodnoj trgovini između Srbije i Kazahstana je potpisan i stupio je na snagu 1. januara 2011. godine, što je dovelo do liberalizacije carinske zaštite pri uvozu robe poreklom iz te države.

Članstvo u STO podrazumeva prihvatanje određenih obaveza u smislu odobravanja koncesija ali će koristiti za privredu u celini biti mnogo veće nego alternativa permanentne zaštite pojedinih delatnosti. Članstvo u STO obezbediće stabilan, otvoren i nediskriminatoran pristup za domaću robu i usluge na tržištu zemalja članica STO.⁹⁷ Zaštita domaće ekonomije biće limitirana, ali ipak dozvoljena kroz kompenzatorne mere, antidamping carine, kao i određene vancarinske mere. Kratkoročno, troškovi pristupanja STO biće veći od koristi. Privredni subjekti će usled snižavanja carina biti suočeni sa oštrom inostranom konkurencijom, što će umanjiti profit. S druge strane, potrošači će imati na raspolaganju uvoznu robu po nižim cenama i boljeg kvaliteta. Pored toga, za proizvođače liberalizacija uvoza značiće i niže uvozne cene inputa, što će srednjoročno posmatrano dovesti do povećanja konkurentnosti i profitabilnosti.⁹⁸

Ostale takse i dažbine kao što su posebne dažbine na uvoz poljoprivrednih proizvoda i sezonske carine postepeno će se snižavati i pretvarati u carinski ekvivalent (ekvivalentna tarififikacija) što je u skladu sa pravilima STO i zahtevima EU. Takse za rad carinskih organa biće ukinute, a naknade troškova određene u visini stvarnih troškova za pružanje posebnih usluga.⁹⁹

1.16. OPRAVDANOST UVOĐENJA POREZA -TEORIJA ŽRTAVA-

Sa uvođenjem prvih poreza, javlja se i pitanje opravdanosti poreza. Poreski obveznici pitaju: po kom osnovu, po kom pravu se taj namet nameće? Odnosno, ima li država prava, i na osnovu čega da oduzima od građana i preduzeća deo njihove imovine? Pitanje je logično, ali i kompleksno. Više teorija u nauci o finansijama ga je obrađivalo, a proučavano je i u okviru pravne filozofije, nauke o politici, sociologiji. U stvari, osnovna ideja, u svim teorijskim pristupima, polazi od suštine oporezivanja. A suština poreza je u tome, što je bez njih realno nemoguće, zamisliti funkcionisanje države.

U toj koncepciji pristupa, moguće je relativno lako razumeti stanovišta teorija jačega (sile), teorija ugovora, ili recimo teorije ekvivalenta (naknade) po kojoj se plaćanje poreza pravda time što država čuva i osigurava život i imovinu pojedinaca. Ipak,

⁹⁷ Sredinom 2011. godine u STO su bile učlanjene 153 države dok je 30 država imalo status posmatrača, među koje spada i Srbija.

⁹⁸ Detaljnije o tome: Stakić Budimir, Vesela Ćurković, *Primena SSP EU - Srbija*, Poslovni biro, Beograd, 2010.

⁹⁹ Memorandum o budžetu i ekonomskoj i fiskalnoj politici za 2011. godinu sa projekcijama za 2012. i 2013. godinu „Sl. glasnik RS, br. 102/2010

kompleksno objašnjenje opravdanosti poreza, u modernoj interpretaciji poreskih načela, kako sa stanovišta razloga oporezivanja (neophodna potreba), tako i sa stanovišta celishodnosti, daje teorija suvereniteta.

Argumenti teorije suvereniteta su sledeći: a) funkcionisanje države nemoguće je zamisliti bez poreza, b) svaki građanin je dužan da srazmerno svojim poreskom sposobnošću, doprinosi funkcionisanju javnih službi i državnih organa.

Upravo iz tih razloga, ističu pojedini autori, prvi prioritet je u tome, da se utvrde korektni odnosi u raspoređivanju poreskog tereta, tj. da se izvrši optimalan izbor poreskih oblika za datu - zemaljsku poresku strukturu (dohodak, imovina, potrošnja). Odnosno, da se izaberu dobri instrumenti oporezivanja, preko proporcionalnih ili progresivnih poreza, kako bi se celishodno delovalo i na poreklu bogatstva, socijalno stanje i reproduktivnu strukturu sposobnost privrede. Time se potvrđuje, da je porez, nezavisno od toga da li je neophodan ili ne, koristan i celishodan izvor državnih prihoda.

Merilo poreske dužnosti, mora uvek biti ekonomska snaga poreskog obveznika. Prema tome, država, čiji je opstanak omogućen poreskim prihodima, mora uvažiti pristup, po kome je upotreba poreskih prihoda, preko više neposrednih i posrednih mera i metoda, u funkciji povećanja pojedinačnog dohotka poreskih obveznika. Samo pri takvoj - racionalnoj politici trošenja državnih-javnih prihoda, moguće je smanjivati otpor prema porezima, i jačati motivacione faktore za plaćanje poreza bez primene sile i sankcija, tj. jačati elemente opravdanosti poreza.

„Opravdanost poreza se često dovodi u vezi sa tzv. teorijom žrtava, kojom se obično objašnjava oporezivanje prema ekonomskoj snazi poreskih obveznika. Polazna teza je: svako treba da podnese žrtvu u skladu sa svojom ekonomskom sposobnošću. Odnosno, žrtva se tumači kao smanjenje mogućnosti (i posledica oporezivanja dohotka) za zadovoljenje potreba. Smanjenje mogućnosti zadovoljenja potreba ima glavno značenje u okviru teorije žrtava, odnosno svako treba da podnese jednaku žrtvu radi opšteg dobra. To bi trebalo da znači, da se građani (ili preduzeća) koji su pre oporezivanja imali isti nivo koristi od nekog dobra, nakon oporezivanja takođe ne bi smeli razlikovati u pogledu nivoa korisnosti.”¹⁰⁰

Međutim, pravi problemi „žrtava” tek predstoje, ukoliko Srbija želi da postane član Svetske trgovinske organizacije i Evropske unije. U tom slučaju će „manevarski prostor” za uvođenje poreskih, carinskih i ostalih dažbina biti sve manji, a problemi obezbeđivanja javnih prihoda sve veći. Jer krajnji cilj Svetske trgovinske organizacije, zbog koga je osnovana, je uspostavljanje potpuno slobodne svetske trgovine.”¹⁰¹

¹⁰⁰ Ognjanović Vuk, *Javne finansije u teoriji i praksi*, „EDITOR” Novi Beograd, 2008. str. 170-171.

¹⁰¹ Bjelić Predrag, *Svetska trgovinska organizacija*, Prometej, Beograd, 2002. godine. str. 73.

Glava Druga

MEĐUNARODNE KLASIFIKACIJE JAVNIH PRIHODA, JAVNIH RASHODA I POREZA

2.1. KLASIFIKACIJE JAVNIH PRIHODA

U svetu postoje četiri klasifikacije javnih (poreskih) prihoda, a to su:

- 1) Klasifikacija OECD;
- 2) Klasifikacija UN - (SNA);
- 3) Evropski sistem integrisanih računa (ESA);
- 4) Klasifikacija MMF (Government Finance Statistics - GFS klasifikacija).¹⁰²

Klasifikacija OECD pod porezima podrazumeva i u klasifikaciju uključuje sva obavezna plaćanja državi za koja se ne dobija direktna naknada niti protivuvrednost.

U poreska primanja države ne uključuju se kazne koje nisu vezane za izbegavanje plaćanja poreza, odnosno davanje kredita državi.

Prema ovoj klasifikaciji svi porezi su svrstani u šest grupa (koje se dele na više podgrupa).

Osnovne grupe poreza, prema klasifikaciji OECD - a su sledeće:

- 1) Porez na dohodak, profite i kapitalne dobitke;
- 2) Doprinosi za socijalno osiguranje;
- 3) Porezi na fond plata i radnu snagu;
- 4) Porezi na imovinu;
- 5) Porezi na dobra i usluge;
- 6) Ostali porezi.

GFS klasifikaciju javnih prihoda, koju je sačinio MMF bazira se na principu fakturisane realizacije, čime se primanja evidentiraju vremenski ranije nego što je slučaj kod principa naplaćene realizacije.

GFS klasifikacija, u suštini, obuhvata tri vrste prihoda:

- 1) Tekuće prihode,
- 2) Prihode od prodaje nefinansijske imovine i
- 3) Primanja od zaduživanja i prodaje finansijske imovine.

Prema toj klasifikaciji prihodi su razvrstani kako sledi:

11. Porezi

111. *Porez na dohodak, dobit i kapitalne dobitke,*

112. *Porezi na platni spisak i radnu snagu,*

113. *Porezi na imovinu,*

¹⁰² Radičić Marko, *Javne finansije, teorija i praksa, Data Status, Beograd, 2008. str. 64.*

114. Porezi na dobra i usluge

- 1141. Opšti porezi na dobra i usluge,
 - 11411. Porezi na dodatu vrednost,
 - 11412. Porezi na promet
 - 11413. Ostali opšti porezi na dobra i usluge,
- 1142. Akcize
- 1143. Dobit fiskalnih monopola,
- 1144. Porezi na pojedinačne usluge,
- 1145. Porez na upotrebu dobara i na dozvole da se upotrebljavaju dobra, ili obavljaju aktivnosti,
 - 11451. Porezi na motorna vozila,
- 1146. Ostali porezi na dobra i usluge,

115. Porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije

- 1151. Carine i druge uvozne dažbine,
- 1152. Porezi na uvoz,
- 1153. Dobit od izvoznih i uvoznih monopola,
- 1154. Dobit od kursnih razlika,
- 1155. Porezi na prodaju ili kupovinu deviza,

116. Ostali porezi.

12. Doprinosi

121. Doprinosi za socijalno osiguranje,

- 1211. Doprinosi koje plaća zaposleni,
- 1212. Doprinosi koje plaća poslodavac,
- 1213. Doprinosi koje plaćaju lica koja obavljaju samostalnu delatnost i nezaposleni,
- 1214. Doprinosi koje plaćaju ostala lica,

122. Ostali socijalni doprinosi

13. Donacije i transferi

131. Donacije od stranih država

- 1311. Tekuće,
- 1312. Kapitalne

132. Donacije od međunarodnih organizacija

- 1321. Tekuće,
- 1322. Kapitalne,

133. Transferi od ostalih nivoa vlasti u zemlji

- 1331. Tekući,
- 1332. Kapitalni,

14. Ostali prihodi

141. Prihodi od imovine

- 1411. Kamate,
- 1412. Dividende,
- 1413. Povećanje dohotka od kvazikorporacija,
- 1414. Prihod od imovine koji pripada imaocima polisa osiguranja,
- 1415. Zakup neproizvodne imovine,

142. Prodaja dobara i usluga

- 1421. Prodaje koje vrše tržišne organizacije (jedinice),
- 1422. Administrativne takse,
- 1423. Sporedne (uzgredne) prodaje koje vrše jedinice,
- 1424. Imputirane prodaje dobara i usluga,

143. Novčane kazne i oduzeta imovinska korist,

144. *Dobrovoljni transferi od fizičkih i pravnih lica,*
1441. Tekući,
1442. Kapitalni,
145. *Ostali prihodi koji se ne mogu razvrstati.*¹⁰³

U Srbiji su u Kontnom planu za budžetski sistem tekući prihodi obuhvaćeni klasom 700.000. Ova klasa obuhvata sedam kategorija koje se dalje dele u odgovarajuće grupe. U okviru grupa postoje sintetička konta koja su razrađena kroz analitička i subanalitička konta. Radi se o sledećim kategorijama tekućih prihoda:

- 1) Porezi (710 000),
- 2) Socijalni doprinosi (720 000),
- 3) Donacije i transferu (730 000),
- 4) Drugi prihodi (740 000),
- 5) Memorandumske stavke za refundaciju rashoda (770 000),
- 6) Transferi između korisnika na istom nivou (780 000),
- 7) Prihodi iz budžeta (790 000).

Pored tekućih prihoda, evidentiraju se, ali u okviru posebnih klasa, i prihodi od prodaje nefinansijske imovine (klasa 800 000), kao i primanja od zaduživanja i prodaje finansijske imovine (klasa 900 000).¹⁰⁴

2.2. KLASIFIKACIJE JAVNIH RASHODA

U savremenoj fiskalnoj teoriji i politici karakteristične su dve sistematizacije (klasifikacije) javnih rashoda, i to: klasifikacija MMF-a i klasifikacija OECD-a.

Međunarodni monetarni fond klasifikuje javne rashode po funkcionalnom i ekonomskom kriteriju.

Strukturu rashoda po funkcionalnoj klasifikaciji javnih rashoda komponuju:

- 1) Rashodi javnih službi,
- 2) Rashodi narodne odbrane,
- 3) Rashodi školstva,
- 4) Rashodi zdravstva,
- 5) Rashodi socijalnog osiguranja,
- 6) Rashodi stanovanja,
- 7) Rashodi komunalnih usluga,
- 8) Rashodi ekonomskih funkcija države i
- 9) Rashodi ostalih funkcija.

Strukturu rashoda po kriterijumu ekonomskih funkcija (namena) čine:

- 1) Rashodi za javne nabavke dobara i usluga (uključuju i plate zaposlenih u javnom sektoru i državnim službama),
- 2) Transferni rashodi (ekonomski i socijalni transferi, i interbudžetski transferi),

¹⁰³ Stakić Budimir, isto, str. 107-109.

¹⁰⁴ Raičević Božidar, *Javne finansije, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005. str. 83 i dalje*

- 3) Rashodi na ime kamate na javni dug,
- 4) Kapitalni javni rashodi i
- 5) Transferni rashodi u korist inostranstva.

Prema metodologiji OECD-a, javni rashodi se sistematizuju na:

- 1) Tradicionalne javne rashode,
- 2) Rashode socijalne države i
- 3) Rashode mešovite privrede.

Tradicionalni javni rashodi obuhvataju rashode na ime „proizvodnje” i distribucije javnih dobara (narodna odbrana i javne službe).

Rashodi socijalne države predstavljaju rashode na ime „proizvodnje i distribucije zajedničkih dobara (nauka, obrazovanje, zdravstvo, stanovanje i zajedničke službe) i rashodi na ime socijalnih primanja (penzije, bolovanja, porodični dodaci i dodaci nezaposlenih).

U rashode tzv. mešovite privrede spadaju rashodi na ime ekonomskih usluga (prometa kapitala i subvencije), rashodi na ime kamate na javni dug i rashodi na ime neto pozajmica.

U Srbiji je GFS klasifikacija MMF-a uvedena početkom 2002. godine Zakonom o budžetskom sistemu i na osnovu njega donetim Pravilnikom o standardnom okviru u kontnom planu za budžetski sistem.

Kontnim planom ekonomska klasifikacija, u delu koji se odnosi na rashode i izdatke, iskazana je u tri klase:

- 1) Tekući javni rashodi (400 000),
- 2) Izdaci za nefinansijsku imovinu (500 000) i
- 3) Izdaci za otplatu glavnice i nabavku finansijske imovine (600 000).

Najveću pažnju zaslužuju tekući javni rashodi koja sadrži devet kategorija tekućih rashoda, i to:

- rashodi za zaposlene (410 000),
- korišćenje robe i usluga (420 000),
- upotreba osnovnih sredstava (430 000),
- otplata kamata (440 000),
- subvencije (450 000),
- donacije i transferi (460 000),
- prava iz socijalnog osiguranja (470 000),
- ostali rashodi (480 000),
- administrativni transferi iz budžeta, od direktnih budžetskih korisnika indirektnim budžetskim korisnicima, ili između budžetskih korisnika na istom nivou (490.000).¹⁰⁵

¹⁰⁵ Stakić Budimir, isto. str. 150.

Svaka od navedenih devet kategorija tekućih javnih rashoda deli se dalje na veći ili manji broj grupa rashoda (na primer, rashodi za zaposlene sadrže sedam grupa: plate i izdaci zaposlenih, socijalni doprinosi na teret poslodavaca, naknade u naturi, socijalna davanja zaposlenima, naknada za zaposlene, nagrade, bonusi i ostali posebni rashodi i sudijski i poslanički dodataka), itd.

2.3. KLASIFIKACIJE POREZA

U savremenim državama susreće se veliki broj poreza. Drugim rečima, poreski sistemi počivaju na konceptu poreskog pluralizma, a ne monizma. Ideja poreskog monizma - po kojoj bi država trebalo da sve prihode ostvaruje putem samo jednog „idealnog” poreza - i teorijski je neprihvatljiva i praktično nesprovodiva.

U periodu dominacije fiziokratske škole javljalo se shvatanje (sasvim u skladu sa bazičnom premisom te doktrine da se nova vrednost stvara jedino u zemljoradnji) da bi sve poreze trebalo zameniti jednim - porezom na čist prihod od zemljišne rente. Krajem 19. veka socijaldemokratija je predlagala da se umesto svih ostalih poreza (posebno kao zamena za nepravične poreze na potrošnju) uvede jedan porez - porez na ukupni dohodak, sa oštrim progresivnim stopama. Bilo je predloga da se oporezuju samo izvori energije, kapital i dr.¹⁰⁶

Pa ipak ovakvi zahtevi nisu prihvaćeni od strane poreske politike jer bi prelazak na poreski monizam podrazumevao da stopa tog jedinog poreza mora biti veoma visoka, što izaziva veliki otpor njenom plaćanju, što bi vodilo padu poreskih prihoda.

U uslovima postojanja poreskog pluralizma pred finansijskom teorijom nalazi se izazov kako klasifikovati brojne poreske oblike. Potreba za klasifikacijama prirodna je za svaku nauku, ali svrstavanje različitih poreza u okvire odgovarajućih podela ima i praktični značaj. Primera radi, prilikom sastavljanja budžeta neke države potrebno je predvideti koliko će prihoda biti ostvareno ne samo od svakog pojedinačnog poreza, već i od određene grupe poreskih oblika.

Klasifikacije poreza veoma su brojne, jer se zasnivaju na različitim kriterijumima.

Osnovne podele su:

- 1) Neposredni (porez na dobit, na zarade, i sl.) i posredni porezi (PDV, akcize i sl.);
- 2) Objektni (realni-prihod na dohodak, i sl.) i subjektni (personalni, na primer umanjeње poreske osnovice za izdržavanog člana domaćinstva, i sl.) porezi;
- 3) Analitički (porez na svaku zaradu) i sintetički (na ukupnu godišnju zaradu) porezi;
- 4) Opšti (nedestinirani) i namenski (na primer registracija vozila-za održavanje puteva) porezi;
- 5) Pretpostavljeni (poreska osnovica se utvrđuje na osnovu pretpostavke) i faktički (na osnovu stvarnih prihoda) porezi;

¹⁰⁶ Lovčević Jovan, isto, str. 115-117.

- 6) *Ad valorem* (po vrednosti) i specifični (na primer, po paklici cigareta, i sl) porezi;
- 7) Porez na zarađene prihode (po osnovu zarada, penzija...) i porezi na prihode od investicija (od kamata, dividendi...);
- 8) Redovni (ubiraju se svake godine) i vanredni (pojavljuju se s vremena na vreme) porezi;
- 9) Periodični (npr. tromesečno plaćanje poreza na stan) i neperiodični (prihod autorskih prava i sl.) porezi;
- 10) Centralni (npr. PDV) i lokalni (npr. porez na imovinu građana) porezi, što zavisi od teritorijalne organizacije države;
- 11) Klasifikacija poreza od strane OECD, koji je ustanovljen 1971. godine, koja se smatra jednom od najpotpunijih klasifikacija poreskih oblika koji se susreću u savremenim tržišnim ekonomijama.¹⁰⁷

¹⁰⁷ Popović Dejan, *isto. str.* 66-86.

TREĆI DEO
PORESKA HARMONIZACIJA SRBIJE
SA EVROPSKOM UNIJOM

Glava Prva HARMONIZACIJA POREZA U OKVIRU EU

1.1. HARMONIZACIJA INDIREKTNIH POREZA

Poreski sistem i poreska politika predstavljaju jedno od značajnih obeležja nacionalne suverenosti jedne zemlje i sastavni deo ukupne ekonomske politike koju ona vodi. Oporezivanje je instrumenat ekonomske regulacije, koji može da bude korišćen za uticaj na potrošnju, podsticanje štednje, oblikovanje organizacije kompanije, stimulisanje investicione aktivnosti i dr.¹⁰⁸

Velike i male, bogate i siromašne zemlje se, sa druge strane, bave se istovremeno decentralizacijom, kako administrativnom, tako i političkom i fiskalnom.¹⁰⁹

Na jedinstvenom, unutrašnjem tržištu Evropske unije, zemlje članice treba da se kreću u približno istom pravcu u pogledu poreskih politika koje vode.

Do šezdesetih godina prošlog veka porezi na potrošnju uglavnom su se ubirali kao jednofazni porezi koji su se obračunavali u trgovini na malo ili na veliko, ili su se ubirali kao višefazni, kaskadni porezi obračunati kod svake prodaje nekog dobra ili usluge.

Francuska je prva uvela PDV 1958. godine, zatim je 1964. godine to učinila Finska, dok je Nemačka prešla na ovaj vid oporezivanja prometa 1968. godine, a Velika Britanija 1973. godine. Njegovu primenu brzo su prihvatile ostale zemlje EU, a među poslednjima je to učinio Portugal 1986. godine, tako da danas sve razvijene zemlje osim Australije i SAD, oporezuju svoju potrošnju pomoću poreza na dodatu vrednost. Takav oblik poreza takođe se uspešno širi u zemljama u razvoju i u zemljama u tranziciji.

Porez na dodatu vrednost predstavlja svefazni porez na promet koji se obračunava u svakoj fazi proizvodno-prodajnog ciklusa, ali samo na iznos dodate vrednosti koja se oblikovala u toj fazi, a ne na celokupnu vrednost proizvodnje.

Direktivom o harmonizaciji PDV u EU definisani su zajednički stavovi u pogledu: teritorije primene, predmeta oporezivanja, lica - poreskih obveznika, poreske osnovice, broja stopa i minimalne visine stopa, vrsta oslobođanja, odbitaka, posebnih postupaka oporezivanja, obaveza poreskih obveznika. Šestom Direktivom od 17.5.1977. godine o harmonizaciji zakona država članica u vezi sa porezom na promet - zajedničkim sistemom PDV (77/388/EEZ), koja je donedavno smatrana bazičnom direktivom za harmonizaciju PDV, predviđeno je da se PDV primenjuje na iste transakcije u svim državama članicama na osnovu utvrđivanja zajedničke poreske osnovice.

Imajući u vidu Ugovor EU, naročito posle Mastrihta, Šesta Direktiva je 28. novembra 2006. godine ukinuta i zamenjena novom Direktivom broj 2006/112/EZ.¹¹⁰

¹⁰⁸ Ilić Popov Gordana, *Poresko pravo EU, Službeni glasnik*, 2004. str. 11.

¹⁰⁹ Hrustić Hasiba, *Fiskalni federalizam u svetu i naša iskustva, Privredni pregled, Bgd.* 2002. str. 37.

¹¹⁰ Hrustić Hasiba, *Poreska harmonizacija u EU, Institut za međunarodnu politiku i privredu, Beograd*, 2011. str. 56.

Usvojenom Direktivom 2006/112/EZ preuzet je prečišćen tekst svih (tridesetak) promena Šeste Direktive, s tim da su unete jasnija rešenja harmonizacije strukture poreza, bez značajnijih suštinskih izmena. Svim državama članicama propisan je rok da u svoje poreske zakone ugrade novu Direktivu najkasnije do 31. decembra 2010. godine.

Inovirana Šesta Direktiva je u saglasnosti sa Ugovorom iz Lisabona kojim je izmenjen Ugovor o Evropskoj uniji i Ugovor o formiranju Evropske zajednice (dokument potpisan 13. decembra 2007. godine, broj 2007/C 306/01 - objavljen Službeni list EU od 17. decembra 2007. godine. Ovaj dokument je nazvan Reformski ugovor iz Lisabona.¹¹¹

Pomenimo i to da je u vreme donošenja Lisabonskog ugovora, učešće evra u korpi *specijalnih prava vučenja* - SDR, MMF, bilo 34% (od 2006-2010. godine), USD 44%, jena 11% i GBP 11%. Dvadeset godina ranije samo učešće DEM je bilo samo 19%, FF 13% itd.¹¹²

1.2. ARGUMENTI ZA I PROTIV PORESKE HARMONIZACIJE

Koristi od harmonizacije su višestruke i ogledaju se u sledećem:

- resursi su bolje raspoređeni, tako da se i životni standard povećava;
- širi je izbor dobara i usluga, zbog lakšeg pristupa inostranoj robi;
- značajno je povećan obim informacija, čija je cena zbog toga niža i dr.

S druge strane, harmonizacija ima i svoje negativne strane, kao što su:

- Otvorene granice i slobodna trgovina generišu povećanje količine neželjenih roba koje prelaze preko granica (oružje, droga, izbeglice, i dr).
- Slobodna trgovina među zemljama povećava mogućnost nastanka eksternalija, koje jedna zemlja nameće drugoj (npr. uvoz proizvoda štetnim po zdravlje ljudi, npr. hrana, itd.).
- Ekonomski rast može da stvori velike ekološke probleme. Neki od ovih problema su domaćeg karaktera (npr. povećana kupovina automobila, a koji štetnim emisijama oštećuju ozonski omotač).

Negativne eksternalije se rešavaju intervencijom države, koja primenjuje administrativne instrumente (dozvole, odobrenja, velike migracije stanovnika, i dr.) i ekonomske instrumente (poreze, naknade, subvencije i dr.). Ali kada eksternalije izađu iz okvira jedne države, nastaje poseban problem, pošto ne postoji neka „svetska vlada” koja bi ih rešavala.

„Imajući u vidu gore navedene i druge slične stavove u finansijskoj literaturi, mogle bi se izdvojiti dve osnovne grupe argumenata od značaja za poresku harmonizaciju na prostoru EU su:

- 1) ekonomski argumenti i
- 2) politički argumenti.

¹¹¹ Janjević Milutin, *Reformski ugovor iz Lisabona*, Službeni glasnik, Beograd, 2008. str. 9

¹¹² Avrić Popovčić Snežana, Vidas-Bubanja Marijana, *Međunarodna ekonomija*, Zavod za udžbenike, Bgd, 2009. str. 423.

Što se tiče ekonomskih argumenata, treba ponoviti da je izvorni cilj uspostavljanje jedinstvenog unutrašnjeg tržišta, na koji bi se nadovezala „ekonomska i monetarna unija”. Ali, jasno je da bi različita poreska pravila mogla da naruše tržišno ponašanje. Takođe, mogu se uočiti i određene finansijske (budžetske) implikacije. Primera radi, multinacionalne kompanije mogu iskoristi prednosti „utanjene kapitalizacije”, tj. fenomena koji označava praksu finansiranja radije putem kreditnih sredstava, a ne iz sopstvenog kapitala, što može da utiče da poreska obaveza bude „preseljena” iz zemalja sa visokim porezima u zemlje u kojima je niže poresko opterećenje.¹¹³ Sledeći aspekt, u kontekstu ekonomskih razloga, je da ujednačavanje poreskih sistema između zemalja-članica može da bude narušeno poreskom konkurencijom.

„Da bi uspešno poslovali, sva preduzeća i drugi subjekti u spoljnoj trgovini moraju da poseduju i odgovarajuću mrežu u inostranstvu jer je neophodno stalno prisustvo na stranim tržištima kako bi se uredno obavljali postojeći i dobijali novi poslovi. U tom pogledu postoji veliki broj mogućnosti, a cilj preduzeća i drugih subjekata u spoljnoj trgovini da pronađu najcelishodnije i ekonomski najracionalnije rešenja u prometu robe i usluga.”¹¹⁴ Za privredne subjekte iz Srbije najcelishodnije rešenje bi bilo punopravno članstvo Srbije u EU.

Što se tiče političkih argumenata, jedan od glavnih „ključeva” za razumevanje procesa poreske harmonizacije u Evropi je da se ona shvati kao sastavni deo mnogo šireg i obuhvatnijeg političkog pokreta ka postizanju evropske integracije.”¹¹⁵

Zbog razlika između zemalja, poreska harmonizacija mora da se odvija u kompleksnom i promenljivom političkom okruženju, koje posebno otežava napredak u njenom postizanju.

Zbog toga je u nekim slučajevima možda bolje da se donošenje odluka o strukturi poreskog sistema prepusti pojedinim zemljama članicama, pošto one mogu da koriste oporezivanje kao instrument za sprovođenje ekonomske i socijalne politike.

Pomenimo stope prosečnih poreskih opterećenja u EU (EU 25), za period od 1995-2002. godine: Belgija 45,9%; Češka Republika 36,8%; Danska 49,9%; Nemačka 41,4%; Estonija 35,2%; Grčka 35,7%; Španija 34,8%; Francuska 44,9%; Irska 31,9%; Italija 42,8%; Kipar 31,1%; Letonija 34,5%; Litvanija 29,9%; Luksemburg 41,3%; Mađarska 39,1%; Malta 28,3%; Holandija 40,6%; Austrija 44,1%; Poljska 37,7; Portugal 35,2%; Slovenija 39,8%; Slovačka 36,8%; Finska 46,6%; Švedska 52,2%; V. Britanija 36,3%. Prosek za EU 25 je 39,2%, a za EU 15 41,6%, a za deset novih članica 34,7%.¹¹⁶

¹¹³ Glavni razlog za pojavu fenomena utanjene kapitalizacije je u tome što se troškovi kamata prilikom zaduživanja kompanija priznaju kao odbitna stavka kod utvrđivanja osnovice poreza na dobit, dok dividende, kao prihod od sopstvenog kapitala, ne samo da ne umanjuju poresku osnovicu, već često bivaju izložene i dvostrukom oporezivanju

¹¹⁴ Unković Milorad, Stakić Budimir, *Spoljnotrgovinsko i devizno poslovanje*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008. str. 47

¹¹⁵ Ilić - Popov Gordana, *isto*, str. 21. i dalje

¹¹⁶ Prokopijević Miroslav, *Evropska unija Uvod*, Službeni glasnik, Beograd, 2005. str. 219. i dalje

1.3. REGULATIVA HARMONIZACIJE INDIREKTNIH I ODREĐENIH DIREKTNIH POREZA U EU

Kao što je poznato, „Ugovorom EU eksplicitno je propisana harmonizacija indirektnih poreza kao preduslova za uspostavljanje i nesmetano funkcionisanje unutrašnjeg tržišta Unije, ali ne i direktnih poreza, tako da je poreski suverenitet EU ograničen. Najveća pažnja poklonjena je harmonizaciji zakona o PDV i harmonizaciji zakona o akcizama (za akcizne proizvode: mineralna ulja, alkohol i alkoholna pića, duvanske prerađevine, i energetske proizvode: ugalj, prirodni gas i električnu energiju). Direktivama o harmonizaciji PDV i o harmonizaciji akciza definisani su zajednički stavovi u pogledu važnih elemenata ovih poreza (predmet oporezivanja, teritorija primene, poreski obveznik, minimalne visine stopa, vrsta oslobođanja, i dr). Kod visina stopa PDV i akciza postignuta je samo saglasnost o nivou minimalnih stopa, čime je harmonizacija stopa ovih poreza izuzetno fleksibilna. Visina stopa je odraz nacionalnih budžetskih potreba država.”¹¹⁷

Iako se u Ugovoru EU ne spominje harmonizacija direktnih poreza (porezi na dohodak), na osnovu odredbi člana 94, u kojoj se govori o harmonizaciji pravnih propisa, izvedena su ovlašćenja organa Unije za donošenje direktiva koje se tiču harmonizacije određenih rešenja iz oblasti direktnih poreza koja neposredno utiču na funkcionisanje unutrašnjeg tržišta. Na osnovu tog člana Ugovora, Savet je u oblasti korporativnog poreza usvojio nekoliko direktiva, i to u vezi sa izbegavanjem dvostrukog oporezivanja kapitalne dobiti u slučaju statusnih promena kompanija iz različitih država članica, raspoređenog profita i isplate kamata i autorskih naknada između povezanih kompanija iz različitih država članica. Naime, nije usvojena nijedna direktiva kojom bi se na nivou EU harmonizovale poreske stope poreske stope, poreska osnovica, oslobođanja ili bilo koji drugi bitni elementi oporezivanja, što je i razumljivo imajući u vidu razlike u nivou privrednog razvoja pojedinih država članica, razlike u privrednoj strukturi, u ciljevima poreskih podsticaja, koje, su rezultat i istorijskih, socioloških, kulturnih i geografskih razlika među njima.

Mada države članice imaju nadležnost u pogledu visine poreskih stopa na dohodak/profit kompanija i na dohodak građana, štednju i kapitalne dobitne, naročita pažnja na nivou EU poklanja se oporezivanju profita kompanija, kako ne bi došlo do dvostrukog oporezivanja, rizika i smetnji u slobodnom kretanju kapitala na unutrašnjem tržištu. U tom smeru i Evropska komisija je dužna da reaguje da bi se sprečile te pojave.

Porez na dohodak građana država EU takođe nije bio predmet poreske harmonizacije, tako da je uređenje ovog poreza ostalo u nadležnosti država članica. Jedini izuzetak bilo je donošenje direktive o oporezivanju dohotka od kamate rezidenata države članice, koja je ostvarena i isplaćena u drugoj državi članici EU, jer je ova direktiva ima direktan uticaj na suzbijanje poreske utaje, eliminisanje štetne poreske konkurencije i uklanjanje smetnji koje su narušavale slobodnu konkurenciju na unutrašnjem tržištu. Ali,

¹¹⁷ Hrustić Hasiba, isto, str. 221.

iako ne postoji harmonizacija zakona o porezu na dohodak građana država članica EU, gotovo sve države članice, osim nekoliko novih članica sa područja Centralne i Istočne Evrope, primenjuju isti ili sličan mehanizam sistema sintetičkog (globalnog) poreza sa progresivnim stopama. Nekoliko novih država članica EU: Bugarska, Rumunija, Estonija, Litvanija, Letonija, Češka, i Slovačka, su nakon usvajanja sintetičkog poreza na dohodak građana sa nekoliko poreskih dohodovnih grupa i progresivnim stopama, poslednjih godina zamenile ovaj sistem uvođenjem ceduralnog sistema oporezivanja sa proporcionalnim stopama. Sam povratak na proporcionalno oporezivanje ovih novih država članica EU mogao da bude i signal budućeg poreskog pregrupisanja u EU. Ovome bi se moglo dodati i formiranje dvojnog sistema sintetičkog oporezivanja dohotka građana u jednoj grupi starih država članica, prema kojem se dohodak od kapitala oporezuje proporcionalnom stopom, a druge vrste dohotka progresivnim stopama (Danska, Finska, Švedska, Luksemburg, Holandija, Španija i Irska). Prema tome, različit nivo privrednog razvoja i privredne strukture i velike razlike u nivou životnog standarda među građanima članica nametnuli su pojavu poreskog grupisanja članica.

Sve je veći broj sporova od strane poreskih obveznika u nacionalnim sudovima i u Sudu pravde EU proteklih godina, najviše se odnosio na različit poreski tretman isplate dividendi rezidentu države članice, i na probleme u oporezivanju zarada koju je u jednoj državi članici ostvaruju radnici rezidenti druge države članice. Sud pravde EU smatra da su propisi ili mere koje obezbeđuju različit poreski tretman između dividendi rezidenata i nerezidenata koje se isplaćuju u istoj državi članici, i različit tretman zarada radnika iz drugih država članica, nekompatibilni sa odredbama Ugovora EU o slobodi kretanja kapitala i ljudi, i da kao takvi predstavljaju poresku diskriminaciju. Cilj koordinacije neharmonizovanih sistema direktnih poreza država članica je da se zakoni učine kompatibilnim. Ovi naponi se čine da bi se pomoglo ne samo poslovanju i građanima, već i radi smanjenja poreske utaje i zaštite poreskih prihoda.¹¹⁸

Najosetljivije pitanje evrointegracija je i dalje pitanje „trećeg stuba”, koji se tiče unutrašnje bezbednosti koje je sve značajnije zbog toga što predstavlja jedan od osnovnih elemenata zaštite ljudskih prava i pripada grupi identifikacionih elemenata svake članice Evropske zajednice.¹¹⁹

Pomenimo i to da su šanse Srbije, kada je u pitanju prekogranična saradnja, da se sa druge strane niz celu zapadnu granicu govori isti jezik i što je kultura sa obe strane granice gotovo ista. Zatim, na istoku i severu Srbija se graniči sa EU, tj. sa Mađarskom, Rumunijom i Bugarskom.¹²⁰

Svetska ekonomska i nadolazeća ekološka kriza pokazuju u punom smislu da je koncept kvaliteta najbolji, a možda i jedini preostali celovit način da se uspostavi balans između održivog razvoja i kvaliteta življenja na Zemlji.¹²¹

¹¹⁸ Hrustić Hasiba, isto, str. 223-224.

¹¹⁹ Janjević Milutin, Treći stub Evropske unije, Službeni list, Bgd, 2003. god. str. 7.

¹²⁰ Stančetić Veran, Regionalna razvojna perspektiva u Evropskoj uniji, Službeni glasnik, 2009. strana 99.

¹²¹ Heleta Milenko, TQM, Modeli izvrsnosti i integrisani menadžment sistemi, Zavod za udžbenike, 2010. str. 11-12.

1.3.1. POREZ NA DODATU VREDNOST

Dosadašnji postupak harmonizacije kod poreza na promet odvijao se u dve faze.

U *prvoj* fazi, započetoj 1967. godine Savet je doneo veći broj direktiva, koje su imale za cilj da obezbede da se harmonizuje oporezivanje prometa u članicama. Njima su kumulativni svefazni porezi na promet koji su postojali u Nemačkoj, Italiji, Belgiji, Holandiji i Luksemburgu, jednofazni porezi na promet u maloprodaji u Danskoj, i jednofazni porez na promet u trgovini na veliko koji se primenjivao u Engleskoj i Irskoj zamenjeni jedinstvenim poreskim oblikom - PDV, koji se može okarakterisati kao neto svefazni porez na promet.

Dodata vrednost je vrednost koju proizvođač, lice koje pruža uslugu, trgovac na veliko ili trgovac na malo dodaje sirovinama ili drugim nabavljenim *inputima* (izuzev rada) pre nego što proda novi proizvod ili izvrši uslugu. Dodata vrednost je jednaka zbiru zarada i dobiti, jer, pošto se nabave *inputi* (sirovine, usluge transporta, zakupnina i dr.) i isplate zarade zaposlenima koji rade na tim *inputima*, kada se dobro ili usluga prodaju ostaje određeni profit. Ona predstavlja razliku između vrednosti *outputa* i vrednosti *inputa*.

Dodata vrednost može da se utvrdi na dva načina, i to:

- direktnom metodom i
- indirektnom metodom.¹²²

Direktna metoda pretpostavlja neposredno određivanje dodate vrednosti, koja predstavlja poresku osnovicu. Ona se javlja u dve varijante: kao metoda sabiranja i kao metoda oduzimanja. U slučaju primene metode sabiranja, dodata vrednost se dobija kada se saberu sva plaćanja koja je poreski obveznik izvršio vlasnicima proizvodnih faktora koje je angažovao (plate, autorske naknade, kamate, rente i dr.). Ova metoda se, međutim, uglavnom ne primenjuje, zbog mogućih proizvoljnosti i otežane primene u uslovima većeg broja stopa PDV. U slučaju metode oduzimanja, dodata vrednost se utvrđuje kao razlika između ukupne vrednosti isporuka dobara i pruženih usluga i ukupne vrednosti nabavki koje je poreski obveznik izvršio u datom obračunskom periodu.

S druge strane, indirektna metoda nema za cilj da utvrdi dodatu vrednost, tj. osnovicu za oporezivanje, već nastoji da se odmah izračuna poreska obaveza. Poreski obveznik je dužan da obračuna porez na isporuku dobara i na pružanje svojih usluga, a zatim ima pravo da od tog iznosa odbije porez koji je njegov prethodnik u prometnom lancu (tj. lice od kojeg je nabavio *inpute*) iskazao u fakturi (to je, zapravo, porez koji je obveznik platio kroz nabavnu cenu). Ova metoda se zbog toga zove metoda fakture (ili metoda poreskog kredita). Pošto se indirektna metoda zasniva na lancu faktura, ona omogućava efikasno suzbijanje poreske evazije, pa zbog toga apsolutno dominira u savremenim sistemima PDV. Treba imati na umu da je porez na dodatu vrednost vrlo složen porezni

¹²² Popović Dejan, *Nauka o porezima i poresko pravo*, COLPI, Budimpešta, i *Savremena administracija*, Beograd, 1997. str. 786-790.

oblik čiji obuhvat u praksi često i nije posve jednostavno odrediti. Obuhvat PDV određuju tri različite odrednice. Tako se razlikuju tri različita oblika poreza na dodatu vrednost:

- 1) proizvodni oblik PDV-a,
- 2) dohodovni oblik PDV-a i
- 3) potrošni oblik PDV-a.

„Svaki oblik može se zasnivati na dva načela: načelo porekla i načelo odredišta; dok se sam iznos poreza može izračunati prema tri različite metode: metodi sabiranja, metodi oduzimanja i kreditnoj metodi. Kako svaka od ovih odrednica različito određuje obuhvat PDV-a, hitno je da zakonodavac tačno definiše svaku od njih kako bi bilo jasno koja je vrsta PDV-a u upotrebi.

U zemljama Evropske Unije, kao i u najvećem broju ostalih zemalja, u primeni je potrošni oblik poreza na dodatu vrednost, koji se primenjuje prema načelu odredišta, a iznos porezne obaveze izračunava se pomoću kreditne metode.

Potrošni oblik poreza na dodanu vrednost omogućava da poreski obveznik prilikom izračunavanja dodate vrednosti, koja je na kraju predmet oporezivanja, od vrednosti prodaje oduzme sve troškove, kako za repromaterijal, tako i za kapitalna ulaganja, tj. za nabavku građevinskih objekata, postrojenja i opreme. Na taj način dopušta se oduzimanje celokupne vrednosti kapitalnih izdataka od vrednosti prodaje, te je tako sprečeno dvostruko oporezivanje kapitala: jednom pri njegovoj kupovini, a drugi put na output koji je njime proizveden. Tako je postignuta neutralnost u pogledu upotrebe različitih metoda proizvodnje, pa supstitucija rada kapitalom (i obrnuto) ne utiče na ukupne poreze preduzeća.

Oporezivanje dodate vrednosti prema načelu odredišta znači da se porez na dodatu vrednost plaća tamo gde se dobro troši. Tako izvozni dobra napuštaju zemlju oslobođena poreza na dodatu vrednost, ali se oporezuju u zemlji u kojoj se troše. Na taj način uvezeni i domaći proizvodi ravnopravno su konkurentna na domaćem tržištu.

Za izračun obaveze poreza na dodatu vrednost mogu se primeniti tri metode: metoda sabiranja, metoda oduzimanja i kreditna metoda.

Metodom sabiranja dodata se vrednost utvrđuje kao zbir plaćanja za rad i kapital kojima se ona stvara. Tako je dodata vrednost kao osnovica poreza na dodatu vrednost jednaka zbiru nadnica, renti, kamata i neto profita.

Metodom oduzimanja dodata se vrednost računa kao razlika između ukupne prodaje preduzeća i ukupnih kupovina, te se na tako utvrđenu osnovicu primenjuje stopa poreza na dodatu vrednost.

Kreditna metoda (ima najširu upotrebu danas) kojom se ne izračunava dodata vrednost, već poreski obveznik iz računa za kupljene proizvode i korištene usluge i računa za prodate proizvode i izvršene usluge, direktno izračunava svoju obavezu za porez na dodatu vrednost.

Neutralnost oporezivanja u odnosu na ekonomsku poziciju obveznika predstavlja osnovno polazište teorijskog modela PDV-a.”¹²³

¹²³ Jelčić Barbara, Jelčić Božidar, *Poreski sistem i poreska politika, Informator, Zgb, 1998.*

1.3.2. KONCEPT JEDNOG MESTA OPOREZIVANJA (ONE-STOP SHOP)

Program uvođenja zajedničkog sistema PDV iz 1996. godine predstavljao je iz temelja revidirano viđenje Komisije kako bi trebalo da izgleda PDV na jedinstvenom tržištu.

Komisija, prvo, izlaže ozbiljnoj kritici prelazni sistem kao previše komplikovan, jer sadrži više od 27 različitih pravila kojima se određuje mesto u kojem bi transakcija trebalo da se oporezuje. Na taj način, PDV gubi objektivnost, pošto primena sistema neke zemlje-članice zavisi od brojnih faktora koje prodavac dobara ili pružalac usluge treba da ima u vidu, kao i od mesta gde su prodavac i kupac osnovani, poreskog statusa lica kome se dobro ili usluga isporučuju, poreskog identifikacionog broja, itd. Oporezivanje na jedinstvenom tržištu treba da se zasniva na komercijalnim transakcijama, a ne na fizičkom praćenju kretanja dobara, koje nije uvek pouzdano. Režim je dodatno komplikovan, jer postoje posebni aranžmani za pojedine države, privremena odstupanja od opštih pravila i dr.

„Direktiva o ukidanju poreskih barijera (91/680/EEC od 16.12.1991. godine) suštinski je izmenila režim PDV kod intrakomunitarnih transakcija, ustanovljen Šestom direktivom.”¹²⁴

Logičku posledicu zahteva da se sve transakcije na jedinstvenom tržištu tretiraju na isti način kao i transakcije unutar jedne zemlje-članice je predstavljalo uvođenje *koncepta jednog mesta oporezivanja*. Komisija je predlagala da to bude mesto registracije obveznika (umesto mesta gde je obavljena transakcija), tako da se PDV uvek plaća u onoj zemlji članici u kojoj je obveznik registrovan, s tim što i pravo na odbitak poreza plaćenog na nabavke takođe treba da se realizuje samo u toj zemlji. Ovaj princip bi predstavljao „stožer” novog sistema PDV. Da bi se izbegle političke teškoće koje bi podrazumevao „jedinstveni evropski trezor”, Komisija je predložila drugačiji mehanizam za realokaciju poreskih prihoda između zemalja-članica. Realokacija prihoda trebalo bi da se vrši na osnovu statističkih podataka o učešću oporezive potrošnje u jednoj državi u ukupnom bruto nacionalnom proizvodu (*GNP*) svih zemalja-članica EU.

U svetlu predloženog koncepta jednog mesta oporezivanja, postavio se i zahtev za harmonizacijom stopa PDV. Što se tiče standardne stope, Komisija je smatrala da bi najbolje rešenje predstavljala jedinstvena stopa u svim zemljama-članicama. Ako za to, međutim, ne postoji spremnost, i usklađivanje u okvirima odgovarajućih raspona moglo bi da donese dobre efekte. Kada su u pitanju snižene stope, harmonizacija njihovog broja i visine pokazuje se neophodnom.

Kada je reč o postupku administriranja PDV, kontroli i naplati, Komisija je predložila dalja pojednostavljenja. Prava i dužnosti obveznika bili bi kodifikovani u posebnom „Poreskom kodeksu”. S druge strane, sve zemlje-članice bi bile odgovorne za naplatu ukupnih poreskih prihoda na nivou EU, a ti prihodi bi im se, da ponovimo, raspodeljivali

¹²⁴ Jovanović Ana, *Fiskalna harmonizacija u Evropskoj uniji, Ekonomika-SVEN, Niš, 2008. str. 101.*

u skladu sa učešćem njihove lične potrošnje u ukupnom GNP Unije. Posebnu pažnju treba posvetiti administrativnoj saradnji i uzajamnoj pomoći u kontroli. Kontrola mora, pri tome, da se zasniva na zajednički utvrđenoj metodologiji. U tom kontekstu, značajnu ulogu ima Sistem razmene informacija u vezi sa PDV (Eng. *VAT information exchange system*, skraćeno: *VIES*) svojevremeno uveden Uredbom o administrativnoj saradnji u oblasti PDV 218/92/EEC.

Evropska komisija je oktobra 2003. godine obavestila zemlje članice o prioritetima u okviru strategije PDV, koja će se sprovoditi u narednim godinama na području Unije. Sačinjen je, naime, strateški program, koji je imao za cilj da unapredi funkcionisanje zajedničkog sistema PDV u okviru unutrašnjeg tržišta Unije, imajući pri tome u vidu proširenje tog tržišta na 25 zemalja članica u 2004. godini (trenutno se taj broj povećao na 27 država, nakon uključivanja Bugarske i Rumunije). Pre svega, poreske obaveze koje imaju trgovci moraju da budu pojednostavljene, kako bi oni bili u poziciji da mogu da iskoriste pogodnosti koje nudi jedinstveno tržište Unije. Da bi to moglo da se postigne, Komisija je razvila ideju tzv. „*one-stop shop*” sistema. Sem toga, Komisija predlaže da se sistem PDV strukturira tako da prihodi od ovog poreza pripadnu onoj zemlji članici EU koja je zemlja potrošnje.

1.4. ELEMENTI DIREKTIVE 2006/112

1.4.1. PREDMET OPOREZIVANJA

Direktivom 2006/112/EZ, regulisan je zajednički sistem PDV tako da se PDV primenjuje kao opšti porez na potrošnju proizvoda i usluga u svim fazama proizvodnje i prometa i to srazmerno na prodajnu cenu proizvoda i usluga, po stopi za određene proizvode i usluge, isključujući iz osnovice oporezivanja iznos obračunatog PDV u prethodnim fazama proizvodnje i prometa. Termin Unija obuhvata termine: Zajednica i teritorija Zajednice, a označava teritoriju država članica EU (27 država).

Predmet oporezivanja, prema navedenoj Direktivi, su:

- 1) promet proizvoda uz naknadu u okviru teritorije države članice od strane poreskog obveznika;
- 2) nabavka unutar Unije proizvoda sa naknadom u okviru teritorije države članice od strane:
 - a) poreskog obveznika ili pravnog lica koje nije obveznik, kada je prodavac lice koje nije izuzeto kao mali preduzetnik;
 - b) poreskog obveznika ili bilo kojeg lica koje nije obveznik, u slučaju nabavke novih transportnih sredstava, a čije druge nabavke ne podležu oporezivanju PDV;
 - c) poreskog obveznika, u slučaju akciznih proizvoda kada je plativa akciza na nabavku unutar Unije, saglasno Direktivi 92/12/EEZ, čije druge nabavke ne podležu oporezivanju PDV;

- 3) promet usluga sa naknadom u okviru teritorije države članice od strane poreskog obveznika;
- 4) uvoz proizvoda.

U istoj Direktivi, akciznim proizvodima definisani su: energetske proizvodi, alkohol i alkoholna pića i prerađeni duvan, ali ne i gas nabavljen preko sistema distribucije prirodnog gasa ili električne struje u okviru teritorije Unije ili bilo kojim sistemom mreže distribucije povezanim sa ovim sistemom.

Direktivom su izuzeti od oporezivanja:

- promet proizvoda unutar Unije od strane poreskog obveznika ili pravnog lica koje nije obveznik, kada je nabavka tih proizvoda unutar teritorije države članice oslobođena oporezivanja u vezi sa međunarodnim transportom ili transakcijama koje se smatraju izvozom;
- promet proizvoda unutar Unije, koji nisu polovni proizvodi dela umetnosti, antikviteti i kolekcije, niti nova sredstva transporta ili akcizni proizvodi, od strane poreskog obveznika za svrhe obavljanja poljoprivredne delatnosti, šumarstva i ribolova, koja jeste predmet zajedničkog posebnog postupka po proporcionalnoj stopi za poljoprivrednike, ili promet od strane poreskog obveznika koji vrši samo promet proizvoda ili usluga na koji nema pravo na poreski odbitak, ili od strane pravnog lica koje nije poreski obveznik. Za primenu ovog pravila moraju biti ispunjeni uslovi:
 - a) da u tekućoj kalendarskoj godini ukupna vrednost prometa tih proizvoda unutar Unije ne prelazi novčani iznos praga koji propiše država članica, a koji ne može biti manji od 10.000 evra ili iznosa ekvivalentnog u nacionalnoj valuti;
 - b) da u prethodnoj kalendarskoj godini ukupna vrednost prometa tih proizvoda unutar Unije ne prelazi novčani iznos praga prometa koji propiše država članica, a koji ne može biti manji od 10.000 evra ili iznosa ekvivalentnog u nacionalnoj valuti države članice će odbiti pravo na opciju poreskim obveznicima i pravnim licima koja nisu obveznici ako ispunjavaju ovaj uslov da budu predmet primene opštih pravila PDV. Takođe, države članice propisuju bliža pravila o primeni prava na opciju koje bi pokrivalo period od dve kalendarske godine. Iznos novčanog praga je ukupna vrednost prometa, ali bez PDV koji se duguje ili je plaćen u državi članici iz koje je proizvod poslat ili iz koje je započet transport.¹²⁵

Predmet PDV nisu ni sledeće transakcije: nabavka polovnih proizvoda, dela umetnosti, kolekcija ili antikviteta unutar Unije, na koju se primenjuje PDV prema odredbama o posebnom postupku, a koje je prodavac ili organizator prodaje na javnoj aukciji kao poreski obveznik otpremio ili transportovao iz države članice; nabavka polovnih sredstava transporta unutar Unije, na koju je primenjen PDV prema odredbama o prelaznom aranžmanu za polovna sredstva transporta, a koje je prodavac kao poreski obveznik otpremio ili transportovao iz države članice.

¹²⁵ Hrustić Hasiba, isto, str. 60.

1.4.2. TERITORIJA PRIMENE

Imajući u vidu da se polazi od principa kod poreza na potrošnju, definisanje teritorije za primenu zajedničkog sistema PDV država članica EU naročito je značajno za funkcionisanje unutrašnjeg tržišta i izbegavanje fiskalnih granica unutar Unije, precizno utvrđivanje mesta i nastanka poreske obaveze, posebno kod pružanja usluga, određivanje statusa izvoza i uvoza, primenu pravila o poreskom odbitku i ostvarenje prava na povraćaj (refundaciju PDV). Direktiva 2006/112/EZ primenjuje se na teritoriji svake države članice u kojima se primenjuje Ugovor EU, u skladu sa članom 299. Ugovora, izuzev teritorija navedenih u članu 6. Direktive (planine Atos u Grčkoj, Kanarska ostrva, itd). Prema mišljenju Evropske komisije konsekvence tog statusa su neznatne u odnosu na sopstvene prihode Unije i mogućnost narušavanja konkurencije. Za fiskalne svrhe navedene isključene teritorije pojedinih država članica smatraju se trećim teritorijama. Treće države, zemlje ili teritorije su one na kojima se ne primenjuje Ugovor EU. Prema zakonodavstvu Unije na tim teritorijama ne postoji obaveza primene zajedničkog sistema PDV. Razmena proizvoda sa isključenim teritorijama predmet je iste kontrole kao i izvoz ili uvoz iz trećih zemalja, da bi se izbegli rizici pojave ili porasta poreske utaje.

U vezi sa teritorijom primene zajedničkog sistema PDV neophodno je pomenuti i status slobodnih carinskih zona. Proizvodi smešteni u tim zonama nisu predmet carinskih dažbina, poljoprivrednih dažbina, kvantitativnih ograničenja ili bilo kakvih dažbina ili mera.¹²⁶

1.4.3. PORESKI OBVEZNIK

Poreski obveznik je bilo koje lice koje nezavisno obavlja ekonomske aktivnosti, bez obzira na cilj ili rezultat tih aktivnosti. Ekonomske aktivnosti obuhvataju aktivnosti proizvođača, trgovaca ili pružaoca usluga, uključujući rudarstvo i poljoprivredu, kao i profesionalne delatnosti. Korišćenje materijalne i nematerijalne imovine i imovinskih prava radi sticanja dobiti na stalnoj osnovi jeste ekonomska aktivnost.¹²⁷

Svako lice koje na povremenoj osnovi nabavlja nova transportna sredstva koja otprema ili transportuje korisniku na destinaciju iz jedne u drugu državu članicu, dakle, unutar teritorije Unije, smatraće se poreskim obveznikom. Nezavisnost u obavljanju prometa isključuje zaposlena i druga lica kod poreskog obveznika na osnovu bilo koje vrste ugovora o radu ili bilo kojeg vida radnog odnosa. Termin poreski obveznik definisan je na način da države članice mogu pod ovu kategoriju podvesti i lica koja povremeno obavljaju oporezive transakcije, a naročito: prvi prenos građevinskog objekta ili dela građevinskog objekta i zemljišta na kojem se nalazi. Građevinskim objektom smatra se bilo koja nepokretnost, odnosno nepokretna struktura na zemljištu; promet građevinskog zemljišta. Države članice mogu propisati bliža pravila za primenu navedenog kriterijuma i

¹²⁶ Videti Regulation (EEC) No.2504/88, Službeni glasnik E br. L 225 od 225, član 25.

¹²⁷ TITLE HI, TAXABLE PERSONS, Article 9-13, Council Directive 2006/112/EC.

odrediti šta se smatra zemljištem na kojem se nalazi građevinski objekat. Takođe, mogu da primene i druge kriterijume osim prvog prenosa, poput proteklog perioda između datuma završetka građevinskog objekta i datuma prvog prenosa svojine, ili proteklog perioda između datuma prvog poseda i datuma prvog prenosa, ali da ti periodi ne prelaze pet godina ili dve godine za svaki posebno. Zemljištem za gradnju smatra se bilo koje neo-brađeno ili obrađeno zemljište definisano kao takvo u državi članici.

Regulisanje tretmana državnih, regionalnih i lokalnih organa vlasti u zajedničkom sistemu PDV država članica EU bilo je važno iz razloga prihvatanja jedinstvenog stava da obavljanje s obzirom na to da se ne radi o prometu proizvoda i usluga za tržište u uslovima konkurencije.

Državni organi osnovani na osnovu zakona u cilju obavljanja poslova državne uprave nisu poreski obveznici kada vrše promet proizvoda i usluga, čak i kada naplaćuju takse, doprinose ili druge javne dažbine u vezi sa tim poslovima.¹²⁸ Državni organi ne smatraju se poreskim obveznicima ako ispunjavaju dva uslova. Prvi je da su registrovani, tj. klasifikovani kao javnopravna lica, a drugi je da vrše javnu delatnost u statusu javnog organa. U pitanju su klasične funkcije i ovlašćenja države, državnih zajednica i organa u vršenju opštih poslova administracije, poslova pravosuđa, nacionalne bezbednosti ili odbrane.

Zatim, kada se državni organi bave aktivnostima koje su iz socijalnih, kulturnih ili političkih razloga izuzete ili su oslobođene oporezivanja, nisu poreski obveznici. To su aktivnosti koje su oslobođene od plaćanja PDV, a koje su po svojoj prirodi od opšteg javnog interesa (PTT usluge, izuzev telekomunikacionih usluga, zdravstvene usluge, socijalne usluge, usluge obrazovanja, kulturne usluge, neprofitne sportske usluge, usluge radio i televizijskog emitovanja od strane javnih organa, izuzev komercijalnih usluga, i dr.).

Kada državni organi vrše oporezive aktivnosti ili transakcije, tada jesu poreski obveznici, jer bi u suprotnom imali povoljniji tretman čime bi bila narušena slobodna konkurencija na tržištu. To su aktivnosti navedene u Aneksu I Direktive 2006/112/EZ, pod uslovom da se ne radi o neznatnom obimu aktivnosti koji bi se mogao smatrati zanemarljivim: telekomunikacione usluge; promet vode, gasa, električne struje i pare; prevoz proizvoda; aerodromske i lučke usluge; prevoz putnika; promet novih proizvoda za prodaju; intervencije državnog organa u pogledu poljoprivrednih proizvoda u saglasnosti sa propisima o organizaciji regulisanja tržišta tih proizvoda; organizovanje poslovnih sajmova i izložbi; usluge skladištenja; komercijalno oglašavanje; usluge turističkih agencija; promet proizvoda ili usluga u prodavnicama, kantinama i sličnim mestima za zaposleno osoblje kao i komercijalno radio i televizijsko emitovanje.

Usluge kontrole i podrške za aero navigaciju, poletanje, spuštanje i parkiranje aviona su oporezive, pošto ih pored javnih, odnosno državnih organa može obavljati i privatni sektor putem koncesije, zatim usluge uz naknadu koje vrše notari - javni beležnici,

¹²⁸ Article 13, Council Directive 2006/112/EC.

sudski veštaci, opunomoćenici i nadzornici imenovani od strane suda ili drugog ovlašćenog javnog organa, predmet su oporezivanja PDV. Navedena lica obavljaju usluge nezavisno, uz sopstvenu odgovornost i uz naknadu. Nisu zaposleni u sudovima već se radi o vrsti slobodne profesije. Glavni argument koji opredeljuje da te vrste usluga budu predmet PDV je taj da se pružaju nezavisno i uz naknadu.

Evolucija PDV grupa u funkciji supranacionalne neutralnosti PDV-a u EU dovela je do toga da je do sada 18 članica EU i nekoliko ostalih razvijenih zemalja (Australija, Novi Zeland i Kanada) iskoristilo ponuđenu opciju registrovanja PDV grupe kao jednog obveznika. Holandija je predvodnik članica koje zagovaraju primenu ekonomskog pristupa kontroli grupe preduzeća (koncept *de facto* kontrole), dok je Velika Britanija zagovornik pravnog (*de jure*) koncepta kontrole. Od svih zemalja jedno ove dve zemlje omogućavaju uključivanje nerezidenata u PDV grupe.¹²⁹

1.4.4. OPOREZIVE TRANSAKCIJE

Promet proizvoda, shodno odredbama Direktive 2006/112/EZ, je prenos prava raspolaganja od strane lica kao vlasnika materijalne imovine. Promet proizvoda čini: prenos vlasništva za naknadu prema odluci ili u ime državnog organa, u skladu sa zakonom; stvarna predaja dobara po ugovoru o iznajmljivanju na određeni period, ili prodaja na odloženo plaćanje, kojom se obezbeđuje da se vlasništvo stiče po uplati poslednje rate; prenos proizvoda u saglasnosti sa ugovorom prema kojem se provizija plaća po kupovini ili prodaji.

Država članica može smatrati prometom proizvoda i predaju određenih radova građevinske, industrijske ili drugih vrsta izgradnje.

