UDK: 336.2

POSLOVNA EKONOMIJA
BUSINESS ECONOMICS

Godina XIII

Pregledni rad

Broj 2

Str 1 – 27

doi: 10.5937/poseko16-22606

mr Nebojša Jeremić,¹ doktorand

Beogradska bankarska akademija - Fakultet za bankarstvo, osiguranje i finansije, Univerzitet Union, Beograd

Prof. dr Sandra Kamenković,² vanredni profesor

Beogradska bankarska akademija - Fakultet za bankarstvo, osiguranje i finansije, Univerzitet Union, Beograd

Prof. dr Zoran Grubišić³

Beogradska bankarska akademija - Fakultet za bankarstvo, osiguranje i finansije, Univerzitet Union, Beograd

UPOREDNA ANALIZA PORESKIH SISTEMA SKANDINAVSKIH I MEDITERANSKIH ZEMALJA

SAŽETAK: Međusobne razlike savremenih poreskih sistema uslovljene su, pre svega, političkim i privrednim uređenjem država. Sagledavajući ne samo ekonomske, već i društvene i političke specifičnosti južne i severne Evrope, a imajući u vidu tri osnovna objekta oporezivanja u poreskom sistemu jedne zemlje (potrošnju, dohodak i imovinu), u radu se analizira kako je struktuiran poreski sistem različitih evropskih regija. Zemlje severa i juga Evrope, i pored harmonizacije poreza unutar EU i dalje karakterišu brojne specifičnosti u poreskim sistemima. Razlike proističu iz kombinacija neposrednih i posrednih poreza, a u cilju ostvarivanja optimalnog ekonomskog rasta, makroekonomske stabilnosti i ravnomernije raspodele dohotka koje su poreske vlasti skandinavskih i mediteranskih zemalja žele da ostvare. Učešće prikupljenog poreza na dohodak u BDP, koji

¹ nebojsaje@telekom.rs

² sandra.kamenkovic@bba.edu.rs

³ zoran.grubisic@bba.edu.rs

je viši u zemljama severa Evrope, uključujući i korporativne poreze na dobit, mediteranske zemlje kompenzuju višim učešćem socijalnih doprinosa na dohodak i prikupljenim porezima na imovinu. Skandinavske zemlje, poznate kao velikodušne države blagostanja pokazuju da nisu među zemljama sa najvišim poreskim opterećenjem rada.

Ključne reči: Skandinavski poreski sistem, direktan porez, poreski moral, indirektni porezi, poreski sistemi mediteranskih zemalja, dualni sistem poreza, porezi na neto bogatstvo

UVOD

Uporedno poresko pravo doživelo je snažnu ekspanziju u poslednje dve decenije, te ga danas s pravom možemo nazvati posebnom fiskalnom naučnom disciplinom. Na razvoj uporednog poreskog prava svakako su uticali globalizacija, regionalne integracije i harmonizacija nekih poreskih oblika. Prekonoćna transplantacija modela i elemenata poreskog sistema iz jedne zemlje u drugu nemoguća je kako zbog činjenice da poreski sistem svake zemlje obično sadrži relativno veliki broj poreskih oblika koji su uvedeni u različitim periodima i sa različitom namenom, tako i zbog činjenice da se svaki poreski sistem izgrađivao u drugačijim demografskim, ekonomskim, socijalnim, društvenim i istorijskim uslovima. Ipak, imajući u vidu važnost i dominantan karakter poreske politike u ukupnoj ekonomskoj politici, veliki je izazov da se iskoriste iskustva drugih država i preslika tuđa stvarnost. Političke elite podležu tim iskušenjima u predizbornim kampanjama, posebno kada se govori o dostizanju ekonomskog standarda skandinavskih država, regiona koji mnogi navode kao oličenje ovozemaljskog raja i socijalizma u teorijskom smislu.

Svaka analiza razlika među poreskim sistemima koja ne bi uzela u obzir kulturološke elemente, istorijske činjenice kako su funkcionisale nordijske zajednice kroz vekove, a kako narodi Mediterana, gde su se vekovima ukrštali trgovački putevi, mešale kulture i religije, bila bi nepotpuna. Upravo ćemo uvođenjem kulturoloških elemenata u radu suprotstaviti etnički homogenu strukturu društava na severu Evrope, koja raspolaže ogromnim prirodnim bogatstvima, od čije rente se pokriva dobar deo troškova socijalne politike, sa Mediteranom. Geografski položaj Sredozemlja, klima, prirodne i stvorene vrednosti, kao i kulturna baština, čine da se taj region doživljava kao turističko središte sveta, najpoželjnije mesto za život, a sa druge strane i region poznat po krizama javnog duga. Takođe, iako je predmet rada analiza pojedinih članica Evropske Unije (EU), činjenica je da EU deli mediteransko područje s

mnogim zemljama Bliskog istoka i severne Afrike, pa su zaključci i pouke primenjivi i na ove države.

Sveukupni rezultati ovog istraživanja pokazuju značaj pojedinih poreskih oblika, različita učešća u sistemu javnih prihoda, društvenih i političkih okolnosti na izgradnju postojećih poreskih sistema. Ovaj rad takođe daje osvrt na temu demokratskog upravljanja i transparentnih zakonskih poreskih struktura, koje unutar društva ojačavaju osećaj poverenja neophodan da se sprovede poreski moral. Kroz analizu odabranih evropskih poreskih jurisdikcija razmotriće se dominacija pojedinih poreskih oblika u BDP, a istovremeno će se istaći i ostali elementi poreskog činjeničnog stanja u oblasti oporezivanja dohotka i imovine.

RAZLIČITOSTI OBJEDINJENE ČLANSTVOM U EU I POLITIČKO OKRUŽENJE

Uporedna poreska analiza može imati višestruke ciljeve. Ona može poslužiti za ostvarenje uspešnih poreskih reformi, ali može imati i šire društvene domete kao što su međukulturna saradnja i razumevanje, promovisanje demokratskih vrednosti, pravna harmonizacija i bolje razumevanje domaćeg poreskog zakonodavstva. Jedna od najznačajnijih dilema koja zaokuplja pažnju fiskalne ekonomije, ali i kreatore poreskog zakonodavstva, jeste u kom smeru vršiti dalje reforme poreskog sistema, kako bi se postigle veće ekonomske i društvene koristi. Prilikom oblikovanja poreskog sistema mnogo faktora ima uticaj kako će se i koliko brzo ostvariti određeni fiskalni, ali i nefiskalni ciljevi, poput društvenih, socijalnih i demografskih ciljeva. Upravo su na tom planu skandinavske zemlje izgradile „željeno stanje“ kome drugi streme. Neki od faktora, koje takođe treba imati na umu su stopa nezaposlenosti, javni dug u procentu BDP, deficit državnog budžeta, spoljnotrgovinski deficit, stopa pokrivenosti uvoza izvozom, stepen centralizacije državne uprave i sl. Za bolje razumevanje poreza na imovinu, kao lokalnog javnog prihoda u kontekstu komparativnih poreskih sistema, treba imati u vidu da decentralizaciju determinišu sledeći faktori: veličina države, njene istorijske tradicije, državni model zemlje. Nezaobilazan faktor koji je oblikovao poreske sisteme posmatranih republika i kraljevina je i oblik unitarističkog i federalnog državnog uređenja, ali su i politička i ekonomska kultura, vrednosni stavovi određujućih političkih snaga, veličina javnog sektora i sl. takođe uticali na razvoj poreskih sistema datih država. Za potrebe ovog rada metodološki su odabrane četiri zemlje severa Evrope i četiri zemlje južne Evrope.

Tabela 1. – Razvojni indikatori odabranih zemalja Evrope

<i>Država (podaci iz 2017)</i>	<i>Broj stanovnika u milijonima</i>	<i>Površina u hiljadama a km²</i>	<i>Gustina naseljenosti (po km²)</i>	<i>BDP u milijarda ma dolara</i>	<i>Paritet kupovne moći i BDP-a u milijardama dolara</i>
<i>Grčka</i>	10,8	132,0	83	194,7	297,2
<i>Španija</i>	46,6	505,9	93	1.265,9	1.769,5
<i>Italija</i>	60,6	301,3	206	1.878,3	2.400,0
<i>Portugal</i>	10,3	92,2	112	204,0	318,9
<i>Švedska</i>	10,1	447,4	25	529,5	513,3
<i>Finska</i>	5,5	338,4	18	245,7	250,2
<i>Norveška</i>	5,3	385,2	14	401,4	338,0
<i>Danska</i>	5,8	42,9	137	318,6	302,3