Električna energija, gas, grejanje, zamrzavanje, odnosno hlađenje smatraju se proizvodima.¹³⁰ Država članica može proizvodima ili dobrima smatrati:

- izvesna prava na nepokretnostima;
- prava *in rem* na osnovu kojih vlasnik ovih prava ima pravo upotrebe na nepokretnoj imovini;
- akcije ili udele ekvivalentne učešću na osnovu kojih njihov imalac, odnosno vlasnik ima *de jure* ili *de facto* pravo svojine ili posedovanja na nepokretnostima ili njihovim delovima.

Korišćenje proizvoda od strane poreskog obveznika koji čine deo poslovne imovine za privatnu upotrebu poreskog obveznika ili zaposlenog osoblja ili njihovo uzimanje bez naknade, generalno, za svrhe koje nisu poslovne, smatra se prometom proizvoda sa naknadom ako bi PDV na te proizvode davao pravo na delimični ili potpuni odbitak. Međutim, ne smatra se prometom proizvoda sa naknadom upotreba ili uzimanje proizvoda za poslovne svrhe kao uzorka ili poklona manje vrednosti. Prenos proizvoda od strane poreskog obveznika koji čine deo poslovne imovine u drugu

¹²⁹ Antić Dinka, ACTA ECONOMICA, Pravni fakultet Banja Luka, broj 12, 2010. god. str. 282-283.

¹³⁰ Article 15, Council Directive 2006/112/EC 66

državu članicu smatra se prometom proizvoda sa naknadom. Prenos u drugu državu članicu je otprema ili transfer pokretne imovine od strane ili u korist poreskog obveznika za svrhe poslovanja na destinaciju izvan teritorije države članice u kojoj je imovina locirana, ali unutar Unije.

Države članice mogu smatrati sledeće transakcije prometom proizvoda uz naknadu:

- upotrebu proizvoda od strane poreskog obveznika radi proizvodnje, obrade, konstrukcije i drugog procesuiranja, kupljenih ili uvezenih za te svrhe, ako bi PDV na te proizvode, da su nabavljeni od drugog poreskog obveznika, davao pravo na delimični ili potpuni odbitak;
- upotrebu proizvoda od strane poreskog obveznika za obavljanje neoporezivih aktivnosti, ako bi PDV na te proizvode, da su nabavljeni od drugog poreskog obveznika, davao pravo na delimični ili potpuni odbitak;
- zadržavanje proizvoda od strane poreskog obveznika ili njegovog naslednika u slučaju da prestaje da obavlja oporezivu delatnost, ako bi PDV na te proizvode, da su nabavljeni od drugog poreskog obveznika, davao pravo na delimični ili potpuni odbitak.

Kod prenosa imovine, bilo da je uz naknadu ili ne ili da se radi o učešću imovine u kompaniji, države članice mogu propisati da se takav prenos i to lice kome je namenjen taj prenos smatra naslednikom u odnosu na prenosioca.

Uvoz proizvoda je unos proizvoda na teritoriju Unije sa treće teritorije ili iz treće zemlje koja ne čini deo carinske teritorije Unije.¹³¹

1.4.4.1. Nabavka unutar Unije

Nabavka proizvoda unutar Unije je sticanje prava raspolaganja imovinom nekog lica kao vlasnika, koje nabavlja proizvode iz države članice iz koje je započeta otprema ili transport. U situaciji nabavke proizvoda od strane pravnog lica koje nije obveznik, a koji je otpremljen ili transportovan iz treće zemlje u državu članicu u kojoj se ne završava otprema ili transport proizvoda, proizvod se smatra otpremljenim ili transportovanim iz države članice uvoza. Ta država članica će uvozniku koji podleže oporezivanju PDV odobriti povraćaj PDV plaćen na uvoz proizvoda u državi članici u kojoj je proizvod otpremljen ili transportovan (prema članu 201 Direktive 2006/112/EZ).

Upotreba proizvoda za poslovanje poreskog obveznika koji su transportovani iz druge države članice, u kojoj su proizvedeni, obrađeni, kupljeni ili uvezeni od strane obveznika za svrhe njegovog poslovanja, smatra se nabavkom proizvoda sa naknadom unutar Unije.

Države članice svojim propisom određuju da se transakcije, koje bi se klasifikovale kao promet proizvoda izvršen izvan teritorije države članice, od strane poreskog obveznika, smatraju nabavkom proizvoda sa naknadom unutar Unije.

¹³¹ Chapter 4, Importation of goods, Article 30, Council Directive 2006/112/EC. 59 Chapter 2, Article 20, Council Directive 2006/112/EC.

1.4.4.2. Promet usluga

Promet usluga je bilo koja transakcija koja ne konstituiše promet proizvoda. Promet usluga je i: prenos ili ustupanje autorskih prava, patenata, licenci, zaštitnih znakova i drugih prava intelektualne svojine; obaveza uzdržavanja od činjenja ili tolerisanje činjenja; pružanje usluga na osnovu propisa državnih organa.

Sledeće transakcije smatraju se prometom usluga uz naknadu: upotreba proizvoda, koji su deo poslovne imovine, za lične svrhe poreskog obveznika ili zaposlenog osoblja ili, generalno, za svrhe koje nisu poslovne, ako bi PDV na te proizvode davao pravo na delimični ili potpuni odbitak; obavljanje usluga bez naknade za lične svrhe poreskog obveznika ili zaposlenog osoblja za svrhe koje nisu poslovne. Poreski obveznik je i lice koje vrši promet robe ili usluga u svoje ime ali za račun drugog lica.

Mestom prometa usluga smatra se mesto u kojem pružalac usluga ima uobičajeno mesto poslovanja ili stalno sedište odakle vrši uslugu.

Kod prometa gasa ili električne energije, grejanja ili hlađenja, putem sistema distribucije u okviru teritorije Unije ili putem bilo kojeg sistema ili mreže povezanim sa ovim sistemom, mesto prometa je mesto gde poreski obveznik koji vrši ovaj promet ima stalno mesto poslovanja, stalno ili uobičajeno sedište. Ali u svim slučajevima krajnje potrošnje mesto prometa je mesto stalnog boravka ili sedišta korisnika ili potrošača ovih proizvoda.

Što se tiče trećih zemalja, radi izbegavanja dvostrukog oporezivanja, neoporezivanja ili narušavanja slobodne konkurencije, države članice mogu smatrati mestom prometa: treću zemlju za određene usluge nabavljene u okviru teritorije Unije a efektivno izvršene izvan EU; teritoriju države članice za određene usluge nabavljene izvan Unije pružene na teritoriji države članice.

Mesto uvoza proizvoda u državu članicu je mesto gde je proizvod lociran pri ulasku na teritoriju EU.

1.4.5. PORESKE STOPE

Oporezive transakcije unutar Unije oporezuju se u državi članici potrošnje u saglasnosti sa principom destinacije, primenjujući stope i uslove koji su propisani u državi destinacije. U situaciji ukinutih fiskalnih i graničnih kontrola, da bi se izbeglo narušavanje slobodne konkurencije, bilo je neophodno harmonizovati broj i nivo stopa PDV u državama članicama. Direktivom 2006/112/EZ o zajedničkom sistemu PDV predviđene su dve vrste stopa koje se primenjuju na oporezive transakcije u vreme nastanka poreske obaveze: opšta ili standardna stopa i niža stopa. Država primenjuje opštu stopu PDV, izraženu u procentu, na oporezivu osnovicu, koja je ista i za promet proizvoda i za promet usluga.¹³² Do 31.12.2010. godine opštu stopu ne može biti niža od 15%.¹³³ Savet će

¹³² Chapter 3, Supply of services, Article 24, Council Directive 2006/112/EC.

¹³³ Article 97.1, Council Directive 2006/112/EC.

saglasno članu 93. Ugovora EU odlučiti o nivou standardne stope koja će se primenjivati posle 31.12.2010. godine.

1.4.5.1. Niže stope

Polazeći od činjenice da je primena niže stope politički osetljivo pitanje, većina država članica smatra da je uvođenje nižih stopa važan fiskalni instrument.¹³⁴ Niže stope se takođe izražavaju u procentu i ne mogu biti niže od 5%.¹³⁵ Država članica može primenjivati jednu ili dve niže stope na promet proizvoda i usluga navedenih u Aneksu III Direktive 2006/112/EZ: hrane i vode; živih životinja; semena i sadnica; komponenta za pripremu hrane; farmaceutskih zdravstvenih i veterinarskih proizvoda za zdravstvenu zaštitu, uključujući i sanitarnu zaštitu; medicinske opreme i ostalih sprava, ortopedskih uređaja i rehabilitacionih pomagala, isključivo za ličnu upotrebu invalida; prevoza putnika i njihovog prtljaga; knjiga, brošura i sličnih štampanih materijala, dečjih slika, mapa, pisaćeg i crtaćeg pribora, nosača teksta, slike i zvuka; novina i periodike, izuzev onih koji u celini ili dominantno služe za reklamne svrhe; ulaznica za predstave, pozorišta, cirkuse, sajmove, zabavne parkove, koncerte, muzeje, zoološke vrtove i parkove, bioskope i sl; radio i TV difuznih usluga; autorskih usluga pisaca, kompozitora, i umetničkih izvođača; usluga stambene izgradnje, koje su deo socijalne politike, usluga renoviranja prostora za stanovanje; usluga pranja prozora i čišćenja u privatnim domaćinstvima; proizvoda i usluga koje se koriste u poljoprivrednoj proizvodnji, isključujući mašine ili zgrade; usluga smeštaja od strane hotela, pansiona i sličnih smeštajnih kapaciteta; usluga restorana i katering servisa, izuzev prometa alkoholnih i bezalkoholnih pića; ulaznica za sportske događaje; proizvoda i usluga koje nabavljaju dobrotvorne organizacije država članica, ukoliko te usluge nisu oslobođene; manje popravke bicikla, obuće i kožnih stvari, odeće i rublja (uključujući krpljenje i sl); usluga kućne nege, brige i pomoći mladim, starijim, bolesnim ili invalidnim licima; usluga frizera.

Niža stopa ne primenjuje se na usluge koje se nabavljaju elektronski, a navedene su u Aneksu II Direktive 2006/112/EZ (nabavka veb sajta, veb-hosting, održavanje programa i opreme na daljinu; nabavka softvera i usluge ažuriranja istog; nabavka slika, teksta i informacija i usluge stavljanja na raspolaganje i upotrebu baze podataka; nabavka muzike, filmova i igara, uključujući igre na sreću i klađenje, difuzni prijem političkih, kulturnih, umetničkih, sportskih, naučnih i zabavnih događaja; usluge podučavanja na daljinu.

Države članice mogu primenjivati nižu stopu na promet prirodnog gasa, električnu struju i na gradsko grejanje.¹³⁶ Takođe, mogu primenjivati jednu ili dve niže stope na uvoz umetničkih predmeta, kolekcionarskih predmeta i antikviteta. Ukoliko država članica primenjuje ovu opciju, onda se niža stopa primenjuje na promet umetničkih predmeta: od

¹³⁴ MEMO/07/277, Brussels, July 5, 2007.

¹³⁵ Section 2, *Reduced rates*. Article 98-99, Article 114, Council Directive 2006/112/EC.

¹³⁶ Section 3, *Particular provisions*, Article 102-105, Council Directive 2006/112/EC.

strane stvaraoca ili njegovog nasljednika; na povremenoj osnovi od strane poreskog obveznika, izuzev trgovca, kada je sam poreski obveznik uvezao umetnički predmet ili ga nabavio od njegovog stvaraoca ili njegovog nasljednika, ili u slučaju da na ovu nabavku ima puno pravo na poreski odbitak.

1.4.5.2. Specijalne odredbe

Države članice koje su na dan 1. januara 1991. godine primenjivale oslobađanje sa pravom na poreski odbitak, mogu da nastave sa primenom tog oslobađanja ili da primenjuju niže stope na promet tih proizvoda i usluga, niže od propisanih minimalnih. Proizvodi i usluge na koje se odnosi ovaj izuzetak moraju da budu socijalne prirode i u korist krajnjeg korisnika.¹³⁷ Oslobađanje sa pravom na poreski odbitak će nastaviti da primenjuju: *Finska*, na promet novina i periodike koja se prodaje na pretplatu i štampanje publikacija koje se distribuiraju članovima korporacija; *Švedska*: a) na promet novina, uključujući dnevne novine na kasetama vizuelno umanjene; b) na promet farmaceutskih proizvoda za bolnice ili na recept; c) na proizvodnju i druge usluge koje su u vezi sa periodikom neprofitnih organizacija; *Malta*, na promet hrane i lekova za ljudsku upotrebu. *Irska* može, na zahtev, po odobrenju Evropska komisije, da primenjuje nižu stopu na promet energije za grejanje i osvetljenje.¹³⁸

Države članice koje su na dan 1. januara 1991. godine primenjivale oslobađanje sa pravom na poreski odbitak ili stope niže od minimalnih na promet proizvoda i usluga koji nisu navedeni u Aneksu III Direktive 2006/112/EZ, mogu nastaviti da primenjuju jednu ili dve niže stope na promet tih proizvoda i usluga.

Države članice koje su na dan 1. januara 1991. godine primenjivale nižu stopu na dečiju odeću i obuću ili na usluge smeštaja, mogu nastaviti sa primenom te stope.

Države članice koje su na dan 1. januara 1991. godine primenjivale nižu stopu na promet proizvoda ili usluge navedenih u Aneksu III mogu primenjivati nižu stopu, jednu ili dve, na te proizvode ili usluge, s tim da ne bude niža od 12%. Ti proizvodi ne uključuju polovne proizvode, radove umetnosti, kolekcije i antikvitete, koji su predmet posebnog postupka oporezivanja ili prodaje na javnim aukcijama.¹³⁹ Određeni izuzeci od primene ovih odredaba dati su Austrija za farmere i Grčkoj za neke svoje teritorije. Države članice mogu da primenjuju nižu stopu i za sveže bilje i druge proizvode hortikulture, uključujući lukovicu, korenje, cveće, ukrase i ogrevno drvo.

1.4.6. PORESKA OSLOBAĐANJA

Predmetnom Direktivom predviđena su i određena oslobađanja. Na proizvode i usluge čiji promet je oslobođen plaćanja PDV, ne obračunava se ovaj porez niti se naplaćuje kroz njihovu cenu. Međutim, poreski obveznik koji vrši promet oslobođen plaćanja

¹³⁷ Chapter 4, Article 110- 111, Council Directive 2006/112/EC.

¹³⁸ Article 112-115, Council Directive 2006/112/EC.

¹³⁹ Article 118-121, Council Directive 2006/112/EC.

PDV, na svoju nabavku proizvoda i usluga plaća PDV koji ne može da koristi kao odbitak za umanjenje poreske obaveze, jer nema poresku obavezu na ime obavljanja svog prometa. Na taj način oslobađanje od oporezivanja sadrži skriveni PDV koji ostaje uključen u ceni tih proizvoda ili usluga. Zato poresko oslobađanje u sistemu PDV ne znači uvek prednost. Izuzetak su oslobađanja sa pravom na poreski odbitak, kada poreski obveznik na ime obavljenog prometa koji je oslobođen oporezivanja ima pravo da zahteva povraćaj ili refundaciju plaćenog PDV pri nabavci proizvoda/usluga ili pri uvozu.

Oslobađanje od PDV bez prava na poreski odbitak predviđeno je za proizvode i usluge: opšteg i socijalnog karaktera, koji su bitni za opšti razvoj društva (zdravstvene usluge, socijalne, kulturne i sportske usluge, PTT usluge i dr.); razvojnog karaktera (naučne i obrazovne usluge, usluge osiguranja i reosiguranja); humanitarnog i duhovnog karaktera (religiozne usluge i dr.).

1.4.6.1. Oslobađanja sa pravom na poreski odbitak

Imajući u vidu mesto potrošnje proizvoda i usluga, sledeće transakcije oslobođene su plaćanja PDV sa pravom na poreski odbitak: nabavka proizvoda iz jedne u drugu državu članicu, uključujući nova sredstva transporta i akcizne proizvode; transakcije u vezi sa međunarodnim transportom ili se tretiraju kao izvoz; nabavka unutar Unije ili uvoz proizvoda za svrhu obrade da bi se izvršio izvoz: usluge od strane posrednika povezane sa izvozom proizvoda; transakcije povezane sa međunarodnom razmenom, poput onih koje se tiču carinskog skladištenja ili drugih skladišta.

Oslobađanje od plaćanja PDV sa pravom na odbitak predviđena su za izvoz proizvoda sa područja Unije, transakcije u vezi sa izvozom i za međunarodni saobraćaj: izvoz ili transport proizvoda prema destinacijama izvan Unije i nabavka proizvoda za izvoz. U slučaju nabavke proizvoda koji čine prtljag putnika nerezidenta koji napušta područje Unije, oslobađanje od plaćanja PDV će se primeniti ako su ispunjeni sledeći uslovi: a) putnik nema mesto stalnog boravka na teritoriji Unije; b) proizvodi se transportuju na destinaciju izvan teritorije Unije u roku od tri meseca od momenta nabavke; c) ukupna vrednost nabavke, uključujući PDV veća je od 175 evra ili ekvivalentnog iznosa u nacionalnoj valuti. Države članice mogu da odrede i niži iznos.¹⁴⁰

Svojstvo putnika koji nema stalno mesto boravka na području neke od država članica dokazuje se pasošem, identifikacionom kartom ili drugim identifikacionim dokumentom; proizvode koji se izvoze ili transportuju na destinacije izvan Unije u korist kupca sa sedištem na teritoriji treće zemlje, izuzev proizvoda transportovanih od strane kupca, namenjenih za opremanje i snabdevanje privatnih čamaca, aviona ili drugih prevoznih sredstava za ličnu upotrebu; nabavku proizvoda od strane ovlašćenih organizacija čiji izvoz je deo humanitarnih, dobrotvornih i obrazovnih aktivnosti ovih organizacija izvan Unije; usluge izvršene na proizvodima koji su nabavljeni ili uvezeni, a potom odaslati

¹⁴⁰ Hrustić Hasiba, isto, str. 76.

ili transportovani izvan Unije od strane lica koje je izvršilo usluge ili od strane potrošača čije sedište je izvan teritorije Unije, ili od strane drugog lica u njegovo ime; promet usluga, uključujući transportne i sporedne usluge koje su direktno povezane sa izvozom proizvoda; nabavku proizvoda u vezi sa snabdevanjem plovniha objekata za: a) plovidbu na otvorenom moru, koja vrše prevoz putnika uz naknadu ili se koristi za obavljanje komercijalne, industrijske ili ribarske delatnosti, ili za spasavanje i pomoć na moru; b) vojne potrebe.¹⁴¹

Države članice mogu da oslobode sve ili neke transakcije koje su u vezi sa međunarodnim prometom proizvoda i usluge a koje su povezane sa sledećim transakcijama: uvozom proizvoda u skladu sa carinskim propisima namenjenim za privremeno skladištenje ili čuvanje; uvozom proizvoda koji su predmet sporazuma o privremenom uvozu ili tranzitnih deklaracija; nabavkom proizvoda i usluga namenjenih za pristup lukama radi izgradnje, popravke, održavanja ili izmene platformi ili obezbeđenja ugradnje ili izgradnje ovih platformi, i za snabdevanje gorivom.

Članice EU mogu pružiti tretman oslobađanja na uvoz roba za smeštanje u poreska i druge vrste skladišta na osnovu posebnih odobrenja o skladištenju bez plaćanja PDV, ali i za skladišne sporazume u sledećim slučajevima kada su proizvodi namenjeni: za prodaju u bescarinskim prodavnicama (tax-free shops), za prodaju putnicima za lični prtljag u morskom i vazdušnom saobraćaju prema trećim zemljama. Bescarinskim prodavnicama smatraju se prodavnice situirane u okviru aerodroma ili luka koje ispunjavaju uslove propisane od strane nadležnih organa države članice; poreskim obveznicima koji prodaju proizvode putnicima na brodovima i avionima u međunarodnom saobraćaju upućenim ka mestima izvan teritorije Unije.

Države članice mogu da oslobode usluge koje su u vezi sa izvozom u okviru trgovine između država članica. Zatim, mogu da oslobode od plaćanja PDV i transakcije od strane poreskog obveznika do određenog iznosa koji je jednak vrednosti izvoza u prethodnih 12 meseci: nabavku proizvoda unutar Unije od strane poreskog obveznika, i uvoz radi izvoza iz Unije, nakon obrade tih proizvoda; nabavku usluga u vezi sa izvozom od strane poreskog obveznika.

Države članice mogu da odrede zajednički maksimum iznosa za tretman poreskog oslobađanja navedenih transakcija.

Oslobađanje od plaćanja PDV predviđeno je za *transakcije unutar teritorije Unije*: nabavku proizvoda otpremljenih ili transportovanih iz jedne u drugu državu članicu od strane ili u korist prodavca ili lica koje je izvršilo nabavku za drugog poreskog obveznika ili za pravno lice koje nije poreski obveznik u državi članici destinacije; nabavku novog sredstva transporta, itd. Oslobađanje od plaćanja PDV ne primenjuju se na promet poreskog obveznika koji je inače oslobođen plaćanja PDV kao mali preduzetnik i na promet koji je predmet posebnog postupka oporezivanja kada se poreska osnovica utvrđuje na

¹⁴¹ Isto, str. 78.

osnovu razlike između prodajne i nabavne cene (turističke usluge, prodaja polovnih proizvoda, prodaja na javnoj aukciji).¹⁴²

Plaćanja PDV sa pravom na poreski odbitak oslobađa se i: nabavka ili uvoz proizvoda ili usluga unutar Unije od strane poreskog obveznika, koja je na teritoriji države članice u kojoj se vrši nabavka ili uvoz oslobođena plaćanja PDV; nabavka proizvoda na teritoriji Unije od strane lica koje bi imalo pravo na nadoknadu plaćenog PDV.

Svaka država članica obavezna je da preduzme mere da se na nabavku unutar Unije ne obračunava PDV, ako su ispunjeni određeni uslovi.

1.4.6.2. Oslobođanja PDV bez prava na poreski odbitak

Direktivom 2006/112/EZ određena je zajednička lista oslobođanja PDV bez prava na poreski odbitak i odnosi se na:

- usluge od opšteg interesa:
 - a) javne poštanske usluge i proizvode koji prate ove usluge, izuzev prevoza putnika i telekomunikacionih usluga;
 - b) zdravstvene usluge koje se pružaju od strane zdravstvenih institucija;
 - c) promet ljudskih organa, krvi i majčinog mleka;
 - d) usluge zubnih tehničara i nabavku zubnih proteza od strane zubara i zubnih tehničara;
 - e) usluge koje direktno vrše nezavisna udruženja lica samo svojim članovima uz nadoknadu troškova, a u vezi sa aktivnostima koje su oslobođene ili nisu predmet PDV;
 - f) usluge iz oblasti društvene i socijalne zaštite i proizvode koji prate ove usluge;
 - g) usluge dečije zaštite i zaštite mladih i proizvode koji prate ove usluge;
 - h) usluge predškolskog, školskog i univerzitetskog obrazovanja, stručne obuke i prekvalifikacije,
 - i) usluge privatnog podučavanja od strane učitelja, škola i univerziteta;
 - j) usluge obezbeđenja osoblja od strane verskih zajednica ili filozofskih institucija;
 - k) usluge i prateće proizvode koje neprofitne organizacije političkog, sindikalnog, verskog, patriotskog, humanitarnog, filozofskog i građanskog karaktera;¹⁴³
 - l) izvesne sportske usluge i usluge fizičkog vaspitanja od strane neprofitnih organizacija;
 - m) izvesne usluge iz oblasti kulture i proizvode koji prate ove usluge,
 - n) usluge prevoza bolesnih ili povređenih lica u specijalno dizajniranim vozilima za ove namene od strane ovlašćenih organizacija;
 - o) radio i televizijsko javno emitovanje nekomercijalnog karaktera.

¹⁴² Isto, str. 80.

¹⁴³ Isto, str. 82.

- na ostale aktivnosti:
 - a) usluge osiguranja i reosiguranja, i usluge koje pružaju brokeri i agenti osiguranja;
 - b) odobravanje i posredovanje u davanju kredita i upravljanje kreditom od strane davaoca;
 - c) posredovanje i bilo koji poslovi sa kreditnim garancijama;
 - d) transakcije, uključujući posredovanje, koje se tiču depozita i tekućeg računa;
 - e) transakcije, uključujući posredovanje, koje se tiču valute, novčanica, i kovnog novca;
 - f) transakcije, uključujući posredovanje, ali ne i upravljanje ili čuvanje akcijama i udelima; g) upravljanje specijalnim investicionim fondovima određenim od države članice;
 - h) promet važećih vrednosnih poštanskih marki, fiskalnih i drugih sličnih marki;
 - i) usluge priređivanja igara na sreću;
 - j) promet građevinskih objekata i delova građevinskih objekata i zemljišta;
 - k) promet neobrađenog zemljišta;
 - l) lizing i iznajmljivanje nepokretne imovine.

Međutim, sledeće usluge iznajmljivanja nisu oslobođene oporezivanja: smeštaj u hotelima i sličnim objektima, uključujući kampove i mesta za kampovanje; izdavanje parking mesta i prostora; izdavanje stalno instalirane opreme i mašina; iznajmljivanje sefova.

Država članica može obvezniku koji obavlja promet oslobođen plaćanja PDV odobriti pravo na opciju da se opredeli za oporezivanje ukoliko se radi o sledećim aktivnostima: iznajmljivanju i davanju u zakup nepokretne imovine; pružanju finansijskih usluga koje su oslobođene oporezivanja; prometu građevinskih objekata i delova građevinskih objekata i zemljišta na kojem se nalaze ili prometu neobrađenog zemljišta.

1.4.6.3. Oslobođanja na uvoz

Oslobođanje na uvoz predviđeno je za:

- krajnji uvoz proizvoda čiji promet je od strane poreskog obveznika oslobođen oporezivanja u okviru teritorije države članice;
- krajnji uvoz proizvoda koji su lična imovina a određeni su direktivama Saveta 69/169/EEZ, 83/181/EEZ i 2006/79/EZ;¹⁴⁴
- krajnji uvoz proizvoda sa trećih teritorija koje čine deo carinske teritorije Unije;
- uvoz proizvoda otposlaih ili transportovanih sa treće teritorije ili iz treće zemlje u državu članicu koja nije krajnji uvoznik;
- reuvoz, od strane lica koje je izvršilo izvoz, u državu članicu u kojoj su proizvodi bili izvezeni, kada su ti proizvodi oslobođeni carinskih dažbina;

¹⁴⁴ Direktiva Saveta 83/181/EEZ odnosi se na oslobođanje od uvoza određenih proizvoda iz trećih zemalja, Videti: Hrustić Hasiba, „Direktiva Saveta o oslobođenju od plaćanja poreza na dodana vrednost na uvoz određenih proizvoda”, Pregled evropskog zakonodavstva, br. 3-4/99, IMPP, Beograd, 1999, str. 34-35;

- uvoz proizvoda oslobođenih carinskih dažbina prema diplomatskim i konzularnim sporazumima;
- uvoz proizvoda od strane međunarodnih tela i organizacija ili njihovih članova, u okviru limita i prema uslovima propisanim međunarodnim konvencijama;
- uvoz proizvoda od strane određenih oružanih snaga;
- uvoz proizvoda od strane oružanih snaga Velike Britanije stacioniranih na Kipru;
- uvoz u luku od strane ribarskih preduzeća neprerađenog ili za konzerviranje pripremljenog morskog ulova;
- uvoz zlata od strane centralnih banaka;
- uvoz gasa putem distributivnog sistema, ili uvoz električne energije.

1.4.7. POSEBNI POSTUPCI OPOREZIVANJA

Države članice mogu da primenjuju posebne postupke ili specijalne režime za male preduzetnike u saglasnosti sa zajedničkim odredbama iz Direktive 2006/112/EZ¹⁴⁵ u cilju postizanja bliže harmonizacije poreskog tretmana ove kategorije poreskih obveznika. Poseban postupak obuhvata i primenu proporcionalne ili paušalne stope za poljoprivrednike koji nisu predmet oporezivanja po opštim pravilima PDV. Zajednički sistem po posebnim postupcima oporezivanja primenjuje se i na usluge turističkih agencija -turoperatora i na promet polovnih proizvoda, umetničkih dela, antikviteta i kolekcija.

Primena uobičajenih ili opštih pravila PDV za zlato stvarala je značajne smetnje u korišćenju zlata kao finansijskog instrumenta, što je opravdalo uvođenje posebnog postupka i na promet investicionog zlata imajući u vidu, i jačanje međunarodne konkurentnosti tržišta zlata Unije.

Prema zajedničkom sistemu oporezivanja, poseban postupak uveden je i za poreske obveznike nerezidente koji vrše isporuku elektronskih usluga u Uniji.

Zahtevi oko administriranja po opštim pravilima oporezivanja PDV u pogledu vođenja poreske evidencije, izdavanja faktura, podnošenja poreskih prijava, naplate i kontrole, iziskivali bi kod malih preduzetnika i poljoprivrednika dodatno vreme i troškove, i traženje profesionalnih saveta i pomoći, što je i bio razlog uvođenja posebnog postupka za ovu kategoriju obveznika. Uz to je uticala i činjenica da je učešće poreskih prihoda od te kategorije poreskih obveznika u ukupnim poreskim prihodima neznatno, a da su troškovi poreske uprave oko njihovog administriranja manje-više približni iznosu njihove poreske obaveze.

1.4.7.1. Mali preduzetnici

Članice EU koje se susreću sa teškoćama u primeni opšteg sistema PDV za male preduzetnike usled malog obima njihovog poslovanja ili specifičnosti njihove delatnosti, strukture preduzeća i sl., nakon konsultovanja sa PDV Komitetom, mogu da primenjuju pojednostavljeni postupak oporezivanja za ovu kategoriju obveznika, poput primene

¹⁴⁵ Službeni list EU broj 347 od 11.12.2006. godine.

proporcionalne stope, za utvrđivanje i naplatu PDV ili da izuzimaju od PDV ovu kategoriju malih obveznika ukoliko ostvaruju godišnji promet ispod propisanog iznosa.¹⁴⁶

Izuzeće i gradirane poreske olakšice primenjuju se na promet proizvoda i usluga malih preduzetnika, osim na: transakcije koje se obavljaju na povremenoj osnovi; promet novih transportnih sredstava; promet proizvoda i usluga od lica koja nisu obveznici PDV u članici EU.

Države članice mogu da isključe i druge transakcije pored napred navedenih.

Države članice koje su na dan 17. maja 1977. godine izuzimale od plaćanja PDV lica koja su ostvarivala godišnji promet manji ili jednak ekvivalentnom iznosu u nacionalnoj valuti od 5.000 evropskih obračunskih jedinica (EUA), po stopi konverzije na taj dan, mogu povećati taj prag do 5.000 evra. Države članice koje su na dan 17. maja 1977. godine izuzimale od plaćanja PDV lica koja su ostvarivala godišnji promet jednak ili veći od ekvivalentnog iznosa u nacionalnoj valuti od 5.000 EUA po stopi konverzije na taj dan, mogu povećati prag visine prometa da bi svele vrednost izuzeća u realne okvire. Države članice koje primenjuju gradirane poreske olakšice ne mogu povećati novčani prag prometa niti pružiti povoljnije uslove za primenu tih olakšica.

Države članice koje su se nakon 1. januara 1978. godine pridružile EZ mogu izuzeti od oporezivanja PDV obveznika čiji godišnji promet nije veći od ekvivalentnog iznosa u nacionalnoj valuti po kursu konverzije na dan njihovog pristupa.¹⁴⁷

Tako se došlo do sledećih iznosa: Grčka, Španija, Portugalija, Švedska, Poljska, Finska: 10.000 evra; Kipar: 15.600 evra; Estonija: 16.000 evra; Letonija: 17.200 evra; Slovenija: 25.000 evra; Bugarska: 25.600 evra; Litvanija: 29.000 evra; Austrija, Češka, Mađarska, Rumunija, Slovačka: 35.000 evra; Malta: 37.000 evra za promet proizvoda, a 24.300 evra ako se radi o uslugama sa niskim iznosom dodate vrednosti (visok nivo nabavki), i 14.600 evra za druge slučajeve koji se uglavnom odnose na promet usluga sa većim iznosom dodate vrednosti (nizak iznos nabavki). Poreski obveznici izuzeti od plaćanja PDV nemaju pravo na poreski odbitak i ne prikazuju PDV na njihovim računima. Obveznici koji su u saglasnosti sa primenom posebnog postupka izuzeti od plaćanja PDV, imaju pravo na opciju da se opredele da budu oporezovani po opštem sistemu PDV. Navedeni iznosi, izuzev iznosa PDV, uključuju: promet proizvoda i usluga, koji bi inače bio oporeziv; promet proizvoda i usluga oslobođen plaćanja PDV sa pravom na poreski odbitak; promet nepokretnosti, finansijskih i usluge osiguranja, ukoliko nisu pomoćne transakcije.

1.4.7.2. Mali poljoprivrednici

Članica EU može da primeni poseban postupak za male poljoprivrednike - proizvođače i pružaoce usluga u delatnosti poljoprivrede, šumarstva i ribarstva, po proporcionalnoj ili paušalnoj stopi (stopa poravnjanja) koja u suštini predstavlja kompenzaciju za plaćeni PDV pri njihovoj nabavci proizvoda i usluga. Prema posebnom postupku mali

¹⁴⁶ TITLE XII, SPECIAL SCHEMES, CHAPTER 1, *Special scheme for small enterprises*, Council Directive 2006/112/EC.

¹⁴⁷ Article 287, Council Directive 2006/112/EC.

poljoprivrednici nemaju pravo na poreski odbitak, a pri nabavci proizvoda i usluga plaćaju PDV. Međutim, imaju pravo da svoju prodajnu cenu uvećaju za iznos utvrđen po propisanom procentu proporcionalne stope kada su njihovi kupci poreski obveznici. U tom slučaju kupci poljoprivrednih proizvoda i usluga sa statusom poreskih obveznika imaju pravo na poreski odbitak za iznos plaćenog poreza po proporcionalnoj stopi, sadržan u prodajnoj ceni. U Direktivi 2006/112- Aneks VII- su dati pojmovi šta se podrazumeva pod malim poljoprivrednikom.¹⁴⁸

Svaka država članice može isključiti iz primene proporcionalne stope izvesne kategorije poljoprivrednika čiji promet jeste predmet oporezivanja prema opštim pravilima PDV ili pojednostavljenog postupka. Poljoprivrednik koji primenjuje proporcionalnu stopu može da se opredeli da bude u sistemu primene opštih pravila PDV.

Država članica utvrđuje proporcionalnu stopu u vidu kompenzacionog procenta, koja može da bude različita za šumarstvo ili različite oblasti poljoprivrede i ribolova, o čemu prethodno obaveštava Evropsku komisiju. Proporcionalna stopa utvrđuje se na osnovu makroekonomske statistike u prethodne tri godine. Zaokruženje može da bude naviše ili naniže do pola procenta bližem broju. Države članice mogu takođe svesti taj procenat na nulti. U vezi sa primenom proporcionalne stope mora se voditi računa o tome da efekat te primene ne bude u dobijanju većeg iznosa refundacije za kupce poljoprivrednih proizvoda - poreske obveznike, u odnosu na iznos PDV koji su poljoprivrednici platili prilikom svojih nabavki. Proporcionalna stopa primenjuje se na cenu, bez PDV: poljoprivrednih proizvoda prodatih poreskim obveznicima od strane poljoprivrednika po proporcionalnoj stopi u državi članici u kojoj su proizvodi prodati; poljoprivrednih proizvoda koje je nabavilo pravno lice, koje nije obveznik a u razmeni u okviru Unije nabavlja proizvode koji jesu predmet oporezivanja PDV u državi članici iz koje su odaslati ili transportovani; poljoprivredne usluge koje koristi poreski obveznik u državi članici u kojoj su te usluge nabavljene po režimu proporcionalne stope. Države članice obezbediće da se iznos poreza po proporcionalnoj stopi naplati ili od strane kupca kroz cenu ili od javnog organa.

Poljoprivrednik po proporcionalnoj stopi nema pravo na odbitak PDV koji je platio ili će platiti na nabavku ili uvoz proizvoda ili usluga u cilju obavljanja svoje delatnosti.

U slučaju da je poreski obveznik - kupac platio iznos poreza po proporcionalnoj stopi poljoprivredniku, on ima pravo da od svoje poreske obaveze odbije taj iznos plaćenog PDV. Države članice će refundirati plaćeni iznos PDV po proporcionalnoj stopi: na promet poljoprivrednih proizvoda, poreskom obvezniku ili pravnom licu iz druge države članice u okviru razmene u Uniji za poljoprivredni proizvod koji jeste predmet oporezivanja PDV u državi nabavke; na promet poljoprivrednih proizvoda, kupcu izvan Unije koji obavlja oporezive transakcije i ima pravo na odbitak; za svrhe prometa usluga koje se obavljaju unutar teritorije države članice u kojoj se nalazi korisnik tih usluga; na promet

¹⁴⁸ CHAPTER 2, Article 295-305, Council Directive 2006/112/EC 88.

poljoprivrednih usluga oporezivom korisniku -kupcu u Uniji iz druge države članice ili izvan Unije, ukoliko se ove usluge koriste za svrhe obavljanja oporezivog prometa unutar teritorije države članice u kojoj je plaćen PDV. Države članice određuju metod refundacije i potrebne mere da se osigura isplata iznosa po proporcionalnoj stopi poreskim obveznicima koji imaju pravo na poreski odbitak.

1.4.7.3. Turističke agencije

Države članice primeniće poseban postupak na usluge turistima koje obavljaju turističke agencije - turoperator, u svoje ime i za svoj račun, a koriste proizvode i usluge drugih poreskih obveznika (prevoz, smeštaj, isporuka hrane i pića i dr.).¹⁴⁹ Poseban postupak ne primenjuje se na turističke agencije koje posluju kao posrednici na bazi ostvarivanja provizije, diskonta ili rabata u prodaji određene turističke ponude.

Sve usluge i proizvodi koje je obezbedila turistička agencija u okviru turističkog aranžmana smatraju se jednom uslugom. Svaka takva usluga biće oporeziva u državi članici u kojoj je sedište turističke agencije.

Poreska osnovica za obračun poreske obaveze jeste razlika, bez PDV, između prodajne cene, fakturisane turistima, i stvarnih troškova proizvoda i usluga, koje su obezbedili drugi poreski obveznici neposredno u korist turista. Pri utvrđivanju obaveze za plaćanje PDV turistička agencija nema pravo na poreski odbitak.

Kada je pružanje turističke usluge od strane turističke agencije izvršeno od strane drugog poreskog obveznika izvan Unije, promet usluga od strane turističke agencije smatraće se kao posrednički posao oslobođen plaćanja PDV. Ako su turističke usluge izvršene unutar i izvan teritorije Unije, samo deo usluge turističke agencije koji je obavljen izvan teritorije Unije može da bude oslobođen plaćanja PDV.

Mesto oporezivanja turističke usluge je mesto obezbeđenja turističke usluge. Ako se turistički aranžman prodaje od strane turističke agencije - turoperatora iz jedne države članice turističkoj agenciji u drugoj članici, svaka transakcija se mora posebno oporezovati u saglasnosti sa relevantnim kriterijumom određivanja mesta prometa. Međutim, neke države članice primenjuju niže oporezivanje, a ima i onih koje čak izuzimaju od oporezivanja prodaju aranžmana od strane turoperatora (Danska, Irska, Holandija). Praktično, poseban postupak za turističke agencije -turooperatore ne primenjuje se jedinstveno u svim državama članicama EU.

Razmatranje problema u funkcionisanju posebnog postupka PDV koji se odnose na male preduzetnike i turističke agencije - turooperatore ima posebnu važnost da bi se otklonile smetnje u efikasnom funkcionisanju ovog postupka, porast utaje poreza i dvostruko oporezivanje u slučaju oporezivanja turističkih agencija turoperatora kada su korisnici njihovih usluga kompanije - poreski obveznici. Ovo je bitno pitanje jer se problem dvostrukog oporezivanja ne javlja samo kod turističkih agencija, već i kod obveznika koji

¹⁴⁹ CHAPTER 3, Article 306-310, Council Directive 2006/112/EC.

se bave prometom polovnih dobara, uključujući polovna motorna vozila, kada su korisnici njihovih usluga, odnosno kupci proizvoda poreski obveznici. Naime, turistička agencija za turističke usluge, kao i obveznici koji vrše promet polovnih dobara, ne može da iskazuje PDV u računima. Rešenje ovog problema bilo bi da se i ovim vrstama poslovanja omogući opcija da budu u opštem sistemu PDV, poput opcije koja je data malim preduzetnicima i poljoprivrednicima.

1.4.7.4. Polovni proizvodi, umetnička dela, kolekcije i antikviteti

Države članice mogu primenjivati poseban postupak na promet polovnih (upotrebljavanih) proizvoda, umetničkih dela, kolekcija i antikviteta, kada se direktnim metodom oporezuje marža (profit margin).¹⁵⁰ Ovaj postupak ne primenjuje se na nova sredstva transporta. Za pravilnu primenu posebnog postupka za polovne proizvode, umetnička dela, kolekcije i antikvitete u Aneksu IX Direktive 2006/112/EC date su odgovarajuće definicije.¹⁵¹

Ugovor prema kojem je provizija plativa po prodaji mora da bude takav da organizator prodaje proizvoda na javnoj aukciji, u svoje ime za račun principala, proda proizvode po najvišoj ponuđenoj ceni.¹⁵²

Države članice koje su na dan 31. decembra 1992. godine primenjivale poseban postupak, koji nije postupak na bazi direktnog oporezivanja profita na promet polovnih sredstava transporta, mogu, do donošenja nekog budućeg definitivnog rešenja, nastaviti da primenjuju taj postupak ukoliko je u saglasnosti sa uslovima predviđenim Direktivom 2006/112/EZ.¹⁵³

1.4.7.5. Investiciono zlato

Cilj posebnog postupka za investiciono zlato je uređivanje jedinstvenog tretmana zlata u Uniji. Radi promovisanja korišćenja zlata kao finansijskog instrumenta, Direktivom 2006/112/EZ predviđeno je poresko izuzeće za nabavku i promet investicionog zlata. Pre donošenja ove direktive u nekim državama članicama investiciono zlato bilo je predmet oporezivanja PDV, dok je u drugim bilo izuzeto od oporezivanja. Zato se Direktivom eliminišu ove razlike i narušavanje konkurencije između država članica uz istovremeno jačanje položaja Unije na tržištu zlata.¹⁵⁴ Investicionim zlatom smatra se: zlato, u obliku poluge ili ploče prihvatljive težine na tržištu zlata, čistote jednake ili veće od 995/1000 dela, bez obzira na to da li ili ne predstavlja zalag; zlato sadržano u kovanicama više od 80% - zlatnicima, dukatima i drugim zlatnim kovanicama, koji se ne prodaju u numizmatičke svrhe, čija čistota je jednaka ili veća od 900/1000 dela. Radi se o zlatnicima, dukatima i drugim zlatnim kovanicama porekla nakon 1800. godine, koji jesu ili su bili zakonsko

¹⁵⁰ Section 3, Article 333-4, Council Directive 2006/112/EC.

¹⁵¹ CHAPTER 4, Article 311.

¹⁵² Hrutić Hasiba, isto, str. 96.

¹⁵³ Subsection 2, Article 326, Council Directive 2006/112/EC.

¹⁵⁴ CHAPTER 5, Section 1, Article 344-356, Council Directive 2006/112/EC.

sredstvo plaćanja u državi porekla, a prodaju se po ceni koja ne prelazi cenu vrednosti zlata na otvorenom tržištu. Država može isključiti iz tretmana male poluge ili ploče težine od 1 g ili manje.

Počevši od 1999. godine, država članica informiše Evropsku komisiju o kriterijumima koje kovanice ispunjavaju uslove da bi se smatrale investicionim zlatom u prometu na njenoj teritoriji.

Komisija pre 1. decembra svake godine objavljuje objedinjen spisak tih kovanica u seriji „C” zvaničnog službenog lista EU (Official Journal of the European Union).

Država članica će poreskim obveznicima, koji proizvode investiciono zlato ili transformišu zlato u investiciono, pružiti pravo na opciju da budu oporezovani ako prodaju investiciono zlato drugom poreskom obvezniku.¹⁵⁵

Država članica može, nakon konsultovanja sa PDV Komitetom, da primenjuje PDV na specifične transakcije koje su u vezi sa investicionim zlatom a koje se obavljaju u državi članici između poreskih obveznika koji jesu ali i ne moraju da budu članovi tržišta zlatnih poluga regulisanog od strane države članice, s tim da se ne može oporezivati izvoz investicionog zlata ili isporuka u drugu državu članicu.¹⁵⁶

1.4.7.6. Elektronske usluge nerezidenata

Države članice dozvoliće svim licima poreskim obveznicima koja nisu rezidenti Unije da koriste poseban postupak oporezivanja, ako isporučuju elektronske usluge licu koje nije poreski obveznik a čije sedište ili stalno mesto boravka ili prebivalište je u državi članici.¹⁵⁷

Poreski obveznik nerezident dužan je da dostavi identifikaciju državi članici u kojoj namerava da otpočne ili prestane da obavlja aktivnosti isporuke elektronskih usluga, čak i u slučaju promene koja dovodi do toga da više ne može da primenjuje poseban postupak. Komunikacija u vezi sa ovom informacijom je elektronska, a odnosi se na sledeće podatke: ime; poštansku adresu; elektronsku adresu, uključujući veb stranice (websites); nacionalni poreski identifikacioni broj (PIB); izjavu da u Uniji nije poreski obveznik PDV.

Država članica identifikacije ili država potrošnje, dodeljuje poreskom obvezniku nerezidentu individualni PDV identifikacioni broj, koji će koristiti sve dok obavlja elektronski promet na njenoj teritoriji i ispunjava uslove da koristi poseban postupak oporezivanja.

Poreski obveznik nerezident svakog kvartala u tekućoj godini dostavlja u elektronskoj formi državi članici u kojoj isporučuje elektronske usluge, poresku prijavu, bez obzira na to da li je u tom kvartalu bilo ili nije bilo isporuke. Prijava se podnosi u roku od 20 dana od završetka poreskog perioda koji je pokriven prijavom. Prijava sadrži iznose u evrima:

¹⁵⁵ Section 3, Article 348, Council Directive 2006/112/EC.

¹⁵⁶ Article 138, Council Directive 2006/112/EC.

¹⁵⁷ Section 2, Special scheme for electronically supplied services, Article 359-369, Council Directive 2006/112/EC.

ukupnu vrednost prometa elektronskih usluga, izuzev PDV; iznos PDV, po stopi koja je propisana u državi članici identifikacije. Država članica koja ne primenjuje evro kao nacionalnu valutu može zahtevati da se iznosi prikazuju u njenoj valuti. Poreski obveznik nerezident plaća PDV istog dana kada je podneo poresku prijavu na račun banke koji je odredila država identifikacije, i to u evrima ili u valuti države

članice, na njen zahtev, koja ne primenjuje evro kao nacionalnu valutu. Obveznik nerezident koji koristi ovaj poseban postupak nema pravo na odbitak PDV niti bilo kakvu refundaciju. Evidencija mora biti na raspolaganju državi identifikacije u e- formi. Period čuvanja evidencije je 10 godina od završetka godine u kojoj je promet obavljen.

Sa porastom internet prodaje kao prodajnog mesta, porasla je prodaja raznih vrsta proizvoda i usluga elektronskim putem, ali i poreska utaja, čime se nanosi šteta konkurenciji na unutrašnjem tržištu EU. Zato su elektronska trgovina i s tim u vezi porast poreske utaje bili predmet brojnih sastanaka, diskusija i izveštaja u EU. Međutim, u oblasti oporezivanja elektronske trgovine pokazalo se da je bila neophodna globalna međunarodna saradnja, koja je uspostavljena donošenjem Bonske deklaracije, potpisane od strane 29 država 6. jula 1997. godine, potom, zajedničkom deklaracijom o elektronskoj trgovini EU i SAD, potpisanom 5. decembra 1997. godine, i, konačno, konferencijom o elektronskoj trgovini, koju je inicirala WTO na ministarskom nivou u Otavi 1999. godine. Na osnovu svih aktivnosti, što u samoj EU, što na globalnom nivou, Evropska komisija istakla je potrebu da se reguliše pravna izvesnost poreske obaveze, transparentnost i predvidljivost u elektronskoj trgovini. Prema stavu Komisije, sve elektronske transmisije i nematerijalni promet imovine koji se obavlja preko interneta smatraju se uslugama i predmet su PDV.¹⁵⁸ Komisija je 2003. i 2005. godine usvojila uredbe o administrativnoj saradnji u oblasti indirektnog oporezivanja, a koje se odnose i na pružanje elektronskih usluga.¹⁵⁹

Elektronska nabavka usluga obuhvata kulturne, umetničke, sportske, naučne, obrazovne, zabavne, informatičke i slične usluge, poput, softvera, video igara i kompjuterskih usluga uopšte, koje: korisnik u EU elektronski nabavlja od operatora izvan EU. Mesto oporezivanja je teritorija EU i prema tome te usluge su predmet oporezivanja PDV; EU operator pruža korisniku izvan EU. Mesto oporezivanja je teritorija u kojoj je lociran korisnik i tada te usluge nisu predmet oporezivanja u EU; EU operator pruža korisniku - poreskom obvezniku u drugoj državi članici. Mesto oporezivanja je mesto gde je mesto poslovanja korisnika usluga; EU operator pruža korisniku u EU ili poreskom obvezniku u istoj državi članici. Mesto oporezivanja je mesto u kojem je lociran korisnik. Uvedena je saradnja poreskih administracija država protiv poreske utaje.

¹⁵⁸ *Communication from the Commission of 17 June 1998 to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee on electronic commerce and indirect taxation, [COM(97)157].*

¹⁵⁹ *Council Regulation (EC) No 1798/2003 of 7 October 2003 on administrative cooperation in the field of value added tax and repealing Regulation (EEC) No 218/92, Official Journal L 264, 15.10.2003; Council Regulation (EEC) No 218/92 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT)]; Council Regulation No 1777/2005 of 17 October 2005 laying down implementing measures for Directive 77/388/EEC on the common system of value added tax, Official Journal L 288 of 29.10.2005.*

1.4.8. Evazija PDV

Evazija poreza ometa funkcionisanje unutrašnjeg tržišta tako se usled neplaćanja poreza pojavljuju proizvodi sa izuzetno niskim cenama. Usvojenom Direktivom 2008/117/EZ izmenjena je Direktiva 2006/112/EZ uvođenjem sledećih mera radi prevencije od evazije ili utaje PDV:¹⁶⁰ sastavljanje mesečnih izveštaja o prometu proizvoda unutar EU, dakle o prometu između članica; određivanje istih poreskih perioda za dobavljača i za kupca ili korisnika u kontekstu informacija o transakcijama unutar Unije; redukcija administrativnog opterećenja; podnošenje kvartalnih izveštaja o rekapitulaciji prometa proizvoda unutar Unije.

Evazija PDV utiče na smanjenje poreskih prihoda ne samo država članica, već i Unije.¹⁶¹ Nedovoljan stepen saradnje između država članica i razmene informacija o prometu proizvoda na unutrašnjem tržištu jedan je od uzroka pojave poreske evazije. Naročito je kritično vreme koje prođe između transakcije i korespondirajuće razmene informacija. Prema PDV sistemu o razmeni informacija predviđeno je da poreski organi države članice u kojoj je nastala poreska obaveza proslede informacije o prometu proizvoda unutar Unije u roku ne dužem od jednog meseca. Države imenuju operatore za podnošenje kvartalnih izveštaja o rekapitulaciji prometa proizvoda i usluga unutar Unije u cilju otkrivanja poreske utaje. Na nivou Unije mogu se usvojiti mere, kako je predviđeno u članu 5 Ugovora EU. Direktivom 2008/117/EZ se ne regulišu mere koje bi bile izvan postizanja zajedničkih ciljeva da se omogući nesmetano funkcionisanje unutrašnjeg tržišta.

Nabavkom usluga na koju je PDV plativ od strane korisnika, a čije pružanje u kontinuitetu traje duže od jedne godine, za potrebe evidencije u izveštaju kompletiranom po isteku svake kalendarske godine, smatra se iznos koji se pripisuje toj godini, do konačnog završetka te usluge. Države članice u izvesnim slučajevima mogu da propišu da za kontinuirani promet proizvoda ili usluga važi najmanje period od jedne godine.

Izveštaj o rekapitulaciji sastavlja se za svaki mesec i dostavlja u roku od jednog meseca za prethodni u skladu sa postupkom koji propisuje država članica. Međutim, države članice mogu da odobre poreskom obvezniku podnošenje izveštaja o rekapitulaciji po završetku kvartala u roku od jednog meseca e-putem, ukoliko ukupan kvartalni iznos o prometu, izuzev PDV, ne prelazi sumu 50.000 evra. Do 31.12.2011. godine države članice će navedenu sumu povećati na 100.000 evra.

U slučaju usluga, izveštaj o rekapitulaciji može se podnositi kvartalno u roku od jednog meseca po isteku svakog kvartala. Na osnovu informacija koje obezbeđuju države članice, Evropska komisija će prezentovati, najkasnije do 30. juna 2011. godine, saopštenje o proceni uticaja usvojene direktive na sposobnost država članica da se izbore sa poreskim zloupotrebama u prometu proizvoda i usluga unutar Unije i neplaćanjem PDV, i s tim u vezi predložiti odgovarajuća rešenja.

¹⁶⁰ Council Directive 2008/117/EC of 16.12. 2008 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax to combat tax evasion connected with intra-Community transactions. Official Journal L 14/7, 20.1.2009.

¹⁶¹ Detaljnije videti: Stojanović Snežana, *Finansiranje Evropske unije*, Službeni glasnik, Beograd, 2008.

1.5. HARMONIZACIJA AKCIZA U EU

Članice EU su u cilju stvaranja nesmetanih uslova za funkcionisanje unutrašnjeg tržišta izvršile harmonizaciju akciznih dažbina na određene proizvode. Usvojenim direktivama o držanju, otpremanju i kontroli akciznih proizvoda i o strukturi i nivou stopa ovih proizvoda u trgovinskoj razmeni između država članica, definisani su zajednički stavovi u pogledu: predmeta oporezivanja, teritorije primene, obaveze plaćanja akciza, lica obaveznih za plaćanje akciza, strukture i minimalne stope akciza, vrsta oslobođanja, otpremanja akciznih proizvoda.¹⁶² Ustanovljen je opšti sporazum o akcizama da bi se obezbedio slobodan promet akciznih proizvoda i da se ne povećavaju formalnosti u vezi sa njihovim kretanjem između država članica. Harmonizacija akciza odnosi se na akcizne proizvode: mineralna ulja, alkohol i alkoholna pića, i duvanske prerađevine. Ovi proizvodi mogu da budu predmet oporezivanja i drugih indirektnih poreza za specifične namene, ali na način da se primenjuju poreska pravila za plaćanje akciza uvedena EU direktivama o akcizama koja se tiču određivanja nastanka i utvrđivanja poreske obaveze i kontrole plaćanja. Razlog za propisivanje ovih „obaveznih” akciznih proizvoda leži u okolnosti da su u pitanju dobra čija potrošnja garantuje izdašnost poreskih prihoda. Zemlje članice mogu, međutim, da uvedu akcize i na neke druge proizvode (ako to nalažu određeni razlozi - npr. fiskalni, ekonomski, ekološki i dr.), pod uslovom da to ne povlači za sobom dodatne formalnosti prilikom prekograničnog kretanja takve robe, niti je povezano sa većim administrativnim troškovima.¹⁶³ Usvajanjem Direktive 2003/96/EZ opštim sporazumom o oporezivanju energetskih proizvoda u EU uspostavljen je zajednički okvir oporezivanja ovih proizvoda (Službeni list EZ 283 od 31.10.2003. godine). Sistem minimalnih stopa koji se primenjuje na mineralna ulja, proširen je na ugalj, prirodni gas i električnu struju. Time Unija nastoji da ostvari ciljeve Kjoto Protokola i efikasnije korišćenje energije u smeru smanjenja zavisnosti od uvoza i ograničenja emisije gasa i efekata staklene bašte. Države mogu da uvedu akcize i na druge proizvode i usluge, uključujući i one koje su vezane za akcizne proizvode, a nisu oporezovane opštim porezom na promet.

1.5.1. TERITORIJA PRIMENE

Teritorija primene opšteg sporazuma o akcizama je teritorija (carinske teritorije) Unije, odnosno teritorija svake države (čl. 299 Ugovora), osim teritorija navedenih u tom članu Ugovora.

Imajući u vidu konvencije zaključene sa Francuskom, Italijom, Kiprom i Velikom Britanijom, Monako, San Marino, Ostrvo Man i suverene oblasti baza Velike Britanije - Akrotiri i Dekelia, ne smatraju se trećim zemljama. Zato, transakcije nastale u ili usmerene za: Monako, smatraju se nastalim u ili usmerenim za Francusku; ostrvo Man, smatraju

¹⁶² Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes, Official Journal L 316, 31.10.1992, p. 8; ostalo videti Hasiba Hrustić, op. cit. str. 107-108

¹⁶³ Lopandić Duško, priređivač, Bela knjiga, IEN edicija, „Agenda 21”. Institut ekonomskih nauka, Beograd, 2001. str. 464. i dalje

se nastalim u ili usmerenim za Veliku Britaniju; suverene baze Velike Britanije - Akrotiri i Dekelia - smatraju transakcijama nastalim u ili usmerenim ka Kipru; Jungholz i Mitelberg (Kleines Walsertal), smatraju se nastalim u Nemačkoj; San Marino, smatraju se nastalim u ili usmerenim za Italiju.

1.5.2. OBVEZNICI PLAĆANJA AKCIZA

Lica obavezna za plaćanje akciza su: ovlašćeno fizičko ili pravno lice sa odobrenim poreskim skladištem od strane nadležnih organa države članice da proizvodi, procesira, drži, dobija i otprema akcizne proizvode u cilju obavljanja poslovne aktivnosti. Akcize se plaćaju prema režimu odloženog ili obustavnog plaćanja; registrovani trgovac ili primalac - fizičko ili pravno lice, ovlašćeno od strane nadležnih organa države članice da radi obavljanja poslovne aktivnosti dobija akcizne proizvode iz druge države članice prema režimu odloženog plaćanja; registrovani trgovac ili pošiljalac (konsignant) - fizičko ili pravno lice, ovlašćeno od strane nadležnih organa države članice uvoza da, u cilju obavljanja poslovne aktivnosti prema režimu odloženog plaćanja, otprema akcizne proizvode. Režim odloženog plaćanja je poreski aranžman koji se primenjuje na proizvodnju, obradu, čuvanje i otpremanje akciznih proizvoda bez plaćanja akcize. Akcizni proizvodi mogu se otpremiti prema ovom režimu u okviru teritorije Unije, iz poreskog skladišta ili mesta uvoza ka drugom poreskom skladištu od strane ovlašćenog primaoca. Ova otprema akciznih proizvoda praćena je elektronskim administrativnim dokumentima. Poresko skladište je mesto gde je akcizni proizvod proizveden, procesiran, gde se čuva, dobije ili otpremi prema režimu odloženog plaćanja, u saglasnosti sa propisanim uslovima od strane nadležnih organa države članice u kojoj je skladište locirano. Za kontrolu naplate akciza, ovlašćenim licima nadležnih organa mora da bude omogućena kontrola proizvodnje akciznih proizvoda i poreskih skladišta, u skladu sa režimom odloženog plaćanja. Država mora da vodi evidenciju o licima obaveznim za plaćanje akcize, mestu gde se proizvode akcizni proizvodi, načinu njihovog transporta, dokumentaciji o akciznim proizvodima, prirodi, vrsti i kvantitetu tih proizvoda.

1.5.3. PROIZVODNJA, ČUVANJE, OTPREMANJE I OZNAČAVANJE AKCIZNIH PROIZVODA

Svaka država članica propisuje pravila koja se tiču proizvodnje, obrade i čuvanja akciznih proizvoda, koji su predmet Direktive 2008/118/EC. Akciza se ne plaća na proizvode obrađene i čuvane akcizne proizvode u odobrenim poreskim skladištima od strane nadležnih organa države članice. Ovlašćeno lice sa odobrenim poreskim skladištem mora da ispuni propisane uslove za poresko skladište i da, ako je potrebno, garancijom pokrije moguće rizike u pogledu plaćanja akcize. Zatim, dužno je da obezbedi podatke o proizvodnji, zalihama i kretanju akciznih proizvoda prema režimu odloženog plaćanja i da omogući praćenje i kontrolu akciznih proizvoda od strane nadležnih poreskih organa. Ovo lice ima pravo na oslobađanje od plaćanja akcize u slučaju manjka akciznih proizvoda usled više sile ili prirodom akciznog proizvoda u vezi sa vremenskim trajanjem skladištenja i transportom, i u drugim slučajevima propisanim od strane države.

Obaveza za plaćanje akciza nastaje kada je akcizni proizvod proizveden, odnosno pušten za potrošnju i pri uvozu ovih proizvoda. Puštanje akciznih proizvoda za potrošnju je: proizvodnja ili otprema akciznih proizvoda, izvan režima odloženog plaćanja; neregularna proizvodnja ili neregularna otprema akciznih proizvoda; uvoz akciznih proizvoda, kada ti proizvodi nisu bili podvrgnuti plaćanju akciza prema režimu odloženog plaćanja, uključujući i neregularan uvoz.

Direktivom 2008/118/EC uređen je postupak kretanja akciznih proizvoda prema režimu odloženog plaćanja. Režim odloženog plaćanja primenjuje se na kretanje akciznih proizvoda unutar Unije i upućenim ka trećim zemljama ili teritorijama: od poreskog skladišta ka: drugom poreskom skladištu; registrovanom primaocu; mestu sa kojeg akcizni proizvodi napuštaju teritoriju Unije; primaocu, kada su proizvodi otpremljeni iz druge države članice; i od mesta uvoza ka poreskom skladištu, kada su otpremljeni od strane registrovanog pošiljaoca.