Izvor: Sajt Svetske banke

Geografski posmatrano, Danska ne pripada skandinavskom poluostrvu, koje je najveće u Evropi i proteže se iznad severnog polarnog kruga od obala Baltičkog do Norveškog i Severnog mora, ali se svakako ubraja u grupu nordijskih ili skandinavskih zemalja. U posmatranu grupu zemalja ubrajamo još i Island i Farska Ostrva jer sve navedene zemlje dele istorijske, mitološke, umetničke i kulturne veze, tako da, posmatrano sa aspekta uzorka u populaciji, zaključci do kojih dođemo mnogo su reprezentativniji u odnosu na grupu mediteranskih zemalja obrađenih u ovom radu. Kako se Sredozemno more prostire sa zapada od gibraltarskog moreuza i Atlantskog okeana do Sueckog kanala i Dardanela, uz činjenice da zapljuskuje obale tri kontinenta i povezuje preko 20 nacija Afrike, Azije i Evrope, odabir samo četiri zemlje daje manju reprezentativnost zaključcima o poreskim sistemima.

Može se reći da je od Mastrihtskog ugovora iz 1993. godine Evropska unija postala nadnacionalna odbrambena, carinska, monetarna, sigurnosna, politička integracija zemalja sa evropskog geografskog prostora. Premda su Norvežani na referendumima 1972. i 1994. godine odbijali članstvo u Evropskoj zajednici tj. EU, činjenica je da je još od 1960. godine zajedno sa Danskom, Portugalom i Švedskom bila deo EFTA, odnosno evropske trgovačke asocijacije. Danas je Evropska unija najmoćnija regionalna organizacija u kojoj Norveška nije članica, ali je ova skandinavska zemlja, zajedno sa 30 drugih država, deo EEA, odnosno evropskog ekonomskog prostora. Za Evropsku uniju se može reći i da je federacija i da je konfederacija, u zavisnosti od toga u kojim oblastima su države članice svoj suverenitet prepustile ovoj nadnacionalnoj zajednici. S druge strane, pojedine članice EU, poput Danske i Švedske, rukovode se samostalno nacionalnim interesima, prevashodno u monetarnoj politici i pitanju sopstvenih valuta.

Dužnička kriza pojedinih zemalja Evrope bila je veoma aktuelna poslednjih godina i rezultat je nepotpune poreske i ekonomske integracije unutar Evropske unije. Izmene kompozicije javnog duga razvijenih zemalja odvijale su se uporedo sa njegovim rastom. Od polovine 1990-ih godina rast duga razvijenih zemalja postaje primetno brži nego u tranzicionim i zemljama u razvoju, da bi od izbijanja svetske ekonomske krize postao još ubrzaniji (Vuković, 2015, str. 108). O kakvom se ubrzanju radi svedoče podaci za period 2007–2014, u kome je javni dug Španije, mereno procentima BDP, povećan 2,8 puta. Prvo mesto po zaduženosti (javni dug / BDP) među razvijenim zemljama EU zauzima Grčka sa 177%, slede Italija sa 132%, Portugal sa 130%, Španija sa 98%, Francuska sa 95%, dok je na začelju Švedska sa 42%. Grčka ekonomija nije bila dovoljno jaka kako bi izdržala krizu globalnih razmera. Krajem prethodne decenije, investitori koji su imali u vlasništvu grčke obveznice suočili su se sa rizikom naplate svojih potraživanja. Grčka je u decembru 2009. godine objavila kako njen javni dug iznosi 300 milijardi evra, ili 130% BDP. Sledeće godine u januaru, čelnici EU objavljuju da su grčki izveštaji neobjektivni i da se očekuje da je deficit budžeta ne 3,7% BDP, kako su Grci izvestili, već 12,7%. U aprilu evropski čelnici objavljuju da je situacija u Grčkoj gora od predviđene. Umesto predviđenih 12,7%, deficit budžeta Grčke je iznosio oko 15% BDP. Panika koja je zavládala među investitorima u grčke obveznice dovela je do pada rejtinga ovih obveznica, pa privatni izvori finansiranja više nisu bili dostupni. Zemlje evrozone i Evropski monetarni fond dogovorili su se 2. maja 2010. godine da Grčkoj daju pomoć u iznosu od 110 milijardi evra. „Međunarodni monetarni fond je uslovio Grčku u sledećem: mora sprovesti mere štednje kako bi povratila fiskalnu ravnotežu; mora privatizovati državnu imovinu u iznosu od 50 milijardi evra i sprovesti definisane strukturne reforme kako bi stvorila uslove za ekonomski rast” (Arsić i dr, 2015, str. 178).

Početak svetske krize, zvaničnici EU su ukazali da su u sličnim problemima i Španija, Portugal, Irska i Italija. Od tada se, u medijima, ali i akademskim krugovima, za zemlje članice evrozone na ivici bankrota upotrebljava skraćenica PIIGS. Iako se ne zna se tačan autor ovog rasističkog akronima, neki izvori tvrde kako se on koristi još od kraja sedamdesetih godina XX veka. Ipak, sa sigurnošću se može reći kako se on sve češće koristi nakon finansijske krize 2008.godine, od kada PIIGS (Portugal, Italija, Irska, Grčka, Španija) označava pet slabih ekonomija koje su smatrane pretnjom za evrozonu. Nakon 2013.godine, kada Irska izlazi iz *bail-out* programa Evrozona, PIGS ponovo označava samo četiri države. Naravno, pitanje koje se sledeće postavilo jeste koji su uzroci krize. Nemačka, jedna od vodećih svetskih ekonomija i vodeća ekonomija EU, imala je jasan odgovor – krivi su lenji i rastrošni Mediteranci, na čelu sa Grčkom (Radonjić, 2014, str. 132).

Duga recesija na evropskom tlu dovela je do mnogobrojnih socijalnih protesta u „rubnim“ članicama EU, koje su bile pogođene krizom i merama štednje (poput Grčke i Španije), ili provale nasilja i međuetničkih i rasnih sukoba u zemljama sa visokim stepenom imigracije (poput Velike Britanije). Mediji i analitičari su se fokusirali na uticaj ekstremne populističke i evrofobične desnice. Čak je i u Norveškoj, koja, za razliku od, recimo, Grčke ili Italije, ima prosperitetnu ekonomiju, došlo do prodora desnog populističkog i ksenofobnog radikalizma, pa je desna Progresivna partija osvojila treće mesto na parlamentarnim izborima. Istovremeno, u Austriji je Slobodarska partija (Freiheitliche Partei Österreichs FPÖ) osvojila 22% te je, zajedno sa 4% koliko je osvojio nacional-konzervativni populist Hajnc-Kristijan Štrahe Štronaha, četvrtina birača u ovoj zemlji glasala za laka rešenja, povratak starih vremena i antievropski diskurs. S druge strane, u Portugalu, Španiji i Irskoj, gde ekonomska kriza, nezaposlenost i siromaštvo ostavljaju duboke posledice, populistički pokreti i partije nisu u porastu. Desni populizam problem je pre svega u zemljama visokog stepena imigracije, gde se ksenofobija širi među krizom pogođenim i socijalno deklasiranim domaćim stanovništvom (Stojiljković, 2015, str. 319).

Premda različite u mnogim aspektima, mnoge zemlje su našle interes u ekonomskim integracijama, a integracije su se intenzivirale, pa je deo zemalja EU formirao i monetarnu uniju. Formiranje monetarne unije se pokazalo preuranjenim potezom, s obzirom da su i u vreme nastanka globalne krize, zajedničku valutu posedovale ekonomije koje su strukturno različite. Mediteranske zemlje EU kao što Hrvatska, Grčka, Portugal i Španija su izrazito nekonkurentne u poređenju sa produktivnim privredama centralne, odnosno severne Evrope. Ukoliko se postavi pitanje da li je pravedno da oni koji su se odricali, puno radili i štedeli preuzmu deo tereta prilagođavanja, pojedini autori (Radonjić, 2014, str. 147) nameću odgovor da jeste iz dva razloga:

1. Prvi, kada se formirala Evrozona Nemci su znali da su se Grci u prethodnih tridesetak godina često susretali sa deficitom budžeta i tekućeg računa, ogromnim javnim dugom, korupcijom, glomaznim javnim sektorom, tajkunizovanom privredom itd. Dakle, znali su da Grci nisu bili spremni za projekat zajedničke valute.
2. Drugi, suficitarne privrede evrozone su, u značajnoj meri, prosperirale zbog toga što su se deficitarne ekonomije zaduživale i preterano trošile. Dakle i suficitarne ekonomije evrozone snose deo odgovornosti zbog izbijanja dužničke krize, pa je samim tim i očekivano da one aktivno učestvuju u rešavanju ovog problema. U suprotnom će cvetati ekstremistička osećanja i društveni pokreti koji čine budućnost evrozone izrazito neizvesnom.