Uvoz je svaki unos akciznih proizvoda na teritoriju Unije. Akcize se ne naplaćuju: kada akcizni proizvodi dolaze iz ili se otpremaju u treće zemlje i skladište na način da podležu carinskom obustavnom postupku ili se usmeravaju u slobodne zone ili u slobodna carinska skladišta u saglasnosti sa carinskim propisima Unije; kada se akcizni proizvodi otpremaju između država članica preko zemalja članica EFTA ili između država članica i zemalja članica EFTA, prema unutrašnjem tranzitnom postupku Unije ili preko jedne ili više trećih zemalja nečlanica EFTA, što je pokriveno odgovarajućom dokumentacijom: TIR ili ATA karnetom.¹⁶⁴ Sva tranzitna dokumenta koja zadovoljavaju tranzitni postupak služe kao propratna dokumenta za postupak kontrole.

Obaveza plaćanja akciza nastaje u državi članici u kojoj su akcizni proizvodi pušteni za potrošnju, primenom stopa koje važe u toj državi članici. Ukoliko je akcizni proizvod pušten za potrošnju u jednoj državi članici a isporučen u drugu, akciza je naplativa od strane isporučioaca ili lica kome su upućeni ti proizvodi ili drugog relevantnog lica u drugoj državi članici, odnosno zemlji odredišta. U tom slučaju, isporuka akciznih proizvoda zahteva ispunjenje sledećih zahteva: pre otpreme akciznih proizvoda, poreskom organu države članice odredišta upućuje se deklaracija i garancija da je akciza plaćena. Detaljna pravila u vezi sa garancijom plaćanja propisuje država.

Registrovani primalac akciznih proizvoda dužan je da ispuni sledeće zahteve: pre otpreme akciznih proizvoda, daje garanciju plaćanja akciza prema propisanim uslovima države članice odredišta; na kraju isporuke, da u izveštaju evidentira otpremu akciznih proizvoda prema režimu odloženog plaćanja; da omogući bilo koju proveru od strane nadležnih organa države članice odredišta da su akcizni proizvodi zaista otposlati. Kretanje akciznih proizvoda, prema režimu odloženog plaćanja počinje kada akcizni proizvod

¹⁶⁴ EFTA (The European Free Trade Association) je evropski trgovinski blok osnovan 3.5. 1960. godine kao alternativa za evropske države koje nisu bile ili nisu još bile odlučile da budu članice tadašnje EEZ, koja će prerasti u današnju EU. EFTA Konvencija je sporazum o slobodnoj trgovini između država članica potpisan 1960. godine u Stokholmu. Danas su članice samo Island, Norveška, Švajcarska i Lihtenštajn. Članice EFTA potpisale su sporazume sa EU tako da su deo unutrašnjeg tržišta EU, a imaju i zaključene aranžmane o slobodnoj trgovini sa većim brojem drugih zemalja.

napusti poresko skladište. Kretanje akciznih proizvoda prema ovom režimu završava se kada su primaocu isporučeni akcizni proizvodi ili kada su napustili teritoriju Unije. Da bi se zaštitila naplata budžetskih prihoda država i smanjile mogućnosti za pojavu poreske utaje, svaku otpremu akciznih proizvoda iz jedne u drugu državu članicu prati propisana prateća e - administrativna dokumentacija u državi članici otpreme. Pošiljalac elektronskim putem podnosi dokumente o plaćanju nadležnom organu države iz koje se otprema akcizni proizvod, koji potom izdaje elektronsku verifikaciju o datumu podnošenja. Akciza je naplativa u državi odredišta (destinacije) uz prateći e-dokument. Odlukom 1152/2003/EZ uspostavljen je e - sistem kontrole kretanja akciznih proizvoda.¹⁶⁵

Kada se izvozi akcizni proizvod iz jedne države članice preko teritorije druge, nadležni organi države članice otpreme će uputiti elektronski administrativni dokument nadležnim organima države članice izvoza, u kojoj se podnose dokumenta o izvozu skladu sa Uredbom (EEZ) 2913/92.

Države mogu male proizvođače vina koji godišnje proizvode manje od 1.000 hl vina, da oslobode ispunjavanja zahteva koji se odnose na kretanje i kontrolu kretanja akciznog proizvoda. Država članica može da propiše limite o količini nabavki akciznih proizvoda iz druge države članice, ali koje ne mogu da budu manje od sledećih:

- za duvanske proizvode: a) 800 cigareta; b) 400 komada cigarilosa (cigare težine ne veće od 3 g po komadu); c) 200 cigara; d) 1,0 kg duvana za pušenje;
- za alkoholne proizvode: a) 10 l alkoholnog pića; b) 20 l međuproizvoda; c) 90 l vina (uključujući maksimalno 60 l penušavog vina); d) 110 l piva.

Kod prodaje na daljinu iz jedne u drugu državu članicu, prodavac plaća akcizu u državi članici destinacije. Država članica može propisati da se određeni akcizni proizvodi označavaju identifikacionim markicama na način da to ne bude smetnja u unutrašnjoj trgovini Unije i u primeni poreskih propisa iz domena sprečavanja poreske utaje. Poresko markiranje ili identifikovanje mora da bude validno u državi koja ih izdaje i prepoznatljivo među državama članicama.

1.5.4. HARMONIZACIJA STOPA

Harmonizacija stopa akciza je fleksibilna, jer nisu propisane jedinstvene već minimalne stope. Usvojenim direktivama utvrđene su struktura i minimalne stope akciza za:

Alkohol i alkoholna pića: pivo (po hl): 0,748 evra ili 1,87 evra po stepenu alkohola u hl; vino (po hl): 0 evra; međuproizvode (po hl): 45 evra; alkoholna pića (po hl čistog alkohola): 550 evra.

Niže stope mogu se primenjivati u određenim regionima Grčke, Italije i Portugalije i na tradicionalni rum u prekookeanskim departmanima Francuske.¹⁶⁶

¹⁶⁵ Council Decision No 1152/2003/EC of the European Parliament and of the Council of 16 June 2003 on computerising the movement and surveillance of excisable products, Official Journal L 62 of 01.07.2003.

¹⁶⁶ Council Decision 2002/167/EC of 18 February 2002 authorising Portugal to apply a reduced rate of excise duty in the autonomous region of Madeira on locally produced and consumed rum and liqueurs and eaux-de-vie, Official journal L 55 of 26.02.2002; Council Decision 2002/166/EC of 18 February 2002 authorising France to extend the application of a reduced rate of excise duty on „traditional” rum produced in its overseas departments. Official journal L 55 of 26.02.2002.

Pivo je predmet oporezivanja akcizom ako sadrži više od 4% alkohola. Država članica može da primenjuje nižu stopu od minimalne za pivo koje ne sadrži više od 2,8% alkohola.

Niža stopa od minimalne može se primeniti i na etil alkohol proizveden u malim destilerijama. Međutim, ta stopa ne može biti niža za više od 50% od standardne nacionalne stope za ovaj proizvod. Predmet ograničenja je i smanjena akciza na alkoholno piće koje ne sadrži više od 10% alkohola i na francuski rum i grčki uzo.

Duvanske prerađevine čine:

- cigarete: 57% od prosečne maloprodajne cene, uključujući sve poreze (*ad valorem* + akciza + PDV), s tim da akciza ne bude manja od 64 evra na 1000 komada. Država članica koja primenjuje minimalnu akcizu od 101 evra na 1000 komada za cigarete ne mora iznos akcize da usaglasi sa minimalnim zahtevom od 57% učešća svih dažbina u maloprodajnoj ceni.¹⁶⁷

Od 1. januara 2014. godine ukupan iznos akcize na cigarete će biti najmanje 60% od prosečne maloprodajne cene ali ne manji 90 evra na 1000 komada, bez obzira na prosečnu maloprodajnu cenu cigareta. Države članice sa minimalnom akcizom od 115 evra na 1000 komada neće morati da usaglašavaju taj iznos akcize sa minimalnim zahtevom od 60% učešća akcize u prosečnoj maloprodajnoj ceni cigareta. Za Bugarsku, Estoniju, Grčku, Letoniju, Litvaniju, Mađarsku, Poljsku i Rumuniju predviđen je prelazni period do 31. decembra 2017. godine, do kada su dužne da usaglase iznos akcize na cigarete sa navedenim zahtevom.

Prosečna maloprodajna cena predstavlja odnos između novčane maloprodajne vrednosti svih cigareta, uključujući sve poreze i dažbine, i ukupnog broja cigareta spremnih za potrošnju. Prosečna maloprodajna cena određuje se 1. marta svake kalendarske godine;

- cigare ili cigarilosi: 5% od maloprodajne cene, uključujući sve poreze, ili 12 evra/kg ili na 1000 komada;

- fini duvan za pušenje: najmanje 40% od maloprodajne cene ili 40 evra/kg. Ukupan iznos akcize će biti:

a) od 1. januara 2013. godine najmanje 43% od prosečne maloprodajne cene ali ne manji od 47 evra/kg ili na 1000 komada, bez obzira na prosečnu maloprodajnu cenu cigareta

b) od 1. januara 2015. godine najmanje 46% od maloprodajne cene ili 54 evra/kg,

c) od 1. januara 2018. godine najmanje 48% od maloprodajne cene ili 60 evra/kg;

d) od 1. januara 2020. godine najmanje 50% od maloprodajne cene ili 60 evra/kg.

- drugi duvan za pušenje: 20% od maloprodajne cene ili 22 evra/kg.

Do 31. decembra 2013. godine učešće iznosa akcize ne može biti manje od 5% niti veće od 76,5%, zajedno sa PDV, u poreskom opterećenju, odnosno u prosečnoj

¹⁶⁷ Article 2, Council Directive 2010/12/EU of 16 February 2010 amending Directives 92/79/EEC, 92/80/EEC and 95/59/EC on the structure and rates of excise duty applied on manufactured tobacco and Directive 2008/118/EC, Official Journal L 50, 27.2.2010.

maloprodajnoj ceni. Od 1. januara 2014. godine to učešće ne može biti manje od 7,5% niti veće od 76,5%, zajedno sa PDV, u poreskom opterećenju, tj. u prosečnoj maloprodajnoj ceni.

Mineralna ulja:

Minimalne stope akcize za mineralna ulja razlikuju se u zavisnosti od svrhe korišćenja, da li se koriste kao gorivo za motore, za industrijsku ili komercijalnu svrhu (poljoprivreda, šumarstvo, građevinarstvo, javni saobraćaj i dr.), ili za grejanje.¹⁶⁸ Energetski proizvodi oporezovani su samo ako se koriste kao gorivo za motore ili grejanje, ali ne ako se koriste kao sirovine za hemijsku redukciju ili u elektrolitičkom i metalurškom procesu.

Minimalne stope akcize na ulja koja se koriste kao motorno gorivo su: olovni benzin: 421 evro/1000 l; bezolovni benzin: 359 evra/1000 l; dizel: 330 evra/1000 l; kerozin: 330 evra/1000 l; tečni naftni gas (LPG): 125 evra/1000 l; prirodni gas: 2,6 evra/GJ.¹⁶⁹

Navedeni minimalni iznosi akcize na mineralna ulja mogu u pojedinim državama članicama da budu i niži ili, čak, da se neka mineralna ulja i oslobode od plaćanja akcize, u zavisnosti od namene za koju se koriste (javni prevoz, ambulantna vozila, vozila za slepe, oružane snage, itd.).

Minimalne stope akcize na ulja za industrijsku i komercijalnu upotrebu su: dizel: 21 evro/1000 l; kerozin: 21 evro/1000 l; tečni naftni gas: 41 evro/1000 l; prirodni gas: 0,3 evra/ GJ.

Direktivom 2003/96/EZ predviđeno je da se za industrijsku i komercijalnu upotrebu smatra korišćenje ulja: u poljoprivredi, hortikulturi, šumarstvu; za nepokretne motore; za postrojenja, mašine i pogone u građevinarstvu; za javne i komunalne radove; za vozila javnog prevoza.

Minimalne stope akcize na ulja koja se koriste za grejanje i električnu energiju su: dizel: 21 evro/1000 l; teško ulje: 15 evra/1000 kg; kerozin: 0 evra/1000 l; tečni naftni gas: 0 evra/1000 kg; prirodni gas: 0,15 evra/ GJ za poslovnu upotrebu i 0,3 evra/ GJ za neposlovnu upotrebu; ugalj i koks: 0,15 evra/ GJ za poslovnu upotrebu i 0,3 evra/ GJ za neposlovnu upotrebu; električnu energiju: 0,5 evra/MWh za poslovnu upotrebu i 1,0 evra/ MWh za neposlovnu upotrebu. Različite stope oporezivanja u državama članicama predmet su fiskalne kontrole.

1.5.5. OSLOBAĐANJA OD PLAĆANJA AKCIZE

Oslobađanje od plaćanja akciza predviđeno je za isporuke akciznih proizvoda: diplomatskim i konzularnim predstavništvima; prema sporazumima potpisanim sa trećim

¹⁶⁸ Council Directive 1999/81/EC, Official Journal L 211 of 11.08.1999; Council Decision (2001/224/EC) of 12 March 2001 concerning reduced rates of excise duty and exemptions from such duty on certain mineral oils when used for specific purposes, Official Journal L 84/23, 23.3.2001; Council Directive 2002/10/EC, Official Journal L 46 of 16.02.2002; Council Directive 2003/96/EC, Official Journal L 283 of 31.10.2003; Council Directive 2003/117/EC, Official journal L 233 of 20.12.2003.

¹⁶⁹ GJ- gigadžul.

zemljama ili međunarodnim organizacijama; međunarodnim oružanim snagama, ili za nabavku njihovih kantina i menzi; oružanim snagama Velike Britanije stacioniranim na Kipru prema Ugovoru o osnivanju koji se tiče Republike Kipar od 16.8.1960. godine, i za njihovo zaposleno civilno osoblje.

Uslove i ograničenja navedenih oslobađanja propisuje država članica. Akcizni proizvodi otpremaju se prema primaocu uz prateći dokument o oslobađanju.

Država članica može da oslobodi plaćanja akciza nabavku akciznih proizvoda za slobodne carinske prodavnice (tax-free shops), koje kupuju putnici kao lični prtljag na putu ka trećim teritorijama ili zemljama u pograničnom vazdušnom ili morskom saobraćaju. Države članice koje su na dan 1. jula 2008. godine imale slobodne carinske prodavnice situirane i na drugim mestima, osim na aerodromima ili lukama, mogu do 1. januara 2017. godine da nastave da oslobađaju od plaćanja akciza akcizne proizvode u njima, a koji se prodaju putnicima kao lični prtljag na destinacijama ka trećim teritorijama ili zemljama.

Predmet akciza ni u jednoj državi članici nije mineralno ulje pušteno za potrošnju koje se koristi: kao gorivo u standardnim rezervoarima komercijalnih motornih vozila u cilju rada ili transporta; kao deo opreme za rad ili transport specijalnih kontejnera montiranih dizajniranom aparaturom za sistem rashlađivanja ili prečišćavanja ili zagrevanja, ili za drugi sličan sistem.

Akciza se ne plaća na energetske proizvode koji se koriste: u proizvodnji električne struje i za održavanje sistema za proizvodnju električne struje osim iz ekoloških i sličnih razloga.

Država članica može primenjivati potpuno ili delimično oslobađanje od plaćanja akcize ili redukovani nivo oporezivanja, i na: energetske proizvode pod fiskalnom kontrolom, koji se koriste u projektima tehnološkog razvoja ekološki korisnih proizvoda ili kao gorivo iz obnovljivih izvora; biogoriva; sve oblike energije solarnog porekla, proizvedene vetrom, plimom ili geotermički, iz biomase ili otpada;¹⁷⁰ energetske proizvode i električnu struju koji se koriste za prevoz roba i putnika železnicom, metroom, tramvajem i trolejbusom; energetske proizvode koji se nabavljaju kao gorivo u unutrašnjoj rečnoj plovidbi (uključujući ribarenje), osim za privatnu upotrebu za brodove, i za proizvodnju električne struje na palubi broda; prirodni gas i tečni naftni gas (LPG), koji se koriste kao gorivo; električnu struju, prirodni gas, ugalj i čvrsta goriva koji se koriste u domaćinstvima i/ili priznatim dobrotvornim organizacijama za neposlovne svrhe.

Država članica može refundirati, potpuno ili delimično, plaćenu akcizu ukoliko je u pitanju investiranje u racionalizaciju korišćenja energije. Ova refundacija može da bude u iznosu od 100% ako se radi o intenzivnoj aktivnosti za pomenute namene i do 50% u ostalim slučajevima.

¹⁷⁰ Hrustić Hasiba, isto, str. 119-120.

1.6. HARMONIZACIJA OSTALIH INDIREKTNIH POREZA

Ostali indirektni porezi obuhvataju harmonizaciju uvođenja poreza na uvećanje kapitala i harmonizaciju sistema oporezivanja teretnih vozila koja koriste putnu infrastrukturu EU (Eurovignette Directive).

Direktivom 2008/7/EZ. kojom se reguliše uvođenje indirektnog poreza na uvećanje kapitala u državama članicama, od 1. januara 2009. godine ukinuta je i zamenjena Direktiva 69/335/EEZ. Novom direktivom *generalno se zabranjuje uvođenje poreza na uvećanje kapitala*, mada neke države članice za sada mogu da nastave sa primenom tog poreza.¹⁷¹

1.6.1. POREZ NA UVEĆANJE KAPITALA

Imajući u vidu da su dažbine na kapital u direktnoj vezi sa slobodnim kretanjem kapitala, prevencija od narušavanja konkurencije je izuzetno važna za funkcionisanje unutrašnjeg tržišta. Direktivom 2008/7/EZ je potvrđeno da bi najbolja solucija bila uklanjanje ovih dažbina jer su štetne za razvoj poslovanja u okviru Unije. Međutim, gubici prihoda koji bi bili rezultat nagle primene takve mere su neprihvatljivi za pojedine države pa je državama koje su od 1.1. 2006. naplaćivale porez na uvećanje kapitala dozvoljeno da mogu i dalje da nastave sa tim oporezivanjem.

Direktiva 2008/7/EZ primenjuje se na kompanije sa ograničenom odgovornošću koje su navedene u samoj direktivi. Obveznik poreza je bilo koja kompanija, firma ili pravno lice: sa akcionarskim kapitalom, dakle, društvo kapitala; čiji članovi mogu slobodno da raspolazu svojim učešćem i odgovorni su samo za dugove kompanije srazmerno učešću u kapitalu kompanije; sve druge kompanije, firme, udruženja ili pravna lica koja ostvaruju profit.

Porez na uvećanje kapitala je indirektni porez na ulaganje kapitala u društvo kapitala u slučaju: osnivanja društva kapitala ili transformacije neke kompanije u društvo kapitala; povećanja kapitala unosom imovine ili putem kapitalizacije profita ili rezervi; povećanja u imovini u zamenu za pravo glasa ili pribavljanja koristi koja za posledicu ima promenu u pravu glasa kompanije; transfera kapitala iz treće zemlje u državu članicu u kojoj je centar efektivnog upravljanja ili je obavljena registracija uprave kompanije; uzetih zajmova, ako kreditor ima pravo učešća u profitu kompanije, ili ako su garantovani od strane članova kompanije.

Države članice ne mogu da uvode porez na uvećanje kapitala kompanije na: ulaganje kapitala; zajmove ili usluge koje čine deo učešća u kapitalu; registraciju ili druge formalnosti neophodne pre otpočinjanja poslovanja; promenu u različite oblike kompanije, na transfer centra efektivnog upravljanja ili preregistraciju iz jedne u drugu državu članicu, na promenu podataka kompanije ili proširenje perioda trajanja; restrukturiranje.

¹⁷¹ Council Directive 2008/7/EC of 12 February 2008 concerning indirect taxes on the raising of capital, Official Journal L 46 of 21.2.2008.

Restruktuiranje obuhvata merdžere koji su rezultat ulaganja imovine ili merdžere koji su rezultat razmene učešća. Zabranjuje se indirektno oporezivanje aktivnosti izdavanja hartija od vrednosti i aktivnosti pozajmljivanja. Međutim, države članice mogu da naplaćuju određene takse i druge javne dažbine na uvećanje kapitala.

Specijalne odredbe primenjuju se u državama koje su naplaćivale dažbine na kapital od 1.1. 2006. godine. Te države mogu da nastave da naplaćuju te dažbine po stopi ne većoj od 1%, i to samo na unos kapitala. Dakle, ne i na druge transakcije, poput restrukturiranja.

Dažbine na kapital naplaćuje država članica u kojoj je centar efektivnog upravljanja kompanije u vreme kada je izvršeno ulaganje kapitala. Važno je da se dažbine na kapital naplaćuju samo jednom, u saglasnosti sa izbegavanjem duplog oporezivanja na unutrašnjem tržištu. Osnovica utvrđivanja dažbine na kapital mora da bude stvarna vrednost ulaganja, po odbitku obaveza i troškova. Država može isključiti od plaćanja dažbine na kapital članova društva sa neograničenom odgovornošću. Izuzeća se mogu primenjivati i na kompanije koje pružaju javne usluge ili obavljaju delatnost iz oblasti kulture ili u socijalne svrhe.

1.6.2. POREZ NA TERETNA VOZILA

Direktiva Evropskog parlamenta i Saveta 1999/62/EZ od 17. juna 1999. godine o naplati javnih dažbina na teretna motorna vozila koja koriste određenu putnu infrastrukturu ima za cilj da harmonizuje sistem oporezivanja ovih vozila i da uspostavi mehanizam za naplatu infrastrukturnih troškova od korisnika - prevoznika. Direktivom 1999/62/EZ zamenjena je Direktiva 93/89/EEZ o primeni poreza na određena motorna vozila koja se koriste za prevoz robe na putevima, i dažbina na korišćenje određene infrastrukture u državama članicama. Novom direktivom obuhvaćeni su porezi i razne dažbine na vozila za putni prevoz robe tovara iznad 12 tona. U Direktivi su navedeni izuzeci na koje se ona ne odnosi. Direktivom su navedeni porezi koji se tiču svake države članice pojedinačno. Svaka država u kojoj je vozilo registrovano odgovorna je za uvođenje postupka naplate poreza.¹⁷²

Države članice ne mogu primenjivati poreske stope niže od minimalnih stopa propisanih u Direktivi 1999/62/EZ. Međutim, imaju opciju da u određenim slučajevima i pod propisanim uslovima primenjuju niže stope ili izuzeća.

Direktivom su navedeni uslovi koje država članica treba da ispuni da bi uvela i/ili nastavila da naplaćuje putne dažbine ili takse.

Predviđena je i mogućnost da dve ili više država članica sarađuju na uvođenju zajedničkog sistema naplate u saglasnosti sa propisanim uslovima i fer raspodelom prihoda između država članica. Država članica koja koristi elektronski sistema naplate odgovorna je za obezbeđenje kompatibilnosti tog sistema.

¹⁷² Directive 1999/62/EC of the European Parliament and of the Council of 17 June 1999 on the charging of heavy goods vehicles for the use of certain infrastructures, Official Journal L 187 of 20.7.1999. Amending acts: Directive 2006/38/EC, Official journal L 157 of 9.6.2006; Directive 2006/103/EC, Official journal L 363 of 20.12.2006.

Direktivom 2006/38/EZ izvršena je izmena Direktive 1999/62/EZ u smislu uređenja novog okvira za naplatu korišćenja putne infrastrukture u nameri da se postigne poboljšanje efikasnosti sistema drumskog saobraćaja i obezbedi pravilno funkcionisanja unutrašnjeg tržišta. Direktivom 2006/38/EZ ustanovljena su pravila koja će primenjivati države članice za korisnike putne infrastrukture, uključujući puteve na transevropskoj mapi i puteve u planinskim regionima.¹⁷³ Od 2012. i nadalje Direktiva 2006/38/EZ će se primenjivati na vozila od 3,5 do 12 tona. Države naplaćuju različite javne dažbine, tj. takse u zavisnosti od kategorije vozila u pogledu štetne emisije gasova („EURO” klasifikacija) i od nivoa i obima štete za puteve, mesta i trajanja korišćenja. Ovo omogućava da se na izvestan način savladaju problemi saobraćajnih gužvi i zagađivanja vazduha na principu „korisnik - zagađivač plaća”.

1.7. KONVENCIJA O ELIMINISANJU DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA I ŠTETNA PORESKA KONKURENCIJA

1.7.1. KONVENCIJA O ELIMINISANJU DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA

Države članice usvojile su Konvenciju 90/436/EEZ o eliminisanju dvostrukog oporezivanja u vezi sa regulisanjem oporezivanja profita povezanih (udruženih) kompanija ili tzv. Arbitražnu konvenciju (The Arbitration Convention).¹⁷⁴ S obzirom na činjenicu da nije postojala formalna obaveza država članica da eliminišu dvostruko oporezivanje, Arbitražna konvencija je predviđala da kada se pojavi mogućnost dvostrukog oporezivanja, kompanija prezentuje taj slučaj nadležnim poreskim organima država članica kojih se taj problem tiče, tj. u kojima se oporezuju povezane kompanije, u nastojanju da se postigne zajednički sporazum sa nadležnim organima država članica. Kada ti poreski organi nisu mogli da reše problem i da postignu sporazum, taj slučaj je bio predmet savetodavne komisije koja je sugerisala način rešavanja problema. Poreski organi država članica bili su obavezni da usvoje rešenje predloženo od strane savetodavne komisije ako ne postignu zajednički dogovor.

Komisija je imala predsednika, dva predstavnika iz svake zainteresovane države članice, i parni broj nezavisnih članova. Konvencija 90/436/EEZ izmenjena je 25. maja 1995. godine kada je Savet usvojio Protokol o izmeni, produžavajući njeno dejstvo na sledeći period od pet godina uz obavezu njene ratifikacije od strane država članica. Međutim, pošto sve države članice nisu ratifikovale Protokol o produženju Arbitražne konvencije, 2000. godine prestalo je njeno dejstvo. Evropska komisija je analizirajući probleme koji se pojavljuju primenom ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, naročito probleme koji su rezultat nedovoljne koordinacije u ovoj oblasti u situacijama

¹⁷³ Decision No 1692/96/EC of the European Parliament and of the Council of 23 July 1996 on Community guidelines for the development of the trans-European transport network Official Journal L 228, 9.9.2003.

¹⁷⁴ Convention 90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of transfers of profits between associated undertakings, Official Journal L 225 of 20.08.1990; Amending acts: Convention (96/C 26/01), Official journal C 26 of 31.01.1996; Extending Protocol (1999/C 202/01), Official Journal C 202 of 16.07.1999.

koje se tiču trećih zemalja, a imajući u vidu i mogućnost stvaranja EU verzije OECD Modela Konvencije, na čijoj osnovi su zaključeni bilateralni poreski ugovori država članica, ili mogućnost zaključenja multilateralnog EU poreskog ugovora, došla do zaključka da su u duhu generalne strategije rešavanja međudržavnih problema u ovoj oblasti neophodni postepen prilaz i saradnja koji bi izražavali konstruktivan stav država članica. Ugovori o izbegavanju dvostrukog oporezivanja država članica će svakako i dalje biti predmet praćenja i od strane Suda pravde EU.

1.7.2. ŠTETNA PORESKA KONKURENCIJA

Kasnih 1990-tih godina OECD je u saradnji sa EU počeo sa serijom inicijativa da se zaustave zemlje poreskog raja u primeni poreskog zakonodavstva koje ima obeležje nefer ili štetne poreske konkurencije. Štetna poreska konkurencija vezuje se za zemlje, mesta i autonomne teritorije, gde su poreske pogodnosti posebno date za nerezidente ili transakcije sa nerezidentima, u kojima je stvarni nivo oporezivanja značajno niži od opšteg nivoa oporezivanja, i gde poreske mere sadrže nedostatak transparentnosti i nemogućnost uvida u poreske podatke od strane nadležnih organa. Štetna poreska praksa postoji kada je poreski sistem u nekoj zemlji ili oblasti uređen na takav način da svojim delovanjem umanjuje poresku osnovicu u drugoj zemlji i privlači štednju i kapital ostvaren u drugoj zemlji. Radi se o zakonodavstvima niskih ili nepostojećih poreskih stopa u kojima nerezidenti imaju beneficiran položaj, koja su utočište za fizička i pravna lica da bi umanjili svoje poreske obaveze u državama gde jesu rezidenti. Osnovna karakteristika zemalja poreskog raja su niski ili nikakvi porezi i ostale javne dažbine sa jednostavnim procedurama i zaštitom finansijske privatnosti.

Podržavajući OECD aktivnosti protiv štetne poreske konkurencije, EU nastoji da održi određeni nivo javne potrošnje u državama članicama EU, a naročito deo koji se odnosi na redistributivne ciljeve socijalne politike. Aktivnosti protiv štetne poreske konkurencije bile su koordinirana akcija u kojoj su i velike i male, bogate i siromašne države, države članice EU, države članice OECD i države nečlanice, delovale zajedno kako bi naterale zemlje poreskog raja da izmene svoja poreska zakonodavstva i da se obavežu na saradnju u razmeni poreskih podataka. U okviru inicijativa protiv štetne poreske konkurencije, OECD je objavio tri izveštaja:

- Štetna poreska konkurencija: Pojava globalnog značaja (Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, 1998);
- Ka globalnoj poreskoj saradnji: Progres u identifikaciji i eliminaciji štetne poreske prakse (Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, 2000);
- OECD Projekat o štetnoj poreskoj praksi: Izveštaj o napretku 2001. (OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report, 2001).

Sva tri izveštaja i ukupan rad OECD u borbi protiv štetne poreske konkurencije generalno promovišu napor u očuvanju integriteta vlada država u primeni njihove fiskalne politike i očuvanju ekonomskog rasta i razvoja. Osim toga, definisani su elementi koji se uzimaju u obzir da bi se neka zemlja, područje ili mesto smatralo poreskim rajem:

- nema ili ima nominalne poreze samo za specifične slučajeve, ili su to mesta koja nerezidenti koriste za izbegavanje plaćanja poreza u svojim državama rezidentstva. Veći broj zemalja poreskog raja ili nema poreze na dohodak ili i ako ih ima ti porezi su vrlo niski. Nijedan of-šor centar nije uveo porez na kapitalnu dobit i porez na naslede. Pogodbe o visini poreske stope, neodgovarajući nadzor i nemogućnost legalnog pristupa finansijskim podacima od strane nadležnih organa, uobičajena su obeležja zemalja poreskog raja;
- nedostatak transparentnosti i razmene podataka sa drugim državama;
- zemlje poreskog raja tipično imaju zakonodavnu regulativu i administrativnu praksu prema kojoj su poslovni i imovinski podaci zaštićeni striktnim pravilima tajnosti, uključujući i zaštitu od pregleda i ispitivanja od strane poreskih organa.

OECD je u svom izveštaju „Štetna poreska konkurencija: Pojava globalnog značaja”, 1998. godine identifikovao više od 40 zemalja poreskog raja.¹⁷⁵ Međutim, na toj listi nisu navedene Švajcarska, Luksemburg, SAD, Velika Britanija – koje jesu zemlje poreskog raja, ukoliko se kao kriterijum uzima poreski tretman nerezidenata. Nakon navedenog izveštaja OECD osnovan je i poseban forum: „Forum o štetnoj poreskoj praksi” (Forum on Harmful Tax Practices), u čijem sastavu su predstavnici država članica OECD. Rad ovog foruma bio je fokusiran na štetnu poresku praksu država članica OECD, zemalja poreskog raja, i na uključenje država nečlanica OECD u aktivnosti koje doprinose eliminisanju te prakse. U vezi sa tim aktivnostima urađena su tri izveštaja, a zajedno sa kooperativnim zemljama poreskog raja (Arube, Bermude, Bahrein, Kajmanska ostrva, Kipar, Ostrvo Man, Malta, Mauricijus, Holandski Antili, Sejšeli i San Marino), sačinjen je Model poreskog sporazuma o razmeni informacija iz poreske oblasti (Model Tax Agreement on Exchange of Information in Tax Matters), koji je naročito podržala EU.¹⁷⁶

Sa svoje strane, Evropska komisija je 28. aprila 2009. godine uputila Savetu, Evropskom parlamentu, i Evropskom ekonomskom i socijalnom komitetu Saopštenje, u kojem je istakla mere koje bi trebalo da preduzmu države članice EU u promovisanju „dobrog upravljanja” u poreskoj oblasti, koje znači veću transparentnost, razmenu poreskih informacija i fer poresku konkurenciju.¹⁷⁷ Takođe, navedeni su instrumenti koji su na raspolaganju EU i državama članicama da se principi dobrog upravljanja primenjuju i na međunarodnom nivou. Saopštenje je ujedno i poziv državama članicama da u svom prilazu primenjuju principe dobrog upravljanja u njihovim bilateralnim odnosima sa trećim

¹⁷⁵ OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, p. 9.

¹⁷⁶ OECD *Model Tax Agreement on Exchange of Information in Tax Matters*, OECD, Paris, 2002.

¹⁷⁷ *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee, Promoting Good Governance in Tax Matters, COM(2009) 201 final, Commission of the European Communities, Brussels, 28.4.2009.*

zemljama. Ono je zasnovano na postojećoj EU politici o dobrom upravljanju i na zaključcima G-20 od 2. aprila 2009. godine koji se tiču nekooperativnih poreskih jurisdikcija.

1.8. BUDUĆNOST PORESKE HARMONIZACIJE EU

EU je područje karakteristično po visokom poreskom opterećenju. Teorijski, razvijeni sistem socijalnog blagostanja podrazumeva visoko oporezivanje koje je Evropu trebalo da učini više elastičnom naspram socijalnih potreba njenih građana, mada se permanentno čine naponi da se ono postepeno smanji. U celini, razlike u nivou oporezivanja između država članica su prilične, učešće poreskih prihoda u BDP kreće se od 29,4% u Rumuniji do 48,7 % u Danskoj. Što se tiče visine poreskog opterećenja u EU, političko klatno u poslednje dve decenije kretalo se u korist propagiranja smanjenja poreza i, uopšte, smanjenja učešća poreza u BDP. Međutim, svi pokazatelji govore da se od 1965. godine nije desilo, već se, naprotiv, učešće poreza u BDP povećalo, izuzev u Holandiji, gde je ispod nivoa učešća iz 1975. godine. Desilo se sledeće, stope poreza na dohodak su smanjene uz istovremeni porast stopa PDV, što je uticalo na izmenu poreske strukture u korist poreza na potrošnju.

Što se tiče poreske strukture u EU, dok su u 2000. godini, u proseku, prednjačili prihodi od poreza na dohodak (građana i korporacija), situacija se poslednjih godina *de facto* promenila. Danas prihodi od poreza na dohodak u starim državama članicama imaju manje - više podjednako učešće kao i prihodi od poreza na potrošnju. Polazeći od činjenice da su porezi na potrošnju (proizvoda i usluga) u svim svojim varijantama generalno regresivni, za razliku od progresivnog poreza na dohodak građana kod kojeg je poresko opterećenje u direktnoj vezi sa ekonomskom snagom poreskog obveznika, poreski sistemi država članica EU postaju u suštini nepravični. Inače, kod poreza na dohodak građana očigledna je tendencija smanjenja progresije putem smanjenja broja dohodovnih grupa i stopa ovog poreza. Poreska struktura u novim državama članicama EU bitno se razlikuje od strukture u starim državama članicama. U novim državama članicama znatno je niže učešće prihoda od direktnih poreza u ukupnim poreskim prihodima. Najniže učešće direktnih poreza je u Slovačkoj (20,8%), Bugarskoj (20,9%) i Rumuniji (23%). Zato je u novim članicama daleko veće učešće prihoda od indirektnih poreza, pogotovo u Bugarskoj (55,1%), na Kipru (47,9%), i Malti (43,7%), u Rumuniji (43,4%), Estoniji (43%) i Poljskoj (41,7%).

Poreska harmonizacija u EU je složen i postepen proces usklađivanja poreskih sistema država članica. Po svemu sudeći, čini se da će budući tok poreske harmonizacije ići u pravcu poboljšanja postupka poreske kontrole. Prema tome, ono što bi se moglo očekivati u budućnosti je usavršavanje tehničke prirode, u smislu korišćenja razvoja informatičke tehnologije za potrebe razvoja poreske upravne saradnje država članica u cilju suzbijanja poreske utaje i zaštite poreskih prihoda.

Glava Druga POSREDNI POREZI U SRBIJI

2.1. POREZ NA DODATU VREDNOST

2.1.1. PRAVNO REGULISANJE I PREDMET OPOREZIVANJA

Porez na dodatu vrednost (PDV) uveden je u Srbiji Zakonom o porezu na dodatu vrednost,¹⁷⁸ koji se primenjuje počev od 1.1.2005. godine, a urađen je po ugledu na odgovarajuću pravnu regulativu Evropske unije.¹⁷⁹

PDV je opšti *porez na potrošnju koji se (kao u EU) obračunava i plaća na isporuku dobara i pružanje usluga, u svim fazama proizvodnje i prometa dobara i usluga, kao i na uvoz dobara, osim zakonom propisanih izuzetaka.*

Prihod od PDV pripada budžetu Republike.

Predmet oporezivanja PDV su:

- 1) isporuka dobara i pružanje usluga (*promet dobara i usluga*) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti;
- 2) *uvoz dobara* u Republiku.

Dobrima se smatraju i voda, električna energija, gas i toplotna energija, kao i druge stvari navedene u zakonu.

Promet usluga je i svako nečinjenje i trpljenje.

Uvoz je svaki unos dobara u carinsko područje Republike.

2.1.2. PORESKI OBVEZNIK I PORESKI DUŽNIK

Obveznik poreza je lice koje samostalno obavlja promet dobara i usluga ili uvozi dobra, u okviru obavljanja delatnosti. Delatnost je trajna aktivnost proizvođača, trgovca ili pružaoca usluga u cilju ostvarivanja prihoda, uključujući i delatnosti eksploatacije prirodnih bogatstava, poljoprivrede, šumarstva i samostalnih zanimanja. Smatra se da obveznik obavlja delatnost i kada je vrši u okviru poslovne jedinice. Obveznik je lice u čije ime i za čiji račun se vrši isporuka dobara, pružanje usluga ili uvoz dobara. Obveznik je lice koje vrši isporuku dobara, odnosno pružanje usluga u svoje ime, a za račun drugog lica.

Poreski dužnik, je:

- 1) obveznik iz Zakona o PDV;
- 2) poreski punomoćnik koga odredi strano lice koje u Republici nema sedište ni stalnu poslovnu jedinicu, a koje obavlja promet dobara i usluga u Republici;
- 3) primalac dobara i usluga, ako strano lice iz tačke 2) ne odredi poreskog punomoćnika;
- 4) lice koje u računu ili drugom dokumentu koji služi kao račun iskaže PDV, a u skladu sa zakonom nije dužan da obračuna i plaća PDV;

¹⁷⁸ Zakon o PDV objavljen je u „Sl. glasniku RS”, br. 84/04, 86/04, 61/05 i 61/07

¹⁷⁹ Sistem PDV je u potpunosti usaglašen sa VI Direktivom, odnosno Direktivom 2006/112/EZ od 28. novembra 2006, kokom je zamenjena VI Direktiva, tj. predstavlja uglavnom njen prečišćen tekst. Rok za njenu implementaciji u zemljama EU bio je 31.12.2010. godine.

5) lice koje uvozi dobro.

Ako je poreski dužnik iz tačke 2) i 3) i obveznik, dužan je da ispuni obaveze koje su predmetnim zakonom propisane za obveznika, osim izdavanja računa.¹⁸⁰

2.1.3. MESTO I VREME PROMETA DOBARA I USLUGA I NASTANAK PORESKE OBAVEZE

Mesto prometa dobara je mesto:¹⁸¹

- 1) u kojem se dobro nalazi u trenutku slanja ili prevoza do primaoca ili, po njegovom nalogu, do trećeg lica, ako dobro šalje ili prevozi isporučilac, primalac ili treće lice, po njegovom nalogu;
- 2) ugradnje ili montaže dobra, ako se ono ugrađuje ili montira od strane isporučio-
ca ili, po njegovom nalogu, od strane trećeg lica;
- 3) u kojem se dobro nalazi u trenutku isporuke, ako se dobro isporučuje bez
otpreme, odnosno prevoza;
- 4) prijema vode, električne energije, gasa i toplotne energije.

Mesto prometa usluga je mesto u kojem pružalac usluga obavlja svoju delatnost.

Ako se promet usluga vrši preko poslovne jedinice, mestom prometa usluga sma-
tra se mesto poslovne jedinice.

Izuzetno, mestom prometa usluga smatra se mesto:

1) u kojem se nalazi nepokretnost, ako se radi o prometu usluge koja je neposred-
no povezana sa tom nepokretnošću, uključujući delatnost posredovanja i procene u vezi
nepokretnosti, kao i projektovanje, pripremu i izvođenje građevinskih radova i nadzor
nad njima;

2) gde se obavlja prevoz, a ako se prevoz obavlja i u Republici i u inostranstvu
(međunarodni transport), odredbe predmetnog zakona primenjuju se samo na deo pre-
voza izvršen u Republici;

3) gde je usluga stvarno pružena;

4) u kojem primalac usluge obavlja delatnost ili ima poslovnu jedinicu za koju se
pruža usluga, odnosno mesto u kojem primalac usluge ima sedište ili prebivalište, ako se
radi o uslugama: iznajmljivanja pokretnih stvari, osim prevoznih sredstava; pružanja tele-
komunikacionih usluga; preuzimanja obaveze da se u potpunosti ili delimično odustane
od vršenja neke delatnosti ili korišćenja nekog prava; u oblasti ekonomske propagan-
de; prenosa, ustupanja i stavljanja na raspolaganje autorskih prava, prava na patente,
licence, zaštitnih znakova i drugih prava intelektualne svojine; bankarskog, finansijskog
poslovanja i poslovanja u oblasti osiguranja i reosiguranja, osim iznajmljivanja sefova;
savetnika, inženjera, advokata, revizora i sličnih usluga i dr.

Mesto uvoza dobara je mesto u kojem je uvezeno dobro uneto u carinsko područje
Republike. Promet dobara nastaje danom: otpočinjanja slanja ili prevoza dobara primaoc-
u ili trećem licu, po njegovom nalogu, ako dobra šalje ili prevozi isporučilac, primalac ili

¹⁸⁰ Članovi 10-16. Zakona o PDV (u daljem tekstu: Zakon)

¹⁸¹ Član 11. Zakona

treće lice, po njihovom nalogu; preuzimanja dobara od strane primaoca u slučaju ugradnje ili montaže dobara od strane isporučioaca ili, po njegovom nalogu, trećeg lica; prenosa prava raspolaganja na dobrima primaocu, ako se dobro isporučuje bez otpreme, odnosno prevoza; očitavanja stanja primljene vode, električne energije, gasa i toplotne energije koje vrši isporučilac, u cilju obračuna potrošnje; kada je dobro uneto u carinsko područje Republike. U komisionim ili konsignacionim poslovima, vreme isporuke dobara od strane komisionara ili konsignatera određuje se, u skladu sa napred navedenim odredbama, i za isporuku komisionaru ili konsignateru.

Navedene odredbe odnose se i na delimične isporuke.

Usluga se smatra pruženom danom kada je: završeno pojedinačno pružanje usluge; prestao pravni odnos koji je osnov pružanja usluge - u slučaju pružanja vremenski ograničenih ili neograničenih usluga.

Ako se za pružanje usluga izdaju periodični računi, promet usluga smatra se izvršenim poslednjeg dana perioda za koji se izdaje račun.

Poreska obaveza nastaje danom kada se najranije izvrši jedna od sledećih radnji: promet dobara i usluga; naplata ako je naknada ili deo naknade naplaćen pre prometa dobara i usluga; nastanak obaveze plaćanja carinskog duga, kod uvoza dobara, a ako te obaveza nema, danom u kojem bi nastala obaveza plaćanja tog duga.

2.1.4. PORESKA OSNOVICA

Poreska osnovica kod prometa dobara i usluga jeste iznos naknade (u novcu, stvarima ili uslugama) koju obveznik prima ili treba da primi za isporučena dobra ili pružene usluge, uključujući subvencije koje su neposredno povezane sa cenom tih dobara ili usluga, u koju nije uključen PDV, ako zakonom nije drukčije propisano.¹⁸²

U osnovicu se uračunavaju i: akcize, carina i druge uvozne dažbine, kao i ostali javni prihodi, osim PDV; svi sporedni troškovi koje obveznik zaračunava primaocu dobara i usluga.

Osnovica kod uvoza dobara je vrednost dobra utvrđena po carinskim propisima.

U osnovicu uračunava se i: akciza, carina i druge uvozne dažbine, kao i ostali javni prihodi, osim PDV; svi sporedni troškovi koji su nastali do prvog odredišta u Republici. Ako se izmeni osnovica za promet dobara i usluga koji podleže oporezivanju, obveznik je dužan je da iznos PDV ispravi u skladu sa izmenom.

2.1.5. PORESKA STOPA

Opšta stopa PDV za oporezivi promet dobara i usluga ili uvoz dobara iznosi 18%.

Po posebnoj stopi od 8% oporezuje se promet dobara i usluga ili uvoz dobara, i to:¹⁸³

1) hleba, mleka, brašna, šećera, jestivog ulja od suncokreta, kukuruza, uljane repice, soje i masline, jestive masnoće životinjskog i biljnog porekla; 2) svežeg i rashlađenog

¹⁸² Članovi 17-22. Zakona

¹⁸³ Saglasno odredbama Section 2, Reduced rates. Article 98-99, Article 114, Council Directive 2006/112/EC. prema kojima niža stopa za navedene proizvode i usluge ne može biti ispod 5%.

voća, povrća, mesa, ribe i jaja; 3) lekova koji su navedeni u listi lekova koji se propisuju i izdaju na teret sredstava za zdravstveno osiguranje, u skladu sa propisima o zdravstvenom osiguranju; 4) ortotičkih i protetičkih sredstava, kao i medicinskih sredstava - proizvoda koji se hirurški ugrađuju u organizam; 5) materijala za dijalizu; 6) đubriva, sredstava za zaštitu bilja, semena za reprodukciju, sadnog materijala i priplodne stoke; 7) udžbenika i nastavnih sredstava; 8) dnevnih novina; 9) monografskih i serijskih publikacija; 10) ogrevnog drveta; 11) usluga smeštaja u hotelima, motelima, odmaralištima, domovima i kampovima; 12) komunalnih usluga; 13) prirodnog gasa koji se isporučuje individualnim proizvođačima preko gasne distributivne mreže. Ministar utvrđuje šta se smatra dobrima i uslugama iz stava 2. tač. 1) i 4) - 12).

2.1.6. PORESKA OSLOBOĐENJA

2.1.6.1. Sa pravom na odbitak prethodnog poreza

PDV se ne plaća na:¹⁸⁴

1) prevozne i ostale usluge, koje su povezane sa uvozom dobara, ako je vrednost tih usluga sadržana u osnovici oporezivanja;

2) promet dobara koja obveznik ili treće lice, po njegovom nalogu, šalje ili otprema u inostranstvo;

3) promet dobara koja inostrani primalac ili treće lice, po njegovom nalogu, šalje ili otprema u inostranstvo;

4) promet dobara koja inostrani primalac otprema u prtljagu koji nosi sa sobom u inostranstvo, ako: (1) se dobra otpremaju pre isteka tri kalendarska meseca po isporuci tih dobara; (2) je ukupna vrednost isporučenih dobara veća od 10.000 dinara, sa PDV;

5) unos dobara u slobodnu zonu, osim dobara za krajnju potrošnju u slobodnoj zoni;

6) pružanje prevoznih i drugih usluga korisnicima slobodnih zona koje su neposredno povezane sa unosom dobara u slobodnu zonu;

7) usluge radova na pokretnim dobrima nabavljenim od strane inostranog primaoca usluge u Republici, ili koja su uvezena radi oplemenjivanja, opravke ili ugradnje, a koja posle oplemenjivanja, opravke ili ugradnje, isporučilac usluge, inostrani primalac ili treće lice, po njihovom nalogu, prevozi ili otprema u inostranstvo;

8) prevozne i dr. usluge koje su u neposrednoj vezi sa izvozom, tranzitom ili privremenim uvozom, sem usluga koje su oslobođene od PDV bez prava na poreski odbitak;

9) usluge međunarodnog prevoza lica u vazdušnom prometu, s tim što za nerezidentno vazduhoplovno preduzeće poresko oslobođenje važi samo u slučaju uzajamnosti;

10) isporuke letilica, servisiranje, popravke, održavanje, čarterisanje i iznajmljivanje letilica, koje se pretežno koriste uz naknadu u međunarodnom vazdušnom saobraćaju, kao i isporuke, iznajmljivanje, popravke i održavanje dobara namenjenih opremanju tih letilica;

¹⁸⁴ Član 24. Zakona,

11) promet dobara i usluga namenjenih neposrednim potrebama letilica iz tačke 10);

12) usluge međunarodnog prevoza lica brodovima u rečnom saobraćaju, s tim što za nerezidentno preduzeće koje vrši međunarodni prevoz lica brodovima u rečnom saobraćaju, poresko oslobođenje važi samo u slučaju uzajamnosti;¹⁸⁵

13) isporuke brodova, servisiranje, popravke, održavanje i iznajmljivanje brodova, koji se pretežno koriste uz naknadu međunarodnom rečnom saobraćaju, kao i isporuke, iznajmljivanje, popravke i održavanje dobara namenjenih opremanju tih brodova;

14) promet dobara i usluga namenjenih neposrednim potrebama brodova iz tačke 13);

15) isporuke zlata Narodnoj banci Srbije;

16) dobra i usluge namenjene za službene potrebe diplomatskih i konzularnih predstavništava; službene potrebe međunarodnih organizacija, i sl. pod uslovima reciprociteta;

17) usluge posredovanja koje se odnose na promet dobara i usluga iz tač. 1) - 16).

Inostranim primaocem dobara ili usluga smatra se lice koje: 1) je obveznik, a čije je mesto stvarne uprave van Republike; 2) nije obveznik, a ima prebivalište ili sedište van Republike. Način i postupak ostvarivanja poreskog oslobođenja propisuje ministar.

2.1.6.2. Bez prava na odbitak prethodnog poreza

PDV se ne plaća u prometu novca i kapitala, i to kod:

1) poslovanja i posredovanja u poslovanju zakonskim sredstvima plaćanja, osim papirnog i kovanog novca koji se ne koristi kao zakonsko sredstvo plaćanja ili ima numizmatičku vrednost;

2) poslovanja i posredovanja u poslovanju akcijama, udelima u društvima i udruženjima, obveznicama i drugim hartijama od vrednosti, osim poslovanja koje se odnosi na čuvanje i upravljanje hartijama od vrednosti;

3) kreditnih poslova, uključujući posredovanje;

4) preuzimanja obaveza, garancija i drugih sredstava obezbeđenja, uključujući posredovanje;

5) poslovanja i posredovanja u poslovanju depozitima, tekućim i žiro računima, nalogima za plaćanje, kao i platnim prometom i doznakama;

6) poslovanja i posredovanja u poslovanju novčanim potraživanjima, čekovima, menicama i drugim sličnim hartijama od vrednosti, osim naplate potraživanja za druga lica.

PDV se ne plaća i na promet u drugim slučajevima propisanim zakonom.¹⁸⁶

¹⁸⁵ Stakić Budimir, isto, str. 254-255.

¹⁸⁶ Član 25. Zakona

2.1.6.3. Poreska oslobođenja kod uvoza

PDV se ne plaća na uvoz dobara:

- 1) čiji promet, po odredbama predmetnog zakona, oslobođen PDV;
- 2) koja se, u okviru carinskog postupka, privremeno uvoze i ponovo izvoze, kao i stavljaju u carinski postupak aktivnog oplemenjivanja sa sistemom odlaganja;
- 3) koja se, u okviru carinskog postupka, privremeno izvoze i u nepromenjenom stanju ponovo uvoze;
- 4) za koja je, u okviru carinskog postupka, odobren postupak prerade pod carinskom kontrolom;
- 5) u okviru carinskog postupka, nad tranzitom robe;
- 6) za koja je, u okviru carinskog postupka, odobren postupak carinskog skladištenja;
- 7) za koja je u skladu sa odgovarajućim odredbama Carinskog zakona propisano oslobođenje od carine.¹⁸⁷

2.1.7. PRETHODNI POREZ

Prethodni porez je iznos PDV obračunat u prethodnoj fazi prometa dobara i usluga, odnosno plaćen pri uvozu dobara, a koji obveznik može da odbije od PDV koji duguje.

Pravo na odbitak prethodnog poreza obveznik može da ostvari ako dobra nabavljena u Republici ili iz uvoza, uključujući i nabavku opreme i objekata za vršenje delatnosti, odnosno primljene usluge, koristi ili će ih koristiti za promet dobara i usluga:

- 1) koji podleže PDV;
- 2) za koji u skladu sa odredbama zakona postoji oslobođenje od plaćanja PDV;
- 3) koji je izvršen u inostranstvu, ako bi za taj promet postojalo pravo na odbitak prethodnog poreza da je izvršen u Republici.

Pravo na odbitak prethodnog poreza obveznik može da ostvari ako poseduje:

- 1) račun izdat od strane drugog obveznika u prometu o iznosu prethodnog poreza, u skladu sa zakonom;

- 2) dokument o izvršenom uvozu dobara, u kojem je iskazan prethodni porez, odnosno kojim se potvrđuje da je primalac ili uvoznik tako iskazani PDV platio prilikom uvoza.

U poreskom periodu u kojem su ispunjeni napred navedeni uslovi obveznik može da odbije prethodni porez od dugovanog PDV, i to:

- 1) obračunati i iskazani PDV za promet dobara i usluga, koji je ili će mu biti izvršen od strane drugog obveznika u prometu;
- 2) PDV koji je plaćen prilikom uvoza dobara.

Pravo na odbitak prethodnog poreza nastaje danom ispunjenja propisanih uslova.

Zakonom su propisani slučajevi u kojima obveznik *nema pravo na odbitak prethodnog poreza*.

Ako obveznik koristi isporučena ili uvezena dobra za potrebe svoje delatnosti ili prima usluge da bi izvršio promet dobara i usluga sa pravom i bez prava

¹⁸⁷ Član 26. Zakona

na odbitak prethodnog poreza, može da koristi pravo na odbitak srazmernog dela prethodnog poreza.

Srazmerni deo prethodnog poreza odgovara učešću prometa dobara i usluga sa pravom na odbitak prethodnog poreza u koji nije uključen PDV, u ukupnom prometu u koji nije uključen PDV (procenat srazmernog odbitka).

Obveznik koji je ostvario pravo na odbitak prethodnog poreza pri nabavci opreme i objekata za vršenje delatnosti, dužan je da izvrši ispravku odbitka prethodnog poreza ako prestane da ispunjava uslove za ostvarivanje ovog prava, i to u roku kraćem od pet godina od momenta prve upotrebe za opremu, odnosno deset godina od momenta prve upotrebe za objekte.¹⁸⁸

2.1.8. POSEBAN POSTUPAK OPOREZIVANJA

2.1.8.1. Mali preduzetnici

Lice čiji ukupan promet dobara i usluga, osim prometa opreme i objekata za vršenje delatnosti (ukupan promet) u prethodnih 12 meseci nije veći od 4.000.000 dinara, odnosno ako pri otpočinjanju delatnosti proceni da u narednih 12 meseci neće ostvariti ukupan promet veći od 4.000.000 dinara (mali obveznik), ne obračunava PDV za izvršen promet dobara i usluga. U zemljama članica EU ovi iznosi se kreću od 10.000 do 37.000 evra.

Mali obveznik nema pravo iskazivanja PDV u računima ili drugim dokumentima, nema pravo na odbitak prethodnog poreza i nije dužan da vodi evidenciju propisanu zakonom.

2.1.8.2. Mali poljoprivrednici

Obveznici poreza na dohodak građana na prihode od poljoprivrede i šumarstva na osnovu katastarskog prihoda (poljoprivrednici), imaju pravo na nadoknadu po osnovu PDV (PDV nadoknada), pod uslovima i na način određen zakonom.

PDV nadoknada priznaje se poljoprivrednicima koji izvrše promet poljoprivrednih i šumskih proizvoda, odnosno poljoprivrednih usluga obveznicima.

Ako poljoprivrednici izvrše promet navedenih dobara i usluga, obveznik je dužan da obračuna PDV nadoknadu u iznosu od 5% na vrednost primljenih dobara i usluga, o čemu izdaje dokument za obračun (priznanica). Navedeni obveznici imaju pravo da odbiju iznos PDV nadoknade kao prethodni porez, pod uslovom da su PDV nadoknadu i vrednost primljenih dobara i usluga platili poljoprivredniku.

Poljoprivrednik može da se na početku kalendarske godine opredeli za obavezu plaćanja PDV, podnošenjem evidencione prijave propisane zakonom, nadležnom poreskom organu najkasnije do 15. januara tekuće godine, pod uslovom da je u prethodnih 12 meseci ostvario ukupan promet poljoprivrednih i šumskih proizvoda, odnosno

¹⁸⁸ Članovi 27-32. Zakona

poljoprivrednih usluga u iznosu većem od 2.000.000 dinara. U tom slučaju, obaveza plaćanja PDV traje najmanje dve kalendarske godine. Po isteku tog roka, poljoprivrednik može da podnese zahtev za prestanak obaveze plaćanja PDV nadležnom poreskom organu, najkasnije do 15. januara tekuće godine.¹⁸⁹

2.1.8.3. Turističke agencije

Turističkom agencijom smatra se obveznik koji putnicima pruža turističke usluge i u odnosu na njih istupa u svoje ime, a za organizaciju putovanja prima dobra i usluge drugih obveznika koje putnici neposredno koriste (prethodne turističke usluge). Turističke usluge koje pruža turistička agencija smatraju se jedinstvenom uslugom. Mesto vršenja jedinstvene turističke usluge utvrđuje se u skladu sa odgovarajućim odredbama zakona. Osnovica jedinstvene turističke usluge koju pruža turistička agencija je iznos koji predstavlja razliku između ukupne naknade koju plaća putnik i stvarnih troškova koje turistička agencija plaća za prethodne turističke usluge, uz odbitak PDV koji je sadržan u toj razlici. Turistička agencija može da utvrdi osnovicu za grupe turističkih usluga ili za sve turističke usluge pružene u toku poreskog perioda. Turistička agencija za turističke usluge ne može da iskazuje PDV u računima ili drugim dokumentima i nema pravo na odbitak prethodnog poreza na osnovu prethodnih turističkih usluga koje su joj iskazane u računu.¹⁹⁰

2.1.8.4. Polovna dobra, umetnička dela, antikviteti

Osnovica za promet polovnih dobara, uključujući polovna motorna vozila, umetničkih dela, kolekcionarskih dobara i antikviteti je razlika između prodajne i nabavne cene dobra (oporezivanje razlike), uz odbitak PDV koji je sadržan u toj razlici.

Osnovica se primenjuje na navedeni način ako kod nabavke dobara njihov isporučilac nije dugovao PDV ili je koristio oporezivanje razlike.

Kod prometa navedenih dobara obveznik ne može iskazivati PDV u računima ili drugim dokumentima i nema pravo na odbitak prethodnog poreza.

Ministar bliže uređuje šta se smatra umetničkim delom, kolekcionarskim dobrom i antikvitetom.¹⁹¹

2.1.9. OBAVEZE PORESKIH OBVEZNIKA

Obveznik je dužan da:¹⁹² 1) podnese prijavu za PDV (evidenciona prijava); 2) izdaje račune o izvršenom prometu dobara i usluga; 3) vodi evidenciju u skladu sa ovim zakonom; 4) obračunava i plaća PDV i podnosi poreske prijave.

¹⁸⁹ Usklađeno sa Drugim poglavljem, čl. 295-305 Direktive 2006/112/EC (ove odredbe uključuju i ribolov)

¹⁹⁰ Usklađeno sa Trećim poglavljem članovi 306-310 Direktive 2006/112/EC

¹⁹¹ Usklađeno sa Trećim poglavljem članovi 333-334 Direktive 2006/112/EC

¹⁹² Članovi 37-51. Zakona

Obveznik koji je u prethodnih 12 meseci ostvario ukupan promet veći od 4.000.000 dinara ili koji pri otpočinjanju delatnosti proceni da će u narednih 12 meseci ostvariti ukupan promet veći od 4.000.000 dinara dužan je da, najkasnije do isteka prvog roka za predaju periodične poreske prijave, podnese evidencionu prijavu nadležnom poreskom organu.

Obaveza podnošenja evidencione prijave ne odnosi se na: 1) poreskog punomoćnika i primaoca dobara i usluga, ako nisu obveznici; 2) lica koja u Republici nemaju mesto stvarne uprave i kontrole ili stalnu poslovnu jedinicu (strani obveznik); 3) male obveznike koji se nisu opredelili za obavezu plaćanja PDV; 4) poljoprivrednike koji se nisu opredelili za obavezu plaćanja PDV.

Nadležni poreski organ obvezniku izdaje potvrdu o evidentiranju za PDV.

Obveznik je dužan da navede PIB u svim dokumentima u skladu sa zakonom.

Nadležni poreski organ sprovodi postupak i izdaje potvrdu o brisanju iz evidencije za PDV. Nadležni poreski organ vodi evidenciju o svim obveznicima kojima su izdate potvrde.

Obveznik je dužan da izda račun ili drugi dokument koji služi kao račun za svaki promet dobara i usluga drugim obveznicima. Obveznik je dužan da, radi pravilnog obračunavanja i plaćanja PDV, vodi evidenciju koja obezbeđuje vršenje kontrole. Ministar bliže uređuje oblik, sadržinu i način vođenja evidencije.

Poreski period, podnošenje poreske prijave, obračun i plaćanje PDV

Poreski period za koji se obračunava PDV, predaje poreska prijava i plaća PDV je *kalendarski mesec* za obveznika koji je u prethodnih 12 meseci ostvario ukupan promet veći od 20.000.000 dinara ili procenjuje da će u narednih 12 meseci ostvariti ukupan promet veći od 20.000.000 dinara.

Poreski period za koji se obračunava PDV, predaje poreska prijava i plaća PDV je *kalendarsko tromesečje* za obveznika koji je u prethodnih 12 meseci ostvario ukupan promet manji od 20.000.000 dinara ili procenjuje da će u narednih 12 meseci ostvariti ukupan promet manji od 20.000.000 dinara.