UPOREDNA ANALIZA DIREKTNIH POREZA

Ako iz uzorka zemalja analiziranih u ovom radu isključimo Norvešku, oporezivanje neposrednim porezima nema direktnog uticaja na jedinstvo unutrašnjeg tržišta, pa je otuda prisutan nizak stepen poreske harmonizacije u domenu ovih poreza. Direktni porezi su ostavljeni članicama EU da ih samostalno pravno uređuju. Tek u slučajevima kada nastane dvostruko oporezivanje i narušavanje konkurencije i slobodnog kretanja ekonomskih faktora, dolazi do usklađivanja propisa država članica kojima se uređuju neposredni porezi. Takve situacije su prisutne u slučajevima kada se ekonomske aktivnosti odvijaju između zemalja članica, pa mogu nastati razlike u visini poreskog opterećenja prihoda od rada i prihoda od kapitala. Po svom značaju za privredni i društveni život, raznolikosti regulisanja najosjetljivije se manifestuju kod poreza na dohodak građana.

Tabela 2. – Učešće direktnih poreskih oblika u BDP odabranih evropskih zemalja

<i>Direktni porezi</i>	<i>u % BDP-a</i>					<i>Prihod 2017. (u milijardama evra)</i>
<i>Porezi na dohodak građana</i>	<i>2005.</i>	<i>2008.</i>	<i>2011.</i>	<i>2014.</i>	<i>2017.</i>	
<i>Grčka</i>	4,4	4,5	4,7	5,9	6,2	11,1
<i>Španija</i>	6,6	7,1	7,4	7,7	7,5	87,2
<i>Italija</i>	10,1	11,3	11,2	11,9	11,8	203,1
<i>Portugal</i>	5,0	5,4	6,0	7,7	6,5	12,6
<i>Švedska</i>	17,1	15,9	14,4	14,9	15,8	74,9
<i>Finska</i>	12,9	12,7	12,3	13,4	12,6	28,3
<i>Norveška</i>	9,5	8,9	9,7	9,8	10,2	36,0
<i>Danska</i>	25,7	24,0	24,9	29,0	25,4	74,4
<i>Porez na dobit kompanija</i>	<i>2005.</i>	<i>2008.</i>	<i>2011.</i>	<i>2014.</i>	<i>2017.</i>	<i>Prihod 2017. (u milijardama evra)</i>
<i>Grčka</i>	3,3	2,1	2,1	1,9	1,9	3,5
<i>Španija</i>	3,9	2,9	1,9	2,1	2,3	27,1
<i>Italija</i>	2,3	2,9	2,2	2,2	2,1	35,6
<i>Portugal</i>	2,6	3,5	3,1	2,8	3,2	6,3
<i>Švedska</i>	3,4	2,6	3,0	2,6	2,9	13,9
<i>Finska</i>	3,2	3,3	2,6	1,9	2,7	6,1
<i>Norveška</i>	11,5	12,0	10,7	6,6	5,1	18,1
<i>Danska</i>	3,4	2,6	2,2	2,8	3,0	8,9

<i>Socijalni doprinosi</i>	2005.	2008.	2011.	2014.	2017.	<i>Prihod 2017. (u milijardama evra)</i>
<i>Grčka</i>	10,7	10,7	10,7	10,4	11,5	20,7
<i>Španija</i>	11,9	12,0	12,0	11,7	11,5	134,7
<i>Italija</i>	11,9	12,8	12,9	12,9	12,8	220,9
<i>Portugal</i>	8,2	8,4	8,9	9,0	9,2	17,9
<i>Švedska</i>	3,0	2,7	2,8	2,8	2,8	13,1
<i>Finska</i>	11,5	11,5	12,1	12,7	12,1	27,0
<i>Norveška</i>	8,7	8,6	9,3	9,9	10,3	36,6
<i>Danska</i>	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,1

Izvor: Evropska komisija (2018), str. 184, 186 i 190. i podaci za 2017. i monetarne vrednosti:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en
pristup 19.03.2019.