Odobreni poreski period traje najmanje 12 meseci.

Obveznik je dužan da obračunava PDV za odgovarajući poreski period na osnovu prometa dobara i usluga u tom periodu, ako je za njih, nastala poreska obaveza, a obveznik je istovremeno i poreski dužnik.

PDV obračunat na navedeni način umanjuje se za iznos prethodnog poreza.

PDV kod uvoza odbija se od PDV u poreskom periodu u kojem je plaćen.

Obveznik podnosi poresku prijavu nadležnom poreskom organu na propisanom obrascu, u roku od 10 dana po isteku poreskog perioda. Poreska prijava podnosi se za poreski period u kojem je nastala obaveza po osnovu PDV.

Obveznik je dužan da za svaki poreski period plati PDV koji je jednak pozitivnoj razlici između ukupnog iznosa poreske obaveze i iznosa prethodnog poreza, u roku za podnošenje poreske prijave.

2.1.10. POVRAĆAJ I REFAKCIJA POREZA

Ako je iznos prethodnog poreza veći od iznosa poreske obaveze, obveznik ima pravo na povraćaj razlike. Ako se obveznik ne opredeli za povraćaj, razlika se priznaje kao poreski kredit. Povraćaj se vrši najkasnije u roku od 45 dana, odnosno u roku od 15 dana za obveznike koji pretežno vrše promet dobara u inostranstvo, po isteku roka za predaju poreske prijave. Vlada Republike Srbije propisuje kriterijume na osnovu kojih se utvrđuje šta se smatra pretežnim prometom dobara u inostranstvo.

Ministar bliže uređuje postupak ostvarivanja prava na povraćaj PDV.

Refakcija PDV izvršiće se stranom obvezniku, na njegov zahtev, ako je platio račun i ako su ispunjeni uslovi pod kojima obveznik može ostvariti pravo na odbitak prethodnog poreza u skladu sa zakonom. Refakcija PDV vrši se pod uslovima uzajamnosti.

Pravo na refakciju PDV, na osnovu podnetog zahteva, imaju organizacije registrovane za humanitarnu delatnost, za dobra koja im se isporučuju u Republici ili koja uvoze, pod propisanim uslovima.

Pravo na refakciju PDV, na osnovu zahteva, imaju strani donatori koji novčanim sredstvima finansiraju realizaciju projekata u Republici, za dobra koja im se isporučuju u Republici ili koja uvoze, kao i za usluge koje im se pružaju, pod propisanim uslovima. Na zahtev stranog državljanina koji nije obveznik i nema prebivalište u Republici izvršiće se refakcija PDV pod propisanim uslovima. Način i postupak refakcije poreza bliže uređuje ministar.¹⁹³

2.2. AKCIZE

2.2.1. PREDMET OPOREZIVANJA

Akcize u Srbiji, kao poseban vid oporezivanja određenih proizvoda, uvedene su Zakonom o akcizama,¹⁹⁴ po ugledu na pravnu regulativu iz te oblasti u EU.¹⁹⁵

Akcizom se oporezuju sledeći proizvodi: 1) derivati nafte; 2) duvanske prerađevine; 3) alkoholna pića; 4) auto-gas; 5) kafa (sirova, pržena, mlevena i ekstrakt kafe).

Stope (iskazane u procentima, na primer 30% na vrednost kafe u bilo kom obliku - sirova, pržena, ekstrakt) i iznose akciza u apsolutnim iznosima po litru benzina odnosno alkoholnog pića, tj. po paklici cigareta, propisuje Vlada Srbije, uz povremene korekcije, zavisno od stope inflacije i potreba za popunu budžeta Republike.

Važno je napomenuti da se na akcizne robe naplaćuje i carina ali i PDV, shodno Direktivi 2006/112/EC od 28. novembra 2006. godine.

¹⁹³ Više o tome Stakić Budimir, isto, str. 265. i dalje

¹⁹⁴ Zakon o akcizama je objavljen u „Sl. glasniku RS”, br. 22/01... i 5/09.

¹⁹⁵ Usaglašeno sa Direktivom 92/79/EEC od 19. oktobra 1992. godine

2.2.2. NASTANAK OBAVEZE, OBVEZNIK I OSNOVICA

Obaveza po osnovu akcize nastaje kada su akcizni proizvodi:¹⁹⁶ 1) proizvedeni u Republici Srbiji; 2) uvezeni u Republiku Srbiju, u skladu sa carinskim, odnosno spoljno-trgovinskim propisima.

Obveznik akcize je proizvođač, odnosno uvoznik akciznih proizvoda.

Obveznik akcize je i: 1) fizičko lice - proizvođač koji prodaje alkoholna pića drugom fizičkom licu; 2) pravno lice, odnosno preduzetnik koji kupi alkoholno piće od fizičkog lica - proizvođača alkoholnog pića; 3) pravno lice koje je ovlašćeno od strane državnog organa za prodaju zaplenjenih akciznih proizvoda; 4) kupac akciznih proizvoda oduzetih u postupku kontrole, odnosno u postupku prinudne naplate, a koje prodaje državni organ;

Osnovicu za obračun akcize čini jedinica (litar, paklica, kg, itd).

Osnovicu za obračun akcize pri uvozu kafe (sirove, pržene, mlevene i ekstrakta kafe) čini vrednost proizvoda utvrđena po carinskim propisima, uvećana za iznos uvoznih dažbina.

2.2.3. OLAKŠICE KOD PLAĆANJA AKCIZE

Akciza se ne plaća na akcizne proizvode:

1) koje izvozi proizvođač; 2) koje proizvođač, odnosno uvoznik, na osnovu posebnih potvrda organa nadležnog za inostrane poslove, prodaje diplomatskim i konzularnim predstavništvima i stranom diplomatskom osoblju i konzularnim funkcionerima, pod uslovom reciprociteta, kao i u drugim slučajevima predviđenim međunarodnim ugovorom. 3) na derivate nafte i kafu koji su predviđeni međunarodnim ugovorom o donaciji, sa klauzulom da se te proizvode neće plaćati akciza; 4) koje proizvođač, odnosno uvoznik otprema radi prodaje u avionima i brodovima koji saobraćaju na međunarodnim linijama.

2.2.4. REŽIM ODLOŽENOG OBRAČUNAVANJA I PLAĆANJA AKCIZE

Obračunavanje i plaćanje akcize se odlaže ako se: 1) akcizni proizvodi otpremaju akcizno skladište proizvođača za koje je nadležni organ dao akciznu dozvolu; 2) akcizni proizvodi otpremaju iz akciznog skladišta proizvođača u njegovo drugo akcizno skladište.

Ovlašćeni držalac akciznog skladišta može biti proizvođač. Ovlašćeni držalac akciznog skladišta za duvanske proizvode, odnosno alkoholna pića može biti proizvođač duvanskih proizvoda, odnosno alkoholnih pića koji je upisan u odgovarajući registar kod organizacije za duvan, odnosno Poreske uprave - Centrale.

2.2.5. OBRAČUN, NAPLATA I POVRAĆAJ AKCIZE

Lice koje je registrovano za proizvodnju derivata nafte, odnosno alkoholnih pića dužno je da pre početka obavljanja te delatnosti prijavi nadležnoj organizacionoj jedinici

¹⁹⁶ Stakić Budimir, isto, str. 268. i dalje.

Poreske uprave mesto pogona i sličnog prostora u kome će obavljati proizvodnju tih proizvoda.

Obveznik akcize je dužan da obračuna akcizu u momentu stavljanja akciznih proizvoda u promet (prenos iz proizvodnje ili iz veleprodaje u maloprodaju).

Obaveza obračunavanja akcize pri uvozu akciznih proizvoda nastaje danom nastanka obaveze obračunavanja uvoznih dažbina.

Obračunavanje akcize na kafu (sirovu, prženu, mlevenu i ekstrakt kafe) vrši se prilikom uvoza. Akcizu obračunava nadležni carinski organ.

Obaveza obračunavanja akcize nastaje i:

1) prodajom zaplenjenih akciznih proizvoda preko pravnog lica, ovlašćenog od strane državnog organa za prodaju tih proizvoda;

2) prodajom preko carinskog, odnosno poreskog organa akciznih proizvoda koji su oduzeti u postupku kontrole, odnosno u postupku prinudne naplate;

3) kupovinom alkoholnog pića od fizičkog lica - proizvođača alkoholnih pića.

Obveznik akcize je dužan da obračunatu akcizu uplati: 1) najkasnije poslednjeg dana u mesecu - iznos akcize obračunat za period od 1. do 15. dana u mesecu; 2) najkasnije 15. dana u mesecu - iznos akcize obračunat za period od 16. do kraja prethodnog meseca.

Obračunatu akcizu pri uvozu obveznik je dužan da plati u rokovima i na način predviđen za plaćanje uvoznih dažbina.

Obveznik akcize sastavlja obračun akcize tromesečno u roku od 20 dana po isteku tromesečja i podnosi ga nadležnom poreskom organu.

Obveznik uz obračun akcize podnosi i naloge za uplatu razlike akcize ako su uplaćeni iznosi manji od iznosa obaveze utvrđene tim obračunom, a za više uplaćene iznose podnosi zahtev za povraćaj ili pismeno izveštava da će za više uplaćene iznose umanjiti sledeću mesečnu obavezu. Obveznik konačno obračunava akcizu po isteku godine. Akciza se plaća prema sedištu, odnosno prebivalištu obveznika. Obveznik od koga je naplaćena akciza, a koju nije bio dužan da plati, ili koji je platio akcizu u većem iznosu od zakonom predviđenog, ima pravo na povraćaj tako plaćene akcize. Zahtev za povraćaj akcize obveznik može podneti samo ako je kupac koji je kroz cenu akciznog proizvoda platio tu akcizu zatražio u pismenoj formi od obveznika povraćaj, u kojem slučaju se vrši povraćaj akcize kupcu. Zahtev za refakciju akcize podnosi se nadležnom poreskom organu. Način obračunavanja i plaćanja akcize, vrstu, sadržinu i način vođenja evidencija, dostavljanja podataka i sastavljanja obračuna akcize, propisuje ministar finansija.¹⁹⁷

¹⁹⁷ Stakić Budimir, isto, str. 271. i dalje

ČETVRTI DEO
BUDŽETSKI SISTEM SRBIJE

Glava prva

UPRAVLJANJE DRŽAVOM I BUDŽETSKI SISTEM

1.1. SLOŽENOST UPRAVLJANJA DRŽAVOM

Prema prof Stiglicu „upravljanje državom je jedno od najznačajnijih javnih dobara. Svi mi imamo koristi od bolje, efikasnije i odgovornije države. U stvari, „dobra država” poseduje oba svojstva javnih dobara. Iz koristi koje ona pruža, teško je i nepoželjno isključiti bilo kog pojedinca. Ako je država sposobna da ne smanjujući obim svojih usluga bude efikasnija i da smanji poreze, svi imaju koristi.”¹⁹⁸

„Upravljanje državom može se posmatrati iz više uglova. Međutim, jedan od najvažnijih aspekata upravljanja državom je u stvari upravljanje njenim javnim dobrima odnosno sredstvima i najpre novčanim sredstvima odnosno budžetom države. Suština javnih finansija je da jedna grupa ljudi raspolaže i odlučuje kako će se trošiti tuđe pare – novac drugih ljudi.”¹⁹⁹

U svetu stručnjaci za budžet, obično budžet definišu kao glavni instrument po kome se vidi šta vlada radi, ili šta namerava da radi u jednoj državi. Pod tim šta vlada radi se prvenstveno misli na ciljeve koje vlada, u ime države ostvaruje upravljanjem javnim dobrima države.

Državna politika zemlje se najbolje može izraziti kroz budžetski sistem. Nije neuobičajeno da se kaže, da ako hoćete da upoznate jednu zemlju, onda su vam potrebna tri njena dokumenta, a to su: turistička karta zemlje, ustav zemlje i budžet te zemlje. Nije slučajno značajnu misao izrekao italijanski državnik iz prošlog veka Minghetti: „Pokažite mi budžet, pa ću vam reći kakva je politička, ekonomska i društvena struktura države.”²⁰⁰ Na osnovu ovih dokumenata se mogu dobiti najvažniji elementi za solidno upoznavanje sistema jedne zemlje. Kvalitetni propisi su „*condicio sine qua non*” za uspeh svake vlade u svetu.

Regulatorni okvir je osnovni preduslov za realizaciju svake aktivnosti, ali je posebno važan za javne finansije države zbog značajne multiplikacije direktnih, a naročito indirektnih uticaja lošeg pravnog okvira javnih finansija na ukupnu ekonomiju, razvoj i standard stanovništva zemlje. Poznato je poređenje da jedan hirurrg hirurškom intervencijom na jednom čoveku, dobro izvedenim zahvatom spasi sigurne smrti jednog čoveka ili ga ubije, a od loše budžetske politike države „na tiho” strada mnogo više ljudi, porodica, privrednih subjekata, razvojnih i drugih projekata. Primera za takve budžetske aktivnosti ima mnogo, naročito u zemljama u tranziciji, koje uspostavljaju odnosno razvijaju nove međunarodne modele budžetskog sistema, izgrađuju institucije, a skoro svima je zajednička crta - nekvalitetan pravni okvir i loši propisi.

¹⁹⁸ Stiglitz Jozef, isto, str. 149.

¹⁹⁹ Petovar Tanja, Budžetski proces i budžetska politika u Srbiji, 2005-2008, str 3.

²⁰⁰ Minghetti Marko, državnik koji je bio dva puta premijer Ujedinjene Italije (1863-64, 1873-76).

1.2. PROCES GLOBALIZACIJE I TRANZICIJE

Termin „svetski poredak” je banalizovan u poslednje vreme. Ipak, on ne podrazumeva toliko cilj, koliko proces, proces koji svaka generacija mora iznova da savlada. Članovi jednog međunarodnog sistema će ili utvrditi da je moguće ostvariti sporazum koji će većina njih smatrati dovoljno pravednim da omogući mirno i konstruktivno rešavanje sporova i sporazum zaista ne postigne. Srećne generacije žive u svetskom poretku koji shvataju kao nešto toliko zagarantovano i zauvek dato da čak i ne koriste taj termin kad govore o pravilima po kojima žive. Manje srećniji naraštaji bore se oko pravila igre i, pošto neizbežno prilagođavanje neizbežnim promenama, ili će dolaziti do niza pometnji dok se takav doživljavaju veće pometnje, u njihovoj svesti polako se stvara mogućnost bolje kreativnosti i većeg ispunjenja. Nijedna generacija ne može izabrati svoj izazov, ali može pokušati da do kraja ostvari mogućnosti koje on nudi.²⁰¹

Prema pojedinim shvatanjima, „dvadeseti vek je protekao u znaku korenitih socijalnih potresa ispoljenih i u dinamici svetskog ekonomskog razvitka, susretanju posebnih civilizacija, socijalnih organizacija sa novim uslovima, težeći da im se na neki način adaptiraju ne menjajući svoju socijalnu strukturu. Rast materijalne proizvodnje praćen brzim iscrpljivanjem prirodnih resursa, posebno u državama koje nisu imale kolonije, pa se javila potreba za osvajanjem „životnog prostora” i upotrebom vojne sile za ostvarivanje (osvajanje) novih geopolitičkih prostranstava.”²⁰² Pred čovečanstvom se postavljaju ne samo socijalni već i globalni problemi koji predstavljaju jednu vrstu socijalnih problema. Granica između XX i XXI veka predstavlja period razdvajanja između dve etape u razvoju čovečanstva. Jedna, odlazeća etapa, odvijala se u uslovima neograničenih mogućnosti zemlje. Druga, dolazeća etapa otpočinje u uslovima antropogene ugroženosti zemlje.

„Standardni odnosi konkurencije koje su proučavali A. Smit, D. Rikardo, K. Marks i drugi klasici ekonomskih nauka, postepeno se zamenjuju sistemom podele (raspodele) svetskog dohotka – to su kartelne saglasnosti velikih korporacija. U stvari, na svetskoj sceni nastupa „novo trojstvo” tržište – konkurencija - novac, s namerom da se uzdigne u vrhovnu vlast koja će vladati poslovima planete, namećući svoja pravila državama i svoje ujednačavajuće norme uprkos kulturalnim vrednostima i identitetu.”²⁰³ Globalizacija nije događaj prirodnog poretka, kako to često izgleda, to je proces koji je stvorio čovek i zasniva se na ideji (i potrebi) da se novcu obezbedi prostor u kome može da se oplođuje, umnožava na nov način. „Danas se, kao sudbinsko, javlja pitanje kako se prilagođavati globalizaciji a pri tom izbeći njene najnepovoljnije efekte i ostvariti, u maksimalno mogućoj meri, napredak vlastitog, posebno malog društva i države. Kako se adaptirati globalnom poretku a da to ne bude prosta recepcija „zapadnog modela”, niti poništavanje vlastitog identiteta.”²⁰⁴ U promenama institucionalnog sistema zemlje, naročito u periodu

²⁰¹ Kisindžer Henri, *Godine obnove*, BMG, 2000, str. 732.

²⁰² Ковалев А.М., *Человеческое общество*, УРСС, Москва, 2008, стр. 79

²⁰³ Marković Ž. Danilo, *Globalistika i kriza globalne ekonomije*, Beograd, 2010. str. 10.-14.

²⁰⁴ Stojanović Ivica, *Globalizacija kao civilizacijski izazov*, Megatrend univerzitet, Beograd, 2000, str. 19

tranzicije, krupne i bitne promene se dešavanju u političkom, ekonomskom i pravnom sistemu zemlje.

„Tranzicija se obično definiše kao promena institucionalnog sistema jedne zemlje, tj. skupa domaćih institucija i povezanih mehanizama koji uokviruju ponašanje pojedinaca i njihovu interakciju, kao što su tržište ili izbori.

Tranzicija je proces koji se, najvećim svojim delom oslanja na privatizaciju kao temelj promena privrednog sistema. S druge strane razvoj efikasnog korporativnog upravljanja u privatizovanim preduzećima a time i razvoj tržišta kapitala stoji u osnovi procesa tranzicije i privatizacije.

Dakle efikasno korporativno upravljanje i razvoj tržišta kapitala u isto vreme predstavljaju i uzrok i ishodište procesa privatizacije. „²⁰⁵

Razvoj tržišta kapitala u zemljama koje su u tranziciji u direktnoj je zavisnosti sa razvojem dobrog korporativnog upravljanja koje po empirijskim istraživanjima Svetske banke, za svoju posledicu ima: povećanje efikasnosti alokacije kapitala; pad cena kapitala i rast privredne aktivnosti; širi se lepeza izvora finansiranja i raste otpornost na krize: povećava štednju, i smanjuje korupciju.

Sa aspekta korporativne kontrole mnoge zemlje u tranziciji koriste međunarodno priznate principe OECD koji se zasnivaju na četiri osnovna principa (koji se potom operacionalizuju u svakoj konkretnoj zemlji): lična odgovornost, poslovna odgovornost, pravičnost i transparentnost.

„Principi OECD počivaju na pretpostavci da države imaju pravnu i regulatornu strukturu i da regulatori tržišta hartija od vrednosti imaju sredstva i sposobnosti da sprovedu zakone i odluke, u praksi, na tržištu kapitala. Sami principi OECD odnose na nekoliko ključnih oblasti: prava akcionara, ravnopravan tretman akcionara, uticaj nosilaca interesa (stakeholder-a) u korporativnoj kontroli, dostupnost informacija i poslovna transparentnost, odgovornost upravnih odbora. Navedeni OECD principi su komplementarni sa IOSCO principima regulacije na finansijskim tržištima, s tim što se detaljnije fokusiraju na dostupnost poslovnih informacija, transparentnost i ravnopravnost emitenata.

Na osnovu OECD principa ukupno 43 zemlje (među kojima su Poljska, Češka, Rusija i Hrvatska) su sačinile svoj nacionalni kod najbolje prakse u korporativnom upravljanju, kao smernice za uspostavljanje dobrog korporativnog upravljanja na nacionalnom nivou. Najveći deo koda je našao svoje utemeljenje u nacionalnom zakonodavstvu, ali se neki njegovi elementi, koje zakoni nisu obuhvatili, mogu naći u pravilima i podzakonskim aktima institucija kao što su Berza, Komisija za hartije od vrednosti i slično.

Korporativno upravljanje može se definisati kao sposobnost preduzeća da artikuliše dugoročne interese vlasnika u svakodnevnom poslovanju. Ono se zasniva na definiciji i realizaciji vlasničkih prava i zaštiti manjinskih i, naročito, spoljnih investitora u korporativnoj vlasničkoj strukturi.”²⁰⁶

²⁰⁵ Fremond, O. i Capaul, M. *The State of Corporate Governance: Experience from Country Assessment, World Bank Policy Research Working Paper 2858, June, 2002.*

²⁰⁶ Perić Pero, *Kapitalna ulaganja i projektno finansiranje, Institut za međunarodnu politiku i privredu, Bgd, 2010. str. 33-34*

Institucionalni sistem, između ostalog, obuhvata i politički i ekonomski sistem, pa se stoga mogu razlikovati politička i ekonomska tranzicija. Politička tranzicija u osnovi obuhvata: demokratizaciju, tj. višepartijski sistem i poštene izbore; promenu karaktera države, tj. parlamentarnu liberalnu demokratiju umesto partijske države; i novu ulogu države, tj. državu sa ulogom ograničenom na zaštitu pravila igre i umerene intervencije, umesto svemoćne paternalističke države.

Pojedini autori smatraju da „ekonomska tranzicija obuhvata napuštanje socijalističkog modela ekonomske aktivnosti, pa bilo centralno-planskog, bilo samoupravno-tržišnog, i izgradnju standardnog tržišnog modela sa dominacijom privatne svojine. Ipak, prilikom analize tranzicije u jednoj zemlji trebalo bi uvek imati u vidu činjenicu da je tranzicija multi-dimenzionalan fenomen i da je ekonomska komponenta samo jedna od više njih.”²⁰⁷

Prof. Malinić smatra da „širenje aktivnosti korporacija izvan nacionalnih granica, kao prisutna i sve izraženija tendencija, u isto vreme donosi, na primer, i nove probleme za računovodstveno izveštavanje. Potreba da se i na internacionalnom planu akcionarima, kreditorima i drugim interesnim grupama obezbede pouzdane, uporedive i čitljive informacije pokreće pitanje načina pripremanja i prezentovanja računovodstvenih izveštaja, što podrazumeva preispitivanje ekvivalentnosti primene računovodstvenih principa, računovodstvenih standarda i prisutnih razlika u zakonodavnim rešenjima U tim okvirima, harmonizacija, kao proces usaglašavanja i ujednačavanja različitih računovodstvenih praksi, predstavlja verovatno najaktuelniji i najveći izazov današnjeg računovodstvenog izveštavanja, izazov koji nadilazi dosadašnju praksu raspravljanja o računovodstvenim problemima samo unutar nacionalnih granica.”²⁰⁸

Globalizacija donosi „svetu ... i *outsourcing*, koji podrazumeva u suštini izmeštanje poslova van organizacije. To je delegiranje poslova trećoj strani snabdevaču, koji se može nalaziti u istoj zemlji kao *outsourcing* kompanija, ali u inostranstvu (najčešće znači izmeštanje poslova iz jedne organizaciju u drugu organizaciju.”²⁰⁹

Mnoge analize tranzicije u ekonomskoj nauci bavile su se i strategijom koju primeniti u ovom procesu. Dileme da je bolja strategija prioritarnog i brzog sprovođenja sveobuhvatnih reformi ili najpre postavka redosleda reformi ili njihovo postupno sprovođenje.

Pomenimo, na kraju ovog dela izlaganja, važnost sistema finansijskog izveštavanja. Naime, u većini zemalja EU primenjuje se tzv. kontinentalni princip, gde se podudaraju poreski i finansijski izveštaji (sa idejom jedinstvenog bilansa), za razliku od alternativnog pristupa koji primenjuju SAD, Velika Britanija i Holandija. U tim zemljama komercijalna pravila su odvojena od poreskih propisa.²¹⁰

²⁰⁷ Begović Boris...i dr., Četiri godine tranzicije u Srbiji -Beograd: Centar za liberalno-demokratske studije 2005, str. 10

²⁰⁸ Malinić Dejan, Politika dobiti korporativnog preduzeća, Ekonomski fakultet, Beograd, 2007. str. 419.

²⁰⁹ Popović Nenad, Ondrej Jaško, Prokić Sloboda, Menadžment internacionalnih odnosa, *outsourcing*, strateške alijanse, merdžeri i akvizicije, Fond „Srpski ekonomski centar, Beograd, 2010. str. 64-65.

²¹⁰ Klikovac Ana, Financijsko izveštavanje u Evropskoj uniji, MATE, Zagreb, 2008. strana 38.

Glava druga

REFORMA BUDŽETSKOG SISTEMA SRBIJE

2.1. POČETAK PROMENA

U Srbiji nije jasno definisana polazna osnova za uspostavljanje novog sistema, što se i odražavalo na usporavanje tranzicije. Pored toga, ulogu u usporavanju tranzicije ima i činjenica da je nedovoljan stručni i administrativni kapacitet državne uprave koji nije mogao da prati i formuliše odnosno realizuje reforme, kao i da se stručnim doprinosom predstavi kapacitet i znanje i pojedinih ministara u Vladi Srbije, što je u velikom delu izostalo, pa su dobre ideje u početnim reformama iskompromitovane nedoslednostima, nestručnošću i lošim procesima za njihovu realizaciju. Doprinos spoljnih i međunarodnih eksperata i konsultanata i uloga Svetske banke i MMF-a u početnoj fazi je bila značajna i u pogledu stručnih znanja i finansijskih sredstava. Republika Srbija je imala i olakšavajuću poziciju u kojoj je mogla da koristi i iskustva iz okruženja od zemalja koje su prošle fazu u kojoj se Srbija nalazila.

Nakon političkih promena u Srbije krajem 2000. i početkom 2001. godine, došlo je i do odliva priličnog broja stručnih državnih službenika, a umesto njih došao je uglavnom neiskusni kadar. To se neminovno odrazilo i na kvalitet obavljanja stručnih poslova kao u drugim resorima tako i u ministarstvu nadležnom za poslove finansija. Posebnu teškoću predstavljao je nedostatak sposobnih stručnjaka na mestima pomoćnika ministra i načelnika, uključujući kadrove koji su dolazili iz inostranstva, kao stručna pomoć, koji bi suštinski trebalo da nose posao i garantuju kvalitet njegovog obavljanja.

U prvim godinama pomenutih promena plate zaposlenih u državnoj upravi bile su destimulativne, pa je stoga malo sposobnih ljudi pristajalo da se zaposli u republičkoj administraciji, pored bolje plaćenih poslova u privatnom sektoru, lokalnoj administraciji i javnim preduzećima. Bez odgovornog vođenja javnih finansija nema prosperitetne države.

„Dugoročni razvoj jedne zemlje zavisi pre svega od kvaliteta razvoja njenih javnih institucija. Robert Mandel, dobitnik Nobelove nagrade za ekonomiju 1999. godine izrekao je misao da su niski porezi i visoki profiti karakteristični za prosperitetne države, a obrnuto je kod društava koja propadaju. Država treba da štiti slobode građana i imovinska prava.”²¹¹

2.2. PREOBRAŽAJ JAVNIH FINANSIJA SRBIJE

Budžetski sistem Srbije je sastavni deo pravnog, ekonomskog i političkog sistema zemlje, odnosno njega određuju mnogobrojni faktori ali pre svega, ekonomska politika Vlade i uslovi privređivanja i finansiranje nadležnosti države koje se odvija kroz budžet.

Budžet je rezultat budžetskog procesa koji se odvija prema usvojenim pravilima i principima o tome ko za šta odgovora, kako se formiraju tokovi novca i razmenjuju

²¹¹ Unković Milorad, *Međunarodna ekonomija, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008. str. 89.*

informacije među akterima procesa. U modernim, razvijenim društvima, ovaj se proces odvija u četiri faze. Planiranje i pripremu nacrtu budžeta obavljaju nadležni organi izvršne vlasti; razmatranje, dopuna i usvajanje budžeta je u nadležnosti predstavničke vlasti; izvršenje budžeta je posao direktnih i indirektnih budžetskih korisnika u toku jedne fiskalne godine; i konačna revizija budžeta je zadatak nezavisnog državnog organa ili revizijskog suda koji je dužan da pregleda sva budžetska dokumenata i da ispita i proveri njihovu konzistentnost i zakonitost. Ključni organi preko kojih se odvija moderan budžetski proces su vlada i nadležna ministarstva, parlament i nezavisna državna revizija.

Budžet je osnovni i sveobuhvatni finansijski dokument kojim vlada jedne države planira javne prihode, rashode, viškove i dugove i koji ima dve osnovne funkcije:

1) Preraspoređuje i ulaže sredstva prikupljena od preduzeća i građana na način koji vodi zadovoljenju zajedničkih potreba celoga društva i ostvarenju ciljeva održivog razvoja;

2) Preuzima odgovornost da na neutralan i efikasan način obezbedi dobra i usluge u korist cele zajednice, bilo da je reč o kolektivnim ili individualnim potrebama.²¹²

2.3. KARAKTERISTIKE BUDŽETSKOG SISTEMA PRETHODNOG PERIODA

Promena sistema javnih finansija u Srbiji počinje od 2001. godine, su u primeni od početka 2002. godine. Osnovne karakteristike budžetskog sistema do tog perioda bile su: nekonzistentnost sistema javnih prihoda i rashoda, a posebno s obzirom na postojanje savezne države i različitog načina ubiranja javnih prihoda i različitog sistema finansiranja saveznih, republičkih i lokalnih funkcija i nadležnosti iz budžeta; utvrđivanje javnih prihoda zakonima i uredbama Vlade; pored poreza i akciza i postojalo je i više vrsta specijalnih namenskih prihoda u vidu naknada i raznih taksi (naknada na duvan, mobilne telefone i sl.) - 235 vrsta javnih prihoda; uplata javnih prihoda dvojno, preko uplatnih računa za poreze i preko specijalnih vanbudžetskih računa za specijalne namenske rashode; uplata dela javnih prihoda na posebne račune kod budžetskih korisnika ili uplata javnih prihoda po propisima ustupljenim budžetskim korisnicima koji ih ostvaruju (10% Poreskoj upravi, 10% sudskih taksi Ministarstvu pravde, 10% Ministarstvu trgovine i sl.); računovodstveno posebno praćenje prihoda i rashoda sa specijalnih računa; izvršavanje rashoda budžeta direktnim plaćanjima i kompenzacijama; slaba mogućnost kontrole i finansijske discipline u korišćenju sredstava budžeta; slaba i neoperativna mogućnost planiranja i upravljanja tokovima priliva i odliva sredstava na duži rok.

Na osnovu ovih elemenata uočljivo je da Republika Srbija ulazi sa prilično dezintegriranim budžetskim sistemom i lošom politikom javnih prihoda i rashoda u reforme. Primera radi, prema Završnom računu budžeta Republike Srbije za 2000. godinu, koji je usvojen u Skupštini Srbije, ukupno izvršenje budžeta za navedenu godinu bilo je oko 32,0 mlrd. dinara, a preko specijalnih računa je izvršeno rashoda od oko 19,0 mlrd. dinara,

²¹² Petovar Tanja, isto, str 5.

što čini ukupan bilans Završnog računa budžeta Republike za 2000. godinu od oko 51,0 mlrd. dinara.²¹³ Sistem naplate i raspodele određenih poreskih prihoda bio je izuzetno komplikovan između republičkog i saveznog budžeta. Republika Srbija, zbog problema sa nedostajućim izvorima sredstava za finansiranje redovnih rashoda budžeta Republike, pribegavala je dodatnim merama - uvođenje specijalnih javnih dažbina - naknada na određene vrste proizvoda ili usluga, sa opredeljenim - namenskim rashodima u budžetu koje iz tih izvora finansira (naknada za duvan - za isplatu penzija, naknada za pivo- za obnovu zemljotresom pogođenog Kolubarskog okruga, naknada za mobilne telefone - za isplatu dečjeg dodatka i sl.). To, umesto zakonima, sprovodi uredbama Vlade Srbije, u kojima propisuje, osim uvođenja pojedinačnih dažbina (naknada) i otvaranje posebnih – specijalnih računa pri Ministarstvu finansija za svaku dažbinu - naknadu posebno, što je prilično uslovalo urušavanje integriteta budžetskog sistema, jer „*oporezivanje bez parlamentarizma je tiranija*”.²¹⁴

2.4. PERIOD TRANSFORMACIJE JAVNIH FINANSIJA

Početkom 2001. godine započeta je transformacija javnih finansija Republike Srbije. U prvoj etapi transformacije javnih finansija, naročito usvajanjem novog Zakona o budžetskom sistemu uvedene su sledeće novine:

- ukinuti su svi specijalni računi, uveden bruto princip budžeta i obezbeđena uplata svih javnih prihoda, preko prolaznih uplatnih računa za svaki oblik, isključivo na jedan uplatni redovan račun budžeta Republike Srbije;
- poreskom reformom ukinute sve uredbe i drugi propisi o pojedinačnim namenskim prihodima;
- zakonima utvrđene vrste poreza i jedinstvena poreska stopa;
- obezbeđeno računovodstveno jedinstveno praćenje i izveštavanje o svim prihodima budžeta Republike kroz redovan račun budžeta;
- obezbeđena uredna isplata plata i drugih ličnih primanja u oblasti socijalnih davanja;
- ukinuto izvršavanje rashoda budžeta kompenzacijama;
- centralizovano zaduživanje na teret budžeta u Ministarstvu finansija;
- deficit fondova obaveznog socijalnog osiguranja centralizovani u budžetu Republike;
- ukinuti svi poslovni računi direktnih budžetskih korisnika (u 2001. godini ostalo je nekoliko izuzetaka, zbog specifičnosti poslovanja), a sva plaćanja preuzeo budžet Republike – početak primene poslova trezora;
- pored bruto sistema u prihodima budžeta uveden bruto sistem i u isplati plata (ukinute neoporezive naknade-regres za godišnji odmor, naknada za ishranu u toku rada i sl.);

²¹³ Zakon o Završnom računu budžeta Republike Srbije za 2000. godinu.

²¹⁴ Otis James. (2011) Encyclopedia Britannica. <http://www.britannica.com>

- uvedeno usklađivanje sa međunarodnom GFS metodologijom u iskazivanju prihoda rashoda budžeta;
- ustanovljena nova metodologija i pravila u pripremi i donošenju budžeta (izrada memoranduma o budžetu za narednu i sledeće dve godine, budžetski kalendar i sl.) kao stalnog procesa;
- donošenje podzakonskih akata kojima se zaokružuje sistem budžetskog zakonodavstva, odnosno sistem javnih finansija;
- uvođenje trezora kao nove institucije u upravljanju javnim finansijama (finansijsko planiranje, upravljanje gotovinom, kontrolu rashoda i sl.);
- uvođenje novih pravila o zaduživanju i izdavanju garancija na teret budžet odnosno javnih prihoda;
- utvrđena obaveza uvođenja novog sistema kontrole i revizije (interna kontrola kod budžetskih korisnika, budžetska inspekcija i revizija);
- uvedeni novi principi i pravila usaglašavanja sa međunarodnim budžetskim računovodstvom i izveštavanjima;
- uvedena nova pravila za pripremu i usvajanje završnog računa budžeta;
- izrađen novi kontni plan za budžet;
- priprema neophodne informatičke baze i kadrova za automatsko praćenje prihoda i rashoda budžeta, odnosno jedinstveno i ažurno izveštavanje.

2.5. NOVI BUDŽETSKI PROCES

Vrlo ambiciozno postavljene i uglavnom realizovane budžetske promene u regulatornom i tehničkom smislu su bile na startu značajno osujećene određenim nedoslednostima u reformama, koje su vremenom dobijale na intenzitetu i značajno su slabile dobro započetu reformu javnih finansija Srbije. Pre svega, pojavile su se određene manjkavosti u primeni Zakona o budžetskom sistemu²¹⁵ zbog sporosti i nedoslednosti u izradi i primeni donetih podzakonskih akata Ministarstva finansija. Tome je doprinela i nedovoljna pripremljenost direktnih i indirektnih budžetskih korisnika za uvođenje svih novina predviđenih Zakonom o budžetskom sistemu i nepostojanje dovoljno prelaznih odredbi odnosno rokova za pripremu uslova za primenu novog zakona. Naročito je bila izražena slaba informatička opremljenost i nedovoljna obuka postojećih kadrova za primenu novog zakona.

Zbog velikih promena u budžetskom sistemu, uređeno je da se, radi prilagođavanja u jednom periodu ostave na snazi i delovi prethodno važećeg Zakona o javnim prihodima i javnim rashodima, pa je bila prisutna i prilična nekoordiniranost procedura između starog i novog zakona u tom periodu. No, bez obzira na sve te nedoslednosti u prilagođavanju novim procedurama, činjenica je da je novi Zakon o budžetskom sistemu, sistem javnih finansija Srbije postavio na osnovama koje sadrže elemente međunarodnih standarda i značajno unapređuju ovu važnu oblast.

²¹⁵ Zakon o budžetskom sistemu, „Službeni glasnik RS”, br. 52/09.

Budžetski proces prema novom Zakonu o budžetskom sistemu u Srbiji može se podeliti u nekoliko ključnih faza, međusobno povezanim, ali u okviru kojih se razlikuju uloge pojedinih organa vlasti i njihova ovlašćenja i odgovornosti, i to:

1) Priprema predloga budžeta – planiranje i usaglašavanje (Ministarstvo finansija i budžetski korisnici);

2) Usvajanje budžeta – Vladin predlog i usvajanje u parlamentu (Vlada utvrđuje predlog, a Parlament usvaja Zakon o budžetu);

3) Izvršenje budžeta – izveštavanje, unutrašnja kontrola i revizija (Ministarstvo finansija, budžetski korisnici);

4) Odgovornost za ostvarene rezultate – završni račun i nezavisna revizija, ocena i analiza budžetske politike i analiza kvaliteta ostvarenih ciljeva (Ministarstvo finansija priprema, a Skupština Srbije usvaja Zakon o završnom računu, a nezavisnu reviziju sprovodi Državna revizorska institucija).

2.6. ELEMENTI NOVOG BUDŽETSKOG SISTEMA SRBIJE

Prema odredbama Zakona o budžetskom sistemu, budžetski sistem Srbije čine:²¹⁶

- a) budžet Republike Srbije,
- b) budžeti lokalne vlasti i
- c) finansijski planovi organizacija za obavezno socijalno osiguranje.

Integritet budžetskog sistema obezbeđuje se zajedničkim pravnim osnovom, jedinstvenom budžetskom klasifikacijom, upotrebom jedinstvene budžetske dokumentacije za izradu nacrtu budžeta, srednjoročnih i finansijskih planova, jedinstvenim sistemom budžetskog računovodstva, jedinstvenim kriterijumima za budžetsku kontrolu i reviziju, prenosom statističkih izveštaja i podataka sa jednog nivoa budžeta na drugi i principima na kojima se zasniva budžetski postupak.

Budžetski sistem treba da ostvari sledeće ciljeve, i to:²¹⁷

1) ukupnu fiskalnu održivost i kontrolu, koja podrazumeva sprovođenje politika bez značajnih izmena u konsolidovanom bilansu sektora države, uz sveobuhvatnu kontrolu ukupnih budžetskih sredstava, kroz uspostavljanje ograničenja na rashode i izdatke koji su zagarantovani zakonom, kako na ukupnom nivou, tako i na nivou korisnika budžetskih sredstava;

2) alokacijsku efikasnost koja podrazumeva mogućnost uspostavljanja prioriteta unutar budžeta, raspoređivanje sredstava u skladu sa prioritetima Vlade unutar budžeta, kao i mogućnost prebacivanja sredstava sa starih na nove ili sa manje produktivnih na više produktivne prioritete;

3) tehničku ili operativnu efikasnost koja podrazumeva korišćenje budžetskih sredstava i mogućnost njihove primene sa što nižim troškovima.

²¹⁶ Član 3. Zakona

²¹⁷ Član 4. Zakona

Budžetski sistem obezbeđuje sveobuhvatne, relevantne i pouzdane informacije o radu Vlade. Prioritetni budžetski ciljevi u pripremi i izvršenju budžeta su i *makroekonomska stabilnost, niska inflacija, ekonomski razvoj, podsticanje regionalnog razvoja i smanjenje finansijskog rizika Republike Srbije*.

Prilikom pripreme i izvršenja budžeta moraju se poštovati *principi efikasnosti, ekonomičnosti, efektivnosti, javnosti, potpunosti, tačnosti i jedinstvene budžetske klasifikacije*.

Budžetski prihodi i primanja koji pripadaju Republici Srbiji, odnosno lokalnoj vlasti, raspoređuju se i iskazuju po izvorima u budžetu. Budžetski rashodi i izdaci Republike Srbije, odnosno lokalne vlasti određuju se po pojedinačnoj nameni u budžetu. Budžetski prihodi i primanja moraju biti u ravnoteži sa budžetskim rashodima i izdacima.

Narodna skupština Srbije donosi zakon o budžetu Republike Srbije. Skupština lokalne vlasti donosi odluku o budžetu lokalne vlasti. Finansijski plan organizacije za obavezno socijalno osiguranje donosi nadležni organ organizacije za obavezno socijalno osiguranje, u skladu sa zakonom i drugim propisom, uz saglasnost Narodne skupštine.

Konsolidovani račun trezora Republike Srbije i konsolidovani računi trezora lokalne vlasti čine sistem konsolidovanog računa trezora, koji se vodi kod Narodne banke Srbije. Ministar, odnosno lokalni organ uprave nadležan za finansije, odnosno lice koje on ovlasti, otvara podračune korisnika javnih sredstava koji su uključeni u konsolidovani račun trezora Republike Srbije, odnosno u konsolidovani račun trezora lokalne vlasti.

U okviru podračuna obavezno se posebno vode: 1) sredstva izdvojena budžetom, odnosno finansijskim planom organizacije za obavezno socijalno osiguranje; 2) sopstveni prihodi koje direktni i indirektni korisnik budžetskih sredstava, odnosno organizacija za obavezno socijalno osiguranje ostvaruje, u skladu sa zakonom, kao i sopstveni prihodi drugih korisnika javnih sredstava koji su uključeni u sistem konsolidovanog računa trezora.

2.7. MEMORANDUM O BUDŽETU I EKONOMSKOJ I FISKALNOJ POLITICI U SRBIJI

Uobičajena je praksa u zemljama Evropske unije, da se budžet kao i ekonomska i fiskalna politika donosi za period od najmanje tri godine, ali i za duži vremenski period. U Zakonu o budžetskom sistemu uvodi se obaveza izrade trogodišnjih projekcija budžeta Republike Srbije.²¹⁸

Da bi se budžetski rashodi u većoj meri stavili u funkciju usvojenih strateških ciljeva i politika planira se ubrzani prelaz na programski budžet. Osim toga, određivanje limita za određenu funkciju države, kao i za programe u okviru pojedinih funkcija, doprineće racionalnijem korišćenju budžetskih sredstava. Programski budžet, kroz merenje efekata određenih programa, doprineće poboljšanju kvaliteta usluga koje pruža državni sektor, ali ako se ceo budžetski proces bude izgradio u potpunosti.

²¹⁸ Član 31. Zakona

Tako je od 2010. godine, sa primenom od 2011. godine, uvedena praksa da Vlada Srbije donosi Memorandum o budžetu i ekonomskoj i fiskalnoj politici za narednu godinu sa projekcijama za naredne dve godine.²¹⁹

Krajem 2010. godine Vlada Srbije, na predlog ministra finansija, donela Memorandum o budžetu i ekonomskoj i fiskalnoj politici za 2011. godinu sa projekcijama za 2012. i 2013. godinu.

Memorandum sadrži: 1) srednjoročne projekcije makroekonomskih agregata i indikatora; 2) srednjoročne projekcije fiskalnih agregata i indikatora; 3) ciljeve i smernice ekonomske i fiskalne politike Vlade za srednjoročni period za koji se donosi Memorandum; 4) ostale ekonomske politike i strukturne reforme sa posebnim naglaskom na njihovim fiskalnim implikacijama; 5) konsolidovani budžet opšte države; 6) srednjoročne prioritete javnih investicija; 7) pregled prioriternih oblasti finansiranja i predloženih novih politika; 8) srednjoročni okvir rashoda budžeta Republike Srbije sa sveobuhvatnim obimom sredstava rashoda po budžetskim korisnicima za budžetsku godinu i naredne dve fiskalne godine; 9) procenu i kvantifikaciju fiskalnih rizika i potencijalnih obaveza; 10) strategiju za upravljanje javnim dugom Republike Srbije, u periodu za koji se donosi Memorandum.²²⁰

Revidirani Memorandum sadrži i pregled nenamenskih i namenskih transfera iz budžeta Republike Srbije pojedinačno za svaku jedinicu lokalne samouprave i OOSO.

2.8. SPECIFIČNOSTI U FUNKCIONISANJU BUDŽETSKOG SISTEMA

Ključni problem u realizaciji reformisanog budžetskog sistema u Republici Srbiji u pogledu ekonomičnog, transparentnog i ispravnog upravljanja javnim finansijama, kao najvećih izazova procesa tranzicije u Republici Srbiji ubrzo je pokazao sve nedostatke koji su delimično umanjili značaj napretka u reformama ovog procesa.

Prva i velika promena koja je, bez preke potrebe čak i regulatorno bila omogućena, je *ukidanje zakonske obaveze o ravnoteži prihoda i rashoda budžeta* kao prethodno zakonski uređene obaveze Vlade da ne može da planira, niti da troši više nego što je budžetom dozvoljeno. Ovo je bila prva velika opasnost za javne finansije i krhku reformu u početku procesa budžetiranja. Naime, novim Zakonom o budžetskom sistemu, a u okviru transformacije celoga budžetskog sistema je prihvaćen i prerano uveden novi i međunarodni princip dozvoljenog određenog deficita budžeta, bez prethodno, u zakon ugrađenog čvrstog ograničenja, i uvođenja stroge sankcije za nepoštovanje tog ograničenja. Ovo je vrlo važan momenat u reformama budžetskog sistema, posebno zbog okolnosti da je u periodu tranzicije i izgradnje institucija bilo neophodno čvrsto ograničenje trošenja na rashodnoj strani, radi očuvanja budžetske discipline i ograničenja fiskalnog okvira za ukupnu javnu potrošnju na nivou države.

²¹⁹ Član 109. Zakona

²²⁰ Član 34. Zakona

Prilična su bila, uglavnom nerealna, a pokazalo se i idilična očekivanja da u novom sistemu budžetiranja u Srbiji neće biti problema da se planirani deficit pokrije iz više izvora (donacije, prihodi od privatizacije i zaduživanja Republike), što u prvim godinama budžetiranja i nije bio poseban problem (donacije su pristizale, privatizacija je obezbeđivala značajne prihode i sl.). Međutim, uporedo sa ovim rizikom po stabilnost i integritet javnih finansija, pojavila se i druga ne manja opasnost, a to je relativizovanje pravnog osnova za preuzimanje obaveza na teret budžeta.

2.9. ULOGA MINISTARSTVA FINANSIJA U BUDŽETSKOM SISTEMU

Ministarstvo finansija, kao centralni državni organ- čuvar javnih finansija, zadužen za obezbeđenje integriteta javnog bilansa Republike Srbije i budžetskog sistema, pod pritiscima, nekada i političkim ali i drugim, od strane budžetskih korisnika, popuštalo je i u budžet unosilo i stavke – budžetske aproprijacije koje nemaju valjanog pravnog osnova. Takvi rashodi u budžetu ne predstavljaju direktnu obavezu Republike Srbije koja je ustanovljena zakonom i koja se mora, sledstveno tom zakonu, finansirati iz budžeta. Ovo je prvi signal za ugrožavanje integriteta budžetskog sistema, popuštanje budžetskih barijera i zakonskih ograničenja, koji ima trajne i multiplikovane posledice po održavanje fiskalne discipline u javnim finansijama Republike. Da je to tačno, da takve stavke nemaju pravnog osnova za unos u budžet, skoro redovno je u budžetu, obično u normativnom delu budžeta uređeno da će se sredstva sa tih pozicija trošiti po posebnim programima Vlade Republike Srbije. Dakle, svaka takva aproprijacija budžeta koja u normativnom, odnosno rasporednom delu budžeta ima posebno „doregulisanje” je manjkava, jer kao takva nije posebnim zakonom utvrđena kao obavezna funkcija države za koju se sredstva obezbeđuju u budžetu. Prvi put se u Zakonu o budžetu pojavljuje takva odredba koja nalaže - reguliše obavezu trošenja javnih prihoda Republike Srbije. Međutim, takva odredba nije pravni osnov za trošenje sredstava, nego samo za budžetiranje i regulisanje načina - tehnike u trošenju sredstava budžeta.²²¹

Tako se budžet Republike sastoji od pravih javnih rashoda - izdataka koji su utvrđeni posebnim zakonima kao obaveza države da u budžetu obezbeđuje sredstva za njihovo sprovođenje (Zakon o državni službenicima i nameštenicima, Zakon o socijalnoj zaštiti, Zakon o geološkim istraživanjima, Zakon o sportu i sl.) i prividno javnih rashoda koji jesu u budžetu planirani ali nisu javni rashodi jer nisu posebnim zakonima utvrđeni kao obaveza države da u budžetu obezbeđuje sredstva za njihovo sprovođenje (subvencije privatnoj privredi, sredstva NIP-a, izgradnja skijališta i sl.). Na taj način je kapacitet javne potrošnje u budžetu svake godine bio sve više povećavan, a ovakve stavke su u budžetu zauzimale sve više bilansnog prostora. Počev od primene novog Zakona o budžetskom sistemu, predlozi budžeta su obezbeđivali da se troši mnogo više od onoga što su slabašan privatni sektor i nerazvijen poreski sistem mogli podneti. Iz godine u

²²¹ Član 61. Zakona

godinu slabljen je autoritarni stručni kapacitet Ministarstva finansija i posebno umanjivana njegova uloga čuvara javnog bilansa Republike Srbije. Dodatni problem je nedostatak stručnih kadrova i odgovorne administracije koja je u stanju da odgovori postavljenim novim zahtevima u sprovođenju novog Zakona o budžetskom sistemu.

2.10. OPREDELJENJE ZA PROGRAMSKI BUDŽET

Zakonom o budžetu Republike Srbije za 2008. godinu,²²² *prvi put*, pet direktnih korisnika sredstava budžeta svoje finansijske planove²²³ za navedenu godinu iskazalo je po programskom modelu budžeta. To su: Ministarstvo zdravlja; Ministarstvo za državnu upravu i lokalnu samoupravu; Ministarstvo prosvete; Ministarstvo trgovine i usluga; Ministarstvo vera. Prelaskom na programski model budžeta, pojam aproprijacije vezuje se za određeni program, odnosno projekat i tako će se i izvršavati u budžetu.

Jedan od prioriteta, u ovom smislu, jeste i jačanje funkcija Uprave za trezor, kroz obezbeđivanje tačnih i verodostojnih informacija o izvršenju planiranih ciljeva i izlaznih rezultata korisnika budžetskih sredstava u okviru programskog modela budžeta, odnosno izgradnja kapaciteta za praćenje, procenu i izveštavanje o uspešnosti izvršenja programskog modela budžeta.

Obezbeđivanje institucionalnog okvira za ove poslove u Upravi za trezor je neophodno, jer doprinosi efikasnom i efektivnom korišćenju finansijskih sredstava, materijalnih i ljudskih kapaciteta, a važno je da bi se stvorili uslovi za merenje ciljeva i rezultata programskog modela budžeta. Pri ovome efikasnost podrazumeva da se korišćenje materijalnih i ljudskih resursa radi na pravi način. Ovim će se kontinuirano sprovoditi razvoj procedura za praćenje i procenu uspešnosti ostvarivanja ciljeva i rezultata kroz programski model budžeta, radi stvaranja veza između planiranih rezultata i zahteva za sredstvima za narednu/naredne godine.

Programski model pripreme budžeta ne zamenjuje postojeći model, već ga unapređuje. Za razliku od dosadašnjih modela, programski model prikazuje u koje svrhe se sredstva troše, kako je takva potrošnja povezana sa Vladinim prioritetima, kakvi rezultati se ostvaruju i na koji način se postignuto može izmeriti, prikazati u izveštajima i objaviti.

Priprema budžeta po programskom modelu nije alternativni način izrade budžeta, već progresivan, moderan pristup upravljanju javnim finansijama, za čiju pripremu i realizaciju je potreban prethodno dobro izgrađen i osposobljen stručni i administrativni kapacitet budžetskih korisnika.

U svetu, priprema budžeta po programima postaje sve više rasprostranjena praksa u upravljanju i planiranju javnih finansija. Ovakva priprema odlikuje mnoge moderne

²²² Zakon o budžetu Srbije za 2008. godinu, „Službeni glasnik RS”, broj 123/07

²²³ Šezdesetih godina gospodin Robert Meknamara koji je došao na čelo Ministarstva odbrane uveo je sistem planiranja, programiranja budžetiranja, PPB sistem po kojem se za svaki uloženi dolar iz budžeta morao dobiti povraćaj makar jednog dolara iz poreskih prihoda. Osnovna logika i osnovni zahtev ekonomije je da makar ne izgubite, da za jedan dati dolar dobijete u budžet ponovo dolar. Zatim 1964. godine je Lindon Džonson zatražio da sve federalne agencije i organi primene taj sistem, ali mi, ali ova vlast ne želi da primeni tu vrstu formule zato što bi kontrolom efikasnosti upotrebe para iz budžeta sama sebi potpisala napuštanje vlasti. Znači Vlada Republike Srbije neće da prihvati i primeni oprobani recept zato što bi morala da prizna svoju nemoć i da odstupi.

sisteme javnih finansija u razvijenim zemljama, zemljama u tranziciji, pa čak i u brojnim zemljama u razvoju. Danas sve više zemalja prikazuje i izvršava budžet koristeći neku vrstu programskog modela. Ovako velika popularnost zasniva se kako na neposrednim, tako i na srednjoročnim, odnosno dugoročnim koristima koje priprema budžeta po programskom modelu pruža u poređenju sa drugim tradicionalnim formama izrade budžeta, kao što je ona koja se u Republici Srbiji sprovodila do sada. Pri ovome treba biti veoma obazriv, jer programski model budžetiranja podrazumeva visoko razvijen celokupan budžetski sistem institucije, ingerencije i dobro obučeni stručni kadar, i odgovarajuću informatičku podršku u toku celog procesa.

U Sloveniji je programski proces budžetiranja u stvari treći deo budžeta koji u osnovi ima razvojnu liniju nezavisno od budžetiranja klasičnih javnih rashoda za funkcije i obaveze državnog aparata Slovenije (opšti i posebni deo budžeta).

2.11. FINANSIRANJE NADLEŽNOSTI REPUBLIKE

2.11.1. PRIHODI I PRIMANJA

Za finansiranje nadležnosti Republike, budžetu Republike Srbije pripadaju javni prihodi i primanja, i to:²²⁴

1) porezi u delu utvrđenom zakonom:

- (1) porez na dodatu vrednost (opšta stopa 18%, povlašćena 8%)
- (2) akcize (prema odluci Vlade Srbije)
- (3) porez na dohodak građana (sredinom 2011. godine bio je 12%)
- (4) porez na dobit preduzeća (10%)
- (5) porez na upotrebu, držanje i nošenje određenih dobara (prema odluci Vlade)
- (6) porez na međunarodnu trgovinu i transakcije (prosečna carina oko 7%).

2) takse:

- (1) republičke administrativne takse;
- (2) sudske takse;
- (3) registracione takse;

3) naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa u skladu sa zakonom;

4) donacije i transferi;

5) ostali javni prihodi:

- (1) prihodi od kamata;
- (2) prihodi od davanja u zakup, odnosno na korišćenje nepokretnosti i pokretnih stvari u državnoj svojini, koje koriste državni organi i organizacije i Vojška Srbije;
- (3) prihodi koje svojom aktivnošću ostvare organi i organizacije Republike Srbije;

²²⁴ Član 23. Zakona

(4) prihodi od novčanih kazni izrečenih u krivičnom, prekršajnom i drugom postupku koji se vodi pred nadležnim državnim organom i oduzeta imovinska korist u tom postupku;

(5) prihodi od koncesione naknade u skladu sa zakonom;

(6) drugi prihodi utvrđeni zakonom;

6) primanja:

(1) primanja od prodaje nepokretnosti u državnoj svojini, ako zakonom nije drukčije određeno;

(2) primanja od prodaje pokretnih stvari u državnoj svojini koje koriste državni organi i organizacije i Vojska Srbije;

(3) primanja od prodaje republičkih robnih rezervi;

(4) primanja od zaduživanja;

(5) primanja od prodaje finansijske imovine;

(6) druga primanja utvrđena zakonom.

2.11.2. JAVNI RASHODI I IZDACI DRŽAVE

Javni rashodi države su:

1) rashodi za zaposlene;

2) rashodi za robe i usluge;

3) amortizacija i upotreba sredstava za rad;

4) otplate kamata i pratećih troškova zaduživanja;

5) subvencije;

6) dotacije i transferi;

7) obavezno socijalno osiguranje i socijalna zaštita;

8) ostali rashodi (porezi, obavezne takse, novčane kazne, penali i dr.).

Izdaci države su:

1) izdaci za nabavku nefinansijske imovine;

2) izdaci za otplatu glavnice;

3) izdaci za nabavku finansijske imovine.²²⁵

2.11.3. FINANSIRANJE NADLEŽNOSTI AUTONOMNIH POKRAJINA

Za finansiranje nadležnosti autonomnih pokrajina, budžetu autonomne pokrajine pripadaju javni prihodi i primanja, i to:

1) deo prihoda od poreza na dobit preduzeća ostvarenog na teritoriji autonomne pokrajine u skladu sa zakonom;

2) deo prihoda od poreza na dohodak građana - poreza na zarade ostvarenog na teritoriji autonomne pokrajine u skladu sa zakonom;

3) pokrajinske administrativne takse;

²²⁵ Član 27. Zakona

- 4) naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa u skladu sa zakonom;
- 5) donacije i transferi;
- 6) ostali javni prihodi:
 - (1) prihodi od kamata;
 - (2) prihodi od davanja u zakup, odnosno na korišćenje nepokretnosti i pokretnih stvari u državnoj svojini, koje koriste organi autonomne pokrajine;
 - (3) prihodi od davanja u zakup, odnosno na korišćenje nepokretnosti i pokretnih stvari u svojini autonomne pokrajine, u skladu sa zakonom;
 - (4) prihodi koje svojom aktivnošću ostvare organi autonomne pokrajine;
 - (5) prihodi od novčanih kazni izrečenih u prekršajnom postupku za prekršaje propisane aktom skupštine autonomne pokrajine i oduzeta imovinska korist u tom postupku;
 - (6) prihodi od koncesione naknade u skladu sa zakonom;
 - (7) drugi prihodi utvrđeni zakonom;²²⁶
- 7) primanja:
 - (1) primanja od prodaje nepokretnosti i pokretnih stvari u državnoj svojini koje koriste organi autonomne pokrajine;
 - (2) primanja od prodaje nepokretnosti u svojini autonomne pokrajine u skladu sa zakonom;
 - (3) primanja od prodaje pokretnih stvari u svojini autonomne pokrajine koje koriste organi autonomne pokrajine;
 - (4) primanja od prodaje pokrajinskih robnih rezervi;
 - (5) primanja od zaduživanja;
 - (6) primanja od prodaje finansijske imovine;
 - (7) druga primanja utvrđena zakonom.

2.11.4. FINANSIRANJE JEDINICA LOKALNE SAMOUPRAVE

Za finansiranje nadležnosti jedinice lokalne samouprave, budžetu jedinice lokalne samouprave pripadaju javni prihodi i primanja, i to:²²⁷

- 1) porezi u delu utvrđenom zakonom:
 - (1) porez na dohodak građana;
 - (2) porez na imovinu;
 - (3) porez na nasleđe i poklon;
 - (4) porez na prenos apsolutnih prava;
- 2) takse:
 - (1) lokalne administrativne takse;
 - (2) lokalne komunalne takse;
 - (3) boravišna taksa;

²²⁶ Član 24. Zakona

²²⁷ Član 25. Zakona

- 3) naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa u skladu sa zakonom;
- 4) samodoprinos;
- 5) donacije i transferi;
- 6) ostali javni prihodi:
 - (1) prihodi od kamata;
 - (2) prihodi od davanja u zakup, odnosno na korišćenje nepokretnosti i pokretnih stvari u državnoj svojini, koje koristi jedinica lokalne samouprave, odnosno organi, organizacije i službe jedinice lokalne samouprave i indirektni korisnici njenog budžeta;
 - (3) prihodi od davanja u zakup, odnosno na korišćenje nepokretnosti i pokretnih stvari u svojini jedinice lokalne samouprave, u skladu sa zakonom;
 - (4) prihodi koje svojom aktivnošću ostvare organi, organizacije i službe jedinice lokalne samouprave;
 - (5) prihodi od novčanih kazni izrečenih u prekršajnom postupku za prekršaje propisane aktom skupštine jedinice lokalne samouprave i oduzeta imovinska korist u tom postupku;
 - (6) prihodi od koncesione naknade u skladu sa zakonom;
 - (7) drugi prihodi utvrđeni zakonom;
- 7) primanja:
 - (1) primanja od prodaje nepokretnosti u svojini jedinice lokalne samouprave;
 - (2) primanja od prodaje pokretnih stvari u državnoj svojini koje koriste organi, organizacije i službe jedinice lokalne samouprave;
 - (3) primanja od prodaje pokretnih stvari u svojini jedinice lokalne samouprave koje koriste organi, organizacije i službe jedinice lokalne samouprave;
 - (4) primanja od prodaje robnih rezervi;
 - (5) primanja od zaduživanja;²²⁸
 - (6) primanja od prodaje finansijske imovine;
 - (7) druga primanja utvrđena zakonom.

Statutom grada, odnosno grada Beograda utvrđuje se deo od navedenih prihoda koji pripada budžetu gradske opštine, a koji budžetu grada, odnosno grada Beograda.

Elementi sistema lokalnih javnih prihoda uređuju se Zakonom o finansiranju lokalne samouprave.

Samodoprinos je lokalni javni prihod i uvodi se na osnovu slobodno izražene inicijative i odluke samih građana budućih obveznika. Uvode ga gradovi, opštine, mesne zajednice, delovi naselja i sl. Uvođenje samodoprinosa vrši se u skladu sa Zakonom o samodoprinosu gde se definišu obveznici - građani, osnovica (prihodi građana) i oslobođanje o od obaveze plaćanja samodoprinosa (ne mogu se uvoditi na primanja građana koja se ne oporezuju).

²²⁸ Stakić Budimir, isto, str. 207.

2.11.5. PARAFISKALNI PRIHODI

Parafiskalni prihodi ili parafiskaliteti se nalaze između administrativnih taksa i poreza, i nisu vezani za državne funkcije, već za određene neteritorijalne organizacije koje u svojim ekonomskim i socijalnim funkcijama formiraju određene prihode. Ovi prihodi se formiraju na istim izvorima kao i porezi i ostala javna sredstva. Ova sredstva opterećuju dodatno društveni proizvod zemlje.

1) Parafiskalna davanja ne potiču od svih nosilaca poreske obaveze već samo članova određene društvene grupacije koje su povezani nekim zajedničkim ekonomskim interesom (npr. u okviru određenog udruženja) ili socijalnim interesom, i to u određenom vremenskom periodu;

2) Ova sredstva ne ulaze u sastav budžetskih sredstava i ne regulišu ih fiskalni organi, već se javljaju kao prihodi određenih širih ili užih grupa povezanih zajedničkim interesom u kapitalizmu. Prihodi služe za pokriće određenih zajedničkih potreba, tako se i formiraju i troše van budžeta.

3) Nose karakter destiniраних прихода, пошто се редовно ради о namenskim prihodima sa kojima se želi rešiti neki konkretan problem ili zadatak ekonomskog ili socijalnog karaktera.

4) Ovi prihodi nemaju strogu vremensku trajnost kao porezi i mogu biti vremenski određeni prema nameni, subjektima i dr. nakon čega nestaju slično vanrednim porezima.

Prema nameni parafiskaliteti mogu biti: 1) ekonomski ili 2) socijalni. U ekonomske parafiskalitete ubrajaju se razne „takse” u korist javnih ustanova koje se autonomno finansiraju, kao npr. zanatske komore, fond solidarnosti, fond za stanove, poljoprivredna komora, itd. Radi se dakle o specifičnim ili konkretnim oblicima finansiranja za koje ne postoje osnovi u drugim izvorima javnih sredstava. U socijalne svrhe parafiskaliteti se obično formiraju kroz razne oblike kotizacija u finansiranju socijalnog osiguranja. U našoj praksi parafiskaliteti se uvode kao: dobrovoljni prilozi, vodni doprinosi, naknada za puteve, članarine udruženjima i komorama, obavezno osiguranje vozila, itd.).

Poseban vid parafiskaliteta su samodoprinosi.

* * *

Za budžetske sisteme Crne Gore, Republike Srpske i BiH važi isto što je rečeno za budžetski sistem Srbije, jer je obezbeđivanje javnih prihoda za finansiranje javnih rashoda utvrđeno propisima o budžetskom sistemu koji su harmonizovani sa standardima Evropske unije.²²⁹

2.12. REVIZIJA BUDŽETA

U stručnoj literaturi se revizija kao pojam definiše na više načina, bez nekih bitnih i značajnijih razlika. Revizija se, između ostalog, može definisati kao „sistematičan pregled poslovnih knjiga i računovodstvenih izveštaja izvršen od strane revizora i eksperata

²²⁹ Antić Dinka, isto, str. 282-283.

sa ciljem da se izrazi kompetentno, stručno i nezavisno mišljenje o ispravnosti, istinitosti i tačnosti istih.”²³⁰ Poslovi revizije i kompetentnost revizorskih mišljenja su posebno značajni, kada je u pitanju revizija budžeta, jer taj posao predstavlja završnicu u javnim finansijama zemlje, odnosno procesu planiranja, raspodele i korišćenja javnih prihoda koji se iskazuju kroz budžet.

Reviziju budžeta Srbije obavlja Državna revizorska institucija.²³¹

Sredstva za rad Institucije obezbeđuju se u budžetu Republike Srbije u okviru posebnog budžetskog razdela. Poslovni prostor, opremu i sredstva neophodna za rad Institucije obezbeđuje Vlada.

Subjekti revizije, u skladu sa zakonom su:

1) direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava Republike, teritorijalnih autonomija i lokalnih vlasti u skladu sa propisima kojima se uređuje budžetski sistem i sistem javnih prihoda i rashoda;

2) organizacije obaveznog socijalnog osiguranja;

3) budžetski fondovi osnovani posebnim zakonom ili podzakonskim aktom;

4) Narodna banka Srbije u delu koji se odnosi na korišćenje javnih sredstava i na poslovanje sa državnim budžetom;

5) javna preduzeća, privredna društva i druga pravna lica koje je osnovao direktni odnosno indirektni korisnik javnih sredstava ;

6) pravna lica kod kojih direktni odnosno indirektni korisnici imaju učešće u kapitalu odnosno u upravljanju;

7) pravna lica koja su osnovala pravna lica u kojim država ima učešće u kapitalu odnosno u upravljanju;

8) pravna i fizička lica koja primaju od Republike, teritorijalnih autonomija i lokalnih vlasti dotacije i druga bespovratna davanja ili garancije;

9) subjekti koji se bave prihvatanjem, čuvanjem, izdavanjem i korišćenjem javnih rezervi;

10) političke stranke, shodno zakonu kojim se uređuje finansiranje političkih stranaka;

11) korisnici sredstava EU, donacija i pomoći međunarodnih organizacija, stranih vlada i nevladinih organizacija;

12) ugovorna strana u vezi sa izvršenjem međunarodnih ugovora, sporazuma, konvencija i ostalih međunarodnih akata, kada je to određeno međunarodnim aktom ili kada to odredi ovlašćeni organ; i

13) drugi subjekti koji koriste sredstva i imovinu pod kontrolom i na raspolaganju Republike, teritorijalnih autonomija, lokalnih vlasti ili organizacija obaveznog socijalnog osiguranja.

²³⁰ Stanišić Milovan, *Revizija, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009. str. 3.*

²³¹ Član 92. Zakona o budžetskom sistemu

Institucija obavlja svoju revizionu nadležnost u skladu sa opšteprihvaćenim načelima i pravilima revizije i u skladu sa odabranim međunarodno prihvaćenim standardima revizije.

Institucija izveštava Skupštinu podnošenjem: 1) godišnjeg izveštaja o svom radu; 2) posebnih izveštaja u toku godine; 3) izveštaja o reviziji završnog računa budžeta Republike, završnih računa finansijskih planova organizacija obaveznog socijalnog osiguranja i konsolidovanih finansijskih izveštaja Republike.

Institucija izveštava skupštine lokalnih vlasti o revizijama koje se odnose na subjekte revizije koji su u njihovoj nadležnosti. Izveštaji se istovremeno dostavljaju i Skupštini. Institucija je dužna da do 31. marta tekuće godine podnese Skupštini, godišnji izveštaj o radu Institucije za prethodnu godinu.

2.13. STRUKTURA JAVNIH PRIHODA I JAVNIH RASHODA U SRBIJI

2.13.1. JAVNI PRIHODI I PRIMANJA I JAVNI RASHODI I IZDACI

Javni prihodi i primanja uvode se republičkim zakonom, odnosno odlukom skupštine lokalne vlasti u skladu sa republičkim zakonom. Visina javnih prihoda i primanja utvrđuje se republičkim zakonom, odnosno aktom nadležnog organa u skladu sa republičkim zakonom.

Odredbama Zakona o budžetskom sistemu Srbije, kao javni prihodi utvrđeni su:

- 1) porezi,²³²
- 2) doprinosi za obavezno socijalno osiguranje;
- 3) naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa;
- 4) takse;
- 5) samodoprinos;
- 6) donacije i transferi;
- 7) ostali javni prihodi.

Primanja države su:

- 1) primanja od prodaje nefinansijske imovine;
- 2) primanja od zaduživanja;
- 3) primanja od prodaje finansijske imovine, i to:
 - (1) primljene otplate glavnice datih zajmova,
 - (2) primanja od prodaje hartija od vrednosti,
 - (3) primanja od prodaje akcija i udela.

2.13.2. VRSTE PRIHODA I PRIMANJA

A) VRSTE POREZA

Zakonom se može uvesti:

- 1) porez na dodatu vrednost;
- 2) akcize;

²³² Stakić Budimir, isto, str. 120. i dalje

- 3) porez na dohodak građana;
- 4) porez na dobit preduzeća;
- 5) porez na imovinu;
- 6) porez na nasleđe i poklon;
- 7) porez na prenos apsolutnih prava;
- 8) porez na upotrebu, držanje i nošenje određenih dobara;
- 9) porez na međunarodnu trgovinu i transakcije (carine);
- 10) drugi porez, u skladu sa posebnim zakonom.

B) TAKSE KAO JAVNI PRIHODI

Pod taksama se u finansijskoj teoriji podrazumevaju prihodi koji predstavljaju novčani ekvivalent za usluge koje čine javni organi ili druga javno-pravna tela fizičkim ili pravnim licima. Iz izloženog se može zaključiti da se takse javljaju kao protivnaknade za izvršene usluge od strane javno-pravnih tela, za razliku od poreza koji predstavlja obavezu davanja koje država ubira silom svog fiskalnog suvereniteta, bez direktne protivnaknade ili protivučinidbe.

Zakonom se mogu uvesti sledeće takse:

- 1) administrativne;
- 2) sudske;
- 3) komunalne;
- 4) registracione;
- 5) boravišna;
- 6) za posebne proizvode i aktivnosti.²³³

Prihodi od svih vrsta taksa pripadaju budžetu Republike, osim dela komunalnih taksa koji pripadaju budžetima lokalnih javno-pravnih kolektiva-opštinama, odnosno gradovima.

C) NAKNADE

Zakonom se mogu uvesti sledeće naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa:

- 1) naknade za vode;
- 2) naknade za šume;
- 3) naknade za puteve;
- 4) naknade za zemljište;
- 5) naknada za ribarska područja;
- 6) naknada za korišćenje turističkog prostora;
- 7) naknada za korišćenje prirodnog lekovitog faktora;
- 8) naknada za korišćenje mineralnih sirovina;
- 9) naknade za zaštitu životne sredine;
- 10) naknada za korišćenje vazduhoplovnog prostora;

²³³ Član 25. Zakona o budžetskom sistemu

- 11) naknada za korišćenje radio frekvencija i tv kanala;
- 12) turistička naknada;
- 13) druge naknade, u skladu sa posebnim zakonom.

Sredstva ostvarena od naknada koriste se u skladu sa zakonom kojim se te naknade uvode.

D) DOPRINOSI ZA OBAVEZNO SOCIJALNO OSIGURANJE

Doprinosi su posebna vrsta namenskih javnih prihoda koji se na osnovu navedene obaveze ubiraju od fizičkih i pravnih lica.²³⁴

Doprinosi imaju izvesne sličnosti s porezima i taksama. Porezima su slični po prinudnosti plaćanja i po tome što se sastoje u novčanim davanjima.

Taksama su slični po tome što se radi o nekoj ličnoj koristi koja se očekuje bilo neposredno ili posredno, već prilikom plaćanja doprinosa.

Sistem socijalnog osiguranja u Republici Srbiji baziran je na sistemu socijalnog osiguranja koji je u primeni razvijenih tržišnih zemalja.

Zakonom se uvode doprinosi za obavezno socijalno osiguranje, i to za:

- 1) penzijsko i invalidsko osiguranje;
- 2) zdravstveno osiguranje;
- 3) osiguranje za slučaj nezaposlenosti.

Obveznici doprinosa su:

- 1) Osiguranici - a njih čine:
 - a) lica koja se nalaze u stalnom radnom odnosu;
 - b) lica koja samostalno obavljaju privrednu delatnost kao osnovno zanimanje;
- 2) Poslodavci - sva pravna i fizička lica koja imaju zaposlene.

Osnovicu kako za zaposlene tako i za poslodavce čini:

- 1) zarada, odnosno plata i druga lična primanja;
- 2) naknade zarade, odnosno plate za vreme privremene sprečenosti za rad koje isplaćuje poslodavac, porodijskog odsustva, kao i za vreme plaćenog odsustva;
- 3) naknada zarade, odnosno plate za vreme korišćenja prava na prekvalifikaciju i dokvalifikaciju, čekaju na raspoređivanje i sl.

Za lica koja se upućuju na rad u inostranstvo i koja su zaposlena na teritoriji Srbije kod stranih i međunarodnih organizacija, posebno se propisuju (periodično i u apsolutnom iznosu).

Za obavezno socijalno osiguranje Zakonom o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje se uvode doprinosi za socijalno osiguranje.

Doprinosi za socijalno osiguranje plaćaju se: iz ličnih i drugih prihoda osiguranika; na isplaćena lična primanja.

Sredinom 2011. godine stope doprinosa koje su plaćali poslodavci i zaposleni su iznosile:

- doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje 11%
- doprinos za zdravstveno osiguranje 6,15%
- doprinos za slučaj nezaposlenosti 0,75%

²³⁴ Član 26. Zakona

E) OSTALI JAVNI PRIHODI

Ostalim javnim prihodima smatraju se:²³⁵

- 1) prihodi od kamata;
- 2) prihodi od davanja u zakup, odnosno na korišćenje nepokretnosti i pokretnih stvari u državnoj svojini;
- 3) prihodi od davanja u zakup, odnosno na korišćenje nepokretnosti i pokretnih stvari u svojini autonomne pokrajine i jedinice lokalne samouprave;
- 4) prihodi koje svojom aktivnošću ostvare organi i organizacije Republike Srbije, odnosno organi, organizacije i službe lokalne vlasti;
- 5) prihodi od novčanih kazni izrečenih u krivičnom, prekršajnom i drugom postupku koji se vodi pred državnim organom i oduzeta imovinska korist u tom postupku;
- 6) prihodi od novčanih kazni izrečenih u prekršajnom postupku za prekršaje propisane aktom skupštine lokalne vlasti i oduzeta imovinska korist u tom postupku;
- 7) naknade za organizovanje igara na sreću;
- 8) drugi javni prihodi utvrđeni zakonom.

F) PRIMANJA OD PRODAJE NEFINANSIJSKE IMOVINE

Primanjima od prodaje nefinansijske imovine smatraju se:

- 1) primanja od prodaje nepokretnosti i pokretnih stvari u državnoj svojini;
- 2) primanja od prodaje nepokretnosti i pokretnih stvari u svojini autonomne pokrajine i jedinice lokalne samouprave;
- 3) primanja od prodaje ostalih osnovnih sredstava;
- 4) primanja od prodaje zaliha;
- 5) primanja od prodaje dragocenosti;
- 6) primanja od prodaje prirodne imovine.

G) PRIMANJA OD ZADUŽIVANJA I PRODAJE FINANSIJSKE IMOVINE

Primanjima od zaduživanja i prodaje finansijske imovine smatraju se:

- 1) primanja od domaćeg zaduživanja;
- 2) primanja od inostranog zaduživanja;
- 3) primanja od prodaje domaće finansijske imovine;
- 4) primanja od prodaje strane finansijske imovine.

2.13.3. ISKAZIVANJE SOPSTVENIH PRIHODA

Kao sopstveni prihodi budžetskih korisnika i korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje, u aktu o budžetu, odnosno finansijskom planu, iskazuju se javna sredstva i prihodi koje korisnici ostvare svojom aktivnošću, odnosno prodajom roba i vršenjem usluga, u skladu sa zakonom.²³⁶

²³⁵ Član 19. Zakona

²³⁶ Član 22. Zakona

Vlada, može propisati uslove, kriterijume i način korišćenja sredstava od prihoda koje korisnici budžetskih sredstava ostvare svojom aktivnošću, odnosno prodajom roba i vršenjem usluga.

2.14. KONSOLIDOVANI BILANS SRBIJE OD 2005-2010. GODINE

Tabela 2. – Javni prihodi i javni rashodi

- u mlrd RSD-²³⁷

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.
I J. prihodi	724,5	867,7	1.002,0	1.143,4	1.146,5	1,223,4
II J. rashodi	706,8	899,3	1,046,8	1,213,9	1,267,9	1,359,9
I-II	+ 17,7	-31,6	-44,8	-70,5	-121,4	-136,5

Tabela 3. – BDP Srbije 2005-2010. godine

- u mlrd RSD-²³⁸

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.
BDP	1.683,5	1.962,1	2.302,2	2.722,5	2.815,0	3.034,4

2.15. UČEŠĆE PORESKIH I NEPORESKIH PRIHODA - POREĐENJE SA NEKIM RAZVIJENIM DRŽAVAMA

Države funkcionišu, kako piše na jednom sajtu, „na osnovu naplaćenih poreza. I potrošnje poreskih prihoda u različite svrhe: od funkcionisanja države preko socijalnih transfera do subvencija privredi. Opšte mesto, u svim zemljama, je da je država preglo-mazna i da su porezi previsoki. Izađite iz Srbije i u bilo kojoj zemlji postavite pitanje o porezima i svi će vam isto odgovoriti: previsoki su. To je opšte mesto, i najčešća zabluda, da su baš u našoj zemlji porezi najviši, zahvatanja najveća i potrošnja države najveća. Kada uporedimo strukturu poreskih prihoda Srbije sa zemljama OECD-a možemo potvr-diti tu opšte prihvaćenu zabludu, ali i ustanoviti jednu istinu: da je u odnosu na zemlje OECD-a poreski sistem u Srbiji najnepravedniji. Verovatno je da postoji mnogo zemalja van OECD-a na Balkanu, u Aziji, Africi i Latinskoj Americi koje su još nepravednije od naše države.”²³⁹

Zbog čega je Srbija poreski nepravednija od svih zemalja OECD-a? Zbog najma-njeg udela poreskih prihoda od imovine, profita i zarada, a najvećeg udela prihoda od socijalnih doprinosa i poreza na potrošnju (PDV, akcize i carine).

Podatke o poreskim prihodima možemo posmatrati relativno, u odnosu na ukupne poreske prihode, i apsolutno, u odnosu na ukupan bruto domaći proizvod (BDP). Grafikoni prikazuju relativno poresko zahvatanje, a tabela na kraju teksta prikazuje njihov apsolutni značaj u odnosu na BDP-a. Krenućemo po pojedinačnim poreskim prihodima.

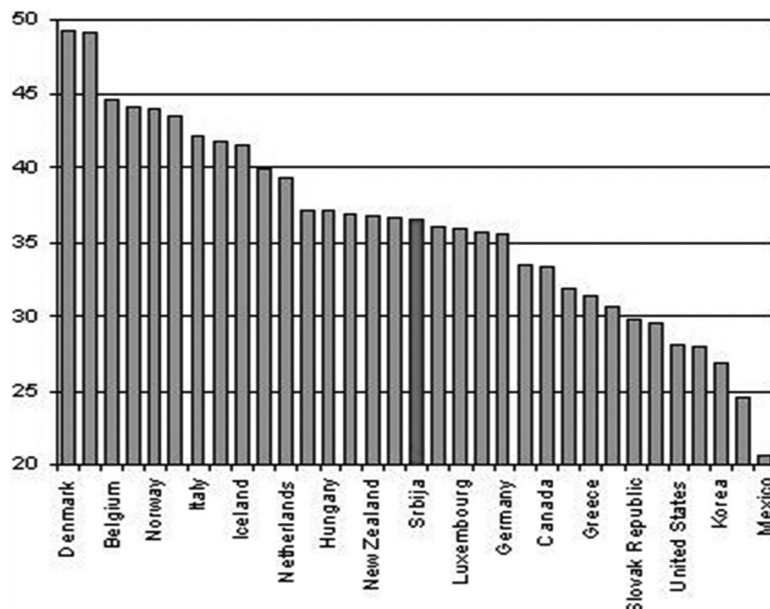
²³⁷ Bilten Javnih finansija, Ministarstva finansija Srbije, januar 2011. godine str. 32.

²³⁸ Memorandum o budžetu ..., isto,. str. 12-13.

²³⁹ Izvor: Web sajt Ekonomija.org. autor teksta Miodrag Zdravković, preuzeto 8.12. 2009. godine

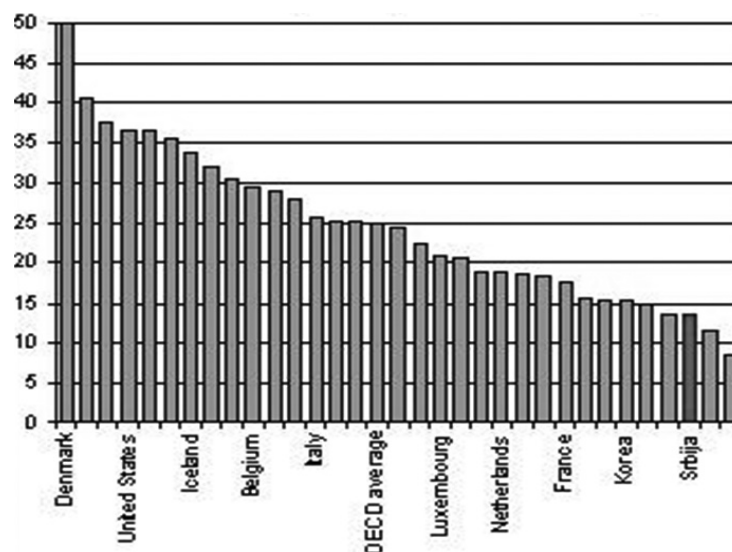
Sa udelom poreskih prihoda u BDP-u od 36,5% u 2008. godini Srbija je bila malo iznad prosečnog udela u zemljama OECD-a od 35,9%. Ukupni javni prihodi veći su u Srbiji za neporeske prihode od 5,3% što daje udeo javnih prihoda od 41,8% u BDP-u u 2008. godini.

Slika 2 – Poreski prihodi u % BDP-a



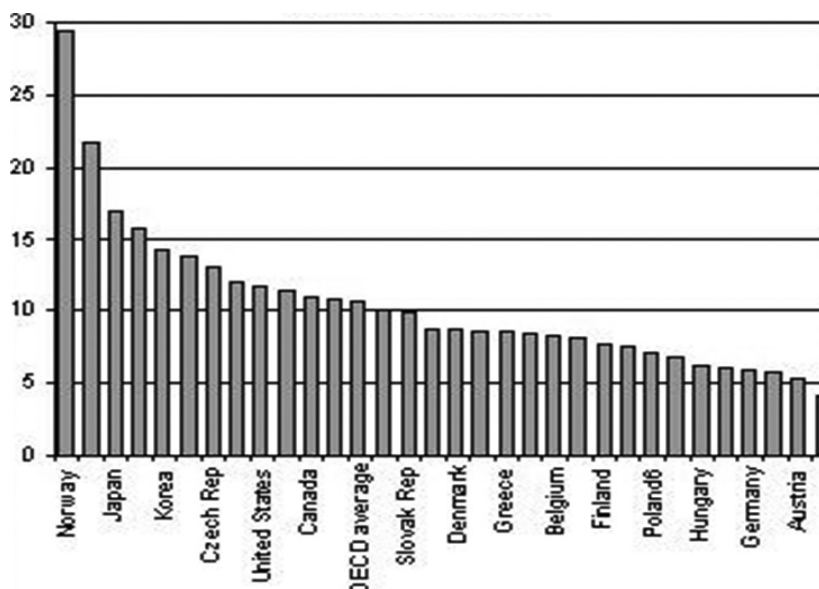
„Udeo poreza, piše dalje na pomenutom sajtu, na lične prihode (Personal Income tax) u ukupnim poreskim prihodima izneo je 13,6% i prema ovom pokazatelju niže su rangirane samo Češka i Slovačka Republika. U Srbiji se vodila rasprava povodom ponude naših vlasti MMF-u kako bi trebalo povećati poreske stope na zarade, ali da bi trebalo ići na što niža primanja kako bi se u masi ovim porezom što više novca prikupilo. To je izazivalo bes zaposlenih da li trebaju sa mesečnih 40.000 dinara da se osećaju bogatima. A predlagalo se smanjivanje donje granice za veće stope na upola niže zarade od ovog iznosa.”

Slika 3 – Porez na lične prihode



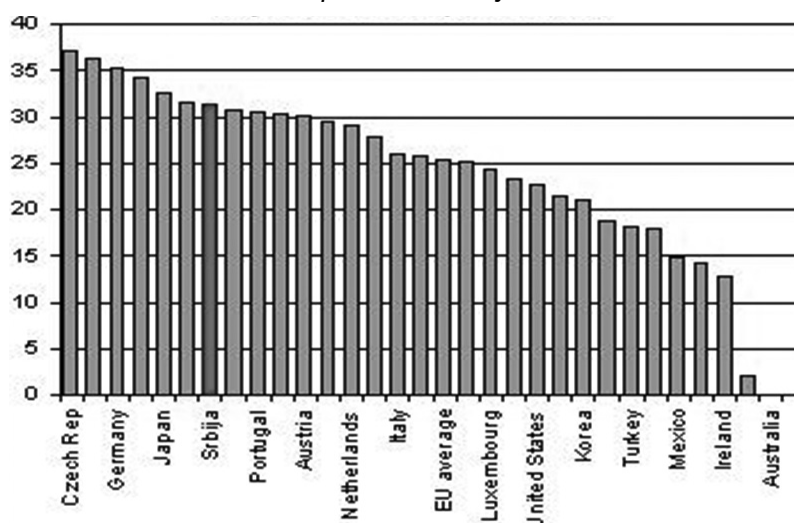
„Prema relativnom značaju poreza na profit kompanija u ukupnim poreskim prihodima, stoji u daljim navodima, Srbija se nalazi ubedljivo na dnu liste sa udelom od 4,2%. Ovo bi mogao da bude i povoljan pokazatelj pod pretpostavkom da niska stopa poreza (10%) stimuliše ostvaren profit da ostane u Srbiji, kako dodatno ne bi bio oporezovan u matičnim zemljama kompanija.”

Slika 4 – Porez na profit kompanija



„Prema udelu doprinosa za socijalnu zaštitu u ukupnim poreskim prihodima (31,3%) prema istom izvoru, nalazimo se u vrhu uporedivih zemalja OECD-a. Ispred nas su Češka, Poljska, Nemačka, Francuska, Japan i Mađarska, zemlje sa sličnim problemima starenja stanovništva i potrebom da popune penzione fondove. Ne samo doprinosima već i drugim poreskim prihodima.”

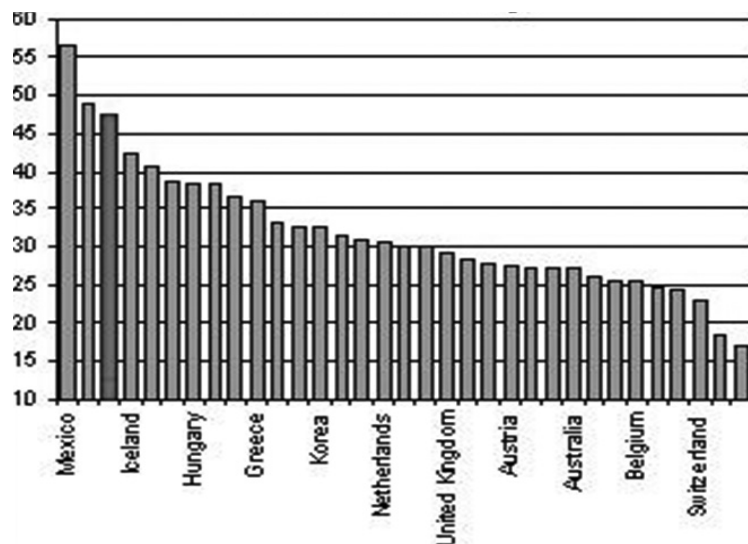
Slika 5 – Doprinosi za socijalnu zaštitu



Prema udelu poreza na dobra i usluge (PDV, akcize i carine) u ukupnim poreskim prihodima (47,6%), stoji u istom izvoru, samo su Meksiko i Turska ispred nas (ne i

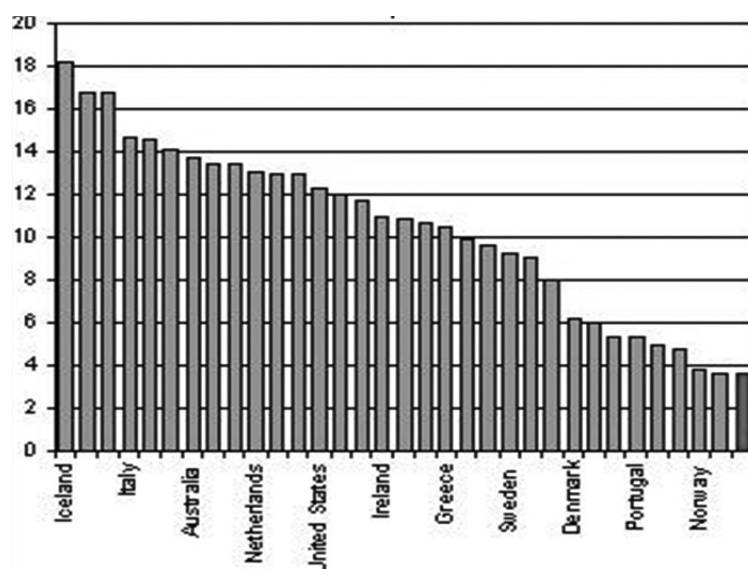
po udelu u BDP-u, gde je samo Island ispred nas). Najviše oporezujemo ličnu potrošnju što uz socijalne doprinose znači da što je neko siromašniji to je više poreski opterećen u Srbiji.

Slika 6 – Porezi na dobra i usluge



Prema udelu ostalih u ukupnim poreskim prihodima Srbija sa 3,6% ima, poput poreza na profit, kako piše u istom izvoru, ubedljivo najmanji udeo u odnosu na zemlje OECD-a. Pretpostavimo da je porez na imovinu ovde najznačajniji među ostalim porezima.

Slika 7 – Ostali porezi



Svi prethodno izračunati pokazatelji, zaključuje autor teksta, odnose se na ukupne poreske prihode koji se kreću u rasponu od 20,6% u Meksiku do 49,1% u Danskoj i Švedskoj. Stoga ne pokazuju opterećenje ekonomije pojedinačnim porezima, već njihov

relativni značaj u ukupnim poreskim prihodima. Sledeća tabela prikazuje udeo pojedinih poreza u BDP-u.

Tabela 4 – Udeli poreza u BDP-u

	U procentu BDP-a						Ostali porezi
	Ukupno	Na lične prihode	Profit preduzeća	Socijalni doprinosi		Porezi na dobra i usluge	
				Zaposleni	Poslodavci		
Australia	30,6	11,4	6,6	0,0	0,0	8,3	4,2
Austria	41,7	9,3	2,2	5,8	6,7	11,5	6,1
Belgium	44,5	13,1	3,7	4,1	8,3	11,4	4,0
Canada	33,3	12,1	3,7	2,0	2,8	8,1	4,7
Czech Rep	36,9	4,2	4,8	3,6	10,2	11,1	3,0
Denmark	49,1	24,5	4,3	1,0	0,0	16,3	3,0
Finland	43,5	13,2	3,4	2,3	8,9	13,5	2,2
France	44,2	7,7	3,0	4,1	11,1	10,9	7,4
Germany	35,6	8,7	2,1	6,0	6,5	10,1	2,1
Greece	31,3	4,7	2,7	4,3	5,1	11,3	3,3
Hungary	37,1	6,8	2,3	2,5	9,2	14,2	2,0
Iceland	41,5	14,0	2,4			17,6	7,6
Ireland	31,9	8,9	3,8	1,4	2,6	11,6	3,5
Italy	42,1	10,8	3,4	2,3	8,7	10,8	6,2
Japan	27,9	5,1	4,7	4,4	4,6	5,2	3,7
Korea	26,8	4,1	3,8	3,2	2,4	8,7	4,5
Luxembourg	35,9	7,5	5,0	4,5	4,3	10,0	4,6
Mexico	20,6	5,2		3,1		11,6	0,8
Netherlands	39,3	7,4	3,4	6,8	4,6	12,0	5,2
New Zealand	36,7	14,9	5,8	0,0	0,0	12,0	4,0
Norway	43,9	9,1	12,9	2,9	5,3	12,0	1,7
Poland	33,5	4,6	2,4	12,2		12,8	1,6
Portugal	35,7	5,5	3,0	3,4	7,4	14,5	1,9
Slovak Rep	29,8	2,5	2,9	2,8	6,4	11,5	3,6
Spain	36,6	6,9	4,2	1,8	9,0	9,9	4,7
Sweden	49,1	15,7	3,7	2,7	9,7	12,8	4,5
Switzerland	29,6	10,5	3,0	3,2	3,1	6,8	2,9
Turkey	24,5	3,8	1,5	2,1	2,4	11,9	2,9
United Kingdom	37,1	10,8	4,0	2,8	3,8	10,8	5,0
United States	28,0	10,2	3,3	2,9	3,4	4,7	3,4
EU average	39,8	10,0	3,5	3,7	6,5	12,0	4,3
OECD average	35,9	8,9	3,9	3,1	5,3	11,3	3,5
Srbija	36,5	5,0	1,5	5,7	5,7	17,4	1,3

Zaključak autora sajta je da je „Srbija zemlja sa prosečnim poreskim zahvatanjima, ali sa najvećom poreskom nepravdom: najviše se zahvataju porezi od najsiromašnijih, a najmanje od najbogatijih.”²⁴⁰

²⁴⁰ Izvor: Web sajt OECD in Figures 2009.

Glava Treća

BUDŽETSKI DEFICIT I JAVNI DUG

3.1. RIKARDOVA TEORIJA O JAVNOM DUGU

David Rikardo, jedan od stubova klasične ekonomije (sledbenikom Adama Smita) i najvećih ekonomista svih vremena, smatrao je da sa stanovišta intergeneracijske preraspodele tereta javnog duga javni dug smatra neutralnim. naravno, to se odnosilo na unutrašnje dugove, tj. kada se država zadužuje kod domaćih subjekata. Smatrao je da u tom slučaju dolazi samo do preraspodele sredstava između pojedinih slojeva stanovništva, onih koji poseduju obveznice državnog duga i poreskih obveznika. On je naime tvrdio da su sadašnji subjekti koji upisuju javni dug svesni tereta otplate tog duga budućih generacija i da oni već u momentu preuzimanja javnog duga rezervišu sredstva kojima će pomoći svojim potomcima da otplate taj javni dug. Taj Rikardov stav poznat je pod imenom „*teorija jednakosti*” („teorija ekvivalencije”), što znači da je, sa stanovišta intergeneracijske preraspodele tereta javnog duga, svejedno da li se javni izdaci finansiraju iz poreza ili iz javnog duga. Uvažavajući sve okolnosti teško je poverovati u altruizam sadašnje generacije na kojem se zasniva ova njegova teorija.

Slično Rikardu i A. Lerner, tvorac kompenzatornog finansiranja ili kompenzatorskih finansija. Doduše Lerner dopušta da postoji jedna mogućnost prevajivanja tereta javnog duga na buduće generacije. Lerner i njegove pristalice, još uvek kao i Rikardo, ne smatraju bitnim problemom i smatraju da glavninu tereta unutrašnjeg duga ipak snose sadašnje generacije.²⁴¹

3.2. JAVNI DUG I KRITERIJUMI EKONOMSKE KONVERGENCIJE EMU

Povećanje javnog duga je problem koji je eskalirao naročito posle 80-tih godina XX veka. Najpre je zahvatio privredno nerazvijene zemlje (Argentina, Brazil, Čile, Meksiko, idr), a kasnije i najrazvijenije poput SAD. Od početka 80-tih godina i sprovođenja tzv. reganomike, SAD beleže stalni deficit u budžetu, sem u periodu 1999-2001. Taj deficit je u 2003. i 2004. godini predstavljao čak 3,8% društvenog proizvoda, SAD a samo u 2006. godini on je iznosio 435,0 mlrd USD.²⁴² U 2009. godini on je bio još veći i iznosio je 1.700 mlrd USD ili 12,4% BDP.²⁴³

U bliskoj budućnosti (verovatno, čak veoma bliskoj) dolar će izgubiti poziciju koju tako dugo drži, a evo zbog čega.²⁴⁴

Četiri su osnovna razlozi stvaranja javnog duga, a to su:

1) Vanredni veliki javni rashodi;

²⁴¹ A.P. Lerner „*The Burden of the Natural Debt*”, u Metzler i dr. „*Income, Employment and Public Policy, Essays in Honor A Hansen*, New York, W.W. Norton, 1948.

²⁴² IMF WORLD ECONOMIC OUTLOOK 2007.

²⁴³ Rosen Harvey i Ted Gayer, *Public Finance*, McGraw - New York, International edition, 2010. p. 461.

²⁴⁴ Jovanović Gavrilović Predrag, isto, str. 230.

- 2) Savremeni državni intervencionizam u privredi sredstvima izvan redovnih (poreza);
- 3) Nepoklapanje vremena formiranja javnih prihoda i trošenja sredstava (rashoda);
- 4) Stalni budžetski deficit koji nije moguće pokriti redovnim javnim prihodima.

Danas se smatra da je isplata kamate na javni dug glavni izvor stalnog rasta javnog duga. Javni dug se obično formira kod Centralne banke ili u inostranstvu, a zajam na sredstvima subjekata nosilaca dohotka u privredi (preduzeća, poslovne banke, stanovništvo i sl.). Drugih razlika, nema, pa se i u finansijskoj teoriji ova dva pojma sve više poistovećuju. Danas je javni dug jedan od osnovnih oblika vanrednih (neredovnih) javnih prihoda države.

Prema shvatanjima većine teoretičara iz odnosne oblasti, javni zajmovi su postali redovna pojava od velike ekonomske krize 1929. godine, tako da javni dugovi imaju tendenciju stalnog rasta u svim privredama. Primera radi, budžet SAD od 1929. do 1996. godine (za 67 godina) imao je višak prihoda nad rashodima samo u sedam godina, dok je u 60 godina zabeležen deficit.

Poznata su tri osnovna oblika finansiranja javnog deficita, a to su:

- 1) Bankarski sistem;
- 2) Državni zajmovi;
- 3) Inostrani zajmovi.

Ugovorom o Evropskoj Uniji iz Maastrichta (Holandija), koji je potpisan 7. februara 1992. godine, izvršena je najradikalnija revizija Ugovora o osnivanju Evropske ekonomske zajednice, jer sadrži i nove elemente.

Kriterijumi ekonomske konvergencije, koje treba da ispune države pre ulaska u Evropsku monetarnu uniju, su:

- 1) Stabilnost cena - nizak nivo inflacije (ne više od 1,5% od proseka tri najuspešnije zemlje - članice);
- 2) Nizak nivo kamata na dugoročne kredite (ne više od 2% od proseka tri najuspešnije države - članice);
- 3) Stanje javnih finansija (godišnji budžetski deficit od najviše 3% od BNP i ukupan javni dug od najviše 60% od BNP - ili ako se brzo približava ovim kriterijumima);
- 4) Valutni kurs (poštovanje okvira fluktuacije unutar EMS u poslednje dve godine i izostanak devalvacije monete u poslednje dve godine).

Od ukupno 27 zemalja - članica Evropske Unije, uslove konvergencije ispunilo je, i uključilo se u Evropsku monetarnu uniju - 17 država. Evropsku monetarnu uniju, sredinom 2011. godine, sačinjavale su sledeće zemlje: Austrija, Belgija, Estonija, Finska, Francuska, Grčka, Holandija, Irska, Italija, Kipar, Luksemburg, Malta, Nemačka, Portugal, Slovačka, Slovenija i Španija.

3.3. PRAVNO REGULISANJE JAVNOG DUGA SRBIJE

3.3.1. ZADUŽIVANJE REPUBLIKE

Zaduživanje Republike Srbije u zemlji i u inostranstvu, regulisano je Zakonom o javnom dugu.²⁴⁵ Pomenutim zakonom uređuju se uslovi, način i postupak zaduživanja Republike, jedinica lokalne samouprave (lokalna vlast), Republičkog zavoda za zdravstveno osiguranje, Republičkog fonda za penzijsko i invalidsko osiguranje i Nacionalne službe za zapošljavanje (organizacije obaveznog socijalnog osiguranja), kao i javnih preduzeća i drugih pravnih lica, čiji je osnivač Republika (pravna lica), davanje garancija Republike, način i postupak upravljanja javnim dugom i vođenje evidencije o javnom dugu.

Republika se može zaduživati u zemlji i inostranstvu, odnosno na domaćem i inostranom tržištu i to u domaćoj i stranoj valuti.

Republika se može zadužiti radi finansiranja budžetskog deficita, deficita tekuće likvidnosti, refinansiranja neizmirenog duga, za finansiranje investicionih projekata, kao i za izvršavanje obaveza po datim garancijama.

Narodna skupština Republike Srbije odlučuje o zaduživanju Republike putem uzimanja dugoročnih kredita, zaduživanju za finansiranje investicionih projekata, o davanju garancija i kontragarancija, kao i o neposrednom preuzimanju obaveze u svojstvu dužnika po osnovu date garancije.

Vlada Republike odlučuje o emitovanju dugoročnih državnih hartija od vrednosti, a ministar finansija odlučuje o uzimanju kratkoročnih kredita za finansiranje budžetskog deficita i deficita tekuće likvidnosti.

U toku budžetske godine, zaduživanje za finansiranje deficita tekuće likvidnosti ne sme preći 5% ukupno ostvarenih prihoda u prethodnoj budžetskoj godini.

Republika može dati garanciju za izmirenje duga Republike, javno-pravnih lica, u skladu sa zakonom kojim se uređuje budžet Republike za tekuću godinu. Garancije se daju u formi zakona. Republika može dati garanciju za izmirenje duga dužnika pod navedenim uslovima u visini sredstava koja se utvrđuju u skladu sa zakonom i ugovorom o kreditu.

Otplatu obaveze za koju je Republika dala garanciju vrši dužnik.

3.3.2. ZADUŽIVANJE LOKALNE VLASTI

Odluku o zaduživanju lokalne vlasti donosi nadležni organ lokalne vlasti, po prethodno pribavljenom mišljenju Ministarstva.

Lokalne vlasti se mogu zaduživati u zemlji i inostranstvu, odnosno na domaćem i inostranom tržištu, i to u domaćoj i stranoj valuti. U toku budžetske godine zaduživanje za finansiranje deficita tekuće likvidnosti ne sme preći 5% ukupno ostvarenih prihoda budžeta lokalne vlasti u prethodnoj godini.

²⁴⁵ Zakon o javnom dugu, „Službeni glasnik RS”, br. 62/05.

Lokalne vlasti ne mogu se dugoročno zaduživati, osim u delu zaduživanja radi finansiranja ili refinansiranja kapitalnih investicionih rashoda predviđenih u budžetu lokalne vlasti. Iznos neizmirenog dugoročnog zaduženja za kapitalne investicione rashode ne može biti veći od 50% ukupno ostvarenih tekućih prihoda budžeta lokalne vlasti u prethodnoj godini. Iznos glavnice i kamate koji dospeva u svakoj godini na sva neizmirena dugoročna zaduživanja za finansiranje kapitalnih investicionih rashoda, ne može biti veći od 15% ukupno ostvarenih tekućih prihoda budžeta lokalne vlasti u prethodnoj godini.

3.3.3. ZADUŽIVANJE ORGANIZACIJA OBAVEZNOG SOCIJALNOG OSIGURANJA

Organizacije obaveznog socijalnog osiguranja ne mogu se zaduživati, osim u delu kapitalnih investicionih rashoda iz finansijskog plana, izuzev Republičkog zavoda za zdravstveno osiguranje radi nabavke lekova. Organizacije obaveznog socijalnog osiguranja ne mogu davati garancije. Organizacije obaveznog socijalnog osiguranja mogu se zaduživati kod domaćih i inostranih poverilaca radi finansiranja kapitalnih investicionih rashoda, u skladu sa kriterijumima koje utvrđuje Vlada. Iznos kratkoročnog ili dugoročnog zaduživanja za kapitalne investicione rashode, odnosno za lekove, u toku budžetske godine ne može biti veći od 20% ukupno ostvarenih prihoda finansijskog plana organizacije obaveznog socijalnog osiguranja u prethodnoj godini.²⁴⁶

3.3.4. KONTROLA, EVIDENCIJA I IZVEŠTAVANJE

Kontrolu sprovođenja tehničkih i finansijskih odredaba ugovora o kreditu za koje je Republika dala garanciju, obavlja jedinica za upravljanje projektom (JUP) koja se obrazuje pri korisniku kredita. JUP, svakih šest meseci, dostavlja Ministarstvu i nadležnom ministarstvu izveštaj o toj kontroli. Ministarstvo vodi evidenciju o javnom dugu Republike. Evidencija sadrži naročito podatke o iznosu i otplati javnog duga, datoj garanciji, odnosno kontragaranciji, vrednosti, nivou kamatnih stopa i proviziji za datu garanciju. Zakonom o javnom dugu osnovana je Uprava za javni dug, kao organ uprave u sastavu Ministarstva. Za obavljanje poslova iz nadležnosti Uprave obrazuju se organizacioni delovi. Način obrazovanja, struktura i nadležnosti organizacionih delova uređuju se aktom ministra finansija. Sredstva za rad Uprave obezbeđuju se u budžetu Republike. Upravom rukovodi direktor. Direktora Uprave postavlja Vlada, na predlog ministra finansija.

Uprava može pružati druge finansijske usluge u skladu sa ugovorom, za koje naplaćuje naknadu koja predstavlja prihod budžeta Republike.

3.3.5. ODNOS JAVNOG I PRIVATNOG DUGA SRBIJE PREMA INOSTRANSTVU

Ukupan spoljni dug Republike Srbije početkom 2011. godine iznosio je oko 34,0 mlrd USD. Oko 40% odnosi se na javni dug, a preostalih 60% otpada na privatni dug, tj. dug preduzeća i banaka.²⁴⁷

²⁴⁶ Stakić Budimir, str. 208.

²⁴⁷ Izvor. Web sajt NBS

PETI DEO
STEPEN EFIKASNOSTI
BUDŽETSKOG SISTEMA SRBIJE
UPOREDNA PRAKSA:
SLOVENIJA I GRČKA

Glava Prva

RAZGRANIČENJA OVLAŠĆENJA SKUPŠTINE I VLADE SRBIJE U DOMENU JAVNIH FINANSIJA

1.1. USTAVNE I ZAKONSKE ODREDBE O BUDŽETU

Razgraničenja ovlašćenja između Vlade i Skupštine Srbije data su u Ustavu Srbije,²⁴⁸ osnovnom budžetskom zakonu i Poslovniku Skupštine. Ustav Republike precizira obavezu u javnim finansijama Srbije da se budžetom obezbeđuje finansiranje funkcija Republike. Državni budžet Srbije je osnovni finansijski dokument državne politike, preko koga država prikupljena sredstva po osnovu javnih prihoda od privrede i od stanovništva - poreskih obveznika, raspoređuje za finansiranje funkcija i zadataka države i realizaciju ekonomske politike, na zakonom propisan odgovoran, efikasan, efektivan i ekonomičan način.

Ustav Republike Srbije nedvosmisleno utvrđuje nadležnosti Republike Srbije, gde u posebnom članu u sedamnaest tačaka oko uređenja nadležnosti, u posebnoj tački 15. stoji da Republika Srbija utvrđuje „finansiranje ostvarivanja prava i dužnosti Republike Srbije, utvrđenih Ustavom i zakonom”. U Ustavu se, dakle, direktno navodi da se radi o pravima i dužnostima koje su utvrđene isključivo Ustavom i zakonom i nijednim drugim pravnim aktom, što je vrlo važno za efikasnost budžetskog sistema.

Takođe u posebnom delu Ustava koji se odnosi na javne finansije, vrlo precizno je regulisano da se sredstva iz kojih se finansiraju nadležnosti Republike Srbije, autonomnih pokrajina i jedinica lokalne samouprave obezbeđuju iz poreza i drugih prihoda utvrđenih (takođe) zakonom. Ustav, dalje, precizira da Republika Srbija, autonomne pokrajine i jedinice lokalne samouprave imaju budžete u kojima moraju biti prikazani svi prihodi i rashodi kojima se finansiraju njihove nadležnosti.

Iz Ustava nedvosmisleno proizilazi da se sredstva za ostvarivanje Ustavom garantovanih prava građana i zakonom utvrđenog opšteg interesa u svim oblastima koje su utvrđene zakonom, obezbeđuju u budžetu Republike Srbije (oblastima zdravstvene zaštite, socijalne zaštite, boračke i invalidske zaštite, društvene brige o deci i drugih oblika socijalne sigurnosti, obrazovanja, nauke, kulture, fizičke kulture, odnosno u svim oblastima koje su utvrđene zakonom).

Navedene odredbe Ustava Srbije su vrlo izričite prirode i one predstavljaju garanciju u pogledu budžetiranja troškova na teret poreskih obveznika u tom smislu, što prema Ustavu ne dozvoljavaju da u budžet bude unet bilo koji rashod, ako to ne predstavlja obavezu Srbije utvrđenu zakonom. Stoga je u praksi pravo pitanje, koje važi za svaku stavku rashodnog dela budžeta, a pitanje bi uvek moglo da glasi: „Kojim je zakonom utvrđena obaveza Republike Srbije da finansira konkretni iskazani rashod u budžetu?”.

²⁴⁸ Ustav Srbije - „Službeni glasnik RS”, broj 48/2006.

Ako se za svaku stavku budžeta ne može sa sigurnošću identifikovati zakonska obaveza države, znači da taj rashod budžeta nije unet i iskazan na pravno valjan način i to se obično naziva - divlja stavka - „uljez” u budžetski sistem, a takva stavka „kontaminira” ceo budžetski proces jer i na izlazu iz budžeta stvara probleme oko izvršavanja budžeta.

Aktuelni budžetski sistem Srbije, prema konceptu započetom 2001. godine i važećoj zakonskoj regulativi treba da ostvari sledeće ciljeve, i to:

1) ukupnu fiskalnu održivost i kontrolu, koja podrazumeva sprovođenje politika bez značajnih izmena u konsolidovanom bilansu sektora države, uz sveobuhvatnu kontrolu ukupnih budžetskih sredstava, kroz uspostavljanje ograničenja na rashode i izdatke koji su zagarantovani zakonom, kako na ukupnom nivou, tako i na nivou korisnika budžetskih sredstava, o čemu će biti reči u narednom delu rada;

2) alokacijsku efikasnost koja podrazumeva mogućnost uspostavljanja prioriteta unutar budžeta, raspoređivanje sredstava u skladu sa prioritetima Vlade unutar budžeta, kao i mogućnost prebacivanja sredstava sa starih na nove ili sa manje produktivnih na više produktivne prioritete;

3) tehničku ili operativnu efikasnost koja podrazumeva korišćenje budžetskih sredstava i mogućnost njihove primene sa što nižim troškovima.

Ostvarivanje ovih ciljeva moguće je u okviru dobro postavljenog budžetskog procesa koji je veoma važan i kompleksan deo budžetske politike Srbije.

Uočljivo je da je jedan od prvih elemenata kojim se obezbeđuje integritet budžetskog sistema, naveden je *jedinstveni pravni osnov*.

Sa ustavnog aspekta javnih finansija veoma bitni su odnosi između zakonodavne, i izvršne vlasti, odnosno Skupštine, Vlade, Ministarstva finansija i resornih ministarstva, odnosno Državne revizorske institucije, čime se na valjan način uspostavlja ju ovlašćenja i odgovornosti svakog od ovih učesnika u ovom veoma važnom procesu koji kroz budžetski sistem uređuje ceo korpus fiskalnih i drugih sa njima povezanih faktora, značajnih za društveno ekonomski razvoj i funkcionisanje privrede i egzistenciju stanovništva države.

1.2. OSNOVE INTERGITETA BUDŽETSKOG SISTEMA

Ova analiza pokazuje da je do detalja razrađen i uređen sistem procedura i terminskih aktivnosti u okviru kojih se realizuju stručni poslovi koji podrazumevaju pripremu i usaglašavanje odnosno usklađivanje finansijskih predloga iskazanih u postavljenim okvirima od strane Ministarstva finansija i određenih budžetskih korisnika, odnosno predloga njihovih finansijskih planova i procedure razmatranja i usvajanja budžeta i finansijskih planova organizacija obaveznog socijalnog osiguranja od strane Parlamenta.

Međutim, Zakon o budžetskom sistemu takođe nalaže da budžetski sistem čine budžet Republike Srbije, budžeti lokalne vlasti i finansijski planovi organizacija

za obavezno socijalno osiguranje i još važnije da se integritet budžetskog sistema obezbeđuje:

- zajedničkim pravnim osnovom,
- jedinstvenom budžetskom klasifikacijom,
- upotrebom jedinstvene budžetske dokumentacije za izradu nacrtu budžeta, srednjoročnih i finansijskih planova,
- jedinstvenim sistemom budžetskog računovodstva,
- jedinstvenim kriterijumima za budžetsku kontrolu i reviziju, prenosom statističkih izveštaja i podataka sa jednog nivoa budžeta na drugi i principima na kojima se zasniva budžetski postupak, u skladu sa zakonom (član 3.)

Regulativa u pomenutom zakonu prednost je dala svim, nesporno važnim, ali prevashodno proceduralnim i tehničkim pitanjima, koja su takođe važna i neophodna za postojanje budžetskog sistema Republike, a da pri tome, nije do kraja definisana suštinska procedura za obezbeđenje integriteta budžetskog sistema kako je navedeno zakonom u najvažnijem segmentu procesa u pogledu zajedničkog pravnog osnova. Osim toga, zakonom je propisan princip da budžetski prihodi i primanja moraju biti u ravnoteži sa budžetskim rashodima i izdacima, a u strukturi budžeta Republike iz godine u godinu se taj princip ne poštuje, pošto su prihodi i rashodi najčešće u velikom raskoraku i neravnoteženi.²⁴⁹

Polazna osnova svakog dobrog sistema javnih finansija bilo koje države je da obezbedi dva uslova: upravljanje javnim finansijama na način da na najmanju moguću meru svodi budžetski deficit i da poreskim obveznicima obezbedi odgovarajuće vrednosti za novac koji izdvajaju, a da se pri tom obezbedi odlučujući činilac, a to je fiskalna disciplina.

Uspostavljen zdrav sistem javnih finansija takođe treba da obezbedi pravilnu raspodelu resursa, da donosioci političkih odluka mogu da zasnivaju svoje odluke na zdravim institucionalnim i proceduralnim osnovama.²⁵⁰

Druga bitna karakteristika javnih finansija, kojom se praktično zaokružuje ovaj proces je sistem kontrole koja se sprovodi na državnom nivou, a koja treba da obezbedi: pouzdanost i integritet informacija, usaglašenost sa primjenljivim zakonskim okvirom, čuvanje dobara, uključujući i efikasno zakonito ubiranje državnih sredstava i ekonomsko, efikasno i efektivno korišćenje javnih sredstava.

Preduslovi za dobar sistem javnih finansija se u osnovi mogu svesti na sledeće: jasno definisan ustavni i pravni okvir za postupanje svih učesnika u sistemu javnih finansija, jake i dobro organizovane državne organe, pre svega Ministarstvo finansija, osnaženo zakonskim okvirom i stručnim administrativnim kapacitetima da obavlja svoju ulogu u sistemu javnih finansija i nezavisnu i profesionalnu eksternu reviziju.

²⁴⁹ Član 5. Zakona o budžetskom sistemu

²⁵⁰ Klingenstierna Ulrika, *Kontrola javnog novca: unutrašnja finansijska kontrola i eksterna revizija*, Sigma str. 3

1.3. PRAVNI OKVIR ZA BUDŽETIRANJE JAVNIH PRIHODA

Finansiranje različitih državnih potreba podrazumeva ubiranje javnih prihoda i njihovo planirano i kontrolisano trošenje, a to se postiže fiskalnim sistemom i procedurom kreiranja budžeta.

Kada je u pitanju pravni okvir za sve javne prihode u prethodnom delu rada analiziran je ukupan sistem javnih prihoda i svi elementi koji su neophodni za njegovu efikasnost. Budžet predstavlja sistematski i racionalan plan ukupnih javnih prihoda i rashoda svake države, što se postiže kroz konsolidovan budžetski sistem.

Oblik i suština pravnog, ekonomskog i političkog sistema i ekonomski uslovi privređivanja determinišu budžetski sistem, poštujući određene međunarodne standarde iz navedene oblasti.

Suština javnih finansija je da određene državne institucije, na osnovu zakonom datih ovlašćenja raspolažu i odlučuju kako će se trošiti novac prikupljen po osnovu javnih prihoda za finansiranje funkcija države i druge javne prioritete. U većini država danas birači svojim glasovima ovlašćuju izabrane političare da u njihovo ime, u svojstvu ovlašćenih nosilaca državnih funkcija, obavljaju državne poslove koji se odnose na ubiranje poreza i ostalih prihoda i da ih preraspoređuju u korist i za dobrobit cele zajednice.

Polazna osnova za dobar i pouzdan budžetski sistem je: ravnoteža vlasti i jasna podela ovlašćenja i odgovornosti u budžetskom procesu.

U okviru budžetskog sistema jedne zemlje veoma je važno da postoji ravnoteža i podela odgovornosti i ovlašćenja između ključnih nosilaca budžetskog procesa, a to su: Parlament i nezavisna revizija i Izvršna vlast - Vlada i njeni resori.

Posebno je važno da, pored izvršne i parlamentarne - predstavničke vlasti, državna revizija bude nezamenljivi i samostalni deo sistema, čiji je cilj da otkriva i ukazuje parlamentu i nadležnim pravosudnim organima i javnosti na odstupanja u pogledu pre svega, zakonitosti, zatim efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti u finansijskom upravljanju javnim sredstvima od strane izvršne vlasti, sa jedne strane i budžetskih korisnika sa druge strane.

Osnovni elementi pouzdanosti svakog budžetskog sistema podrazumevaju strogu disciplinu i poštovanje utvrđenih pravila i procedura u javnim finansijama, a u tome primat imaju čvrsta ovlašćenja i odgovornosti u pogledu dva osnovna postulata za svakog učesnika u budžetskom procesu koji upravlja finansijskim sredstvima države, pri čemu je posebna odgovornost za: a) potvrdu o postojanju zakonske obaveze za potrošnju javnih sredstava i b) da li su sredstva iskorišćena u skladu sa zakonskim ovlašćenjima i po propisanoj proceduri, a za rashode - namene za koje su i planirana.

1.4. PRAVNI OKVIR ZA BUDŽETIRANJE JAVNIH RASHODA

Da bi se postigla ravnoteža vlasti i jasna podela ovlašćenja i odgovornosti u budžetskom procesu u Republici Srbiji je ustanovljen i obezbeđen precizan pravni okvir u vrlo strogo postavljenoj hijerarhiji u nekoliko nivoa i to, počev od Ustava, Republike

Srbije, sistemskih i pojedinačnih zakona koje sprovode određeni organi države, pa do operativnog „sprovodećeg” godišnjeg zakona o budžetu Republike.

Pravni okvir za budžetski proces ima postavljenu strogu hijerarhiju na sledeći način:

*Zakon državnoj upravi*²⁵¹ u okviru Ustavom utvrđenog sistema vlasti u Republici Srbiji reguliše da, osim zakonodavne i sudske vlasti, važnu ulogu ima i izvršna vlast odnosno državna uprava. Državna uprava je deo izvršne vlasti Republike Srbije koji vrši upravne poslove u okviru prava i dužnosti Republike Srbije, a državnu upravu čine ministarstva, organi uprave u sastavu ministarstava i posebne organizacije.²⁵²

Osnovni poslovi zbog kojih se osnivaju organi državne uprave su poslovi koji im pomenutim zakonom daju mandat da izvršavaju zakona, drugih propisa i opštih akata Skupštine i Vlade, tako što donose propise, rešavaju u upravnim stvarima, preduzimaju upravne radnje odnosno obavljaju izvršne poslove (vode evidencije, izdaju javne isprave...) ²⁵³

Organi državne uprave obrazuju se zakonom, kao što se i delokrug svih organa uprave određuje zakonom, a s obzirom na to da se, pored ostalih uslova za obavljanje poslova državne uprave moraju obezbediti novčana sredstva, u Republici Srbiji je navedenim sistemskim Zakonom uređeno da se sredstva za rad organa državne uprave obezbeđuju u budžetu Republike Srbije.²⁵⁴ Državna uprava je samostalna, vezana Ustavom i zakonom, a za svoj rad odgovorna je Vladi. Zakonom je utvrđeno ograničenje da ministarstva i posebne organizacije ne mogu propisom određivati svoje ili tuđe nadležnosti, niti fizičkim i pravnim licima ustanovljavati prava i obaveze koje nisu već ustanovljene zakonom.²⁵⁵

Poslove državne uprave obavljaju ministarstva i drugi organi državne uprave određeni zakonom, a poslovi državne uprave i broj ministarstava takođe se određuju se zakonom.

Zakon o ministarstvima bliže precizira poslove državne uprave po pojedinim ministarstvima, koja su tim zakonom i obrazovana i u kome se vrlo precizno regulišu poslovi državne uprave u okviru delokruga svakog ministarstva odnosno drugog organa ili organizacije u sistema državne uprave Srbije.²⁵⁶

Iz ovoga jasno proizilazi zlatno pravilo – osnova ili polazna tačka integriteta budžetskog sistema, a to je pravni okvir za stvaranje obaveza na teret budžeta Republike Srbije. Taj pravni okvir mora biti uspostavljen uvek pouzdano i na ispravan način. Dakle, nema budžetiranja ni po jednom zahtevu, bilo kog državnog organa u celom sistemu državne uprave, ako se prethodno ne identifikuje pouzdanost pravnog osnova da je to zakonska obaveza Republike za koju se moraju obezbediti sredstva u budžetu Republike.

²⁵¹ „Službeni glasnik RS” br. 79/05 i 101/07.

²⁵² Član 1. Zakona o državnoj upravi

²⁵³ Član 14. Zakona

²⁵⁴ Član 6. Zakona

²⁵⁵ Član 16. Zakona

²⁵⁶ Zakon o ministarstvima „Službeni glasnik RS”, br. 16/2011.