Stanje poreskih sistema savremenih država umnogome je determinisano relevantnim kretanjima u međunarodnim i unutrašnjim društvenim okvirima (posebno procesima u globalnoj privredi). Stoga, mogućnost korišćenja poreske konkurencije u savremenim uslovima objektivno utiče na poresku vlast da ozbiljno vodi računa u vezi sa direktnim oporezivanjem (dohodak i dobit), a posebno u vezi sa visinom poreskih stopa. Krajem 80-ih i početkom 90-ih godina XX veka, sintetički porez na dohodak građana, koga karakterišu visoke progresivne stope na dobit kompanija i dohodak građana, napustile su zemlje Skandinavije. Usled globalne mobilnosti kapitala, i sve većeg problema odliva kapitala, koji se manifestovao u smanjenju investicija, zaposlenosti i sve nižim stopama privrednog rada došlo je do reforme poreskih sistema. Pristupa se dualnom oporezivanju to jest različitom oporezivanju dohotka od rada i dohotka od kapitala. Ideja dualnog koncepta oporezivanja je da se dohoci od rada oporezuju progresivnim stopama, a dohodak koji se ostvari od kapitala se oporezuje po jedinstvenoj stopi, koja je jednaka najnižoj poreskoj stopi po kojoj se oporezuje dohodak od rada.

Ukoliko se analizira učešće oporezivanja dohotka stanovništva u BDP prikazano u tabeli 2, sve skandinavske zemlje imaju višestruko veće učešće nego mediteranske zemlje. U nekim periodima je odnos učešća prikupljenog poreza na dohodak Danske u odnosu na Grčku, bio šestostruko veći, dok se poslednjih godina ta razlika smanjila na četvostruki iznos. U Danskoj postoji poseban razlog za nizak udeo u socijalnim davanjima: većina trošenja na socijalne politike finansira se od sredstava prikupljenih preko poreza. Ovo zahteva visoke nivoe direktnog oporezivanja i, zaista, udeo direktnog oporezivanja u ukupnom prihodu iz poreza je u Danskoj značajno veći nego u

ostatku EU (Evropska komisija, 2018. str. 182). Tokom 2017. godine tri prvoplasirane zemlje po učešću prikupljenog poreza na dohodak u BDP-u bile su Danska, Švedska i Finska. Ukoliko se analiza proširi na socijalne doprinose, odnosno ukoliko se posmatra ukupno opterećenje rada, Danska i Švedska su visoke poreze na dohodak kompenzovale niskim doprinosima. Uporedne analize ekonomija država članica EU (Rogers i dr, 2018, str. 13) pokazuju da su mediteranske zemlje (Francuska, Grčka i Italija) te koje najviše opterećuju rad. Premda Francuska nije obuhvaćena ovim istraživanjem, ona je jedina država u kojoj se za ukupne terete za socijalne doprinose uzima više od polovine bruto plate radnika (75,4%). Doprinosi na teret poslodavca (*Employer Contributions to Social Security*), koji su najčešće nevidljivi za radnike, takođe značajno variraju. Za uobičajene poslove ovi troškovi se kreću od manje od 1% (Danska), pa do 50% (Francuska). Iz ugla poslodavca što je poresko opterećenje rada veće, rad je skuplji, s druge strane što je poresko opterećenje rada niže i cena rada je manja. Makroekonomski posmatrano poresko opterećenje rada u velikoj meri determiniše konkurentnost radne snage jedne privrede. Posmatrajući zemlje u tabeli broj 2 uočava se da i relativno (sa aspekta učešća socijalnih doprinosa u BDP) i apsolutno (sa aspekta monetarnog iznosa prikupljenih sredstava) mediteranske zemlje dominiraju u poreskom opterećenju rada, pri čemu je Finska jedina zemlja koja odstupa od ovog obrasca. Objašnjenje za ovakvo stanje je kombinacija više faktora, kao što je relativno niži nivo poreskog morala u mediteranskim zemljama (o čemu će detaljnije biti pisano kasnije u radu) i slabiji kapaciteti mediteranskih poreskih administracija da administriraju neprijavljene prihode koje stanovništvo ostvaruje u turizmu i spreče moguće utaje poreza.