Ukoliko se u pripremi budžeta ispoštuju sve potrebne pripreme, a među njima upravo osnovno pravilo pouzdanog i ispravno utvrđenog pravnog-zakonskog osnova za budžetiranje svakog izdatka koji se unosi u budžet, ukupna dalja budžetska procedura je u potpunosti izvesna, a naročito procedura izvršavanja i praćenja odnosno kontrole ispravnosti trošenja sredstava budžeta, jer je poznato u odnosu na koje parametre i namene se prati izvršenje te aproprijacije u budžetu, što je jedan od ključnih uslova za postupanje državne revizije.

Međutim, ukoliko se u budžet unesu rashodi koji nemaju pouzdano i ispravno utvrđeni pravni – zakonski osnov za budžetiranje, takvi iznosi „kontaminiraju” celu dalju budžetsku proceduru i tehniku u toku trošenja sredstava budžeta, jer se njihovo izvršavanje najčešće svodi na puko administrativno – tehničko i formalizovano upodobljavanje finansijske dokumentacije za kontrolu prijema i obrade naloga za plaćanje i kontrolu računске tačnosti aproprijacije sa koje se izdatak plaća, što samo na izgled - formalno i računski izgleda ispravno, ali je potpuno nezakonito i suprotno svim pravilima i principima ukupnog budžetskog sistema.

Uzmimo, na primer, da se u budžet unese zahtev bilo kog budžetskog korisnika za obezbeđenje sredstava budžeta za finansiranje nekog rashoda koji nije obaveza Republike utvrđena zakonom. Taj rashod se ni po čemu ne razlikuje od ostalih rashoda koji su u budžet uneti, jer i taj rashod ima iznos, oznaku ekonomske i budžetske klasifikacije, pripada nekom od budžetskih korisnika i tu ništa na prvi pogled nije sporno. Sadržan je iznos u Zakonu o budžetu koji je usvojila Narodna skupština i taj iznos je sastavni deo Zakona o budžetu koji je objavljen u „Službenom glasniku Republike Srbije” koji je stupio na snagu. U izvršavanju Zakona o budžetu za odnosnu godinu su sve stavke ili svi delovi zakona jednake važnosti.

Ispravnost u pogledu računskog brojčanog odnosa planiranog i izvršenog iznosa sa takve aproprijacije u budžetu je varka, jer računska tačnost izvršenja u okviru planiranog iznosa aproprijacije, a ne preko plana nije nikakav argument za ispravnost izvršenja budžeta, a posebno ako je budžetiranje bez pravnog osnova, onda je ukupan proces suprotan svim zakonski utvrđenim pravilima, pa i kad se radi o poštovanju namene u trošenju sredstava u odnosu na plan, jer je to bez uticaja, s obzirom na to da nedostaje pravni osnov koji je uslov svih uslova za ispravno budžetiranje. Procedura izvršavanja budžeta je jedan veoma stručan i sasvim administrativan posao koji ima utvrđena i stroga pravila budžetskog sistema koja se moraju poštovati.

Upravo taj uslov (utvrđivanje pravnog osnova rashoda pre budžetiranja) je i svojevrsna zaštita integriteta i discipline celog budžetskog sistema i on jedino obezbeđuje jednak pristup prema svim budžetskim korisnicima. Ministarstvu finansija, pre svega, kao i svim regulatornim i kontrolnim organima (internoj kontroli i reviziji kod budžetskih korisnika, Budžetskoj inspekciji i konačno Državnoj reviziji) ovaj uslov daje mogućnosti da, prema jedinstvenom pristupu izvrše svako svoj deo posla u pogledu kontrole ispravnosti, odnosno efikasnosti budžetskog procesa i trošenja javnih sredstava.

U posebnoj su opasnosti javne finansije u onim budžetskim sistemima koji još nisu izgrađeni u potpunosti, ni pravno ni suštinski, a imaju i slab kapacitet institucija koje takav novi budžetski sistem treba da sprovede, a pre svega slab kapacitet čuvara javnih finansija - Ministarstva finansija. Posebno je otežavajuća činjenica, što skoro redovno u takvim sistemima razvoj i budžetskog sistema i kapaciteta institucija prati i nedovoljan obim raspoloživih sredstava po osnovu javnih prihoda.

Kad su poznati pravni osnovi - utvrđeni u pojedinačnim zakonima koji precizno uređuju obavezu Republike da u budžetu obezbedi sredstva za sprovođenje tog pojedinačnoga zakona, ceo proces, od budžetiranja do izvršenja aproprijacije (budžetske stavke) na strani rashoda u budžetu je u potpunosti poznat i uređen.

Tako na primer, Zakonom o finansijskoj podršci porodici sa decom²⁵⁷ u okviru prava na finansijsku podršku porodici sa decom, u smislu predmetnog zakona su, između ostalog i dečiji dodatak, roditeljski dodatak, naknada za vreme porodijskog odsustva i sl. Zakonom je utvrđeno da se pravo na dečiji dodatak može ostvariti, ukoliko podnosilac zahteva, odnosno članovi njegove porodice, ne poseduju novčana i druga likvidna sredstva (ostvarena prodajom nepokretnosti, akcije, obveznice i druge hartije od vrednosti i sl.) u većoj vrednosti od iznosa 30 dečijih dodataka po članu porodice u momentu podnošenja zahteva. Zatim se istim zakonom uređuje da su ova prava utvrđena zakonom, prava od opšteg interesa i o njihovom obezbeđenju se stara Republika, a sredstva za ostvarivanje ovih prava od opšteg interesa obezbeđuju se u budžetu Republike u skladu sa zakonom.²⁵⁸ Taj osnov je ključna „ulaznica” za početak procesa budžetiranja javnih rashoda za ove obaveze Republike.

Na sličan način je uređeno i ostvarivanje ustavnih prava, recimo u oblasti kulture u Republici Srbiji. Naime, Zakonom o kulturi²⁵⁹ u prvom članu je navedeno da se zakonom utvrđuje opšti interes u kulturi, način ostvarivanja opšteg interesa u kulturi i obavljanje kulturnih delatnosti, prava, obaveze i odgovornosti Republike Srbije, autonomnih pokrajina i opština, gradova i Grada Beograda, odnosno jedinica lokalne samouprave u kulturi, kao i uslovi za delovanje svih subjekata u kulturi. Zakonom se (u 22 pojedinačne tačke) nabrajaju elementi opšteg interesa u kulturi, tako da opšti interes u kulturi, na primer, obuhvata:

- finansiranje tekućih rashoda i izdataka i ostvarivanje programa ustanova kulture čiji je osnivač Republika Srbija;
- programe i projekte ustanova kulture, udruženja u kulturi i drugih subjekata u kulturi koji svojim kvalitetom doprinose razvoju kulture i umetnosti i
- druga pitanja utvrđena zakonom kao opšti interes u oblasti kulture.

U posebnom članu istog zakona se navodi da se sredstva za ostvarivanje opšteg interesa u kulturi obezbeđuju u budžetu Republike Srbije. Iz toga proizilazi da se pravni okvir za budžetiranje javnih rashoda može posmatrati u dva vida i to:

- 1) Pravni okvir koji identifikuje zakonski osnov za finansiranje izdataka koji su utvrđeni Ustavom i sistemskim i sprovodećim – tehničkim zakonima (Ustav

²⁵⁷ „Službeni glasnik RS”, br. 16/02 i 115/05

²⁵⁸ Član 32. istog Zakona

²⁵⁹ „Službeni glasnik RS”, br. 72/09

Republike Srbije, Zakon o državnoj upravi, Zakon o ministarstvima, Zakon o budžetskom sistemu i Zakon o budžetu – sprovodeći - tehnički zakon) i

- 2) Pravni okvir kojim se identifikovani zakonski osnov za finansiranje izdataka uređuje po nosiocu, odnosno namenama, a na teret sredstava budžeta Republike Srbije.

U pojedinim budžetskim sistemima, budžet nema formu zakona²⁶⁰ uz koji se usvaja poseban zakon o izvršenju budžeta, koji propisuje procedure za sprovođenje budžeta, a posebno postoji i sistemski zakon o javnim finansijama, kao u Srbiji Zakon o budžetskom sistemu, pri čemu se u Srbiji budžet usvaja u formi zakona.

Međutim, pravni okvir koji identifikuje pojedinačne zakonske propise u kojima je zakonski osnov za finansiranje izdataka koji su utvrđeni Ustavom izražen na način da se sredstva za te izdatke obezbeđuju u budžetu Republike Srbije predstavlja čitav korpus zakonodavstva Republike Srbije koji sadrži veliki broj zakona kojima se regulišu različite funkcije i obaveze Republike, kao na primer: Zakon o platama državnih službenika i nameštenika, Zakon o platama u državnim organima i javnim službama, Zakon o uređenju sudova, Zakon o finansiranju lokalne samouprave, Zakon o policiji, Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji i sl.

Bez takve pravne norme koja mora postojati u svakom zakonu, nema osnova za budžetiranje sredstava i taj pravni osnov je bitan i za „ulaz”- unos sredstava u budžet, za planiranje budžeta, a ništa manje nije bitan i za „izlaz”-izvršavanje budžeta. U cilju očuvanja integriteta javnog bilansa Republike Srbije i naročito integriteta budžetskog sistema i stručnog autoriteta Ministarstva finansija kao čuvara javnog bilansa, neophodno je da se za svaki predlog zakona, koji se izvršava na teret budžeta moraju planirati sredstva u budžetu, bilo da se radi o novom zakonu ili o izmena i dopuna postojećeg zakona.

²⁶⁰ U Sloveniji se cela ova oblast reguliše Zakonom o javnim finansijama

Glava Druga

JEDINSTVENA BUDŽETSKA KLASIFIKACIJA, BUDŽETSKO RAČUNOVODSTVO, KONTROLA RASHODA I REVIZIJA BUDŽETA SRBIJE

2.1. JEDINSTVENA BUDŽETSKA KLASIFIKACIJA

Kao što je Ustav Republike Srbije pravni osnov za budžetiranje javnih rashoda, prema Zakonu o budžetskom sistemu (član 4), u pripremi budžeta, koriste se jedinstvene budžetske klasifikacije, propisane Pravilnikom o standardnom klasifikacionom okviru i Kontnom planu za budžetski sistem.²⁶¹ Prema tom jedinstvenom klasifikacionom okviru sve stavke prihoda, kao i aproprijacije ili stavke rashoda budžeta iskazuju se na jedinstven način, što je u skladu sa međunarodnom budžetskom praksom. Prilikom pripreme budžeta osnovni identifikacioni parametri koji se koriste prilikom planiranja, pripremaju na trećem nivou ekonomskih klasifikacija (npr. 410, 510 i sl.).

2.2. JEDINSTVENI SISTEM BUDŽETSKOG RAČUNOVODSTVA

Integritet budžetskog sistema u Srbiji, prema Zakonu o budžetskom sistemu obezbeđuje se i jedinstvenim sistemom budžetskog računovodstva. U vezi sa tim, u Zakonu je dato ovlašćenje da Vlada bliže uređuje budžetsko računovodstvo, sistem glavne knjige trezora i način vođenja konsolidovanog računa trezora.

Kao što se iz navedenog teksta zakona uočava, zakonodavac je dao ovlašćenje Vladi da bliže uredi stručno - tehnički deo budžetskog sistema (budžetsko računovodstvo, sistem glavne knjige trezora i način vođenja konsolidovanog računa trezora). Ministarstvo finansija je u skladu sa datim ovlašćenjima i donelo odgovarajuća akta na osnovu kojih se sprovodi jedinstveni sistem budžetskog računovodstva: Uredba o budžetskom računovodstvu; Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru; Kontnom planu za budžetski sistem; Pravilnik o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija obaveznog socijalnog osiguranja; Naredba o spisku direktnih i indirektnih korisnika sredstava budžeta Republike Srbije, odnosno budžeta lokalne vlasti, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje, kao i drugih korisnika javnih sredstava koji su uključeni u sistem konsolidovanog računa trezora.

Samo na ovaj način se može obezbediti jedinstvena evidencija, odnosno vođenje knjiga i praćenje podataka o planiranju i izvršavanju budžeta, izradi završnog računa budžeta, te internoj i eksternoj kontroli i državnoj reviziji, kao i izveštavanje javnosti o ukupno ostvarenim javnim prihodima, odnosno izvršenim javnim rashodima budžeta.

²⁶¹ „Službeni glasnik RS”, br. 20/07... 50/08

2.3. KONTROLA BUDŽETSKIH RASHODA

Ministarstvo finansija, kao centralni državni organ, zadužen za obezbeđenje integriteta javnog bilansa Republike Srbije i budžetskog sistema, pod pritiscima, nekada i političkim ali i drugim od strane budžetskih korisnika popuštalo je i u budžet unosilo i stavke – budžetske aproprijacije koje nemaju pravnog osnova, odnosno takvi rashodi u budžetu ne predstavljaju direktnu obavezu Republike Srbije koja je ustanovljena zakonom i koja se mora, sledstveno tom zakonu, finansirati iz budžeta. Ovo je prvi signal za ugrožavanje integriteta budžetskog sistema, a popuštanje budžetskih „barijera” i zakonskih ograničenja ima trajne i multiplikovane posledice po održavanje fiskalne discipline u javnim finansijama Republike. Da je to tačno, da takve stavke nemaju pravnog osnova za unos u budžet, skoro redovno je u budžetu, obično u normativnom delu budžeta uređeno da će se sredstva sa tih pozicija trošiti po posebnim programima Vlade Srbije. Dakle, svaka takva aproprijacija budžeta koja u normativnom, odnosno rasporednom delu budžeta ima posebno „doregulisanje” je pravno manjkava, jer kao takva nije posebnim zakonom utvrđena kao obavezna funkcija države za koju se sredstva obezbeđuju u budžetu. Prvi put se u Zakonu o budžetu pojavljuje takva odredba koja nalaže - doregulise obavezu trošenja javnih prihoda Republike Srbije, što je kršenje redovnog budžetskog procesa i što stvara problem i u daljem budžetskom toku, odnosno izvršenju, pa i izveštavanju o potrošnji tih sredstava. Međutim, takva odredba nije pravni osnov za trošenje sredstava, nego samo za budžetiranje i regulisanje načina-tehnike u trošenju sredstava budžeta, što je nedovoljno i ne obezbeđuje suštinu javnih rashoda budžeta ustanovljenu Ustavom.

Zakon o budžetu Republike Srbije, definiše da zakon o budžetu zakon kojim se procenjuju prihodi i primanja, te utvrđuju rashodi i izdaci za jednu ili tri godine, a donosi ga Narodna skupština i sadrži i odredbe bitne za izvršenje tog zakona.

U narednom delu teksta analiza pokazuje sledeće: republički budžet se sastoji iz opšteg dela i posebnog dela.

Opšti deo budžeta obuhvata: račun prihoda i rashoda i neto nabavku nefinansijske imovine (razlika prodaje i nabavke nefinansijske imovine); budžetski suficit, odnosno deficit; ukupni fiskalni suficit, odnosno ukupni fiskalni deficit; račun finansiranja, odnosno predlog za korišćenje suficita, a u slučaju deficita - izvore za njegovo finansiranje iskazane i kvantifikovane pojedinačno po vrstama izvora; pregled očekivanih sredstava iz razvojne pomoći EU; procenu neophodnih finansijskih sredstava za sufinansiranje razvojnih programa finansiranih iz sredstava razvojne pomoći Evropske unije; procenu ukupnog novog zaduženja, odnosno razduženja Republike Srbije u toku budžetske godine; procenu ukupnog iznosa novih garancija Srbije tokom budžetske godine; opis i procenu poreskih rashoda po osnovu poreskih olakšica i umanjenih osnovica i stalnu i tekuću budžetsku rezervu.

Posebni deo budžeta iskazuje finansijske planove direktnih korisnika budžetskih sredstava, prema principu podele vlasti na zakonodavnu, izvršnu i sudsku. Preciznije,

u ovom delu budžeta se iskazuju rasporedi sredstava po ekonomskoj i funkcionalnoj klasifikaciji po korisnicima sredstava, razvrstanim u razdele, po nosiocima razdele (npr. Ministarstvo odbrane, Ministarstvo finansija, Ministarstvo kulture i sl.)

Prilično neprecizno se zakonom uređuje da poseban deo budžeta može biti iskazan i po programskoj klasifikaciji kojom se prikazuju ciljevi, očekivani rezultati, aktivnosti kao i sredstva potrebna za ostvarivanje navedenih ciljeva, bez da se dalje upušta u razloge i kriterijume na osnovu kojih se može odrediti zašto i kada pojedini budžetski korisnici, koji se ni po čemu ne razlikuju od drugih, imaju iskazane rashode odnosno planove po programskoj klasifikaciji.

Ukoliko se, recimo posmatra struktura rashoda usvojenog predloga budžeta Republike za 2010. godinu (a slično je i u budžetu Republike za 2011. godinu), mogu se uočiti određene karakteristike:

U opštem delu Budžeta Republike uređuju se prihodi i primanja, rashodi i izdaci budžeta Republike Srbije za 2010. godinu, njegovo izvršavanje, obim zaduživanja za potrebe finansiranja deficita i konkretnih projekata i davanje garancija, upravljanje javnim dugom, korišćenje donacija, projektnih zajmova, korišćenje sopstvenih prihoda, prava i obaveze korisnika budžetskih sredstava.

Budžet Republike Srbije za 2010. godinu se sastoji se od: računa prihoda i primanja, rashoda i izdataka. Kada su rashodi i izdaci u pitanju, rashodi i izdaci budžeta koji se finansiraju iz budžetskih sredstava utvrđeni su u sledećim iznosima u Računu prihoda i primanja, rashoda i izdataka:²⁶²

Tabela 5 – Ukupni rashodi i izdaci za nabavku nefinansijske i finansijske imovine

OPIS	Ekonomska klasifikacija	Iznos u dinarima
UKUPNI RASHODI I IZDACI ZA NABAVKU NEFINANSIJSKE I FINANSIJSKE IMOVINE		762.971.000.000
1. Tekući rashodi	4	705.484.803.000
1.1. Rashodi za zaposlene	41	182.515.844.000
- Plate zaposlenih	411	146.360.439.000
- Doprinosi na teret poslodavca	412	28.775.676.000
- Ostali rashodi za zaposlene	413 do 417	7.379.729.000
1.2. Rashodi za kupovinu roba i usluga	42	40.125.140.000
1.3. Rashodi po osnovu otplate kamata	44	34.900.315.000
- Rashodi po osnovu otplate kamata na domaće kredite	441	13.366.756.000
- Rashodi po osnovu otplate kamata na strane kredite	442	15.942.011.000
- Otplata kamata po osnovu aktiviranih garancija	443	4.572.912.000
- Prateći troškovi zaduživanja	444	1.018.636.000

²⁶² Zakon o budžetu za 2010. godinu „Službeni glasnik RS”, br. 107/2009.

OPIS	Ekonomska klasifikacija	Iznos u dinarima
1.4. Subvencije	45	42.819.951.000
- Subvencije u privredi		3.500.000.000
- Subvencije u poljoprivredi		18.000.000.000
- Subvencije za železnicu		12.400.000.000
- Subvencije u oblasti turizma		2.550.000.000
- Subvencije za kulturu		385.802.000
- Ostale subvencije		5.984.149.000
1.5. Dotacije međunarodnim organizacijama	462	685.387.000
1.6. Transferi ostalim nivoima vlasti	463	57.395.741.000
- Transferi opštinama i gradovima		25.681.000.000
- Transferi za zaposlene u obrazovanju i programe u oblasti kulture na teritoriji APV		24.946.649.000
- Ostali transferi		6.768.092.000
1.7. Transferi organizacijama za obavezno socijalno osiguranje	464	263.332.533.000
- Republički fond za penzijsko i invalidsko osiguranje		215.000.000.000
- Nacionalna služba za zapošljavanje		23.800.000.000
- Fond za socijalno osiguranje vojnih osiguranika		22.906.657.000
- Republički zavod za zdravstveno osiguranje		588.000.000
- Ostali transferi		1.037.876.000
- Ostale dotacije i transferi	465	1.275.757.000
1.8. Socijalna zaštita iz budžeta	47	76.330.040.000
- Tranzicioni fond		6.036.106.000
- Dečja zaštita		32.372.332.000
- Boračko - invalidska zaštita		13.286.900.000
- Socijalna zaštita		15.553.199.000
- Učenički standard		1.951.000.000
- Studentski standard		2.927.158.000
- Fond za mlade talente		539.479.000
- Sportske stipendije		801.000.000
- Izbegla i raseljena lica		938.009.000
- Ostala socijalna zaštita iz budžeta		1.924.857.000
1.9. Ostali tekući rashodi	48 i 49	6.104.095.000
- Sredstva rezervi	499	567.947.000
- Ostali tekući rashodi		5.536.148.000
2. Kapitalni izdaci	5	33.160.494.000
- Izdaci za nefinansijsku imovinu	51 do 54	17.628.494.000
- Nefinansijska imovina koja se finansira iz sredstava za realizaciju Nacionalnog investicionog plana	551	15.532.000.000
3. Izdaci za nabavku finansijske imovine	62	24.325.703.000

Za svaki od navedenih rashoda, posebno kada su u pitanju tekući rashodi, mora se nesporno i precizno identifikovati zakonski pravni osnov po kome je taj rashod obaveza države za koju se u budžetu obezbeđuju sredstva. Tako se u okviru tekućih rashoda mogu identifikovati pojedinačni zakoni kojima su utvrđene obaveze Republike (rashodi za zaposlene – Zakon o državnim službenicima i nameštenicima, rashodi za otplatu kamata – pojedinačni zakoni o zaduženjima Republike Srbije, rashodi za socijalnu zaštitu iz budžeta- Zakon o socijalnoj zaštiti, rashodi za izbegla i raseljena lica - Zakon o izbeglicama, transferi opštinama i gradovima - Zakon o lokalnoj samoupravi i sl.).

BUDŽETSKI PRESEDANI

Pojedini rashodi koji su u okviru bilansa budžeta iskazani u značajnim iznosima nemaju svog „nosioca” obaveza za budžetiranje. Za tako iskazane rashode nedostaje ključni element, a to je suština namena za koje se sredstva troše jer nemaju svog „nosioca”- poseban zakon, pa je u normativnom delu Zakona o budžetu prvi put uveden pravni osnov i za budžetiranje i za izvršavanje tih budžetskih stavki (aproprijacija). Posebno upadljiv primer je stavka budžeta - Sredstva za realizaciju Nacionalnog investicionog plana. Naime, Nacionalni investicioni plan nigde nije iskazan kao integralni dokument koji ima svoju sadržinu, aktivnosti, mere, prioritete, izvore sredstava i naročito važnu odredbu da se sredstva za realizaciju – finansiranje obezbeđuju u budžetu Republike. Skraćenica NIP je slična skraćenici НЕП (Новаја економическаја политика) iz 1921. godine u SSSR-u. Međutim, sličnost tu prestaje i bilo bi zanimljivo istražiti koja je od ove dve politike liberalnija i ekonomski efikasnija.²⁶³

Nacionalni investicioni plan je skup tri reči, koji nije nigde materijalizovan da se u odnosu na njega mogu određivati i elementi koje bi trebalo da sadrži: po čemu se smatra nacionalnim, šta je investiciono u njemu i kakva je sadržaj toga plana, na koji period važi i ko ga je usvojio, ko je odgovoran za njegov sadržaj i za njegovo sprovođenje i sl. Umesto toga u raspored rashoda i izdataka u budžetu je imenovan iznos sredstava za realizaciju Nacionalnog investicionog plana, a za njegovu realizaciju je oformljeno posebno Ministarstvo za nacionalni investicioni plan, a najvažnijom stavkom budžeta - sredstva za realizaciju Nacionalnog investicionog plana i posebnom oznakom da će se raspored i korišćenje sredstava sa ove apropijacije vršiti po posebnom aktu Vlade Republike Srbije. Pored toga, u normativnom delu Budžeta, koji reguliše izvršenje budžeta se u dva posebna člana sa 14 stavova uređuje čitav sistem pravila i procedura po kojim se vrši prenos, raspored i korišćenje sredstava budžeta po posebnom aktu Vlade, a na predlog Ministarstva za Nacionalni investicioni plan, što je prilično široko ovlašćenje u pogledu raspolaganja budžetskim sredstvima koja su izražena u milijardama, a preneti na organ državne uprave koji po svojoj nadležnosti u okviru izvršne vlasti treba da sprovodi zakone koji su mu stavljeni u delokrug i zbog kojih je formiran, što ovde nije slučaj, jer nema ni

²⁶³ Cetinić Goran, Vujinović Miroslav: *Budžetski proces i budžetska politika u Srbiji, 2005 - 2008 Ekonomski deo, Beograd, juli 2009. str. 13.*

jednog zakona stavljenog u nadležnost ovog Ministarstva. Naime, Ministarstvo za nacionalni investicioni plan nema u svom delokrugu ni jedan zakon za koji je zaduženo da ga sprovodi, kao što je to slučaj sa svim drugim ministarstvima, gde recimo Ministarstvo unutrašnjih poslova čak ima delokrug-nadležnost za sprovođenje oko 30 zakona.

Sličan tretman imaju i određeni rashodi u razdelu Ministarstva za ekonomiju i regionalni razvoj, koji nemaju svog nosioca obaveza - poseban zakon, već u rasporednom delu budžeta takođe imaju opisnu rečenicu da će se sredstva sa tih apropijacija koristiti po posebnom aktu Vlade, a na predlog tog ministarstva, a u normativnom delu budžeta o izvršenju imaju dodatak regulative o načinu njihovog korišćenja, što nije odlika zdravih javnih finansija.

Tako se budžet Republike sastoji od pravih javnih rashoda - izdataka koji su utvrđeni posebnim zakonima kao obaveza države da u budžetu obezbeđuje sredstva za njihovo sprovođenje (Zakon o državnim službenicima i nameštenicima, Zakon o socijalnoj zaštiti, Zakon o geološkim istraživanjima, Zakon o sportu i sl.) i prividno „javnih rashoda” koji jesu u budžetu planirani, ali nisu pravi javni rashodi jer nisu posebnim zakonima utvrđeni kao obaveza države da u budžetu obezbeđuje sredstva za njihovo sprovođenje (subvencije privatnoj privredi, sredstva NIP-a, izgradnja skijališta i sl.).

Ovakve stavke su u budžetu zauzimale sve više bilansnog prostora, a na taj način je kapacitet javne potrošnje u budžetu svake godine bio sve više povećavan. Javni sektor u Srbiji je preglomazan, a njegova efikasnost je skromna (kako po pokazuje i nedavno komparativno istraživanje za 2008. i 2009. godinu koje je objavio Svetski ekonomski forum.²⁶⁴ Tome je doprinelo i opredeljenje da, počev od primene novog Zakona o budžet-skom sistemu, predloži budžeta - uvođenjem mogućnosti planiranog deficita obezbeđuju da se troši mnogo više od onoga što slabašan privatni sektor i nerazvijen poreski sistem može podneti. Iz godine u godinu slabi autoritarni stručni kapacitet Ministarstva finansija i posebno se umanjuje njegova uloga čuvara javnog bilansa Republike Srbije. Ministarstvo finansija se u ovakvoj konstelaciji odnosa pretvara u računskog evidentičara prijavljenih potreba koje po tehničkim propozicijama uklapa u budžetske procedure, bez suštinskog čišćenja i eliminacije budžetskih presedana i bespravnih javnih rashoda koji ne bi smeli da opterećuju budžet. Dodatni problem je nedostatak stručnih kadrova i odgovorne administracije koja je u stanju da odgovori postavljenim novim zahtevima u sprovođenju novog Zakona o budžet-skom sistemu.

Ako pogledamo samo jednu stavku budžeta Republike Srbije za 2010. godinu u Razdelu 17 - Ministarstvo ekonomije i regionalnog razvoja, na propisanoj funkciji 410 - Opšti ekonomski i komercijalni poslovi i poslovi po pitanju rada, na ekonomskoj klasifikaciji 621- Nabavka domaće finansijske imovine sa planiranim sredstvima iz budžeta u iznosu od 17.594.125.000 dinara, koja zbog nepostojanja posebnih zakona koji bi regulisali namenu i potrošnju ovih sredstava ima pisani opis - dodatni tekst (koji nigde

²⁶⁴ Savin Davor, *Ekonometar*, www.vibilia.rs

u zakonu o budžetskom sistemu nije predviđen kao mogućnost za posebni rasporedni deo budžeta), koji glasi: „Sredstva ove aproprijacije namenjena su za osnivački ulog od posebnog značaja („Fijat” i drugo – nepoznato drugo i nepoznato u kom iznosu za Fijat, a u kom za drugo - prim. M.J.); za namenske kredite za podsticanje proizvodnje i izvoza; za subvencionisane kredite za likvidnost privrede i potrošačke kredite za kupovinu domaćih proizvoda prema posebnom programu Vlade preko Fonda za razvoj; za Start-up kredite za početnike preko Fonda za razvoj, a raspored i korišćenje sredstava vršiće se po posebnom aktu Vlade; druge mere za podsticanje domaće privrede (program zamene starih automobila i kamiona za nove, program subvencionisan prodaje domaćih traktora, kamiona i građevinskih mašina, program subvencionisane stanogradnje, program podsticanja proizvodnje i remonta šinskih vozila i drugo); za dokapitalizaciju AOFI i za kreditiranje i osiguranje izvoza preko AOFI, a raspored i korišćenje sredstava vršiće se po posebnom aktu Vlade”. Ovakvih stavki u navedenom ministarstvu je na još nekoliko mesta, a sve su, upravo zbog nedostatka zakonskog okvira za budžetiranje, dodatnim opisima nedovoljno precizirane i ne omogućavaju sprovođenje prave suštinske budžetske procedure u procesu izvršavanja budžeta, pa i revizije jer ne ispunjavaju propisane uslove koji važe za sve ostale pravno osnovane budžetske aproprijacije.

Ili još bolji primer iz istog budžeta, je u razdelu 29 - Ministarstvo za Nacionalni investicioni plan, na funkciji 410 - Opšti ekonomski i komercijalni poslovi i poslovi po pitanju rada, na ekonomskoj klasifikaciji 551- Nefinansijska imovina koja se finansira iz sredstava za realizaciju Nacionalnog investicionog plana, sa planiranim iznosom od 8.000.000.000 dinara, pri čemu je u opisu navedeno „Raspored i korišćenje sredstava sa ove aproprijacije vršiće se po posebnom aktu Vlade”.

Makro analiza budžetskih kategorija pokazuje četiri grupe najkritičnijih (makro) problema srpske budžetske prakse: **netransparentnost, nesistematičnost, neparticipativnost i nefunkcionalnost**.²⁶⁵

Ukoliko se kao paralela uporedi struktura budžeta Slovenije, budžet se, prema Zakonu o javnim finansijama Slovenije sastoji iz tri dela: opšteg, posebnog i razvojnog programskog dela. Opšti deo sadrži makro-budžet centralne vlade (prihode, rashode, zakonske obaveze i izvore finansiranja) i odnosi se na direktne i indirektne korisnike.

U direktne budžetske korisnike svrstana su sva tela i organizacije koje se finansiraju iz državnog budžeta, kao što su Vlada, ministarstva i njihova administracija, Narodna skupština, Revizioni sud i pravosuđe - sve ukupno oko 250 budžetskih korisnika. U indirektne korisnike budžeta svrstani su državni fondovi, javne institucije i agencije koje je osnovala centralna vlast ali se ne finansiraju direktno iz državnog budžeta. Poseban deo budžeta Slovenije sadrži finansijske planove direktnih budžetskih korisnika. Opšti i poseban deo budžeta sadrže: Ostvarene uplate i isplate za prethodnu godinu, planirane uplate i isplate za tekuću godinu i planirane uplate i isplate za narednu godinu.

²⁶⁵ Cetinić Goran, Vujinović Miroslav, isto, str. 24.

Budžet Slovenije se ne donosi u formi zakona, nego je prosto Budžet- raspored sredstava po korisnicima, a za njegovo izvršavanje se zajedno sa budžetom usvaja i Zakon o izvršenju budžeta. Logično se postavlja pitanje, šta bi se desilo na se u Srbiji budžet ne usvaja u formi zakona, nego kao i u Sloveniji u formi budžeta, kojim bi se zakonom uredilo korišćenje sredstava koja se sada u budžetu Republike Srbije bilansiraju direktno kroz budžet, a upućujućim opisnim tekstovima u Zakonu o budžetu, bilo u njegovom posebnom ili delu o izvršenju budžeta ovlašćuju Vladu da na predlog pojedinih ministarstava posebnim programima propisuje raspored i uslove za korišćenje tih sredstava uključujući i donošenje odluka o pojedinim korisnicima, što diskredituje isključivo pravo parlamenta kao zakonodavnog tela da odlučuje o korišćenju javnih sredstava, a da izvršna vlast - vlada i njeni organi u okviru svojih ovlašćenja, samo izvršavaju zakone i druge propise, uključujući i obaveze za finansiranje Ustavom utvrđenih funkcija Republike za koje se sredstva obezbeđuju u budžetu Republike. Nije slučajno Zakonom o državnoj upravi²⁶⁶ i regulisano da organi državne uprave, kao deo izvršne vlasti Republike Srbije vrše upravne poslove u okviru prava i dužnosti Republike Srbije, a osnovni poslovi zbog kojih se osnivaju organi državne uprave su poslovi koji im zakonom daju mandat da izvršavaju zakone druge propise i opšte akte Skupštine i Vlade, tako što donose propise, rešavaju u upravnim stvarima, preduzimaju upravne radnje odnosno obavljaju izvršne poslove (vode evidencije, izdaju javne isprave i sl.). Organi državne uprave obrazuju se zakonom, kao što se i delokrug svih organa uprave određuje zakonom.

Državna uprava je samostalna, vezana Ustavom i zakonom, a za svoj rad odgovorna je Vladi. Poslove državne uprave obavljaju ministarstva i drugi organi državne uprave određeni zakonom, a poslovi državne uprave i broj ministarstava određuju se zakonom.

Zakonom o ministarstvima²⁶⁷ se bliže preciziraju poslovi državne uprave po pojedinim ministarstvima, koja su tim zakonom i obrazovana i u kome se vrlo precizno regulišu poslovi državne uprave u okviru delokruga svakog ministarstva odnosno drugog organa ili organizacije u sistema državne uprave Srbije.

Imajući izneto u vidu, a s obzirom na to da se, pored ostalih uslova za obavljanje poslova državne uprave moraju obezbediti novčana sredstva, u Srbiji je navedenim sistemskim Zakonom o državnoj upravi uređeno da se sredstva za rad organa državne uprave obezbeđuju u budžetu Republike Srbije.

Ovim zakonom je posebno i ne slučajno utvrđeno ograničenje da ministarstva i posebne organizacije ne mogu propisom određivati svoje ili tuđe nadležnosti, niti fizičkim i pravnim licima ustanovljavati prava i obaveze koje nisu već ustanovljene zakonom.

Iz ovoga jasno proizilazi zlatno pravilo – osnova ili polazna tačka integriteta budžetskog sistema, a to je pravni okvir za stvaranje obaveza na teret budžeta Republike Srbije.

²⁶⁶ Zakon o državnoj upravi „Službeni glasnik RS”, br. 79/05 i 101/07

²⁶⁷ Zakon o ministarstvima „Službeni glasnik RS”, br. 16/2011.

Taj pravni okvir mora biti uspostavljen uvek pouzdano i na ispravan način. Dakle, nema budžetiranja ni po jednom zahtevu bilo kog državnog organa u celom sistemu državne uprave, ako se prethodno ne identifikuje pouzdanost pravnog osnova da je to zakonska obaveza Republike za koju se moraju obezbediti sredstva u budžetu Republike.

Kao dokaz da je bitno od početka do kraja istrajati na sprovođenju celokupne zakonom propisane budžetske procedure ukazuje i činjenica da je Vlada Republike Srbije, pristupajući Sporazumu o stabilizaciji i pridruživanju EU, prema pregovorima za Podgrupu 32 - Finansijska kontrola preuzela, kao jedan od preduslova pridruživanja obavezom uspostavljanja i razvoja Interne finansijske kontrole u javnom sektoru čiji je cilj dobro upravljanje i zaštita javnih sredstava, te je usvojila Strategiju razvoja Interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srbiji.²⁶⁸

Evropska komisija će izvršiti procenu celokupnog sistema Interne finansijske kontrole u javnom sektoru kako bi utvrdila da li Srbija ispunjava uslove usaglašenosti sa pravnim tekovinama EU, navedene u poglavlju 32, za vođenje pregovora o pridruživanju EU. Koncept Interne finansijske kontrole u javnom sektoru (*„Public Internal Financial Control” - PIFC*) čine tri osnovna elementa:

- 1) finansijsko upravljanje i kontrola (*„Financial management and control” - FMC*),
- 2) efikasna i funkcionalno nezavisna, decentralizovana funkcija interne revizije (*„Internal Audit” - IA*) i
- 3) Centralna jedinica za harmonizaciju (*„Central Harmonisation Unit” - CHU*).

Sistem finansijskog upravljanja i kontrole predstavlja sistem politika, procedura i aktivnosti koje uspostavlja rukovodstvo korisnika javnih sredstava, sa ciljem da se obezbedi razumna uverenost da se ciljevi organizacije ostvaruju kroz: poštovanje zakona, internih akata i ugovora; pouzdanost i sveobuhvatnost finansijskih i operativnih podataka; efektivnost i efikasnost operacija, čuvanje sredstava i podataka.

Kao što je iz ovog dokumenta vidljivo, ukupan sistem upravljanja javnim finansijama, koji se zaokružuje procesom kontrole javnih sredstava, kao prvi uslov za ostvarenje tih ciljeva postavlja poštovanje zakona, internih akata i ugovora, što u našem slučaju budžetiranja javnih sredstava u Srbiji nije uvek slučaj i što se mora otkloniti u daljem razvoju i izgradnji budžetskog sistema, kako bi Srbija ispunila uslove usaglašenosti sa pravnim tekovinama EU, navedene u poglavlju 32, za vođenje pregovora o pridruživanju EU.

U Evropi je jedina naša vlada i vlada Belorusije ne podnose redovno završni račun države²⁶⁹.

„U dugoj istoriji nacionalnih država, jedan od najtežih problema je održati odgovornost vlasti prema zemlji i građanima. Široko je prihvaćen stav da efikasna i demokratska vlast nije moguća bez transparentnosti i odgovornosti: bez transparentnosti, participacija

²⁶⁸ Strategija razvoja Interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srbiji (*„Sl. glasnik RS”, br. 61/2009*).

²⁶⁹ Savin Davor, *Ekonometar*, www.vibilia.rs

građana je manje efikasna; bez odgovornosti, nosioci moći mogu bezbedno ignorisati volju građana”²⁷⁰.

Reputacioni kapacitet Vlade jedne zemlje pred unutrašnjom i međunarodnom javnošću, pri čemu posebno odgovornost ministra finansija, se upravo i ogleda u izveštavanju, polaganju računa o načinu upravljanja javnim finansijama zemlje, a završni račun je propisani - ključni dokument za te vrste vladinih obaveza.

2.4. EFIKASNOST BUDŽETSKOG SISTEMA SRBIJE I DRŽAVNA REVIZORSKA INSTITUCIJA

U okviru budžetskog sistema jedne zemlje veoma je važno da postoji ravnoteža i podela odgovornosti između ključnih nosilaca budžetskog procesa i to: Izvršne vlasti - Vlade i njenih resora; Parlamenta i Nezavisne revizije.

Posebno je važno da, pored izvršne i predstavničke vlasti, državna revizija bude nezamenljivi i samostalni deo sistema, čiji je cilj da otkriva i ukazuje parlamentu i nadležnim pravosudnim organima na odstupanja u pogledu legalnosti, efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti u finansijskom upravljanju javnim sredstvima od strane izvršne vlasti i budžetskih korisnika. Osnovni elementi pouzdanosti budžetskog sistema predstavljaju strogu disciplinu i poštovanje određenih pravila i procedura u javnim finansijama.

Polazna osnova za dobar i pouzdan budžetski sistem je:

- ravnoteža vlasti i
- jasna podela ovlašćenja i odgovornosti u budžetskom procesu.

U okviru ovlašćenja i odgovornosti, osnovni postulat za svakog učesnika u budžetskom procesu koji upravlja finansijskim sredstvima države je odgovornost za potvrdu o postojanju zakonske obaveze za potrošnju javnih sredstava, odnosno da li su sredstva iskorišćena u skladu sa zakonskim ovlašćenjima i po propisanoj proceduri.

Zakonom o državnoj revizorskoj instituciji je, između ostalog regulisano da revizija pravilnosti poslovanja znači ispitivanje finansijskih transakcija i odluka u vezi sa primanjima i izdacima, radi utvrđivanja da li su odnosne transakcije izvršene u skladu sa zakonom, drugim propisima, datim ovlašćenjima, i za planirane svrhe.²⁷¹

Pre svega treba ukazati na to da je u delu javnih finansija Srbije prvi i najvažniji akt i početak svih odgovornosti koje su iznad svih nas Ustav Srbije i njegove neprikosnovene i rekla bih stroge odredbe o javnim finansijama, pravnim okvirima za obaveze države, budžetu, preuzimanju obaveza, što samo po sebi podrazumeva pridržavanje celog korpusa zakona koji uređuju ovu oblast, a pre svega Zakona o budžetskom sistemu.

Ovde je ključna uloga Ministarstva finansija i pre svega njegovih stručnih kapaciteta da, u pogledu utvrđene ekonomske politike na valjan i posebno ističem, stručan način pripremi neophodne finansijske podloge za realne mogućnosti javnog finansijskog

²⁷⁰ Izvor: "Making Governments More Accountable: the Impact of Civil Society Budget Analysis and Monitoring", Gary Hawes, LBJ School of Public Affairs, University of Texas, April 2008"

²⁷¹ Član 2. Zakona

bilansa države da finansira svoje obaveze u okviru pravnog okvira kojim je država te obaveze i utvrdila.

Ukoliko Ministarstvo finansija ne uspe da održi finansijsku disciplinu, odnosno liniju razgraničenja pravnog okvira za obaveze i po njoj u budžet unosi samo pravno određene i stvarne realne obaveze države, a druge koji ne ispunjavaju te uslove odbije, ima šanse da uvede red u fiskalnu odgovornost, a u suprotnom ni zakonske odredbe o fiskalnoj odgovornosti neće mnogo moći da otklone sadašnje probleme, velike pritiske i apetite kojima je uvek, a naročito pri izradi svakog budžeta izloženo od strane svih ministarstava odnosno drugih korisnika. Pri ovome treba naglasiti da treba isključiti i političke primese koje nemaju veze sa stručnim stavovima Ministarstva finansija oko realnosti javnog bilansa i dozvoliti Ministarstvu finansija da na jedini mogući način, bez pritiska izradi realno kapacitet javnih finansija Srbije.

2.4.1. PRIMER REVIZIJE BUDŽETA ZA 2008. GODINU

Na primeru Izveštaja Državne revizorske institucije o finansijskoj reviziji završnog računa budžeta Republike Srbije za 2008. godinu može se u određenim aspektima sagledati efikasnost budžetskog sistema Srbije.

Naime, Državna revizorska institucija je izvršila reviziju Nacrta Zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije za 2008. godinu u segmentima i to: Bilans stanja i Bilans prihoda i rashoda, Izveštaja o kapitalnim izdacima i primanjima, Izveštaj o novčanim tokovima, Izveštaj o izvršenju budžeta, Izveštaja o primljenim donacijama, Izveštaj o domaćim kreditima i otplatama duga, Izveštaja o otplatama duga i novim inostranim kreditima, Izveštaj o korišćenju sredstava tekuće i stalne budžetske rezerve i Izveštaja o izdatim garancijama.

Revizija je izvršena na osnovu ovlašćenja iz Ustava Republike Srbije, Zakona o državnoj revizorskoj instituciji i Zakona o budžetskom sistemu, kao i Programu o reviziji Državne institucije za 2009. godinu.

U izveštaju DRI se navodi da su u reviziji završnog računa budžeta za 2008. godinu korišćeni Međunarodni standardi koji se primenjuju u Republici Srbiji u smislu člana 2. Zakona o računovodstvu i reviziji u pogledu osnovnih principa državne revizije. Prema tim standardima revizija se radi u skladu sa etičkim zahtevima i na način koji omogućava da se u razumnoj meri uveri da finansijski izveštaji ne sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze.

U Izveštaju DRI se navodi da revizija koja je izvršena i dokazi koji su prikupljeni ne obezbeđuju razumnu osnovu da se mišljenje izrazi, te da zbog toga mišljenje nije ni izraženo. Posebno je bitno da i na strani DRI ima nedostataka i to u osnovnim pretpostavkama za obavljanje revizije, a to je nedostatak revizora, odnosno adekvatnih uslova za rad revizije, kako se navodi u Izveštaju. Ovi nedostaci su bitno uticali na obim ispitivanja i veličinu proveravanih uzoraka na osnovu kojih je bilo potrebno prikupljanje dokaza

o iznosima i obelodanjivanjima datim u finansijskim izveštajima. „Kompetentno i stručno mišljenje je preduslov za revizorski posao, a poslovi revizije su elitni ekspertske poslovi u oblasti računovodstva, finansija, planiranja, kalkulacija, itd. a revizori rade sa povećanom profesionalnom pažnjom koja u takvom stepenu nije karakteristična za druge stručne poslove.”²⁷²

Međutim, bez obzira na te nedoslednosti Izveštaj sadrži određena značajna zapažanja, odnosno konstatacije koje sistemski daju kvalifikacije o stanju javnih finansija Republike Srbije za 2008. godinu, a naročito u pogledu korišćenja sredstava budžeta od strane budžetskih korisnika i to:

- interna kontrola i interna revizija nisu uspostavljene kod korisnika budžetskih sredstava na način predviđen zakonom, što još više potencira neophodnost izbora i testiranja odgovarajućeg uzorka izvršenih transakcija, a što nije bilo moguće uraditi iz razloga navedenih u prethodnoj alineji;

- nije vršena revizija, niti je podnošen izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja za period od 2002. godine do 2007. godine. Podaci iz finansijskih izveštaja za 2007. godinu predstavljaju početna stanja na dan 01. januara 2008. godine i kao takvi imaju uticaj na rezultate poslovanja za 2008. godinu.

Revizija nije prisustvovala popisu sredstava u svojini Republike Srbije, sa stanjem na dan 31.12.2008. godine, niti je vršena kontrola pravilnosti sprovođenja popisa, zato što je DRI imala tada samo dva zaposlena revizora;

- na osnovu dostupnih podataka u Upravi za trezor nije bilo moguće postići uveravanje na koji način direktni i indirektni budžetski korisnici vrše popis nefinansijske imovine i na i na koji način usklađuju njeno stvarno stanje sa knjigovodstvenim stanjem;

- revizija nije mogla, kako se navodi, da potvrdi da su promene na nefinansijskoj imovini prikazane u bilansu stanja, usklađene sa novčanim tokovima vezanim za te promene, prikazanim u drugim finansijskim izveštajima završnog računa.

Zbog navedenih ograničenja nije bilo moguće prikupljanje dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza koji bi obezbedili osnovu za izražavanje mišljenja. „Bitan uslov, da sve aktivnosti i mere od izbora profesionalnog i kompetentnog tima revizora, koji radeći po zahtevima profesionalne etike, računovodstva i revizije, preko nadzora revizijskog tima na terenu i u ofisu, do primene najsavremenijih postupaka i tehnika revizijskog rada, treba da rezultiraju u postizanju dovoljno relevantnih revizijskih dokaza koji će kao baza poslužiti za formiranje i izražavanje adekvatnog ili ispravnog revizijskog mišljenja.”²⁷³

Značajno je posebno skretanje pažnje DRI koje se odnosi se na: funkcionisanje računovodstvenog sistema; funkcionisanje internih kontrola i interne revizije; usaglašavanje potraživanja; upravljanje likvidnim sredstvima i obavezama; usaglašavanje evidencija o donacijama, javnom dugu, vođenju vanbilansnih evidencija; kao i sa drugim pitanjima objašnjenim u napomenama u Izveštaju.

²⁷² Stanišić Milovan, isto. str. 4.

²⁷³ Stanišić Milovan, Metodologija revizije, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009. str. 5.

Uvažavajući sve navedene činjenice i objektivne okolnosti i na strani personalnog statusa i osposobljenosti DRI i na strani budžetskih korisnika, neophodno je prethodno razmotriti još neke elemente javnih finansija Republike Srbije.

U tom smislu polazi se od činjenice da redovno obavljanje klasičnih funkcija države zavisi od raznih veoma važnih činilaca: političkih, ekonomskih, društvenih i sl. Međutim, za uspešno upravljanje državom, odnosno njenim funkcijama najbitnije su finansije - novčana sredstva kojima ona raspolaže i koja raspoređuje u različite organizacione strukture bitne za državu, privredu i stanovništvo. Finansiranje različitih državnih potreba podrazumeva ubiranje javnih prihoda i njihovo planirano i kontrolisano trošenje, a to se postiže kreiranjem budžeta. Prema tome, budžet predstavlja sistematski i racionalan plan ukupnih javnih prihoda i rashoda svake države, što se postiže kroz budžetski sistem.

2.5. EFIKASNOST SA STANOVIŠTA IZGRAĐENOSTI BUDŽETSKOG SISTEMA I INSTITUCIJA

Posebna uloga Ministarstva finansija je u tome što je to Ministarstvo glavni nosilac svih poslova državne uprave kojima se obezbeđuje integritet i funkcionisanje celog budžetskog sistema, jer po Zakonu o ministarstvima, jedino Ministarstvo finansija, obavlja poslove državne uprave koji se odnose na republički budžet, utvrđivanje konsolidovanog bilansa javnih prihoda i javnih rashoda, politiku javnih rashoda, upravljanje raspoloživim sredstvima javnih finansija Republike Srbije, kvantifikaciju mera ekonomske politike i sl. Ministarstvo finansija je odgovorno za upravljanje svim sredstvima ukupnog javnog bilansa Republike i zbog te svoje odgovornosti mora biti značajno ojačano pravnim ovlašćenjima, kadrovskim i tehničkim uslovima. Posebno je važno da se, u budžetskim sistemima u zemljama u tranziciji, kao što je naša, gde se još razvijaju ili modernizuju sistemi u okviru kojih se razvija praktično moderan budžetski sistem, Ministarstvo finansija značajno ojača u napred navedenom smislu, kako bi bilo u stanju da nosi vodeću ulogu u održavanju pre svega fiskalne discipline, održavanju usklađenosti zahteva i potreba pojedinih ministarstava sa zakonodavnim okvirom i konsolidovanim bilansom javnih prihoda i javnih rashoda, a to podrazumeva i kontrolu budžetskih izdataka u svakom segmentu budžetskog procesa, a posebno u pravilnoj prethodnoj identifikaciji i nesporno i pouzdano utvrđenoj zakonskoj obavezi Republike.

Izgrađenost budžetskog sistema ogleda se ne samo u pravnom korpusu usvojenih zakonskih rešenja i podzakonskih akata, nego i u kvalitetu i stepenu osposobljenosti stručnih kapaciteta administracije koja je u stanju da usvojena zakonska rešenja kreira i realizuje.

Naročito je važno da u pripremi budžeta bude obezbeđen odgovarajući stručni kapacitet Ministarstva finansija da bude u stanju da analizira i na pravi način utvrdi pravnu osnovanost podnetih zahteva budžetskih korisnika, kako se ne bi dogodilo da

priprema nacrtu budžeta bude u dobrom delu mehaničko uklapanje i sortiranje iznosa koji su negde van Ministarstva finansija utvrđeni kao rezultat matematičke odnosno budžetski ispravne tehnike ili političke, te neke druge nagodbe, bez prethodne ispunjenosti potrebnih zakonskih uslova za početak i sprovođenje ispravnog budžetskog procesa. Drugi bitan element je da i nakon utvrđivanja pravnog osnova za budžetiranje rashoda u budžetu mora da postoji dovoljno znanja i iskustva da se na pravi način i egzaktno utvrdi obim sredstava za pojedine zahteve, što je veoma složen i stručan proces (na primer, obračun potrebnih sredstava za godišnji bruto fond plata zaposlenih u državnoj upravi Republike). Za celinu i ukupan tok budžetiranja glavnu ulogu treba da ima Ministarstvo finansija. Samo na taj način Ministarstvo može da odigra svoju ključnu ulogu čuvara državnog novca, finansijske discipline i integriteta budžetskog sistema, kao i izgradnje fiskalne odgovornosti u okviru koje je jedino moguće ispravno funkcionisanje ukupne politike javnih finansija Srbije.

Glava Treća

UPOREDNA PRAKSA: SLOVENIJA I GRČKA

3.1. SPECIFIČNOSTI BUDŽETSKOG SISTEMA SLOVENIJE

3.1.1. OD JUGO - REPUBLIKE DO ČLANICE EMU

Ukoliko se budžetski sistem Srbije posmatra u odnosu na standard i praksu zemalja razvijenih budžetskih sistema, dobar primer za poređenje je budžetski sistem Slovenije.

S obzirom na to da je budžet jedan od ključnih instrumenata putem koga izabrani nosioci političke moći planiraju i usmeravaju pravac u kom će se društvo razvijati i za to snose odgovornost pred građanima. Karakter i razvijenost budžetskog sistema u jednoj zemlji zavisi od odnosa moći između tri ključna nosioca budžetskog procesa – izvršne vlasti, predstavničke vlasti i nezavisne revizorske institucije. Na to utiču brojni faktori, među kojima ključno mesto ima dogovor centara političke i ekonomske moći oko prioriteta i strateških ciljeva razvoja društva. To potvrđuje praksa ne samo razvijenih demokratskih zemalja već i mlađih demokratija.²⁷⁴ Ukoliko se uzme za primer Slovenija, može se uočiti da je, zahvaljujući tome što je od formiranja države početkom devedesetih godina prošlog veka postojao politički konsenzus oko ulaska u EU, ovoj državi uspelo da izgradi moderan i transparentan budžetski sistem, tako da je svaka koaliciona vlada bez obzira na političke programe ažurno radila na uvođenju evropskih zakona i modernizaciji države, budžetskog sistema pre svega. Slovenija je izgradila stabilne i funkcionalne demokratske institucije i razvila kompetitivan proizvodni, finansijski i uslužni sektor privrede, za manje od dve decenije. Članica EU postala je 1. maja 2004. godine, a šengenskom viznom sporazumu pristupila je i uvela evro kao platežno sredstvo 2007. godine. S obzirom na veličinu zemlje i broj stanovnika (blizu 2 miliona) javni sektor je, relativno veliki. Zahvaljujući dobro postavljenoj budžetskoj proceduri i primeni strogih institucionalnih barijera kojima se kontroliše javna potrošnja, budžetski deficit je relativno nizak. Tome je doprineo i stabilan privredni rast Slovenije do sredine 2008. godine, koji se kretao iznad EU proseka.

Naročito je važno da je prevashodni kriterijum za izbor ministara bila stručnost, što je posebna odlika političkog sistema Slovenije. Mnoge resore u svim vladama do sada su vodili politički nezavisni stručnjaci, uključujući i ministarstvo finansija.

Činjenica da je saglasnost oko makro strateških ciljeva društva glavni razlog da se budžetski proces po pravilu odvija bez sukoba među koalicionim partnerima je velika prednost za budžetsku politiku zemlje. Od samog formiranja države je postojao politički konsenzus prvo oko ulaska u EU, a drugo oko brzog ekonomskog rasta po stopi koja je iznad EU proseka. Nakon ulaska u EU Slovenija, kreće u sveobuhvatnu modernizaciju

²⁷⁴ Petovar Tanja, *isto*, str 5.

poreskog sistema, racionalizaciju sistema socijalnih transfera, zdravstvenog sistema i realokaciju budžetskih fondova u infrastrukturne investicije. Oko ove reformske orijentacije postojao je društveni i politički konsenzus, tako da je proces tekao nezavisno od toga koja je politička opcija i koalicija preuzimala vlast, što je veoma važno. Na bazi ovog društvenog dogovora je postignut konsensualni karakter fiskalne politike o ograničenom rastu plata i ravnomernijoj raspodeli unutar javnog sektora, kao i podsticanjem razvoja paralelnog sistema penzionog osiguranja, koji je vrlo brzo doveo do povećane štednje građana. Napravljen je prostor, pa je to oslobodilo sredstva budžeta za veća javna ulaganja. To što je opozicija u više navrata uspevala da amandmanima menja budžet nije imalo uticaja na strateška razvojna opredeljenja Slovenije kao države i društva i celini.

U okviru reformskog programa Vlada Slovenije je odredila prioritete koji su uneti u sve razvojne programe i budžete. Vrlo važna uloga Vlade je i u tome što je nadgledala i redovno izveštavala o izvršenju zadataka i ostvarenju ciljeva koje je sama sebi postavljala. Vlada je razmatrala Godišnje izveštaje koje je usvajala Narodna skupština Republike Slovenije.

3.1.2. LISTA ZAKONSKIH PREDLOGA

Lista zakonskih predloga i akata koje su nameravali da podnesu Parlamentu na usvajanje bila je sastavni deo Vladinih programa. Pregledne liste obavljenih zadataka koji su bili postavljeni u programima rada i budžetskim dokumentima nalaze se u izveštajima Vlade. Ništa manje značajna činjenica je i da se u izveštaju mogu naći i liste izvršenih zadataka koji nisu bili planirani. Proces izveštavanja je do te mere razvijen da se Izveštaj o radu koji je Vlada usvojila, Vlada i podnosi Skupštini na usvajanje zajedno s predlogom budžeta.

Lista zakonskih predloga i akata koje su nameravali da podnesu Parlamentu na usvajanje bila je sastavni deo Vladinih programa. Pregledne liste obavljenih zadataka koji su bili postavljeni u programima rada i budžetskim dokumentima nalaze se u izveštajima Vlade. Iz navedenog se, prema osnovnim karakteristikama budžetskog sistema Slovenije, može zaključiti da budžetski sistem Slovenije funkcioniše preko tri organa – Vlade, Parlamenta i Revizionog suda. Sistem karakterišu dve osobine:

- Slovenija donosi budžet za dve godine i
- Budžet Slovenije ima veoma detaljnu računovodstvenu strukturu, koja ostaje fleksibilna zahvaljujući jedinstvenom instrumentu kao što je Zakon o izvršenju budžeta.

Prema zakonu, Vlada Slovenije podnosi Skupštini, u stvari, dva budžeta i to, predlog budžeta za nastupajuću godinu, i za godinu koja joj sledi. Oba budžeta sadrže sve zakonom predviđene elemente. Prema vremenskoj dinamici, izmene i dopune budžeta

za nastupajuću godinu Vlada je dužna da podnese Skupštini na usvajanje najkasnije do 1. oktobra tekuće godine. Vrlo je važno da Slovenija praktično svake godine donosi dva jednogodišnja, a ne jedan dvogodišnji budžet.

Praksa je pokazala da ovaj tip budžeta znatno doprinosi budžetskoj disciplini i to iz najmanje dva razloga:

- Prvo, nastojanja linijskih ministarstava da svake godine povećaju budžete se ograničavaju. S obzirom na činjenicu da je u prethodnoj odlučeno kako će izgledati nastupajuća godina, ostaje malo prostora za ozbiljne izmene.
- Drugo, ova procedura značajno doprinosi budžetskoj disciplini.

Pojedina ministarstva se lakše prilagođavaju restrikcijama budžeta kada imaju izvesnost i znaju unapred šta ih čeka. Ovakav pristup u budžetiranju ih primorava da sarađuju s Vladom u iznalaženju racionalnih i svrsishodnih mera štednje i da tako ublažavaju negativni efekat na korisnike budžetskih sredstava, što je posebno važno za održavanje fiskalne discipline i izgradnju čvrstog budžetskog sistema zemlje. Posebno valja istaći da, iako je reč o jedinstvenom modelu budžetskog sistema, ovaj slovenački je inspirisan tzv. praksom fiksiranih rashoda koja se primenjuje u Švedskoj, Velikoj Britaniji i Holandiji. Naime, vlade ovih zemalja postavljaju višegodišnji „budžetski plafon“- limit koji se mora poštovati, što je posebno važno za budžetsku disciplinu. Izuzeci, i to retki, su dozvoljeni samo ukoliko nastupe nepredviđene okolnosti. Izvesnost se sastoji u tome što se ovi limiti obnavljaju iz godine u godinu, a limit za onu sledeću se utvrđuje već sredinom tekuće, tako da budžetski korisnici unapred znaju šta ih čeka. Velika prednost je što svake godine pre početka zasedanja parlamenta u Holandiji, na primer Vlada objavljuje nepromenljiv četvorogodišnji okvir javne potrošnje. Značajno je da budžetska procedura koja se pridržava fiksnih višegodišnjih „plafona“ javne potrošnje ima brojne prednosti, jer obezbeđuje socijalni mir, a planirane reforme se doslednije i uspešnije ostvaruju.

3.1.3. RAČUNOVODSTVENA STRUKTURA BUDŽETA

Sledeća važna karakteristika budžetskog sistema ove zemlje je opredeljenje o detaljnoj računovodstvenoj strukturi, pa je računovodstvena struktura slovenačkog budžeta zaista veoma složena. Budžet se, prema Zakonu o javnim finansijama sastoji iz tri dela: opšteg, posebnog i razvojnog programskog dela. Opšti deo sadrži makro - budžet centralne vlade (prihode, rashode, zakonske obaveze i izvore finansiranja) i odnosi se na direktne i indirektne korisnike.

U direktne budžetske korisnike svrstana su sva tela i organizacije koje se finansiraju iz državnog budžeta, kao što su Vlada, ministarstva i njihova administracija, Narodna skupština, Revizioni sud i pravosuđe - sve ukupno oko 250 budžetskih korisnika.

U indirektne korisnike budžeta svrstani su državni fondovi, javne institucije i agencije koje je osnovala centralna vlast ali se ne finansiraju direktno iz državnog budžeta.

Poseban deo budžeta Slovenije sadrži finansijske planove direktnih budžetskih korisnika.

Opšti i poseban deo budžeta sadrže:

- 1) Ostvarene uplate i isplate za prethodnu godinu;
- 2) Planirane uplate i isplate za tekuću godinu;
- 3) Planirane uplate i isplate za narednu godinu.

Kada su u pitanju višegodišnji budžetski planovi, važno je da se oni odnose samo na direktne budžetske korisnike, a u pogledu rashoda tretiraju samo određenu kategoriju rashoda i to: kapitalne ulaganja, državnu pomoć, donacije i projekte koji se finansiraju kroz EU strukturne fondove.

Treći deo, odnosno programski deo budžeta sadrži razvojne programe i procenu godišnjih ulaganja i državnih davanja za te programe koji važe, kako za budžetsku tako i za naredne tri godine. Obaveza je za svakog direktnog budžetskog korisnika da svoje razvojne programe i finansijske planove izvede iz razvojnog programa budžeta koji se na njih odnosi. Godišnji iznos koji pripada direktnim budžetskim korisnicima figurira kako u posebnom tako i u programskom razvojnom delu budžeta.

U okviru ukupnog budžetskog sistema i bilansa javnih prihoda i rashoda, finansijski planovi indirektnih budžetskih korisnika, Zavoda za zdravstveno osiguranje Slovenije i Zavoda za penziono i invalidsko osiguranje nisu uključeni u budžet, ali se podnose Skupštini na usvajanje zajedno s budžetom i Memorandumom o budžetu. Specifično je da ovi indirektni korisnici svoje budžete i finansijske planove planiraju samo za tekuću budžetsku godinu.

Kada je u pitanju struktura finansijskih planova direktnih korisnika koji su deo posebnog budžeta oni su podeljeni na sledeća područja: Oblasti budžetske potrošnje; Glavni programi; Potprogrami; Budžetske jedinice; Računi podgrupa - plate, robe i servisi, transferi, subvencije, itd; Pojedinačni računi. Ceo budžetski sistem sadrži oko 9 000 budžetskih linija. Opređenje za ovako detaljan računovodstveni sistem se objašnjava potrebom da se ima uvid i vrši kontrola kako prihoda, tako i rashoda.

3.1.4. PROCEDURA DONOŠENJA BUDŽETA

Proceduru i mehanizme koji omogućuju da se, u slučaju bitnih promena strategije razvoja, tokom budžetske godine vrši preusmeravanje sredstava pod uslovom da se ne menjaju agregatne linije budžeta reguliše Zakon o izvršenju budžeta. Ovaj zakon Skupština usvaja svake godine zajedno s budžetom i Memorandumom o budžetu. U Sloveniji budžet nema formu zakona, ali se zato izvršenje budžeta uređuje zakonom što je posebna specifičnost budžetskog sistema.

U toku jedne godine procedura donošenja budžeta je uređena posebnim dekretom koji pored ostalog propisuje: rokove i proceduru za pripremu Memoranduma o budžetu, ekonomskih pokazatelja, finansijskog plana i razvojnih programa od strane pojedinih

ministarstava i indirektnih budžetskih korisnika i predloge amandmana na već usvojeni budžet. Budžetska godina se poklapa s kalendarskom. Posebnu ulogu u pripremi predloga nacionalnog budžeta ima Institut za makroekonomsku analizu i razvoj koji je polunezavisna vladina institucija, koja zapošljava oko 60 ekonomista, što je vrlo važno, pri čemu ovaj institut obavezno vrši jesenja i prolećna predviđanja ekonomskih tokova.

Ozbiljnost u pristupu i odsustvo političkih uticaja pokazuje i činjenica da direktor tog instituta zajedno sa predsednikom Vlade i ministrom finansija je odgovoran za izradu Memoranduma o budžetu, kao i za uspostavljanje granica budžetske potrošnje o čemu se donosi odluka na prvoj budžetskoj sednici Vlade već u maju mesecu. Ovo ukazuje na to da je u Sloveniji budžetska politika jedan trajni proces čija dinamika u toku kalendarske godine obezbeđuje realizaciju pojedinih aktivnosti koje se jedna za drugom odvijaju i u okviru tih aktivnosti se permanentno ostvaruje politika budžetiranja i učešće nadležnih institucija koje su zadužene za njeno sprovođenje.

Veoma važnu činjenicu u ovom procesu koju treba posebno istaći, jeste uloga čuvara fiskalne stabilnosti, a to je uloga Ministarstva finansija koje odgovara za procenu prihoda koji pune budžet. Posebna stručna grupa koja se bavi predviđanjima budžetskih prihoda koristi podatke koje dobija od Instituta za makroekonomsku analizu i razvoj (IMAR) o kretanjima bruto društvenog proizvoda, ali se može oslanjati i na makroekonomske pokazatelje koje objavljuju odgovarajuće institucije poput Banke Slovenije i Ekonomskog instituta Univerziteta u Ljubljani.

Aktivnosti u pogledu predviđanja budžetskih prihoda su takve da ona moraju biti pripremljena najkasnije dve nedelje nakon što IMAR objavi svoje analize. Važno je da se ove projekcije prave za jednu i pet godina unapred. Da je budžetiranje jedan trajan i stalan proces pokazuje i činjenica da se ovi podaci koriste za pripremu Memoranduma o budžetu i oni moraju biti spremni za prvu Vladinu sednicu o budžetu koja se zakazuje za 15. maj svake godine.

Opšti okvir nominalnih troškova centralne Vlade (uključujući zdravstveno i socijalno osiguranje i troškove lokalne vlasti) obuhvata Memorandum o budžetu.

Sve konsultacije oko budžetskih planova i programa Ministarstvo finansija i pojedina ministarstva obave do 15. maja, jer rezultati ovih dogovora ulaze u nacrt Memoranduma o budžetu. Već u prvoj polovini godine, odnosno sa 15. majem zaključno, Kabinet ministara utvrđuje nominalnu vrednost budžetskog „plafona” i deficit odnosno suficit za naredne četiri godine, a pre svega strateške prioritete za taj period.

Kabinet Predsednika vlade, čim se završi rasprava oko nacrtu Memoranduma o budžetu, izdaje uputstva za dodatnu elaboraciju i prilagođavanje nacrtu Memoranduma o budžetu. Zatim nastupa period usaglašavanja i dogovaranja, odnosno pregovaranja na liniji Ministarstvo finansija i pojedinih ministarstva, kako o pojedinim rashodima tako i o programima. Vrlo je važno da se u ovom postupku komunikacije, odnosno rasprave o novom budžetu koji se odnosi na godinu ispred nastupajuće, obavljaju razgovori sa

pojedinin ministarstvima koji obuhvataju i zahteve koji se odnose na amandmane na nastupajući budžet, koji je prethodne godine usvojen u Skupštini. Mogućnosti izmena i dopuna u ovom slučaju su daleko manje od onih koje se odnose na budžet koji tek treba usvojiti. Pri tome je reč o vrlo strogim kriterijumima i to: Suštinske promene pretpostavki privrednog razvoja, promene u postulatima privredne i finansijske politike i ozbiljna odstupanja u odnosu na predviđenu implementaciju tekućeg budžeta.

Na drugoj po redu budžetskoj sednici Vlade koja počinje 15. juna se utvrđuju konačni plafoni, prioriteti i programi. Tada se odlučuje i o amandmanima na usvojeni budžet, ukoliko postoje uslovi za to. Ministarstvo finansija, nakon te sednice izdaje raspis sa detaljnim instrukcijama u pogledu procedure i rokova za pripremu budžeta. Raspis takođe sadrži procenjene iznose koji pripadaju pojedinim budžetskim korisnicima, budžetske rashode po oblastima i prema glavnim programima, kao i uputstva i rokove za pripremu finansijskih planova i planova razvojnih programa svakog budžetskog korisnika. Bitno je da finansijski planovi moraju sadržati procenjene rashode u predviđenim granicama po računovodstvenoj, ekonomskoj i programskoj klasifikaciji. Prema ovim instrukcijama svi budžetski korisnici moraju opredeliti rashode po liniji budžetskih korisnika, liniji rashoda i liniji programa onako kako je odlučeno na Drugoj budžetskoj sednici Vlade.

Memorandum o budžetu i predlog budžeta Vlada je dužna da podnese Narodnoj skupštini pre 30. septembra.

3.1.5. BUDŽET NEMA FORMU ZAKONA

Važno je istaći da budžet Slovenije u procesu usvajanja budžeta nema formu zakona, ali ga prati usvajanje Zakona o izvršenju budžeta. Najkasnije do 1. oktobra tekuće godine Vlada je dužna da predlog novog budžeta i amandmane na nastupajući budžet podnese Skupštini. Izveštaj o radu za prethodnu godinu i Memorandum o budžetu uz ovaj predlog Vlada prilaže obavezno.

Predsednik Narodne skupštine je dužan da u roku od pet dana dostavi svim poslanicima predlog budžeta i sve prateće dokumente i da zakaže sednicu na kojoj će Predsednik Vlade i ministar finansija predstaviti budžetski Memorandum i predlog budžeta. Prema strogim pravilima ova sednica mora biti sazvana u roku od deset dana od dana prispeća budžetskih dokumenata u Skupštinu.

Posle prezentacije budžeta i Memoranduma u Skupštini Slovenije nema debate o tim dokumentima. U roku od deset dana poslanici, poslaničke grupa, radna tela i radna grupa za budžet mogu dostaviti predloge amandmana na budžet. Svako telo predlaže amandmane u okvirima svoje nadležnosti u pismenoj formi sa obrazloženjem, a amandmani se odnose na pojedinačne stavke u budžetu, pri čemu se amandmanima ne mogu uneti dodatna opterećenja budžeta, niti se mogu pozivati na dodatne pozajmice.

Ministarstvo finansija (Odeljenje za budžet) je dužno da se u roku od 15 dana izjasni na podnete amandmane. Vlada sastavlja novi integralni budžetski dokument u koji unosi amandmane koje je prihvatila i nužna usaglašavanja s poslednjim ekonomskim pokazateljima, a na osnovu stavova pomenutog odeljenja, poslednjih analiza ekonomskih trendova i izveštaja o izvršenju budžeta za tekuću godinu. Vlada dostavlja Skupštini, zajedno s predlogom izmenjenog budžeta i predlog Zakona o izvršenju budžeta. Zakon o izvršenju budžeta mora biti usaglašen s usvojenim budžetom Vlade. Reč je o zakonu koji Skupština uzima u razmatranje i usvaja po ubrzanoj proceduri. Ako to nije slučaj, Vlada predlaže i obrazlaže amandmane za harmonizaciju.

Vlada može dati obrazloženje, pre početka skupštinske debate o pojedinačnim amandmanima. Dozvoljeno je da predstavnici svake poslaničke grupe mogu obrazložiti svoje predloge. Nakon debate o amandmanima na predloženi budžet prvo se glasa o pojedinim delovima budžeta. Vrlo je važno da u ovoj procedure Predsednik Skupštine utvrđuje da li postoji balans između prihoda i rashoda. Ukoliko se oko ovog balansa pojavi sumnja, Predsednik Skupštine može potražiti mišljenje Vlade i odeljenja za budžet. Nakon debate poslanici pristupaju glasanju o amandmanima za balansiranje budžeta i to odvojeno za predloge Vlade i za predloge skupštinskog odeljenja za budžet. Tek ukoliko svi predlozi prođu, pristupa se glasanju za usvajanje celovitog budžeta. Važnost ove procedure pokazuje i pravilo da ukoliko se ne usvoje amandmani za balansiranje budžeta, nema usvajanja nacionalnog budžeta. U tom slučaju Skupština daje Vladi rok u kome mora podneti novi predlog budžeta.

3.1.6. REVIZIONI SUD

Posebno je važno pitanje revizije budžeta za koju je, prema Ustavu Slovenije ustanovljen Revizioni sud kao najviši organ koji nadzire i ocenjuje računovodstveni sistem, državni budžet i ceo sistem javne potrošnje u Sloveniji. Revizioni sud, koji je nezavisan organ, za svoj rad odgovara Narodnoj skupštini. Rad Suda reguliše Zakon o revizionom sudu. Nezavisnost ovog suda ogleda se i u činjenici da: akti Suda ne mogu biti predmet ispitivanja bilo kog drugog suda ili državnog organa; Sud ne potpada ni pod jednu od grana podele vlasti – izvršnu, predstavničku i sudsku, a finansira se iz posebnog budžetskog fonda, dok budžet Suda usvaja Skupština.

Revizioni sud vrši reviziju i daje mišljenje o okončanim finansijskim operacijama kao i onim koje korisnici budžeta planiraju da obave ubuduće. Tu spadaju korisnici budžeta i drugi organi i lica i to: svi organi države, privatna pravna lica ukoliko primaju pomoć iz fondova Evropske unije, državnog budžeta ili budžeta lokalnih zajednica; korisnici koncesija, kompanije, banke ili osiguravajuća društva u kojima država ili lokalna vlast imaju većinski udeo u kapitalu; pojedinci i udruženja koja primaju pomoć iz budžeta Evropske unije, državnog budžeta ili budžeta lokalnih vlasti i koja obavljaju javni servis ili štite javna dobra na bazi koncesija.

Posebno je važno napomenuti da Zakon obavezuje Sud da svake godine mora da uradi sledeće revizije: Zakonitost izvršenja državnog budžeta, zakonitost rada i izvršenja finansijskih planova Zavoda za zdravstveno osiguranje, zakonitost rada i izvršenja finansijskih planova Zavoda za socijalno osiguranje, zakonitost rada i izvršenja budžeta određenog broja gradova i lokalnih zajednica, zakonitost rada i izvršenja budžeta određenog broja javnih komercijalnih preduzeća i zakonitost rada i izvršenja budžeta određenog broja javnih nekomercijalnih preduzeća.²⁷⁵

3.1.7. VIŠEGODIŠNJE PLANIRANJE BUDŽETA

Slovenačka Vlada je uspešno uvela višegodišnje planiranje budžeta i programsko budžetiranja, koje je podržano efikasnom organizacionom strukturu Ministarstva finansija i sveobuhvatnim informacionim sistemom. Vlada je osnovala Centar za izvrsnost u javnim finansijama (CEF), na inicijativu slovenačkog Ministarstva finansija, u cilju promocije svesti o međunarodnim standardima i najboljim međunarodnim praksama u oblasti upravljanja javnim finansijama i centralnom bankarstvu putem pružanja specijalizirane obuke, tehničke pomoći, te promocije razmene znanja i istraživanja.

U nastavku dajemo prikaz javnih prihoda i javnih rashoda u budžetu Slovenije u prethodne tri godine:

Tabela 6 – Bilans javnih prihoda i javnih rashoda Slovenije od 2008. do 2010.

- u mil. evra ⁻²⁷⁶

2008.			2009.			2010.		
P	R	D/S	P	R	D/S	P	R	D/S
8.535	8.470	+65,0	7.530,7	9.259.5	-1.728	7.549,5	9.280.2	-1.730,6

P - prihod D-deficit

R - rashod S - suficit

Iz navedenih podataka može se zaključiti da je Slovenija imala značajan budžetski deficit u 2009. i 2010. godine i, verovatno zbog nastale svetske ekonomske i finansijske krize.

Pokazatelji koji upoređuju Sloveniju (jednu od zemalja sa boljom budžetskom praksom) i Srbiju jasno govore o daleko većem budžetskom trošenju na građane Slovenije nego na građane Srbije (više od 4 puta – prema podacima za 2008. godinu²⁷⁷), kao što sledi:

²⁷⁵ Rad Suda je javan i svi izveštaji se nalaze na sajtu www.rs-rs.si.

²⁷⁶ Podaci preuzeti sa sajta Ministarstva finansija Slovenije, dana 3. maja 2011. godine.

²⁷⁷ Izvor: CIA World Factbook, 2009; BLIC-Novac, 26. april 2009.

Tabela 7 – Budžetsko tošenje na građane Slovenije i Srbije

Opis	Slovenija	Srbija
Broj stanovnika	2 019 406	7 379 339
BDP 2008	59,49 milijardi USD	79,77 milijardi USD
BDP 2008/glavi	29.600 USD	10.800 USD
Budžet (rashodi u 2008)	11,55 milijardi USD	9,8 milijardi USD
Budžetski rashodi po stanovniku	5.720 USD (19% iznosa BDP po glavi)	1.328 USD (12% iznosa BDP po glavi)
Broj poslanika u odnosu na broj stanovnika	Poslanika 90 (1 na 25.400 stanovnika)	250 (1 na 29.500 stanovnika)
Administrativni službenici	17.151	28.000
Agencija regulatornih tela	8	20 + oko 100 državnih
Službenih automobila	489	2.000
Efektivne institucije kontrole budžeta	4	0

Budžetski rashodi u pojedinim zemljama zavise umnogome od njihovih specifičnih karakteristika kao što je dostignuti nivo nacionalnog dohotka, kvalitet države delokruga ministarstava i drugih budžetskih korisnika, demokratizacije društva i ogroman broj drugih elemenata. Zato su i definicije pojedinih budžetskih rashoda nepodudarne, a metodologija formiranja i realizacije budžetskih rashoda različita. Ipak i poređenja među zemljama imaju smisla ako uporedimo učešće pojedinih budžetskih rashoda u ukupnim rashodima budžeta jer možemo dobiti sliku važnosti pojedinih rashoda za svaku zemlju po hijerarhijskoj strukturi. Ova struktura pokazuje koje prioritete država budžetom rešava koje su društvene delatnosti države važnije i da li su budžetski rashodi u funkciji društva ili pojedinih interesnih grupa. Takođe, struktura rashoda može pokazati stepen demokratizacije društva i stepen dominacije vlasti i civilnog društva u svakoj državi. Od ukupno planiranih rashoda rebalansom budžeta za 2009. godinu, na primer, procentualno neke važnije rashode u budžetu distribuiraju ovako Srbija i Slovenija:

Tabela 8 – Procenti izdvajanja za važnije rashode u budžetu u Srbiji i Sloveniji

Nosilac potrošnje	Srbija (% izdvajanja)	Slovenija (% izdvajanja)
Ministarstvo rada i socijalne politike	11,6	16,8
Ministarstvo školstva i sporta - prosvete u Srbiji	14,3	13,5
Ministarstvo za infrastrukturu	1,7	6,3
Ministarstvo odbrane	8,8	6
Ministarstvo poljoprivrede	2,1	5,1
Ministarstvo unutrašnjih poslova	5,4	3,5
Ministarstvo kulture	0,2	2,2

Ono što se iz navedenih podataka može uočiti, iako iz mnogo razloga ove veličine nisu sasvim uporedive, vidljivo je da Slovenija ulaže daleko veća sredstva u infrastrukturu, kulturu i poljoprivredu jer se ove oblasti daleko kvalitetnije podržavaju budžetom u Sloveniji nego u Srbiji. Izvesno je da je jedan od razloga za bolju strukturu budžetske potrošnje u korist građana u Sloveniji i vrlo dobra transparentnost i profesionalnost budžetskog procesa u Sloveniji koja omogućava ozbiljnije učešće u budžetskom procesu zainteresovanih strana, posebno građana, nego što je to slučaj u Srbiji²⁷⁸.

3.2. BUDŽETSKI SISTEM GRČKE -REŠAVANJE BUDŽETSKOG DEFICITA-

3.2.1. PROCEDURA DONOŠENJA BUDŽETA

Grčki budžet usvaja se na godišnjem nivou, i budžetska godina odgovara kalendarskoj godini. Budžet se sastoji iz dva dela: običan budžet i investicioni budžet. Prihodi i rashodi posebnih računa nisu deo budžeta. Međutim, ovi računi se evidentiraju u pilot programu budžeta za Ministarstvo kulture.

Proces pripreme budžeta započinje u januaru/februaru u godini pre budžetske godine: Direkcija za makroekonomsku analizu i predviđanje ažurira makroekonomske prognoze za budžetsku godinu ($t+1$) i za naredne dve godine ($t+2$ i $t+3$). Kratkoročne prognoze ($t+1$) rade se dva puta godišnje (u proleće i jesen). Srednjoročne prognoze ($t+2$ i $t+3$) prave se na godišnjem nivou za Program za stabilnost i rast koji Vlada Grčke mora da preda Evropskoj Uniji u jesen svake godine. Srednjoročne prognoze ne ažuriraju se kao deo procesa pripreme budžeta u proleće. Sveobuhvatna pozicija centralnih državnih finansija ažurira se na centralnom nivou korišćenjem novih prognoza. Jedna od karakteristika procesa predviđanja jesu sveobuhvatni fiskalni ciljevi koje grčka Vlada odluči da dostigne u srednjoročnim prognozama Programa za stabilnost i rast. Ako se fiskalni ciljevi (deficit, rashodi, prihodi) ne postignu u skladu sa srednjoročnim prognozama, dodaju se neodređene ili delimično određene „reformе” (poput smanjenja izbegavanja poreza ili državnih rashoda), s tim da se ove reforme ne navode detaljno.

Makroekonomske prognoze ne koriste se u pripremama budžeta resornih ministarstava. Kao što je navedeno u daljem tekstu, ona razvijaju svoje sopstvene prognoze. Ova praksa prirodno ograničava upotrebu procena i naravno narušava integritet budžeta.

Grčki budžet važi godinu dana kao i u svim ostalim zemljama članicama OECD, ali ne sadrži nikakve procene za naredne godine. Većina OECD zemalja koristi višegodišnje procene, između ostalog, kako bi očuvale srednjoročnu perspektivu o posledicama trenutne politike. Državna aktivnost započinje u rano proleće sastankom Saveta ministara kojim predsedava premijer. Premijer informiše ministre o ukupnoj budžetskoj poziciji za narednu godinu. Svakom ministru je dozvoljeno da iznese predloge na ovom sastanku,

²⁷⁸ Cetinić Goran, Vujinović Miroslav, isto, str. 24.

ali obično se ne donose odluke vezano za te predloge. Ovaj sastanak ima za cilj razmatranje glavnih prioriteta za vladu u celini. Na ovom sastanku, ili kasnije tokom faze predaje budžeta, svaki resorni ministar iznosi svoje sopstvene predloge za finansijsku politiku. Ažurirani Program za stabilnost i rast prezentuje Ministar ekonomije i finansija i on navodi glavne parametre za budžet. Gornje granice budžeta za svako resorno ministarstvo ne utvrđuju se na ovom sastanku.

Kasnije u proleće (maj), Direkcija za budžet (deo Opšte računovodstvene kancelarije²⁷⁹ (*General Accounting Office*)) šalje cirkularni budžetski plan resornim ministarstvima i regionima. To je početak procesa izrade budžeta u resornim ministarstvima. Ovaj plan sadrži dva dela: glavne ciljeve fiskalne politike i sveobuhvatan cilj za čitav deficit (što je već razmatrano na sastanku u Kabinetu premijera); kao i tehničke instrukcije resornim ministarstvima o tome šta bi trebalo da bude uključeno u njihovim predlozima budžeta i rokove za predaju budžeta. Cirkularni plan je jednostavan dokument koji pruža resornim ministrima veoma ograničena uputstva u smislu nove finansijske politike ili limita za ukupne rashode ministarstava ili o novim predlozima koji su početna tačka u procesu izrade budžeta. Takođe, cirkularni plan ne uključuje makroekonomske prognoze, i resorni ministri nisu u obavezi da koriste specifične parametre, poput cenovnih indeksa i indeksa obima, koje propisuje Ministar ekonomije i finansija ili se o njima dogovara sa ovim ministarstvom prilikom podnošenja predloga budžeta. Svako resorno ministarstvo, ili njihovi sektori finansija, razvijaju i koriste svoje sopstvene indikatore koji utiču na aproprijacije u njihovoj nadležnosti, i ne postoji sveobuhvatna koordinacija. Ponekad, resorni ministri razvijaju svoje predloge u saradnji sa Direkcijom za makroekonomsku analizu i predviđanje (npr. naknade nezaposlenima), ali to nije obavezno. Tako se stvara situacija da je teško Opštoj računovodstvenoj kancelariji da nadzire i procenjuje podnošenje predloga od resornih ministarstava. Ova situacija takođe nameće pitanje da li je budžet u celosti konzistentan, budući da predlozi od različitih ministarstava mogu biti zasnovani na različitim parametrima iako isti indikatori utiču na njihove oblasti.

U junu Direkcija za javne investicije šalje svoj cirkularni plan za budžet sa uputstvima za investicije. Ovaj cirkularni plan sličan je običnom budžetu, i ne sadrži mnogo informacija o tome šta resorni ministri mogu da predlože, već je više fokusiran na to kako i kada se predlozi podnose. Rok za predaju predloga, i za običan i za investicioni budžet, je sredina juna. Nakon što Opšta računovodstvena kancelarija i Direkcija za javne investicije prime predloge ministarstava, njih analiziraju odgovarajuće direkcije, i pravi se sveobuhvatna procena o veličini predloga u poređenju sa onim što se može sprovesti kad se uzme u obzir plan deficita i procene prihoda. Budući da resorni ministri nisu ograničeni u početnoj fazi procesa izrade budžeta, predlozi su obično veći od onoga što je moguće, kad se uzmu u obzir procene prihoda i plan deficita. Prema tome, neophodno je započeti proces prioritizacije. Predlozi rashoda prvo se razmatraju na nižem nivou, i

²⁷⁹ Opšta računovodstvena kancelarija predstavlja centralnu instituciju za budžet u Grčkoj

ukoliko ne može da se postigne saglasnost podižu se na ministarski nivo. Ukoliko resorni ministar i ministar ekonomije i finansija ne mogu da se usaglase, na kraju premijer odlučuje. To nije uobičajeno, ali se dešava ponekad. Nedostatak gornjih granica odozgo nadole znači da ministar finansija ima manje vremena da se fokusira na detaljnu analizu glavnih oblasti troškova; „čišćenje” povećanih rashoda zahteva puno vremena.

Paralelno sa procesom diskusije o apropijacijama, razgovara se i o poreskom zakonodavstvu. Iako je poresko zakonodavstvo odvojeno od godišnjeg budžeta, i prihodi i rashodi se razmatraju zajedno. Povećanje poreza kako bi se finansirale apropijacije koje su više od očekivanih trebalo bi da se koristi kao poslednja mera. Nedostatak budžetske procedure od vrha nadole može da rezultira time da vlada ne zna koliki će biti ukupni rashodi, i odatle da se zakomplikuje zadatak pridržavanja limita deficita od 3% BDP-a prema Paktu za stabilnost i rast.

Rok za predaju preliminarnog nacrt budžeta Parlamentu je prvi ponedeljak u oktobru. Preliminarni nacrt budžeta analizira se i o njemu se raspravlja u Parlamentu. Parlament daje odgovor vladi i ministarstvima. Ministarstvo ekonomije i finansija zatim priprema i podnosi svoj nacrt Parlamentu ne kasnije od 21. novembra. Predlozi iz Parlamenta praktično nikada ne vode ka povećanim ili smanjenim rashodima odnosno prihodima.

Tabela 9 – Raspored izrade budžeta

Raspored izrade budžeta	
Januar-februar	Ažuriranje makroekonomske prognoze
Rano proleće	Savet ministara razmatra i odlučuje o osnovnim fiskalnim parametrima (deficit i dug)
Proleće (maj)	Cirkularni plan od Ministarstva ekonomije i finansija šalje se resornim ministrima i regionima. On sadrži dva dela: glavne ciljeve fiskalne politike i sveobuhvatne parametre fiskalne politike (deficit i dug); i tehnički deo koji navodi rokove i informacije koje bi trebalo uključiti u predloge budžeta resornih ministarstava.
Proleće (jun)	Plan investicionog budžeta.
Sredina juna	Rok za dostavljanje budžeta od strane resornih ministarstava i regiona.
Prvi ponedeljak u oktobru	Preliminarni nacrt budžeta podnosi se Parlamentu.
Ne kasnije od 21. novembra	Nacrt budžeta podnosi se Parlamentu.
Ne kasnije od 31. decembra	O budžetu se glasa u Parlamentu.

3.2.1.1. Proces budžetiranja po principu odozgo na dole

Proces pripremanja budžeta u Grčkoj je u velikoj meri proces koji se kreće u pravcu odozdo na gore. Resorna ministarstva uživaju veliki stepen slobode da predlože svoje želje za budžetom, uz malo početnih uputstava od strane premijera, Saveta ministara,

ili ministra ekonomije i finansija. Ovaj nedostatak početnih uputstava primarno se tiče fondova za nove inicijative, s obzirom na to da se kontrola rashoda za plate u trenutnoj fiskalnoj politici vrši na centralnom nivou.

Sastanak Saveta ministara predstavlja jednu opštu diskusiju o budžetskoj poziciji, ali bez specifikacija prioriteta fiskalne politike niti budžetskog razvoja na nivou ministarstava. Gornje granice budžeta ministarstava nisu određene u ovoj fazi niti u kasnijoj fazi procesa izrade budžeta osim više ili manje formalne kalkulacije rashoda za zaposlene. Inicijativa za novu fiskalnu politiku i mere prepušta se resornim ministrima. Razgovara se o ciljevima Pakta stabilnosti i razvoja. Ovakva organizacija procesa izrade budžeta daje malo podsticaja ministrima za razmišljanje u smeru drugačije alokacije i prioritizacije umesto zahtevanja novih sredstava, i naravno vodi ka velikom pritisku na strani rashoda. Poređenja radi, princip koji je više orijentisan odozgo na dole - gde se donosi početna odluka o ukupnim rashodima koji se onda dele na gornje granice za određena ministarstva – pokazao se kao efikasniji u održavanju troškova i omogućavanju resornim ministrima da vladaju fiskalnim odlukama u okviru svojih ministarskih nadležnosti.

3.2.1.2. Nedostatak jedinstvenog budžeta

„Najbolje prakse za transparentnost budžeta Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD)” sadrži sledeće:²⁸⁰ „Budžet predstavlja ključni dokument politike vlade. Trebalo bi da bude razumljiv, da obuhvata sve državne prihode i rashode, tako da se mogu proceniti neophodni kompromisi između različitih opcija”. Grčki budžet mora u tom smislu da se menja jer: (i) postoji razdvajanje između „običnog” godišnjeg budžeta i investicionog budžeta, (ii) posebni računi koji pripadaju resornim ministarstvima, državnim agencijama i drugim korisnicima budžeta isključeni su iz procesa izrade običnog budžeta; i (iii) obim budžeta ne uključuje sve što je neophodno.

Na osnovu uočene potrebe za omeđivanjem i namenskom upotrebom sredstava za investicije tokom 1950-ih godina, investicioni budžet je odvojen od običnog budžeta. Prema tome, apropijacije za investicije i druge rashode pregovaraju se odvojeno, smanjujući mogućnost pravljenja efikasnih kompromisa između ova dva tipa rashoda. U praksi, kapitalni budžet je u velikoj meri određen (70%) iznosima koji su neophodni da bi se kofinansirali projekti fondovima EU. Osim toga, fondovi su opredeljeni tako da projekti koji su započeti mogu da se rade ili završe u budžetskoj godini. Na kraju, diskrecioni deo određuje se od slučaja do slučaja.

Određeni broj zemalja OECD, poput Francuske, ranije su imale ministarstvo za planiranje koje je fokusirano na investicije, i zemlje poput Novog Zelanda i Ujedinjenog Kraljevstva zadržale su odvojeni proces za kapitalno budžetiranje, ali integracija kapitalnog i tekućeg budžeta postala je norma u oblasti OECD-a.

²⁸⁰ OECD, 2002, str. 8.

Pre 2002. godine razdvajanje dva grčka budžeta odslikano je i institucionalno u tome što je odgovornost za investicioni budžet bila u Ministarstvu za nacionalnu ekonomiju dok je običan budžet bio odgovornost Ministarstva finansija / Opšta računovodstvena kancelarija. Od 2002. Ministarstvo nacionalne ekonomije i Ministarstvo finansija sjeđinjeni su u Ministarstvo ekonomije i finansija. Međutim, kako su odgovornosti još uvek u dve različite direkcije, saradnja između budžetske kancelarije (Opšte računovodstvene kancelarije Ministarstva ekonomije i finansija) i Direkcije za javne investicije ograničena je, i stvarno povezivanje odgovornosti za običan i investicioni budžet nije se desilo. Odvojena odgovornost odnosi se i na izradu i na izvršenje budžeta.

3.2.1.3. Posebni računi

Deo centralne aktivnosti državnog aparata finansira se preko posebnih računa. Ovih 130 računa nisu sastavni deo budžeta. Oni se finansiraju preko namenskih prihoda, ali takođe delom (oko 25%) iz budžeta. Njihovi rashodi mogu se koristiti namenski u svrhe koje predviđa zakon. Njihovi rashodi ne podležu *ex ante* i *ex post* analizi i pravilima koji se primenjuju na aproprijacije u godišnjem budžetu. Dok se na običan budžet primenjuje striktan fiskalni zakon, resorni ministri uživaju diskrecionu slobodu trošenja koje omogućavaju posebni računi. Od 2004. godine tabela koja sadrži grub prikaz posebnih računa (po ministarstvu) postala je deo budžetske dokumentacije, tako da je uvedena neka transparentnost u vezi sa ovim računima.

Iako se prihodi posebnih računa moraju trošiti u skladu sa zakonom za svaki račun, zakon u nekim slučajevima može biti prilično nejasan. Prema tome, prihod posebnog računa može da koristi određeni resorni ministar uz manje ograničenja nego što je slučaj sa sredstvima običnog budžeta. Promena namene aproprijacija da bi se finansirala prekoračenja troškova ili novi troškovi tokom implementacije budžeta uključuje komplikovanu administrativnu proceduru u Ministarstvu ekonomije i finansija, dok se korišćenje sredstava posebnih računa sprovodi u okviru resornog ministarstva.

3.2.1.4. Centralni javni sektor i budžet

Obim budžeta ne obuhvata sve što bi bilo neophodno. „Osnovna” centralna država – koja čini centralni javni budžet - sastoji se od ministarstava i regiona. Tu nisu uključena javna preduzeća i organizacije, fondovi osiguranja i bolnice, regioni i opštine, i javna pravna lica. Međutim, uključena su budžetska plaćanja ovim organizacijama.

Javna preduzeća i organizacije su uglavnom samofinansirajuće aktivnosti – poput komunalnih usluga, železnice, javnog prevoza – i te kompanije su obično kotiraju na berzi ali uz većinski državni udeo. Osim toga, oni dobijaju godišnje kredite da bi pokrili projektovani deficit. Javna pravna lica, s druge strane, predstavljaju pravna lica koja su bliskije povezana sa pružanjem usluga koje finansira država. Razlika je u tome što su ona organizovana kao posebna pravna lica sa velikim stepenom slobode upravljanja, ali se prevashodno finansiraju preko godišnjeg budžeta. Primeri javnih

pravnih lica uključuju univerzitete, gde se dve trećine rashoda finansira preko centralnog državnog budžeta. Samo je iznos koji se prenosi iz centralnog budžeta vidljiv u budžetu; prema tome, ono što se evidentira u budžetu je neto plaćanje ka pravnom licu, a ne bruto rashodi. „Najbolje prakse za transparentnost budžeta Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD)” kažu da bi rashodi trebalo da se predstavljaju u budžetu u bruto iznosima. Pored toga, namenski prihodi i plaćanja korisnika trebalo bi da se vode na zasebnim računima; to bi trebalo da se radi bez obzira na to da li određene inicijative i sistemi kontrole omogućavaju zadržavanje nekih ili svih prihoda državne agencije koja vrši naplatu.

Obavezno je da svi zaposleni pripadaju fondu socijalnog osiguranja. Ovi fondovi finansiraju se preko doprinosa zaposlenih i zajedno preko doprinosa poslodavaca i plaćanja iz centralnog državnog budžeta. Na sektor socijalnog osiguranja primenjuju se dva sistema. U vezi sa javnim sektorom, godišnji budžet finansira penzije zaposlenih u javnom sektoru po principu „međugeneracijske solidarnosti” (*pay as you go*). Pored toga, svi troškovi koji se odnose na zdravstveno osiguranje i socijalnu zaštitu za zaposlene javnog sektora finansiraju se iz godišnjeg budžeta. Za privatni sektor, troškovi socijalne zaštite (uključujući zdravstveno osiguranje) finansiraju se kroz određeni broj vanbudžetskih fondova i penzionih fondova. Svaki fond socijalne zaštite pravi svoj sopstveni budžet koji potom odobrava njegova uprava i Ministarstvo rada i socijalne zaštite. Država u prihode tih fondova daje određena novčana sredstva preko državnog budžeta. Međutim, državni budžet ne određuje prirodu i nivo rashoda već posebne rezerve fondova. Parlament samo dobija informaciju, i zahtev za odobrenje, ukupnog iznosa sredstava i doprinosa ovim fondovima iz državnog budžeta, bez adekvatne prezentacije budžeta fondova. Iako ovo nije neuobičajeno za finansiranje socijalne zaštite, zdravstvenog osiguranja i penzija u zemljama OECD, postoji potreba da se uskladi donošenje odluka u vezi sa rashodima u procesu izrade budžeta i da se obezbedi transparentnost putem jasne prezentacije opštih državnih podataka u budžetskoj dokumentaciji.

3.2.1.5. Opšta računovodstvena kancelarija: Centralna institucija za budžet u Grčkoj

Ministarstvo ekonomije i finansija, jedno od 16 ministarstava Grčke, centralno je mesto za proces izrade i izvršenja budžeta. Važni delovi Ministarstva ekonomije i finansija su Opšta računovodstvena kancelarija i Sektori poreske uprave i ekonomije, koje vodi po jedan zamenik ministra. Opšta računovodstvena kancelarija predstavlja centralni deo Ministarstva ekonomije i finansija u procesu izrade budžeta i ima ulogu centralne institucije za budžet iako njen naziv na to ne ukazuje. Ova centralna uloga odnosi se i na pripremu i na izvršenje budžeta. Nadležnosti ove kancelarije su da:

- Priprema godišnji budžet, finansijske izveštaje i ukupan državni bilans;
- Nadgleda implementaciju budžeta i izvršava kontrolu javnih rashoda;
- Izvršava finansijsku kontrolu fondova iz državnog budžeta i projekata koje finansira EU;
- Upravlja gotovinom i vodi državnu imovinu;

- Upravlja dugovima i garancijama;
- Izdaje propise vezano za plate i plaćanja naknada i penzija državnim službenicima i penzionerima.

3.2.1.6. Detaljan budžet sa orijentacijom na ulazne podatke

Grčki budžet je veoma detaljan i orijentisan na ulazne podatke. Praktično se ne upotrebljavaju izlazne informacije ili informacije o izvršenju u procesu izvršenja budžeta. Trenutno grčki budžet ima oko 14.000 stavki. Aproprijacije su određene prema institucionalnoj hijerarhiji i ekonomskoj klasifikaciji. Institucionalna klasifikacija ima nekoliko nivoa, počevši od nadležnog ministarstva spušta se do korisničkih jedinica. Aproprijacije običnog budžeta (investicioni budžet navodi investicione rashode) su navedene prema ekonomskoj klasifikaciji, to jest na šta se sredstva mogu trošiti: plate i zarade; ostali troškovi poslovanja; subvencije i donacije, vraćena sredstva; penzije; razni rashodi; i kamata na javni dug.

Detaljan klasifikacioni sistem koji je u prethodnom tekstu razmotren kreira niz problema. Prvo, godišnji budžet sastoji se od mnogo debelih knjiga sa detaljnim tabelama gde previše informacija otežava preglednost i analizu budžeta, iako postoje tabele koje sumiraju informacije u uvodnom izveštaju budžeta. Drugo, detaljna specifikacija stavki otežava korisničkim jedinicama jednostavnu promenu namene sredstava u svetlu izmenjenih okolnosti. Treće, sistem klasifikacije daje menadžerima korisničkih jedinica malo prostora za manevre prilikom organizacije aktivnosti na što efikasniji način, budući da su aproprijacije privezane za specifične ekonomske kategorije korisnika. Takođe, sve ovo može da dovede do manje odgovornosti na strani menadžera, jer oni osećaju da je sve odlučeno za njih i nemaju odgovornost da ispune svoj zadatak. Ipak, trebalo bi napomenuti da rigidni i komplikovani sistem praćenja od strane Direkcije za budžet i Kancelarija za fiskalnu reviziju Opšte računovodstvene kancelarije mnogi smatraju odgovorom na nedovoljan stepen odgovornosti resornih ministarstava.

3.2.2. PREDLOG BUDŽETA ZA 2011. GODINU

Zakon o budžetu Grčke za 2011. godinu, upućen je na usvajanje Parlamentu 18. novembra 2010. godine. U Predlogu stoje sledeće napomene:

- Zakon je izrađen je u okvirima najambicioznijeg programa fiskalnih korekcija i strukturne reforme koji su ikada uvođeni u zemlji;
- Nastavlja se sa naporima agresivne fiskalne konsolidacije i ima za cilj smanjenje deficita od 5 milijardi evra ili 2% BDP-a u 2011. godini;
- Kreće sa lošije startne pozicije nego što je prvobitno predviđeno usled revizije fiskalnih podataka od strane Eurostata;
- Doprinosi ispunjenju kvantitativnih i strukturnih ciljeva programa ekonomske politike Budžet za 2011. godinu prvi je budžet u kome se primenjuje princip finansijskog upravljanja na nivou cele države.

3.2.3. MAKOREKONOMSKO OKRUŽENJE

U predlogu Budžeta stoji da u sadašnjem ekonomskom trenutku:

- Potencijal rasta na globalnom nivou i konkretno u Evrozoni ostaje nizak i
- Previranje na međunarodnim državnim tržištima, a posebno u perifernim ekonomijama će se potpuno izvesno nastaviti.

U 2011. godini recesija u Grčkoj biće niža nego u 2010. (-3% u poređenju sa 4,2%) ali viša nego što je prvobitno očekivano (-2,6%), što se ilustruje sledećim podacima:²⁸¹

Tabela 10 – Kretanje realnog i nominalnog GDP

2009.		2010.		2011.		2012.		2013.		2014.		2015.	
R	N	R	N	R	N	R	N	R	N	R	N	R	N
-2,4	-1,1	-4,2	-1,3	-3,0	-1,5	1,1	1,5	2,1	2,9	2,1	3,3	2,7	4,4

R - realni

N - nominalni

3.2.4. REVIZIJA DEFICITA I DUGA

Revizija fiskalnih podataka od strane Eurostata pokriva period 2006 - 2009. godine.

Između 2006. i 2009. godine deficit se gotovo učetvorostručio i porastao sa 9,85 milijardi evra u 2003. godine na 36,2 milijarde evra u 2009. godini.

Dug se povećao sa 97,4% BDP-a u 2003. godini na 126,8% u 2009. godini.

U apsolutnim iznosima, dug se gotovo udvostručio i porastao sa 168,0 milijardi evra u 2003. godini na 298,0 milijardi evra u 2009. godini.

Početna tačka za implementaciju Programa ekonomske politike Grčke, nakon revizije fiskalnih podataka od strane Eurostata, bio je deficit od 15,4% BDP-a ili 36,2 milijardi evra.

Deficit je za 3,8 milijardi evra ili 1,8% BDP-a viši nego što je bilo poznato u vreme izrade nacrtu Programa ekonomske politike.

U 2009. godini deficit je porastao za 6% BDP-a, za isti iznos kao i smanjenje postignuto u 2010. godini putem implementacije programa striktnijeg fiskalnog usklađivanja koji je ikada bio uveden u Grčkoj.

Tabela 11 – Deficit Grčke (u % BDP i u mlrd evra)

2006.		2007.		2008.		2009.		2010.		2011.		2012.		2013.		2014.	
5,7%	12,1	6,4%	14,5	9,4%	22,4	15,4%	36,2	9,4%	21,9	7,4%	17,0	6,5%	14,9	4,9%	11,4	2,6%	6,4

²⁸¹ Podaci u nastavku preuzeti sa sledećih sajtova:

- Sajt Ministarstva finansija Grčke – www.minfin.gr/portal/en
- Sajt Ministarstva Vlade Republike Grčke – www.primeminister.gr
- Sajt Evropske komisije u Grčkoj – ec.europa/ellada/index.el.htm

3.2.5. RAZVOJ PRIHODA I RASHODA

U okvirima Programa ekonomske politike srednjoročni cilj biće postignut vraćanjem rashoda i prihoda u smislu stope BDP-a na održiv nivo.

Tabela 12 – Učešće opštih državnih rashoda (R) i opštih državnih prihoda (P) u BDP Grčke u %

2006.		2007.		2008.		2009.		2010.		2011.		2012.		2013.		2014.	
P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R
44,8	39,0	46,4	39,8	48,9	39,6	53,1	37,8	50,2	40,6	49,7	42,2	48,5	42,0	47,2	42,4	45,3	42,7

Opšti državni dug u 2009. godini dostigao je 298 milijardi ili 126,8% BDP-a, što je za 10,5% BDP-a (ili 24,6 milijardi) više u odnosu na aprilsku evidenciju fiskalnih podataka.

3.2.6. REVIZIJA FISKALNIH PODATAKA

Revizija fiskalnih podataka sa ponovnom klasifikacijom nekih javnih preduzeća i pravnih lica u javnom sektoru vodi ka višim projekcijama cifara duga u odnosu na one koje su predviđene pre revizije – ali isti je vremenski profil pod uslovom da se dostignu srednjoročni fiskalni ciljevi.

Tabela 13 – Rast javnog duga Grčke u % BDP pre i posle revizije

2006.	2007.	2008.	2009.		2010.		2011.	2012.	2013.	2014.
			pre	posle	pre	posle				
97,5	95,3	98,8	115	126,8	133,2	142,5	145,2	148,9	149,7	148,4

3.2.7. PRIMARNI BILANS

U obrazloženju uz Predlog Zakona o Budžetu za 2011. godinu se navodi da će vraćanje na primarne viškove od 2012. pa nadalje doprineti smanjenju duga, što se ilustruje sledećim podacima:

Tabela 14 – Primarni bilans u % BDP

2006.	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.
-1,4%	-1,9%	-4,5%	-10,1	-3,3%	-0,8%	+0,9	+3,1%	+5,7%

Revizija fiskalnih podataka za period 2006-2009 povećava deficit opšte države za 2010. za otprilike 3,4 milijarde evra ili 1,5% BDP-a u poređenju sa procenama za deficit koje su uključene u prednacrt budžeta za 2011.

U 2010. godini Grčka je postigla najveće fiskalne korekcije koje je ikada postigla u jednoj godini. Deficit je smanjen za 6 procentnih poena.

Korekcija, nakon revizije fiskalnih podataka, veća je za 5,5 procentnih poena koji su prvobitno projektovani.

*Tabela 15 – Fiskalne korekcije pre i posle revizije za 2009. i 2010. godinu
iskazane u mlrd evra i u % BDP*

u mlrd evra				u % BDP			
2009.		2010.		2009.		2010.	
pre	posle	pre	posle	pre	posle	pre	posle
32,3	18,5	36,2	22,0	13,6	7,8	15,4	9,4

3.2.8. NOVE ČINJENICE I FISKALNA KOREKCIJA BUDŽETA ZA 2011. GODINU

Budžet za 2011. godinu biće prvi budžet koji je sačinjen i sprovodi se na osnovu novog okvira fiskalnog upravljanja koji, između ostalog, predviđa:

a) Detaljan opis i uspostavljanje računa opšte države:

- Godišnje limiti rashoda

b) Kreiranje rezerve za pokriće mogućih izdataka:

- Maksimalnu granicu zaduživanja

c) Obavezu da se preda dopunski budžet u slučaju da rashodi prevaziđu rezervu

- Procedure za kontrolu obaveza

- Obavezu da se redovno prave izveštaji i objavljuju podaci (mesečno, kvartalno i polugodišnje) o izvršenju budžeta države.

Fiskalna korekcija u 2011. godini iznosiće 2% BDP-a (sa 9,4% na 7,4%) ili oko 5 milijardi evra (sa 22 milijarde na 17 milijardi evra).

Inicijalna projekcija uključena u Program bila je smanjenje od 0,5% BDP-a ili smanjenje od 1,5 milijardi evra.

Tabela 16 – Inicijalni deficit za 2010. i 2011. godinu pre i nakon revizije u mlrd evra i u % BDP

u mlrd evra				u % BDP			
2010.		2011.		2010.		2011.	
pre	posle	pre	posle	pre	posle	pre	posle
18,5	17,0	22,0	17,0	8,1	7,6	9,4	7,4

3.2.9. FISKALNI CILJ I STRUKTURNE REFORME U 2011. GODINI

Program ekonomske politike: da bi se postiglo smanjenje deficita od 1,5 milijardi evra (0,5% BDP-a) u 2011. godini potrebno je preduzeti mere koje iznose 9,150 milijardi evra (razlika između fiskalnog cilja i fiskalne korekcije proističe iz nezavisnih promena fiskalnih podataka za oko 9 milijardi evra, kao što su povećanje kamata, smanjenje doprinosa, povećanje javne potrošnje, efekti recesije).

Nove činjenice: veličina potrebne fiskalne korekcije veća je i iznosi 5 milijardi evra, dok je prinos od mera koje su uključene u program ekonomske politike ponovo procenjen.

Tabela 17 – Fiskalni cilj i fiskalna korekcija za smanjenje deficita u 2010. i 2011. godini.

-u mlrd evra-

2010.		2011.	
cilj	korekcija	cilj	korekcija
20,0	14,0	14,0	5,0

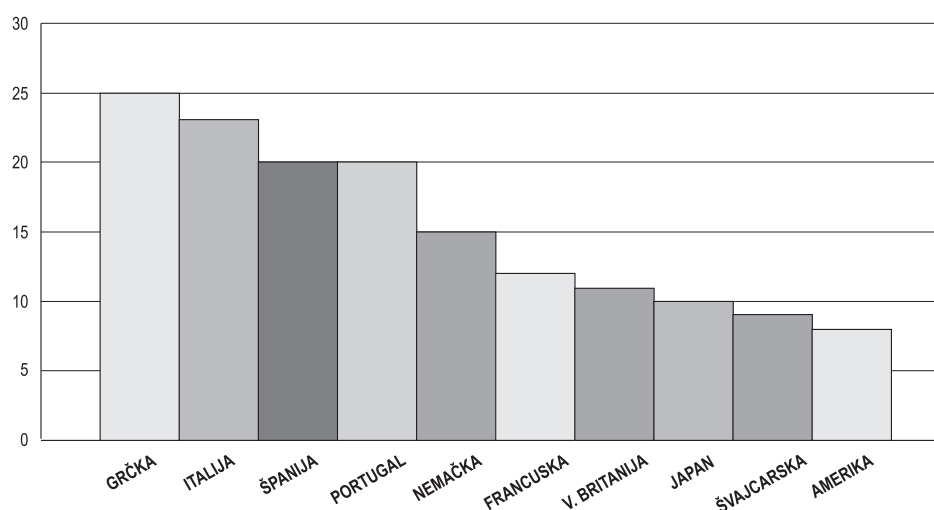
Tabela 18 – Budžeti Grčke za period 2009. do 2011. godine - Realizacija, procene i projekcija

-u mlrd evra-

2009.			2010.			2011.		
Realizacija			Procena			Projekcija		
prihodi	rashodi	deficit	prihodi	rashodi	deficit	prihodi	rashodi	deficit
50,6	84,2	-33,6	54,4	77,4	-23,0	59,5	80,3	-20,8

Zajedno sa korekcijama i merama za smanjenje deficita, velike strukturne reforme su uvedene sa ciljem da se poveća rast i ojačaju institucije kako bi se povratilo poverenje u ekonomiju, a novi poreski sistem obuhvata: 1) Novi fiskalni okvir, 2) „Kallikrates” reforma lokalne i regionalne uprave, 3) Objavljivanje svih odluka na internetu, 4) Reforma penzija, 5) Reforme rada, 6) Stabilnost i nadzor finansijskog sektora, 7) Liberalizacija usluga, 8) Zaštita zaduženih firmi i domaćinstava, 9) Pojednostavljenje dobijanja dozvola za nova preduzeća, 10) Liberalizacija vozarina, 11) Otvaranje zatvorenih profesija i 12) Novi pravni okvir za unapređenje velikih i malih investicija.²⁸²

Slika 8 – Razmere i posledice poreske evazije - Gubitak GDP-a (%) po osnovu evazije



Izvor: Univeritet Linc, profesor Fridrih Šnajder, januar 2010.

Uporedni podaci o % realnog rasta odnosno pada GDP u različitim delovima odnosno zemljama pokazuju uticaje svetske ekonomske krize, odnosno snagu i javnih finansija

²⁸¹ Izvor. web sajt Ministarstva finansija Grčke - www.minfin.gr

da se izbore sa svim negativnim uticajima koje fundamentalno menjaju makroagregate na osnovu kojih se uspostavlja i realizuje ukupan ekonomski sistem država i sve mere za prevazilaženje posledica krize, pri čemu je u Grčkoj taj momenat najizraženiji.²⁸³

Tabela 19 – Uporedni podaci realne promene GDP u različitim delovima odnosno zemljama
u %

zemlja	2009.g.	2010.g.	2011.g.
Svet, ukupno	-0,9	4,0	4,0
EU	-4,2	1,0	1,7
Evrozona	-4,1	0,9	1,5
Slovenija	-7,8	1,1	1,8
Srbija	-3,0	1,5	3,0
Grčka	-2,4	-4,2	-3,0

Uticaj krize je prouzrokovao da su neke članice EMU u 2009. godini prekoračile dozvoljeni deficit budžeta u odnosu na Mastroktski okvir (3% GDP), a posebno Grčka -13%, Italija -11,4%, Francuska -7,9% i Belgija -6,0%, pa se u narednom periodu očekuje stabilizacija uz povećanje fiskalne discipline i preduzimanje svih neophodnih mera i strogih ograničenja javne potrošnje.

Kada je u pitanju Srbija, zbog istorijskog nasleđa i specifične društvene strukture i zbog zakasnele tranzicije nije u potpunosti uspostavila stabilan i celovit privrednosistemski poredak otporan na razne poremećaje i sposoban da apsorbuje njihove negativne efekte. Nema mogućnosti za ekonomski efikasno i društveno racionalno ponašanje privrednih i društvenih subjekata. Strukturno neizgrađen budžetski sistem omogućava veći nivo potrošnje od nivoa GDP i zadovoljavanje domaće potrošnje iz priliva od prodaje društvenog i državnog kapitala i priliva stranog kapitala i donacija.

***„Moguće je loše izvršavati dobro pripremljen budžet,
ali nije moguće dobro izvršavati loše pripremljen budžet”***

²⁸² Izvor: Evropska komisija, Ekonomske projekcije, maj 2010.g.

ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Istraživanja u ovoj doktorskoj disertaciji, dala su odgovore na sve ciljeve koji su postavljeni u uvodu ovog rada, na osnovu korišćenih teorijskih izvora i domaće prakse i prakse pojedinih država iz bližeg okruženja, a posebno u oblasti javnih finansija Srbije kako kroz duži istorijski period tako i u poslednjih desetak godina, i time nedvosmisleno potvrđuju ispravnost i opravdanost postavljene hipoteze: „**Efikasnost budžetskog sistema Srbije**”.

Analogno navedenom, respektujući redosled prikazane sistematike izlaganja, moguće je donošenje sledećih bitnih zaključaka:

1. Javne finansije su nastale kada su nastale i države, o čemu govore sledeće činjenice:

– Kada govorimo i pišemo o državi i njenim (fiskalnim) potrebama, uvek polazimo od državnog uređenja, tj. od oblika vladavine. Nesumnjivo je da su prve temelje u toj oblasti postavili grčki filozofi **Platon** (u poznatom delu Država) i **Aristotel** (koji je utvrdio tri funkcije novca i to: novac kao sredstvo razmene; kao mera vrednosti i kao sredstvo za gomilanje bogatstva). Aristotel je podelio državne oblike na osnovne dve grupe: dobre i loše. Dobre oblike predstavljaju: kraljevstvo; aristokratija; republika. Loše oblike predstavljaju: tiranija; oligarhija; demokratija. Sledio ih je rimski filozof i državnik **Ciceron**. „Nema tog posla, kaže on, u kome se ljudska vrlina ne približava više božanskoj moći nego što je osnivanje novih ili očuvanje već osnovanih država.”

– U 18. veku, svom poznatom delu „Bogatstvo naroda” **Adam Smit** ističe tri osnovne uloge države: a) Prva dužnost vladara, je dužnost da zaštiti društvo od nasilja i upada drugih nezavisnih država, može se izvršavati samo pomoću vojne sile. Ali rashod za pripremanje te vojne sile u miru i za njenu upotrebu u vreme rata, veoma je različit u različitim stanjima društva i u različitim periodima kulture. b) Druga dužnost vladara, dužnost zaštite, koliko god je to moguće, svakog člana društva od nepravde ili nasilja svakog drugog člana društva, ili dužnost ustanovljenja tačnog deljenja pravde. c) Treća, i poslednja dužnost vladara ili države jeste ta da podižu i izdržavaju one javne ustanove i one javne radove koji, iako mogu biti u najvećoj meri korisni za neko veliko društvo, ipak su takve prirode da profit nikada ne bi mogao nadoknaditi izdatak pojedincu ili malom broju pojedinaca. Obavljanje te dužnosti takođe zahteva veoma različiti nivo rashoda u različitim periodima društva.

– Poznati ekonomista, **Samjuelson** je dao značajan doprinos definisanju uloge države u savremenoj ekonomiji. On navodi da je obim državne intervencije u ekonomiji vekovima bio poprište političke borbe. Kako to da je vlast naroda, od naroda i za narod na leđima naroda, isticao je on navodeći glavna oruđa državne politike: 1) Porezi koji smanjuju privatni dohodak i stoga dovode do smanjenja privatnih izdataka i da obeshrabri određene aktivnosti koje se jače oporezuju (kao sto su cigarete) dok podstiču manje

oporezovane sektore (kao što su stanovi u kojima stanuju vlasnici); 2) Izdaci koji podstiču preduzeća ili radnike da proizvode određena dobra ili usluge; 3) Propisi ili nadzori koji usmeravaju ljude da ostvare ili da se uzdrže od određenih ekonomskih aktivnosti. Samjuelson posebno ističe stalni rast javnih rashoda, zbog sve veće intervencije države u privrednoj i u socijalnoj sferi.

– Čuveni ekonomista **Mankju** naročito se bavio pitanjem ravnoteže u budžetu. Mankju smatra da su državne finansije predmet stalnih makroekonomskih debata. Kada god vlada troši više od prihoda koje ostvari putem poreza, ona taj budžetski deficit pokriva emitovanjem državnih dužničkih hartija od vrednosti. U svom čuvanom delu „Ekonomija” po pitanju budžetskog deficita, od prvo daje pozitivan odgovor i odgovarajuće argumente, a zatim negativan odgovor i takođe navodi i za to druge argumente. Njegov zaključak je ipak sledeći: sve dok nivo državnog duga sporije raste od nacionalnog dohotka, ne postoji ništa što bi sprečilo njegov stalni rast i navodi za to konkretne primere. On posebno ističe značaj štednje za privredni rast i razvoj. Kada je stopa štednje veća, više resursa je raspoloživo za investiranje u nove fabrike i opremu čime dolazi do povećanja blagostanja u zemlji.

– Vrlo dobar prikaz uzroka savremene krize, ali i retrospektivu dosadašnjih finansijskih kriza **Džordž Kuper** je dao u svom poznatom delu „Uzroci finansijskih kriza”. On polazi od uloge centralne banke, i navodi: „Uloga po kojoj centralne banke pozajmljuju ugroženim bankama privatnog sektora označava se kao „zajmodavac poslednjeg utočišta”, nazvana tako jer je namera bila da obraćanje centralnoj banci za finansijske rezerve, može biti prihvaćeno samo ako su drugi izvori pozajmljivanja kroz privatni sektor potpuno iscrpljeni. Napuštanjem zlatno-deviznog standarda 1971. godine SAD gube uticaj u svetskoj ekonomiji, prepuštajući postepeno primat Kini. Njegovo zapažanje koje se odnosi na privatni sektor je da on deluje na sledeći način: u fazi kreditne ekspanzije poziva se princip *laissez-faire* na tržištima da dopusti ekspanziju tako da je pomera što dalje, podstičući maksimalno ostvarljivu akumulaciju duga; jednom kad kreditni ciklus sklizne u obrnut smer, odmah počnu pozivi državi u pomoć po pravilu više volimo kapitalizam u ekspanziji, a socijalizam u kontrakciji.

– Za razumevanje uloge javnih finansija, bilo je potrebno dati kratak presek razvoja finansijske misli i to po etapama njenog razvoja u sklopu razvoja ekonomske nauke, po glavnim **finansijskim školama**: 1) merkantilna finansijska teorija; 2) fiziokratska finansijska teorija; 3) finansijska teorija građanske klasične škole; 4) finansijska teorija u neoklasičnoj građanskoj ekonomskoj teoriji; 5) savremena građanska finansijska teorija; i 6) socijalistička finansijska teorija.

– **Država danas** nije isto što je bila država u prošlom veku, ili vekovima unazad. Samim tim se menja i definicija njenog fiskalnog suvereniteta. Najbolji primer za to je Evropska unija, kao i Evropska monetarna unija, gde se države odriču dela pravne, ekonomske, monetarne pa i fiskalne suverenosti. Pre sto godina (1. juna 1911. godine)

naš poznati pravnik Milan Gavrilović na Pravnom fakultetu u Parizu odbranio doktorsku disertaciju pod naslovom „Država i pravo”, koju je nagradio Univerzitet u Parizu. Iste (1911. godine) Hans Kelzen (1881 - 1973. godine), jedan od najvećih pravnika u 20. veku, objavio je jedno od prvih ali najvažnijih dela „Glavni problemi teorije državnog prava. Kelzen se zadržao na pravu, takoreći negirajući državu njenim svođenjem na pravni poredak, dok je Gavrilović, u znatno sažetijem radu, razmatrao pitanje odnosa države i prava trudeći se da održi ravnotežu između ta dva pojma iako bi i po naslovima poglavlja moglo da se zaključi da je veća pažnja posvećena državi.” Finansijski zakon obavezuje pojedince da plaćaju poreze prema svojim prihodima, predviđajući sankcije za slučaj da porez nije plaćen. Ali prema nekim pravnim porecima, konkretan pojedinac dolazi u stvarnu obavezu da plati takav i takav porez samo ako mu nadležni organ, poreznik, pošto je procenio njegov prihod, naredi da to uradi. Naredba koju izdaje poreski organ, pojedinačna sekundarna norma, čini konkretnu obavezu pojedinca.”