Tabela 3. – Pregled najviših zakonskih poreskih stopa na dohodak građana (uključujući i prireze) u periodu 1995–2018. odabranih evropskih zemalja

<i>Država i (%)učešća</i>	<i>1995.</i>	<i>1999.</i>	<i>2003.</i>	<i>2007.</i>	<i>2011.</i>	<i>2015.</i>	<i>2018.</i>
<i>Grčka</i>	45,0	45,0	40,0	40,0	49,0	48,0	55,0
<i>Španija</i>	56,0	48,0	45,0	43,0	45,0	45,0	43,5
<i>Italija</i>	51,0	46,0	46,1	44,9	47,3	48,8	47,2
<i>Portugal</i>	40,0	40,0	40,0	42,0	50,0	56,5	53,0
<i>Švedska</i>	61,3	53,6	54,7	56,6	56,6	57,0	57,1
<i>Finska</i>	62,2	55,6	52,2	50,5	49,2	51,6	51,1
<i>Norveška</i>	41,7	41,5	47,5	40,0	40,0	39,0	38,4
<i>Danska</i>	65,7	62,3	62,3	62,3	55,4	55,8	55,8
<i>prosek</i>							
<i>EU-28</i>	47,2	45,2	42,6	39,7	38,4	39,0	39,0
<i>EA-19</i>	46,9	45,5	42,3	39,4	40,6	42,0	42,6

Izvor: Evropska komisija (2018) str. 27

Paradoksalno je da protiv visokih fiskalnih opterećenja ne protestuju oni koji su najviše opterećeni, već su najglasnije najsiromašnije članice. Gledajući tabelu 3, poreskom opterećenju najbogatijih građana su se proteklih godina značajno približile mediteranske zemlje. Taj trend je prednjačio u Grčkoj i Portugalu gde su stope rasle poslednjih 15 godina. Ipak tabela prikazuje najviše stope, ali ne i poreske tranše u kojima su najniži slojevi i srednja klasa. Kao rezultat toga, u Španiji je ojačao protesni pokret „Ozlojeđeni“ ili „Pokret 15-M“ (na španskom: Indignados ili Movimiento 15-M), koji pre svega okuplja mlade besne zbog krize, nezaposlenosti i rigidnih mera štednje vlade koje ih ostavljaju i bez već stečenih prava. Nezadovoljni u Španiji, Italiji ili Grčkoj traže korenite reforme, ali ih (zavisne) vlade zemalja upućenih na intervencije evropskih finansijskih institucija ne mogu preduzeti (Stojiljković, 2015, str. 219). U tom smislu svakako je važno reformisati institucije koje imaju u nadležnosti efikasno prikupljanje javnih prihoda i borbu protiv izbegavanja poreza, a koje bi trebalo da budu efikasne, opremljene i obučene, kako na nivou centralne, tako i na nivou lokalne poreske administracije.

Tabela 4. – Pregled najviših poreskih stopa na dobit u periodu 1995–2018. odabranih evropskih zemalja

<i>Država i (%) učešća</i>	<i>1995.</i>	<i>1999.</i>	<i>2003.</i>	<i>2007.</i>	<i>2011.</i>	<i>2015.</i>	<i>2018.</i>
<i>Grčka</i>	40	40	35	25	20	29	29
<i>Španija</i>	35	35	35	32,5	30	28	25
<i>Italija</i>	52,2	41,3	38,3	37,3	31,4	31,3	27,8
<i>Portugal</i>	39,6	37,4	33	26,5	29	29,5	31,5
<i>Švedska</i>	28	28	28	28	26,3	22	22
<i>Finska</i>	25	28	29	26	26	20	20
<i>Norveška</i>	28	28	28	28	28	27	23
<i>Danska</i>	34	32	30	25	25	23,5	22
<i>prosek</i>							
<i>EU-28</i>	35	33,5	27,8	24,4	23	22,8	21,9
<i>EA-19</i>	35,8	34,4	28,7	25,7	24,4	24,6	24,1

Izvor: Evropska komisija (2018) str. 36

Ukoliko se posmatraju doprinosi na teret zaposlenog, oni nisu „nevidljivi“ i zaposleni ih jasno uočavaju na svojim obračunima plata, zajedno sa porezom na zarade. Unutar EU i dalje su na suprotnim pozicijama po poreskom oporezivanju na teret zaposlenog dve sredozemne naspram dve skandinavske zemlje. Najniži doprinosi na teret zaposlenog su u Švedskoj i Danskoj (manje od 1%), a najviši u Francuskoj (25%). U Danskoj, gde su kombinovana socijalna davanja najniža (oko 1%), porezi na lični dohodak su

najviši (37,5%). Najnižu efektivnu stopu poreza na dohodak od svih članica EU ima jedna mediteranska zemlja koja nije obuhvaćena uzorkom, a to je Kipar, gde se na porez odbija tek 1,5% bruto plate.