2. Javni prihodi u Srbiji imaju dugu tradiciju a njihovi oblici prilagođavali su se evropskim standardima, što potvrđuju sledeći podaci:

– **Prvi put porezi u Srbiji** (soće) se pominju u Svetostefanskoj povelji kralja Milutina. Soće je služilo srpskim srednjevekovnim vladarima prvenstveno za izdržavanje vojske i gradova. Vrhovna svojina nad zemljom omogućavala je vladarima srednjevekovnih država da osnovni državni porez, zemljarinu i glavarinu, ubiraju sa svojih imanja, bez obzira na to ko je bio neposredni vlasnik zemljišnog poseda. Zemljarina, odnosno glavarina, prikupljana je prvobitno u poljoprivrednim proizvodima (pre svega u žitu) baš kao i naturalna renta, koju su zavisni seljaci plaćali neposrednim vlasnicima zemlje. Kada bi kovani novac došao do ruku širih slojeva stanovništva koje je živelo u unutrašnjosti feudalnih poseda, stekli bi se uslovi da vladar pokuša da prikupi osnovni državni porez u novcu.

– **Prvi poreski propis u novijoj istoriji u Srbiji** uveo je 1835. godine Miloš Obrenović. Osnovni poreski prihod bio je građanski danak, odnosno glavnica koji je sa malim izmenama 1842. i 1864. godine neposrednih poreza bio u upotrebi punih 50 godina. Poreski sistem je odgovarao vremenu u kojem je zemljište važno kao gotovo jedini izvor privređivanja, dok je promet bio veoma oskudan. Kasnije je i promet postajao sve obimniji. Po ugledu na evropske zemlje 80-ih godina 19. veka i u Srbiji, je uveden novi sistem neposrednih poreza koji se bio sastavljen od sledećih poreza: 1) na prinos od zemljišta, 2) na prinos od zgrada, 3) na prinos od radnji, 4) na prinos od kapitala datog pod interes i 5) na prinos od ličnog rada i zanimanja. Ugledavši se na teoriju i praksu razvijenih evropskih zemalja, Vukašin Petrović, inače tada načelnik Ministarstva finansija, izradio je novi Zakon o neposrednim porezima, koji je 14. juna 1884. godine zamenio poreski sistem ustanovljen u vreme kneza Miloša Obrenovića. Neposredni porezi su podeljeni na: 1) porez na zemljište, 2) porez na zgrade, 3) porez na prinos od kapitala (a) izdatog pod interes,

b) uloženog u radnje), 4) porez na prihod od ličnog rada i 5) porez na ličnost. Država je morala do oformi svoj fiskalni sistem da bi ojačala za odbranu. jer „Otadžbinu našu ne mogoše srušiti ni turski fanatizam, ni fizička snaga drugih neprijatelja. Sada se, u ovome vremenu, ne pokoravaju narodi fizičkom silom. Ekonomsko-finansijski putevi pokazali su se kao sigurniji za ovaj cilj. Nije tajna da ima jake težnje u izvesnih država da ovo sredstvo upotrebe i prema Srbiji.”

– U Zakonu o budžetu (1883. godine) prvi put je uveden član u kojem se državi omogućava korišćenje bonova, odnosno blagajničkih zapisa (do 10% ukupnog budžeta). Narodna banka Kraljevine Srbije konstituisana je februara, a počela sa radom 2. jula 1884. godine. U članu 6. Zakona o Narodnoj banci bilo je predviđeno da banka može za račun države da vrši: eskontovanje i reeskontovanje uputnica Srpske državne blagajne i državnih kupona; davanje zajmova na zalogu srpskih državnih obligacija za koje garantuje srpska država: posredovanje pri ostvarivanju zajmova za račun države.

– Godine 1902. donet je Zakon o budžetu, kojim je bilo zabranjeno unositi u račun prihoda nerealne stavke (npr. deponovane kredite), kao i vršiti bilo kakva prekoračenja troškova u odnosu na predviđene rashode, odnosno budžet. I sam kralj Aleksandar Obrenović je smatrao da je Zakon previše strog, ali ga je ipak odobrio. Najveću zaslugu u postavljanju državnih računa prihoda i rashoda na realnu osnovu imao je Lazar Paču, ministar finansija. Sve do 1910. godine državni budžet je umesto ranijeg deficita iskazivao suficit. U prvoj deceniji 20. veka Srbija je imala veoma stabilne, kako ukupne tako i javne finansije, da je čak i u vreme Balkanskih ratova redovno otplaćivala svoje zajmove „...što je još više potenciralo ugled naše države u očima Evrope...” Tako je bilo sve do Prvog svetskog rata, kada Srbija ponovo uvećava javni dug.

– U prvoj deceniji XXI veka Srbija harmonizuje svoj fiskalni sistem sa regulativom EU, naročito u domenu indirektnih poreza. Pitanje je, međutim, kada će Srbija biti u mogućnosti da ispunji kriterijume ekonomske konvergencije, naročito u pogledu stope inflacije, budžetskog deficita i visine javnog duga.

3. Oblici državne intervencije su se menjali kroz istoriju sa razvojem društveno-ekonomskih odnosa i sa povećanjem uloge države. To je iziskivalo sve veća zahvatanja dela prihoda od privrede i građana za potrebe budžeta:

– Danas u savremenim privredama postoji veliki broj mera i instrumenata kojima država utiče na odvijanje privrednog života u njoj, ali se ipak oni, najčešće, svode na pet osnovnih oblika intervencije, a to su: 1) pravna regulativa (donošenje propisa i mehanizma za njihovu prinudu); 2) intervencija na tržištu putem kupovine (viška) proizvoda i usluga i prodajom robe (u slučaju nedovoljne ponude određene robe) na tržištu; 3) vršenje transfernih plaćanja (socijalna davanja, ekonomska pomoć privredi, plaćanje kamate na javni dug, pomoć lokalnim samoupravama i transferi u korist inostranstva); 4) vođenje stabilizacije makroekonomske politike, donošenje mera, uvođenje poreza i subvencija i

5) vršenje alokacije oskudnih privrednih resursa (redistribucija oskudnih resursa, kao što su hrana, energija, novčana sredstva...) Osnovni razlog državnog mešanja u privredne tokove je nesavršenost tržišta, kako unutrašnjeg a još više međunarodnog. Država nije samo regulator i intervent u privredi. Ona je i vlasnik nekih preduzeća.

– Po pitanju zahvatanja prihoda privrede i građana u savremenim državama, zavisno od društveno-ekonomskog sistema, ono se kreće između 25% (Japan, Južna Koreja, SAD) do 50% (Danska, Švedska). U Srbiji se taj procenat kreće oko 45% BDP.

4. U javnim finansijama, kao i u drugim ekonomskim oblastima, potrebno je upoznati i primenjivati opšteprihvaćene međunarodne pojmove, standarde i klasifikacije:

– Nesporna je činjenica da u svim društveno-ekonomskim sistemima, javni prihodi danas imaju sledeće karakteristike: ubiraju se u novcu, ubiraju se redovno godišnje, trošenje prihoda ne dovodi u pitanje postojeću imovinu, služe podmirivanju potreba koje imaju opšti karakter.

– Kada je u pitanju klasifikacija poreza, osnovna podela je na dve osnovne vrste: poreski monizam i poreski pluralizam (koji je u primeni u svim državama sveta). Detaljnije klasifikacije poreza veoma su brojne, jer se zasnivaju na različitim kriterijumima. Glavne klasifikacije, nesporno je, su sledeće: 1) neposredni (porez na dobit, na zarade, i sl) i posredni porezi (PDV, akcize i sl); 2) objektni (realni-prihod na dohodak, i sl) i subjektni (personalni, na primer umanjenje poreske osnovice za izdržavanog člana domaćinstva, i sl.) porezi; 3) analitički (porez na svaku zaradu) i sintetički (na ukupnu godišnju zaradu) porezi; 4) opšti (nedestimirani) i namenski (na primer registracija vozila za održavanje puteva) porezi; 5) pretpostavljeni (poreska osnovica se utvrđuje na osnovu pretpostavke) i faktički (na osnovu stvarnih prihoda) porezi; 6) *ad valorem* (po vrednosti) i specifični (na primer, po paklici cigareta, i sl) porezi; 7) porez na zarađene prihode (po osnovu zarada, penzija...) i porezi na prihode od investicija (od kamata, dividendi...); 8) redovni (ubiraju se svake godine) i vanredni (pojavljuju se s vremena na vreme) porezi; 9) periodični (npr. tromesečno plaćanje poreza na stan) i neperiodični (prihod autorskih prava i sl.) porezi; 10) centralni (npr. PDV...) i lokalni (npr. porez na imovinu građana) porezi, što zavisi od teritorijalne organizacije države, i dr.

– Klasifikacija poreza od strane OECD, koji je ustanovljen 1971. godine, se smatra jednom od najpotpunijih klasifikacija poreskih oblika koji se susreću u savremenim tržišnim ekonomijama.

U svetu postoje četiri klasifikacije javnih (poreskih) prihoda, a to su:

1) Klasifikacija OECD; 2) Klasifikacija UN - (SNA); 3) Evropski sistem integrisanih računa (ESA); 4) Klasifikacija MMF (Government Finance Statistics - GFS klasifikacija).

Klasifikacija OECD pod porezima podrazumeva i u klasifikaciju uključuje sva obavezna plaćanja državi za koja se ne dobija direktna naknada niti protivuvrednost. U

poreska primanja države ne uključuju se kazne koje nisu vezane za izbegavanje plaćanja poreza, odnosno davanje kredita državi. Prema ovoj klasifikaciji svi porezi su svrstani u šest grupa (koje se dele na više podgrupa). Osnovne grupe poreza, prema klasifikaciji OECD - a su sledeće: 1) Porez na dohodak, profite i kapitalne dobitke; 2) Doprinosi za socijalno osiguranje; 3) Porezi na fond plata i radnu snagu; 4) Porezi na imovinu; 5) Porezi na dobra i usluge; 6) Ostali porezi.

– GFS klasifikaciju javnih prihoda sačinio je MMF bazira se na principu fakturisanje realizacije, čime se primanja evidentiraju vremenski ranije nego što je slučaj kod principa naplaćene realizacije. GFS klasifikacija u suštini obuhvata tri vrste prihoda: 1) Tekuće prihode, 2) Prihode od prodaje nefinansijske imovine i 3) Primanja od zaduživanja i prodaje finansijske imovine.

U Srbiji su u Kontnom planu za budžetski sistem tekući prihodi obuhvaćeni klasom 700.000. Ova klasa obuhvata sedam kategorija koje se dalje dele u odgovarajuće grupe.

Pored tekućih prihoda, evidentiraju se, ali u okviru posebnih klasa, i prihodi od prodaje nefinansijske imovine (klasa 800 000), kao i primanja od zaduživanja i prodaje finansijske imovine (klasa 900 000).

U savremenoj fiskalnoj teoriji i politici karakteristične su dve sistematizacije (klasifikacije) javnih rashoda, i to: 1) Klasifikacija MMF i 2) Klasifikacija OECD.

Međunarodni monetarni fond klasifikuje javne rashode po funkcionalnom i ekonomskom kriteriju.

– Strukturu rashoda po funkcionalnoj klasifikaciji javnih rashoda komponuju: 1) Rashodi javnih službi, 2) Rashodi narodne odbrane, 3) Rashodi školstva, 4) Rashodi zdravstva, 5) Rashodi socijalnog osiguranja, 6) Rashodi stanovanja, 7) Rashodi komunalnih usluga, 8) Rashodi ekonomskih funkcija države i 9) Rashodi ostalih funkcija.

– Strukturu rashoda po kriterijumu ekonomskih funkcija (namena) čine: 1) Rashodi za javne nabavke dobara i usluga (uključuju i plate zaposlenih u javnom sektoru i državnim službama), 2) Transferni rashodi (ekonomski i socijalni transferi, i interbudžetski transferi), 3) Rashodi na ime kamate na javni dug, 4) Kapitalni javni rashodi i 5) Transferni rashodi u korist inostranstva.

Po metodologiji OECD, javni rashodi se sistematizuju na: 1) Tradicionalne javne rashode, 2) Rashode socijalne države i 3) Rashode mešovite privrede.

– Tradicionalni javni rashodi obuhvataju rashode na ime „proizvodnje” i distribucije javnih dobara (narodna odbrana i javne službe).

– Rashodi socijalne države predstavljaju rashode na ime „proizvodnje i distribucije zajedničkih dobara (nauka, obrazovanje, zdravstvo, stanovanje i zajedničke službe) i rashodi na ime socijalnih primanja (penzije, bolovanja, porodični dodaci i dodaci nezaposlenih).

– U rashode tzv. mešovite privrede spadaju rashodi na ime ekonomskih usluga (prometa kapitala i subvencije), rashodi na ime kamate na javni dug i rashodi na ime neto pozajmica.

U Srbiji je GFS klasifikacija MMF-a uvedena početkom 2002. godine Zakonom o budžetskom sistemu i na osnovu njega donetim Pravilnikom o standardnom okviru u kontnom planu za budžetski sistem. Kontnim planom ekonomska klasifikacija, u delu koji se odnosi na rashode i izdatke, iskazana je u tri klase: 1) Tekući javni rashodi (400 000), 2) Izdaci za nefinansijsku imovinu (500 000) i 3) Izdaci za otplatu glavnice i nabavku finansijske imovine (600 000).

5. Budžet se smatra najefikasnijim instrumentom ekonomske politike, pa zbog toga nema države bez budžeta:

– Plaćanje poreza nije sporno. Još je pre 18 vekova najpoznatiji pravnik klasičnog perioda rimskog prava - Ulpijan, utvrdio da su „porezi nervi države”, odnosno da „nema države bez poreza”, a tri stoleća kasnije u Justijanovom „Corpus Iuris Civilis”, sadržana je konstatacija „Porezi su korisni i potrebni državi” Danas, premda je tako bilo i ranije, nesporno je da su za postojanje i uspešno funkcionisanje države potrebna i odgovarajuća sredstva kako bi njima finansirala aktivnosti i mere za čije izvršenje je država ovlašćena na osnovu ustava, zakona i drugih propisa. Ta sredstva savremena država ostvaruje u najvećem delu ubiranjem raznovrsnih poreza. Zato i ne čudi da je J. Šumpeter savremenu državu nazvao „poreskom državom”, želeći da naglasi da su porezi *condicio sine qua non* postojanja svake savremene države. Stoga se nije teško složiti s konstatacijom da su porezi civilizacijska tekovina, kao i onom prema kojoj je plaćanje poreza naša sudbina. Procenat fiskalnog opterećenja u većini zemalja OECD kreće se između 30% i 50% BDP, a samo u manjem broju zemalja je ispod tog procenta. U Srbiji se poslednjih godina fiskalno opterećenje kreće oko 45% BDP.

– U eri globalizacije posebno je važno rešavanje pitanja poreske evazije i izbegavanja dvostrukog oporezivanja, što takođe spada u elemente efikasnosti budžetskog sistema.

Budžet u modernoj državi vrši tri osnovne funkcije: 1) ekonomsku funkciju; 2) političku funkciju; i 3) pravnu funkciju. Osnovna funkcija budžeta je svakako njegova **ekonomska funkcija** u razvoju privrede. Ona se sastoji u preciznom i jasnom predviđanju i utvrđivanju javnih rashoda i izvora javnih prihoda, kojima će se ti rashodi pokriti. Savremena država, kroz budžetsku politiku snažno deluje na sve oblike potrošnje, kao i na obim i strukturu ukupne potrošnje. Preraspodelom nacionalnog dohotka kroz budžet, država, manje ili više, deluje na proizvodnju, proizvodno ulaganje kapitala i na investicije. Pored toga značajna je i funkcija budžeta u stabilizaciji privrede (antiinflaciono i antideflaciono delovanje), u alokaciji proizvodnih faktora i sl. **Politička funkcija** budžeta proizilazi iz činjenice da budžet, njegov obim i njegova struktura, prevashodno zavisi od društveno-političkog uređenja zemlje. U tom smislu, predlaganje i donošenje budžeta, odobravanje i usvajanje budžeta od strane predstavničkog organa vlasti, kontrola potrošnje vlasti kroz završni račun budžeta, podrazumevaju čitav niz političkih odnosa,

koje prezentuju najviši predstavnički i izvršni organi vlasti. Zapravo, kroz budžet se odslikava politička organizacija vlasti i političkog uređenja zemlje. **Budžet ima i pravnu funkciju.** Celokupna problematika budžeta regulisana je pravom (područje budžetskog prava) i sadržana je u propisima o budžetu i o državnom računovodstvu. Na taj način posebno je istaknut značaj budžeta u savremenoj državi. Budžet, posebno visina i struktura javnih rashoda obavezan je za izvršnu vlast, koja ga ne može menjati bez odobrenja parlamenta. Pravna funkcija budžeta sadrži u sebi i kontrolnu funkciju parlamenta u vezi sa realizacijom budžeta. Time se, istovremeno, sagledava i zakonitost u korišćenju sredstava iz budžeta.

– Savremena teorija definiše javne poslove države u čista i nečista dobra. U čista javna dobra spadaju: odbrana, policija, javna uprava, i sl. čije se usluge ne mogu obezbediti na tržištu (nisu konkurentna, i ne može niko da spreči njihovo korišćenje). Svaki građanin ima pravo na njihovo korišćenje. U nečista javna dobra ubrajamo: saobraćajnice, obrazovanje, zdravstvo i sl. mogu se paralelno organizovati i u privatnom vlasništvu, čije se korišćenje može ostvariti u skladu sa platežnom sposobnošću.

6. Pravednost, jednostavnost i stručnost moraju biti glavne odlike savremenog sistema javnih finansija, a smanjenje poreza je najbolja poreska reforma:

– Pravednost u oporezivanju, osnovni je postulat čijem ostvarenju treba da teži svaka država. Još je Platon isticao da pravednost ima „najviše mesto u hijerarhiji vrlina”, i da je „idealna država upravo ostvarenje ideji pravednosti.” Opravdano je primećeno da se još od Pitagore, a posebno od Aristotela „pravednost svodila na jednakost. I zaista, pravednost je jedan ideal (vrednost) koji se odnosi na raspodelu, bolje rečeno, na jednakost u raspodeli... Objašnjenje pojma pravednosti, prema tome, sastoji se u značenju u smislu pojma jednakosti - ako znamo što je jednakost znaćemo i šta je pravednost”. Pravednost je oduvek bila i jeste najveća vrednost koja se nastoji dostići. Za načelo pravednosti u oporezivanju može se reći da je pranačelo - majka svih načela na kojima treba graditi sistem oporezivanja.

– Jednostavnost sistema oporezivanja u velikoj meri doprinosi kvalitetu i donošenjem pozitivne ocene tog sistema. Mere koje dovode do pojednostavljenja u oporezivanju utiču na: a) smanjenje troškova razreza i naplate poreza i kontrolu njihova ubiranja, b) smanjenje poreskog opterećenja kao posledice povećanja neto učinka oporezivanja, c) povećanje preglednosti sastava oporezivanja, d) smanjenja poreskih stopa, e) lakše snalaženje poreskih obveznika u poreskoj oblasti.

– Za uspešno funkcionisanje sistema oporezivanja, potrebno je postojanje stručno osposobljene, dobro organizovane, savremeno opremljene poreske službe u kojoj rade adekvatno obrazovani i motivisani (dobro plaćeni i cenjeni), savesni i poštteni poreski službenici koji će odgovorno obavljati složene i izuzetno osetljive poslove razreza i naplate poreza kao i kontrole njihovog ubiranja. Na tak način plaćanje poreza nikada nije bilo ugodno za poreske obveznike, i treba učiniti sve da bi ono bilo što manje neugodno.

– U finansijskoj literaturi često se susrećemo sa konstatacijom da je smanjenje poreškog opterećenja najbolja reforma oporezivanja. Osnovanost shvatanja da visoko poresko opterećenje obeshrabruje aktivnosti privrednih subjekata može se potvrditi brojnim primerima. Visoke poreske stope smanjuju želju za radom, štednjom i investiranjem, zato što smanjuju dohodak koji ostaje nakon oporezivanja. Niže poreske stope uvećavaju podsticaj da se radi, štedi i investira, jer je dohodak koji preostaje nakon oporezivanja njihovom primenom - veći. Ima i drugih zahteva koji se postavljaju pred svaki dobar poreski sistem, a to je **efikasnost oporezivanja**. Takođe treba voditi računa o tome da se uvede takav poreski sistem čija je primena jednostavnija, a mogućnost poreske evazije manja.

7. Poreski obveznici lakše podnose obaveze ako postoje određeni principi i načela oporezivanja, ali i prilagođavaju svoje ponašanje prema poreskim propisima:

– Nesumnjivo je da načela i principi oporezivanja koje su dali Adam Smit i Džozef Stiglic najprihvatljiviji. U svom najznačajnijem delu *Bogatstvo naroda* još davne 1776. godine Smit je istakao svoja četiri poznata poreska načela koja glase: Prvo, pripadnici svake države treba da doprinose izdržavanju vlade, koliko god je moguće, srazmerno svojim mogućnostima, tj. u srazmeri sa dohotkom koji svaki od njih uživa pod zaštitom države; Drugo, porez koji je svaki pojedinac obavezan da plati treba da bude određene, a ne samovoljan. Poreskom obvezniku i svakom drugom licu treba da budu jasni i razumljivi vreme plaćanja, način plaćanja i iznos koje treba da plate; Treće, svaki porez treba da se ubira u vreme ili na način na koji je najverovatnije da će poreskom obvezniku biti najzgodnije da ga plati; Četvrto, svaki porez treba da bude tako obračunat da izvuče iz džepova i zadrži izvan džepova naroda što je moguće manje iznad i povrh onoga što unosi u državnu kasu.

– Porezi su neizbežno bolni, kaže Stiglic u svojoj poznatoj knjizi *Ekonomija javnog sektora*. Prema njegovom shvatanju, postoji pet principa „dobrog” poreskog sistema: 1) ekonomska efikasnost: poreski sistem ne bi trebalo da ometa efikasnu alokaciju resursa; 2) jednostavnost u administrativnom pogledu: poreski sistem bi trebalo da bude jednostavan i relativno jeftin za sprovođenje; 3) fleksibilnost: poreski sistem treba da bude sposoban da na izmenjene ekonomske okolnosti lako odreaguje (u nekim slučajevima automatski); 4) politički odgovoran: poreski sistem treba da bude formulisan tako da pojedinci mogu da provere šta plaćaju i procene koliko tačno taj sistem odražava njihove preference; 5) pravičnost: poreski sistem mora pravično da se odnosi prema različitim pojedincima.

– Istorija oporezivanja prepuna je primera distorzivnih efekata. Zbog poreza koji je u Britaniji u 17. veku uveden na prozore, gradile su se kuće bez prozora. Porezi utiču alokaciju resursa na istraživanje i razvoj i dugoročnu stopu privrednog rasta. Oni utiču ne samo na nivo investicija u firmama, već i na način investiranja. Čini se da je mnogo povoljnije da čovek uloži trud u smanjenje svojih poreza, nego u izradu boljih projekata,

ili veću proizvodnju. Porezi na prihod mogu da utiču na to koliko će se dugo pojedinac školovati, budući da utiču na prinos od obrazovanja po odbitku poreza, na izbor radnog mesta, na to da li će se pojedinac uključiti u radnu snagu, ili ostati kod kuće da podiže decu, na iznos koji će štedeti i u kojem obliku će štedeti. Poreski zakoni utiču i na zasnivanje porodice i na raspodelu blagostanja unutar nje. Primena poreza kao što je porez na plate, ili na prinos od kapitala, menja ravnotežu u privredi. Porez na kamatu može da smanji ponudu štednje, a vremenom i kapitalni stok; ovo sa svoje strane može da smanji produktivnost radnika i njihove zarade. Te indirektne reperkusije poreza nazivaju se efektima opšte ravnoteže.

– U modernim finansijama i budžetskoj politici prihvaćena su sledeća budžetska načela: *načelo javnosti budžeta* - znači da su svi postupci, od predlaganja, preko usvajanja, pa do donošenja budžeta, javni; *Načelo o veličini budžeta*. Savremena teorija odbacuje rigidne stavove o minimumu budžeta, odnosno o „minimumu” javnih prihoda i rashoda; *Načelo pokrića budžetskih rashoda*. Ovo načelo podrazumeva pokrivanje javnih rashoda ne samo porezima kao redovnim izvorima javnih sredstava, na čemu je posebno insistirala klasična teorija budžeta, već i primenom javnih zajmova (javnih dugova); *Načelo budžetskog pluralizma*, zapravo, znači napuštanje klasičnog načela budžetskog načela i uvođenje više paralelnih budžeta (budžet države, grada, opštine i sl.), što je posledica sve većeg državnog intervencionizma u privredi; *Načelo potpunosti budžeta* znači da se svi prihodi i rashodi u budžetu nužno moraju prikazivati u bruto iznosima, prikrivanja, smanjivanja i sl. radi bolje kontrole; *Načelo budžetske klasifikacije* (specifikacije) pretpostavlja da svi prihodi i svi rashodi predviđeni u budžetu budu utvrđeni sa svim svojim specifičnostima, odnosno da bude izvršena njihova specifikacija; *Načelo jednogodišnjosti budžeta* znači da je budžet strogo vezan za određeno vreme, po pravilu za godinu dana. *Načelo realnosti budžeta* zahteva realno iskazivanje predviđenih (planiranih) i izvršenih (ostvarenih) prihoda i rashoda; *Načelo budžetske ravnoteže* u klasičnom smislu („zlatno pravilo”) znači da ukupna masa javnih rashoda odgovara ukupnoj masi redovnih javnih prihoda u toku budžetske godine.

8. Poreska harmonizacija EU, bitan je preduslov za stvaranje jedinstvenog ekonomskog prostora od 27 država sa oko pola milijarde stanovnika.

Srbija je usaglasila sistem indirektnog oporezivanja (PDV i akciza) sa propisima Evropske unije:

– Poreski sistem i poreska politika predstavljaju jedno od značajnih obeležja nacionalne suverenosti jedne zemlje i sastavni deo ukupne ekonomske politike svake zemlje. Dok u svetu u pojedinim državama imamo težnju ka decentralizaciji, kako administrativnom, tako i političkom i fiskalnom, Evropska unija teži ka ujedinjenju u svim sferama društveno-ekonomskog života. Stoga na jedinstvenom, unutrašnjem tržištu Evropske unije, zemlje-članice treba da se kreću u približno istim pravcima u pogledu poreskih politika koje vode.

– Imajući u vidu da su **PDV najizdašnije vrste poreza, Evropska unija krenula je sa njihovom harmonizacijom**, - čuvenom Šestom direktivom 1977. godine, a zatim i akcizama koje su u primeni od početka 1993. godine, kada su ukinute fiskalne granice u EU.

PDV predstavlja svefazni porez na promet koji se obračunava u svakoj fazi proizvodno-prodajnog ciklusa, ali samo na iznos dodate vrednosti koja se oblikovala u toj fazi, a ne na celokupnu vrednost proizvodnje. Direktivom o harmonizaciji PDV u EU definisani su zajednički stavovi u pogledu: a) teritorije primene - cela Unija b) predmeta oporezivanja-sve robe i usluge, c) poreski obveznici - svi koji se bave ekonomskim aktivnostima d) poreske osnovice - novo dodata vrednost kod proizvodnje i pružanja usluga e) broja stopa i minimalne visine stopa - opšta stopa minimum 15%, dve niže stope ali ne ispod 5%, f) vrsta oslobađanja-izvoz, obrazovanje, zdravstvo i dr., g) pitanja odbitaka - prema propisima h) posebnih postupaka oporezivanja - mali privrednici i poljoprivrednici, turističke agencije, polovna dobra, investiciono zlato i dr. i) obaveza poreskih obveznika-prijava poreskoj upravi, vođenje evidencije, plaćanje poreza i dr. Imajući u vidu Ugovor EU, naročito posle Mاستrihta, Šesta Direktiva je 28. novembra 2006. godine ukinuta i zamenjena novom Direktivom broj 2006/112/EZ. Svim državama članicama dat je rok da u svoje poreske zakone ugrade novu Direktivu najkasnije do 31. decembra 2010. godine. Novom Direktivom su bliže regulisana i pitanja pružanja usluga elektronskim putem, kao izveštavanje o prometu robe i usluga (mesečno i tromesečno) kako bi se onemogućila poreska evazija.

– Članice EU su u cilju stvaranja nesmetanih uslova za funkcionisanje unutrašnjeg tržišta izvršile **harmonizaciju akciznih dažbina** na određene proizvode. Usvojenim direktivama o držanju, otpremanju i kontroli akciznih proizvoda i o strukturi i nivou stopa ovih proizvoda u trgovinskoj razmeni između država članica, definisani su zajednički stavovi u pogledu: predmeta oporezivanja, teritorije primene, obaveze plaćanja akciza, lica obaveznih za plaćanje akciza, strukture i minimalne stope akciza, vrsta oslobađanja, otpremanja akciznih proizvoda. Ustanovljen je opšti sporazum o akcizama da bi se obezbedio slobodan promet akciznih proizvoda i da se ne povećavaju formalnosti u vezi sa njihovim kretanjem između država članica. Harmonizacija akciza odnosi se na akcizne proizvode: **mineralna ulja, alkohol i alkoholna pića, i duvanske prerađevine**. Ovi proizvodi mogu da budu predmet oporezivanja i drugih indirektnih poreza za specifične namene, ali na način da se primenjuju poreska pravila za plaćanje akciza uvedena EU direktivama o akcizama koja se tiču određivanja nastanka i utvrđivanja poreske obaveze i kontrole plaćanja. Razlog za propisivanje ovih „obaveznih” akciznih proizvoda leži u okolnosti da su u pitanju dobra čija potrošnja garantuje izdašnost poreskih prihoda. Kao i u slučaju PDV i kod akciznih proizvoda regulisana su pitanja: teritorija primene; obaveza plaćanja akciza; proizvodnja, čuvanje otpremanje i označavanje akciznih proizvoda; harmonizacija akciznih stopa; oslobađanja od plaćanja akciza.

– **Porez na dodatu vrednost (PDV) uveden je u Srbiji** Zakonom o porezu na dodatu vrednost, koji se primenjuje od 1.1.2005. godine, a urađen je po ugledu na odgovarajuću pravnu regulativu Evropske unije. Prihod od PDV pripada budžetu Republike. Opšta stopa PDV u Srbiji je 18% a snižena 8%.

– **Akcize u Srbiji**, kao poseban vid oporezivanja određenih proizvoda, uvedene su Zakonom o akcizama, po ugledu na pravnu regulativu iz te oblasti u EU. Akcizom se oporezuju sledeći proizvodi: derivati nafte; duvanske prerađevine; alkoholna pića; auto-gas; i kafa.

9. Reforme budžetskog sistema Srbije započete 2001. godine još uvek nisu završene:

– Osnovne karakteristike budžetskog sistema do 2001. godine bile su: nekonzistentnost sistema javnih prihoda i javnih rashoda; utvrđivanje javnih prihoda zakonima Skupštine Srbije ali i uredbama Vlade; pored poreza i akciza i postojalo je i više vrsta specijalnih namenskih prihoda u vidu naknada i raznih taksi (naknada na duvan, mobilne telefone i sl.) - 235 vrsta javnih prihoda; uplata javnih prihoda dvojno, preko uplatnih računa za poreze i preko specijalnih vanbudžetskih računa za specijalne namenske rashode; slaba mogućnost kontrole i finansijske discipline u korišćenju sredstava budžeta; slaba i neoperativna mogućnost planiranja i upravljanja tokovima priliva i odliva sredstava na duži rok, i dr.

– Početkom 2001. godine usvojen je novi Zakona o budžetskom sistemu na bazi GFS klasifikacije MMF-a.

– U Srbiji, nažalost, do danas nije jasno definisana polazna osnova za uspostavljanje novog sistema, što se i odražavalo na usporavanje tranzicije. Prema odredbama Zakona o budžetskom sistemu, budžetski sistem Srbije čine: a) budžet Republike Srbije, b) budžeti lokalne vlasti i c) finansijski planovi organizacija za obavezno socijalno osiguranje.

– Budžetski sistem treba da ostvari sledeće ciljeve, i to: ukupnu fiskalnu održivost i kontrolu, koja podrazumeva sprovođenje politika bez značajnih izmena u konsolidovanom bilansu sektora države, uz sveobuhvatnu kontrolu ukupnih budžetskih sredstava, kroz uspostavljanje ograničenja na rashode i izdatke koji su zagarantovani zakonom, kako na ukupnom nivou, tako i na nivou korisnika budžetskih sredstava; alokacijsku efikasnost koja podrazumeva mogućnost uspostavljanja prioriteta unutar budžeta, raspoređivanje sredstava u skladu sa prioritetima Vlade unutar budžeta, kao i mogućnost prenošenja sredstava sa starih na nove ili sa manje produktivnih na više produktivne prioritete; tehničku ili operativnu efikasnost koja podrazumeva korišćenje budžetskih sredstava i mogućnost njihove primene sa što nižim troškovima.

– Uobičajena je praksa u zemljama EU da se budžet kao i ekonomska i fiskalna politika donosi za period od najmanje tri godine, ali i za duži vremenski period. U Zakonu o budžetskom sistemu uvodi se obaveza izrade trogodišnjih projekcija

budžeta Republike Srbije. Krajem 2010. godine Vlada Srbije donela Memorandum o budžetu i ekonomskoj i fiskalnoj politici za 2011. godinu sa projekcijama za 2012. i 2013. godinu.

– Zakonom o budžetu Republike Srbije za 2008. godinu, prvi put, pet direktnih korisnika sredstava budžeta svoje finansijske planove za navedenu godinu iskazalo je po programskom modelu budžeta. To su: Ministarstvo zdravlja; Ministarstvo za državnu upravu i lokalnu samoupravu; Ministarstvo prosvete; Ministarstvo trgovine i usluga; Ministarstvo vera. Prelaskom na programski model budžeta, pojam aproprijacije vezuje se za određeni program, odnosno projekat i tako će se i izvršavati u budžetu. Programski model pripreme budžeta ne zamenjuje postojeći model, već ga unapređuje. Za razliku od dosadašnjih modela, programski model prikazuje u koje svrhe se sredstva troše, kako je takva potrošnja povezana sa Vladinim prioritetima, kakvi rezultati se ostvaruju i na koji način se postignuto može izmeriti, prikazati u izveštajima i objaviti. Priprema budžeta po programskom modelu nije alternativni način izrade budžeta, već progresivan, moderan pristup upravljanju javnim finansijama. Danas sve više zemalja prikazuje i izvršava budžet koristeći neku vrstu programskog modela.

– Primera radi, **u Sloveniji** je programski proces budžetiranja u stvari treći deo budžeta koji u osnovi ima razvojnu liniju nezavisno od budžetiranja klasičnih javnih rashoda za funkcije i obaveze državnog aparata Slovenije (opšti i posebni deo budžeta).

– Srbija je zemlja sa prosečnim poreskim zahvatanjima, ali sa najvećom poreskom nepravdom: najviše se zahvataju porezi od najsiromašnijih, a najmanje od najbogatijih, što je u radu ilustrovano konkretnim podacima.

10. Budžetski sistem Srbije je u priličnoj meri neefikasan, što ima za rezultat: stalno uvećanje budžetskog deficita i javnog duga, poresku evaziju, opadanje privrednog rasta i porast nezaposlenosti u zemlji:

– Prilikom pripreme i izvršenja budžeta moraju se poštovati principi efikasnosti, ekonomičnosti, efektivnosti, javnosti, potpunosti, tačnosti i jedinstvene budžetske klasifikacije. Budžetski sistem obezbeđuje sveobuhvatne, relevantne i pouzdane informacije o radu Vlade. Prioritetni budžetski ciljevi u pripremi i izvršenju budžeta su i makroekonomska stabilnost, niska inflacija, ekonomski razvoj, podsticanje regionalnog razvoja i smanjenje finansijskog rizika Republike Srbije. Budžetski prihodi i primanja koji pripadaju Republici Srbiji, odnosno lokalnoj vlasti, raspoređuju se i iskazuju po izvorima u budžetu. Budžetski rashodi i izdaci Republike Srbije, odnosno lokalne vlasti određuju se po pojedinačnoj nameni u budžetu. Budžetski prihodi i primanja moraju biti u ravnoteži sa budžetskim rashodima i izdacima.

– Konsolidovani račun trezora Republike Srbije i konsolidovani računi trezora lokalne vlasti čine sistem konsolidovanog računa trezora, koji se vodi kod Narodne banke Srbije. Ministar, odnosno lokalni organ uprave nadležan za finansije, odnosno lice koje

on ovlasti, otvara podračune korisnika javnih sredstava koji su uključeni u konsolidovani račun trezora Republike Srbije, odnosno u konsolidovani račun trezora lokalne vlasti.

– U okviru podračuna obavezno se posebno vode: sredstva izdvojena budžetom, odnosno finansijskim planom organizacije za obavezno socijalno osiguranje; sopstveni prihodi koje direktni i indirektni korisnik budžetskih sredstava, odnosno organizacija za obavezno socijalno osiguranje ostvaruje, u skladu sa zakonom, kao i sopstveni prihodi drugih korisnika javnih sredstava koji su uključeni u sistem konsolidovanog računa trezora.

– Ključni problem u realizaciji reformisanog budžetskog sistema u Republici Srbiji u pogledu ekonomičnog, transparentnog i ispravnog upravljanja javnim finansijama, kao najvećih izazova procesa tranzicije u Republici Srbiji ubrzo je pokazao određene slabosti koje su delimično umanjile značaj napretka u reformama ovog procesa. Prilična su bila, uglavnom nerealna, a pokazalo se i idilična očekivanja da u novom sistemu budžetiranja u Srbiji neće biti problema da se planirani deficit pokrije iz više izvora (donacije, prihodi od privatizacije i zaduživanja Republike), što u prvim godinama budžetiranja i nije bio poseban problem.

– Ministarstvo finansija, kao centralni državni organ, zadužen za obezbeđenje integriteta javnog bilansa Republike Srbije i budžetskog sistema, pod pritiscima, nekada i političkim ali i drugim od strane budžetskih korisnika popuštalo je i u budžet unosilo i stavke – budžetske aproprijacije koje nemaju pravnog osnova. Takvi rashodi u budžetu ne predstavljaju direktnu obavezu Republike Srbije koja je ustanovljena zakonom i koja se mora, sledstveno tom zakonu, finansirati iz budžeta. Ovo je prvi signal za ugrožavanje integriteta budžetskog sistema, popuštanje budžetskih barijera i zakonskih ograničenja, koji ima trajne i multiplikovane posledice po održavanje fiskalne discipline u javnim finansijama Republike. Međutim, takva odredba nije pravni osnov za trošenje sredstava, nego samo za budžetiranje i regulisanje načina - tehnike u trošenju sredstava budžeta.

– Tako se budžet Republike sastoji od pravih javnih rashoda - izdataka koji su utvrđeni posebnim zakonima kao obaveza države da u budžetu obezbeđuje sredstva za njihovo sprovođenje (Zakon o državnim službenicima i nameštenicima, Zakon o socijalnoj zaštiti, Zakon o geološkim istraživanjima, Zakon o sportu i sl.) i prividno uvedenih javnih rashoda koji jesu u budžetu planirani ali nisu javni rashodi jer nisu posebnim zakonima utvrđeni kao obaveza države da u budžetu obezbeđuje sredstva za njihovo sprovođenje (subvencije privatnoj privredi, sredstva NIP-a, izgradnja skijališta i sl.). Na taj način je kapacitet javne potrošnje u budžetu svake godine bio sve više povećavan, a ovakve stavke su u budžetu zauzimale sve više bilansnog prostora. Počev od primene novog Zakona o budžetskom sistemu, predlozi budžeta su obezbeđivali da se troši mnogo više od onoga što su slabašan privatni sektor i nerazvijen poreski sistem mogli podneti.

– Na osnovu napred navedenih konstatacija Konsolidovani bilans javnih prihoda i javnih rashoda za period od 2005. do 2010. godine imao je tendenciju stalnog povećanja budžetskog deficita (osim 2005. kada je iskazan suficit od 17,7 mlrd dinara), tako da je od 31,6 mlrd 2006. godine dostigao iznos od 136,5 mlrd u 2010. godini.

– Nalazi Državne revizorske institucije, sačinila je i podnela Skupštini Srbije Izveštaj o kontroli trošenja budžeta Srbije za 2008. godinu i utvrdila niz nepravilnosti koje se, pre svega, sastoje u nenamenskom trošenju budžetskih sredstava od strane pojedinih ministarstava.

– Kompetentno i stručno mišljenje je preduslov za revizorski posao, a poslovi revizije su elitni ekspertski poslovi u oblasti računovodstva, finansija, planiranja, kalkulacija, itd. a revizori rade sa povećanom profesionalnom pažnjom koja u takvom stepenu nije karakteristična za druge stručne poslove.

– **Slovenija** bi mogla da nam posluži kao dobar primer kako treba voditi javne finansije, ukoliko se žele primeniti dobre prakse OECD.

– Na **primeru Grčke** možemo se lako uveriti da je javni dug lako uvećati ali izuzetno teško smanjiti i dovesti u granice ekonomske konvergencije Evropske unije, pogotovu uz visoku poresku evaziju.

Pouka iz istorije javnih finansija: Najpoznatiji srpski ministar finansija, Laza Paču je u predgovoru srpskom izdanju „Budžeta” - dela Dr M. Fon Hekela, 1902. godine naveo „da nam vazda valja na umu imati ovo: „jedna država sa neuređenim finansijama, pognuta pod teretom letećih dugova, sputana hroničnim deficitima, jedva da se može i sme računati u samostalnu, jedva da je dorasla i za najobičnije državne zadatke, a kamo li da može biti spremna da u svako doba stane na branik svojih nacionalnih ideala”. Srbija je, iako ne formalno ali faktički bila sve do Prvog svetskog rata članica Latinske unije (evropskog monetarnog sporazuma), a dinar je imao *al pari* paritet i sa francuskim frankom i sa austrijskom krunom i ugarskom forintom i sl.

Moderne javne finansije Srbije moraju obezbediti poštovanje ustavno-pravnog okvira i izgrađenost institucija sa pratećim stručnim i administrativnim kapacitetima za fiskalni sistem i budžetski proces, čime bi se obezbedili neophodni uslovi za punu efikasnost budžetskog sistema, ostvarivanje privrednog rasta, odnosno ekonomskih, finansijskih, političkih i socijalnih ciljeva i prioriteta Vlade Srbije i usklađivanje razvoja sa kretanjima u Evropskoj uniji.

L I T E R A T U R A

LITERATURA

KNJIGE

1. Avrić Popovčić Snežana, Vidas-Bubanja Marijana, Međunarodna ekonomija, Zavod za udžbenike, Beograd, 2009.
2. Barać Slobodan, Stakić Budimir, Ivaniš Marko, Praktikum za bankarstvo i finansije, Fakultet za finansijski menadžment i osiguranje, Beograd 2003.
3. Barać Slobodan, Stakić Budimir, Osnovi ekonomije, FFMO, Beograd, 2005.
4. Williams Bernard, „The Analogy of City and Soul in Plato’s Republic, ed. by R. Kraut, Rowman & Littlefield Publishers, 1997.
5. Bjelić Predrag, Svetska trgovinska organizacija, Prometej, Beograd, 2002.
6. Boldvin Ričard i Viploš Čarls, Ekonomija evropskih integracija, Data status, Beograd, 2010.
7. Brummerhoff Dieter, Javne financije, Biblioteka Gospodarska misao, sedmo potpuno prerađeno izdanje, prevela Sandra Švamek, Zagreb, 2000.
8. Ciceron Marko, Tulijska Država, Izdanje Plato, Beograd, 2002.
9. Cooper George, Uzroci finansijskih kriza, MASMEDIA, Zagreb 2009.
10. Dezmon Dinan, Sve bliža Unija, Uvod u evropsku integraciju, Službeni glasnik, Beograd, 2009.
11. Deretić Irina Iz Platonove filozofije, Plato Beograd, 2010.
12. Ferguson Nil, Uspon novca, Finansijska istorija sveta, Plato, Beograd, 2010. prevod
13. Fremont, O. i Capaul, M. The State of Corporate Governance: Experience from Country Assessment, World Bank Policy Research Working Paper 2858, June, 2002.
14. Gavrilović Milan, Država i pravo, Doktorska disertacija, prevod, Pravni fakultet Beograd, 2007.
15. Gnjatović Dragana, Stari državni dugovi, Ekonomski institut, Jugoslovenski pregled, Beograd, 1991.
16. Gnjatović Dragana, Dobri i zli dinari, Jugoslovenski pregled, 1998.
17. Heleta Milenko, TQM, Modeli izvrsnosti i integrisani menadžment sistemi, Zavod za udžbenike, Beograd, 2010.

18. Herštel Mari Luiz, Proširena Evropa: ekonomske promene i očekivanja, Kancelarija za pridruživanje Evropskoj uniji, Vlada Republike Srbije, obrada teksta Vojislav Nestorović, Beograd 2004.
19. Hrustić Hasiba, Fiskalni federalizam u svetu i naša iskustva, Privredni pregled, Beograd, 2002.
20. Hrustić Hasiba, Poreska harmonizacija u Evropskoj uniji, Institut za međunarodnu politiku i privredi, Beograd, 2011.
21. Hasiba Hrustić, Porez na dodatu vrednost, Stylos, Novi Sad, 2004.
22. Ilić-Popov Gordana, Poresko pravo Evropske unije, Službeni glasnik, Beograd 2004.
23. Milutin Janjević, Reformski ugovor iz Lisabona, Službeni glasnik, Beograd, 2008.
24. Milutin Janjević, Treći stub Evropske unije, Službeni list, Beograd, 2003.
25. Janjević Milutin, Treći stub Evropske unije, Službeni list SCG, Beograd, 2003;
26. Jelčić Barbara, Jelčić Božidar, Porezni sustav i porezna politika, Informator, Zagreb, 1998.
27. Jelčić Božidar, Evazija poreza: Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, 1965.
28. Jelčić Barbara, Jelčić Božidar, Poreski sistem i poreska politika, Informator, Zagreb, 1998.
29. Jovanović Gavrilović Predrag, Međunarodno poslovno finansiranje, Ekonomski fakultet, Beograd, 2010.
30. Jovanović Ana Fiskalna harmonizacija u Evropskoj uniji, Ekonomika-SVEN, Niš, 2008.
31. Jurković Pero, Javne financije, Masmedia, Zagreb, 2009.
32. Kelzen Hans, Opšta teorija prava i države, Pravni fakultet, Beograd, 2010.
33. Kejns M. Džon Opšta teorija zaposlenosti, kamate i novca, razna izdanja, i Rasprava o novcu, razna izdanja
34. Kisindžer Henri, Godine obnove, BMG, 2000.
35. Klikovac Ana, Financijsko izveštavanje u Evropskoj uniji, MATE, Zagreb, 2008.
36. Komazec Slobodan, Žarko Ristić, Javne finansije, VPŠ, Beograd, 2001.
37. Kosier, Lj. St., Narodna banka, od 1884 - 1924. godine
38. Ковалев, А. М. Человечекое общество, УРСС, Москва, 2008.
39. Krugman Paul, Obstfeld Maurice, Međunarodna ekonomija, prevod Data Status, Beograd, 2009.

40. Lerner A.P. „The Burden of the Natural Debt”, u Metzler i dr. „Income, Employment and Public Policy”, Essays in Honor A Hansen, New York, W.W. Norton, 1948.
41. Lear Jonatan, „Inside and Outside the Republic”, ed. by R. Kraut, Rowman & Littlefield Publishers, 1997.
42. Lopandić Duško, priređivač, Bela knjiga, IEN edicija, „Agenda 21”, Institut ekonomskih nauka, Beograd, 2001.
43. Lovčević Jovan, Institucije javnih finansija, Službeni list SRJ, Beograd, 1991.
44. Dejan Malinić, Politika dobiti korporativnog preduzeća, Ekonomski fakultet, Beograd, 2007.
45. Mankiw Gregory i Mark P. Taylor, Ekonomija, Data Status, prevod, 2008.
46. Marković Ž. Danilo, Globalistika i kriza globalne ekonomije, Beograd, 2010.
47. Marks Karl, Kapital, Kultura, Beograd, 1948.
48. Medović Vladimir, Međunarodni sporazumi u pravu Evropske unije, Službeni glasnik, Beograd, 2009.
49. Mijatović Boško, Četiri godine tranzicije u Srbiji / Boris Begović ...[i dr.] . - Beograd: Centar za liberalno-demokratske studije, 2005.
50. Miljević I. Milan, Metodologija naučnog rada, Univerzitet u Istočnom Sarajevu, Filozofski fakultet, Pale, 2007.
51. Miščević Tanja, Pridruživanje Evropskoj uniji, Službeni glasnik, Beograd, 2009.
52. Musgrave, R. A. i A. T. Peacock (eds): Classic in the Theory of Public Finance, IEA, McMillan, London, 1985.
53. Novaković S. Zakonski spomenici srpskih država srednjeg veka, Državna štamparija Kraljevine Srbije, 1912.
54. Ognjanović Vuk, Javne finansije u teoriji i praksi „EDITOR” Novi Beograd, 2008.
55. Perić Pero, Kapitalna ulaganja i projektno finansiranje, Institut za međunarodnu politiku i privredu, Beograd, 2010.
56. Petrović Miroslav, Obveznik poreza iz dobiti, oporezivanje dobiti preduzeća, Beograd, 1990.
57. Petrović Vukašin, „Državni dugovi Srbije”, Otadžbina, knjiga VII Državna štamparija, Beograd, 1881.
58. Pešić Mihailo, Bazić Jovan, Sociologija, Univerzitet Singidunum, Fakultet za turistički i hotelijerski menadžment, drugo izdanje, Beograd 2007. godine.

59. Popović Dejan, Nauka o porezima i poresko pravo, Beograd: Savremena administracija; Budapest: Open Society Institute, Constitutional and Legislative Policy Institute (Institut Otvoreno društvo, Institut za ustavnu i zakonodavnu politiku), 1997.
60. Popović Dejan, Ekonomija oporezivanja i poresko pravo, Pravni fakultet Beograd, 1995.
61. Popović Dejan, Poresko pravo, Pravni fakultet Beograd, 2010.
62. Popović Dejan redaktor, Nove tendencije u javnim finansijama i finansijskom pravu, Zbornik u spomen profesora Miroslava Petrovića, Pravni fakultet, Beograd 1998.
63. Popović Dejan, nauka o porezima i poresko pravo, COLPI, Budimpešta, i Savremena administracija, Beograd, 1997.
64. Popović Nenad, Ondrej Jaško, Sloboda Prokić, Fond „Srpski ekonomski centar, Menadžment internacionalnih odnosa, outsourcing, strateške alijanse, merdžeri i akvizicije, Beograd, 2010.
65. Prokopijević Miroslav, Evropska unija – Uvod, Službeni glasnik, Beograd 2009.
66. Prokopijević Miroslav, Evropska monetarna unija, Građevinska knjiga, 2007. Beograd;
67. Radić V, Osam vekova srpskog dinara, Narodni muzej, Beograd, 1994.
68. Raičević Božidar, Javne finansije, Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu, prvo izdanje, Beograd, 2005.
69. Radičić Marko, Javne finansije, teorija i praksa, Data Status, Beograd, 2008.
70. Raičević dr Božidar, Javne finansije, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005.
71. Rosen Harvey i Ted Gayer, Public Finance, McGraw - New York, International edition, 2010.
72. Samuelson Pael, Ekonomija, William D. Nordhaus, Izdaje MATE doo, Zagreb, 2000.
73. Smit Adam, Bogatstvo naroda- Istraživanje prirode i uzroka bogatstva naroda, MASMEDIA, prevod, Knjiga Peta - O prihodima vladara, Zagreb, 2007.
74. Stakić Budimir, Javne finansije, Univerzitet Singidunum, Poslovni fakultet, treće izmenjeno i dopunjeno izdanje, Beograd 2010.
75. Stakić Budimir, Vesela Ćurković, Primena SSP EU-Srbija, Poslovni biro, Beograd, 2010.
76. Stakić Budimir, Međunarodne finansije, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2010.
77. Stančetić Veran, Regionalna razvojna perspektiva u Evropskoj uniji, Službeni glasnik, Bgd, 2009.

78. Stanišić Milovan, Revizija, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009.
79. Stanišić Milovan, Metodologija revizije, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009.
80. Stiglic Džozef, Ekonomija javnog sektora, Ekonomski fakultet, Beograd, prevod, 2008;
81. Stojanović Ivica, Globalizacija kao civilizacijski izazov, Megatrend univerzitet, Beograd, 2000.
82. Stojanović Đuro, urednik i grupa autora, Upoznaj Evropsku uniju: vodič kroz evropske integracije, Centar za monitoring - CEMI, Podgorica 2006.
83. Stojanović Snežana, Finansiranje Evropske unije, Službeni glasnik, Beograd, 2008.
84. Stojčević Dragomir i Romac Ante, Dicta et regulae iuris, Latinska pravna pravila, izreke i definicije, Savremena administracija, Beograd, 1984.
85. Šnajder dr Fridric, Poreska evazija, Univerzitet Linc, 2010.
86. Šoškić Branislav, Ekonomske doktrine, Ekonomski fakultet Beograd, 1975.
87. Unković Milorad, Međunarodna ekonomija, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008.
88. Unković Milorad, Stakić Budimir, Spoljnotrgovinsko i devizno poslovanje, Univerzitet Singidunum, 2011.
89. Vukadinović Radovan, Jovanović Nikola, Mežak Vladimir i Todorić Vladimir, Kako usklađivati domaće propise sa pravnim tekovinama Evropske unije, izdavač Vlada Republike Srbije, Beograd 2004.
90. Wagner Adolf, Finanzwissenschaft, Leipzig, 1890.

ČASOPISI I SLIČNE PUBLIKACIJE

91. Antić Dinka, ACTA ECONOMICA, Pravni fakultet Banja Luka, broj 12, 2010.
92. Arlene W. Saxonhouse, „Democracy, Equality and Eide, A Radical View from Book of Plato's Republic”, i: American Political Science Review, Vol. 92. No. 2. June 1998.
93. Bilten Javnih finansija, Ministarstva finansija Srbije, januar 2011.
94. Bukvar evropskih integracija, Kancelarija za pridruživanje Evropskoj uniji, Beograd, 2006.
95. Evropojmovnik, Institut za međunarodnu politiku i privredu, Beograd 2005.
96. Fenyves Atilla, Beč, O stanju harmonizacije Ugovornog prava u Evropskoj Uniji, prevod predavanja održanog u hotelu „Hajat” u Beogradu 13.11.2003.
97. Godišnji izveštaj Kraljevine SHS, Beograd, 1920.

98. Hatibović Džemal, O Globalizaciji još jednom, Institut za međunarodnu politiku i privredu, „Međunarodni problemi” br.1-2, Beograd 2002.
99. Hrustić Hasiba, „Direktiva Saveta o oslobođenju od plaćanja poreza na dodatu vrednost na uvoz određenih proizvoda iz trećih zemalja”, Pregled evropskog zakonodavstva, br. 3-4/99,IMPP, Beograd, 1999, str. 34-35; Direktiva Saveta 83/181/EEZ
100. Ilić Gordana, Evropska unija - istorijski razvoj, list „Ekonomist”, br. 86, 23. oktobar 2007.
101. Kako, zašto, da li, kada ... Evropska unija?, Kancelarija za pridruživanje Evropskoj uniji, Vlada Republike Srbije
102. OECD, Revenue Statistics, 1965-1996 (Pariz, 1997), Tabele 11, 13, 15, 23 i 25.
103. Petovar Tanja, Budžetski proces i budžetska politika u Srbiji, 2005-2008.
104. Petraković Dragana, O porezu na dodatu vrednost, Ekonomski institut, „Industrija”, br 1-2, Beograd 2003.
105. Petrović Miroslav, „Dominirajuće teme i dileme na području fiskalnih finansija, FINASIJE, br. 1-2 /96
106. Petrović Miroslav, Značaj i aktuelnost poreske politike u savremenim uslovima, „Oporezivanje i poresko pravo”, Beograd, juni 1989.
107. Raičević Božidar, Nenadić Jelena, Poreska konkurencija, opšti osvrt, „Ekonomski anali” br.162, Beograd 2004.
108. Raičević Božidar, Porez na dodatu vrednost – teorijski i praktični aspekti, „Ekonomski anali” br.160, Beograd 2004.

AKTA OECD I EVROPSKE UNIJE

109. Ugovor o Evropskoj Uniji, prevod, Međunarodna politika, Beograd, 2003.
110. OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, p. 9.
111. OECD Model Tax Agreement on Exchange of Information in Tax Matters, Paris, 2002.
112. Direktiva 2006/112/EZ, objavljena u Službenom listu EZ broj 347 od 11.12.2006. godine
113. Regulation (EEC) No.2504/88, Službeni glasnik EU br. L 225 od 225, član 25.
114. Communication from the Commission of 17 June 1998 to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee on electronic commerce and indirect taxation, [COM(97)157].

115. Council Regulation (EC) No 1798/2003 of 7 October 2003 on administrative cooperation in the field of value added tax and repealing Regulation (EEC) No 218/92, Official Journal L 264, 15.10.2003; Council Regulation (EEC) No 218/92 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT)].
116. Council Regulation No 1777/2005 of 17 October 2005 laying down implementing measures for Directive 77/388/EEC on the common system of value added tax, Official Journal L 288 of 29.10.2005.
117. Council Directive 2008/117/EC of 16 December 2008 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax to combat tax evasion connected with intra-Community transactions. Official Journal L 14/7, 20.1.2009.
118. Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes, Official Journal L 316, 31.10.1992, p. 8; ostalo videti Hasiba Hrustić.
119. Council Decision No 1152/2003/EC of the European Parliament and of the Council of 16 June 2003 on computerising the movement and surveillance of excisable products, Official Journal L 62 of 01.07.2003.
120. Council Decision 2002/167/EC of 18 February 2002 authorising Portugal to apply a reduced rate of excise duty in the autonomous region of Madeira on locally produced and consumed rum and liqueurs and eaux-de-vie, Official journal L 55 of 26.02.2002; Council Decision 2002/166/EC of 18 February 2002 authorising France to extend the application of a reduced rate of excise duty on „traditional” rum produced in its overseas departments. Official journal L 55 of 26.02.2002.
121. Council Directive 2010/12/EU of 16 February 2010 amending Directives 92/79/EEC, 92/80/EEC and 95/59/EC on the structure and rates of excise duty applied on manufactured tobacco and Directive 2008/118/EC, Official Journal L 50, 27.2.2010.
122. Council Directive 1999/81/EC, Official Journal L 211 of 11.08.1999; Council Decision (2001/224/EC) of 12 March 2001 concerning reduced rates of excise duty and exemptions from such duty on certain mineral oils when used for specific purposes, Official Journal L 84/23, 23.3.2001; Council Directive 2002/10/EC, Official Journal L 46 of 16.02.2002; Council Directive 2003/96/EC, Official Journal L 283 of 31.10.2003; Council Directive 2003/117/EC, Official journal L 233 of 20.12.2003.
123. Council Directive 2008/7/EC of 12 February 2008 concerning indirect taxes on the raising of capital, Official Journal L 46 of 21.2.2008.
124. Directive 1999/62/EC of the European Parliament and of the Council of 17 June 1999 on the charging of heavy goods vehicles for the use of certain infrastructures, Official Journal L 187 of 20.7.1999. Amending acts: Directive 2006/38/EC, Official journal L 157 of 9.6.2006; Directive 2006/103/EC, Official journal L 363 of 20.12.2006.

125. Decision No 1692/96/EC of the European Parliament and of the Council of 23 July 1996 on Community guidelines for the development of the trans-European transport network Official Journal L 228,9.9.2003.
126. Convention 90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of transfers of profits between associated undertakings, Official Journal L 225 of 20.08.1990; Amending acts: Convention (96/C 26/01), Official journal C 26 of 31.01.1996; Extending Protocol (1999/C 202/01), Official Journal C 202 of 16.07.1999.
127. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee, Promoting Good Governance in Tax Matters, COM(2009) 201 final, Commission of the European Communities, Brussels, 28.4.2009.
128. Council Directive 95/60/EC on fiscal marking of gas oils kerosene, 27.11.1995.
129. Structures on the taxation systems in the EU (1995-2002), EUROSTAT and the European Commission's - Directorate General for Taxation and Customs Union, July 2004.
130. Direktiva 2002/38/EC o PDV u elektronskom poslovanju.

ZAKONSKI PROPISI SRBIJE

131. Zakon o budžetskom sistemu, „Službeni glasnik RS”, br. 52/09.
132. Zakon o državnoj revizorskoj instituciji, „Sl. glasnik RS”, br. 101/05.
133. Zakon o javnom dugu, „Službeni glasnik RS”, br. 62/05.
134. Zakon o budžetu Srbije za 2010. godinu
135. Zakon o porezu na dodatu vrednost, „Sl. glasniku RS”, br. 84/04 ... 61/07.
136. Zakon o akcizama, „Sl. glasniku RS”, br. 22/01 ... 5/09.
137. Zakon o porezu na imovinu „Sl. glasnik RS”, br. 26/01...61/07).
138. Zakon o porezu na dohodak građana, „Sl. glasnik RS”, br. 24/01 ... 62/06.
139. Zakon o porezu na dobit preduzeća „Sl. glasnik RS”, br. 25/01 ... 84/04.
140. Zakon o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje „Sl. glasnik RS”, br. 84/04 i 61/05.
141. Zakon o finansiranju lokalne samouprave „Sl. glasnik RS”, 62/06
142. Memorandum o budžetu i ekonomskoj i fiskalnoj politici za 2011. god. sa projekcijama za 2012. i 2013. godinu, „Sl. glasnik RS”, br. 102/2010.

INTERNET ADRESE

- 143. www.ekonomija.org
- 144. www.oecd.org
- 145. www.imf.org
- 146. www.nbs.rs
- 147. www.rs-rs.si
- 148. www.mfin.sr.gov.rs
- 149. www.minfin.gr
- 150. www.europa.eu
- 151. www.becei.org
- 152. www.wikipedia.org
- 153. www.ijf.hr/trosarine
- 154. www.wcoomd.org