U vezi sa direktnim oporezivanjem privrednih subjekata, važno je posmatrati tabelu 4 i porediti je sa drugim ekonomskim agregatima, poput kretanja stope zaposlenosti. U Portugalu stopa nezaposlenosti je dramatično porasla između 2001. i 2013. godine (sa 3,8% na 16,2%). Slično se desilo i u Italiji (sa 9,6% na 12,1%), Irskoj (sa 3,7% na 13,0%), Grčkoj (sa 10,5% na 27,5%) i Španiji (sa 10,5% na 26,1%). U datom periodu, stopa nezaposlenosti u drugim evropskim državama bila je u proseku EU, sa izuzetkom Finske, gde je stopa nezaposlenosti pala sa 10,3% na 8,2%. Ove promene su imale veliki uticaj na nezaposlenost među mladima. U izveštaju Eurostata za 2014, da je nezaposlenost mladih u Poljskoj bila 35,4%, u Italiji 42,7%, u Grčkoj 56,8% i u Španiji 53,9% (Patti i dr, 2017, str. 23).

Italija je u posmatranom periodu najznačajnije spustila direktne poreske stope na dobit kojima opterećuje privredne subjekte, ali je uvela široku lepezu poreskih olakšica. Bitno je istaći značaj poreskih olakšica koje uživaju mala i srednja preduzeća, s obzirom da se u Evropskoj uniji razvoj malih preduzeća označava kao „najbolji način da se odgovori novim zahtevima tržišta, pomogne u rešavanju pitanja nezaposlenosti i ojača socijalni i regionalni razvoj“ (Nenadić i dr, 2005, str. 97). Poreski podsticaji imaju široku primenu u privredi visoko razvijenih zemalja, a suština njihovog propisivanja jesu kriterijumi ekonomskog, ekološkog i socijalnog karaktera. U tom smislu, najslikovitiji je italijanski model ekonomskog razvoja započet sedamdesetih godina XX veka, koji predstavlja eklatantan primer o tome koliko pozitivan uticaj tzv. „mali biznis“ može imati za nacionalnu ekonomiju. Severni italijanski regioni (naročito *Trentino – Alto Adige*) krajem šezdesetih i početkom sedamdesetih godina XX veka bili su opterećeni ne samo dubokim ekonomskim problemima, koje je na socijalnom planu karakterisalo opšte siromaštvo njihovih stanovnika, već i teškim političkim sukobima, koje je neretko pratio i terorizam (karakterističan primer su česti sukobi, koji su bili obeleženi brojnim terorističkim aktima u gradu *Bolcano*). Usmeravajući se na isključivi razvoj malih i srednjih preduzeća ovi regioni danas ne samo da su lokomotiva italijanske ekonomije, već pripadaju grupi najbogatijih evropskih regiona (Nenadić i dr, 2005, str. 98). Imajući u vidu navedenu sklonost poreskoj evaziji u Italiji i posvećenosti malom biznisu, ne čudi stimulativan paket oporezivanja koji se nudi mladim preduzetnicima: od 2012. godine pojedinci koji otpočnu sa novom poslovnom ili profesionalnom delatnošću mogu da izaberu poreski režim sa zamenjujućom stopom od 5% za prvih pet godina rada ili do 35 godina starosti. Takođe, od 2012. godine, nakon stupanja na snagu novog opštinskog poreza na imovinu (IMU), oporezivanje dohotka se više ne primenjuje na

nepokretnu imovinu, koja se koristi za prebivalište vlasnika i koja je vlasniku na raspolaganju (od ove olakšice izuzeto je iznajmljivanje imovine).

U prilog postojanju tzv. skandinavskog modela države blagostanja u pojedinim istraživanjima (Munta, 2014, str. 127) navode se izdašni socijalni transferi i visok nivo jednakosti, insistiranje na punoj zaposlenosti, načelo univerzalnosti pri socijalnom osiguranju, relativno pravilna distribucija dohodaka i relativno visoka stopa polne jednakosti. Međutim, takvu sliku dobijamo tek nakon Drugog svetskog rata, a upravo takav razvojni put skandinavskih zemalja uslovljen je određenim istorijskim, društvenim, kulturnim i ekonomskim faktorima. Dualni porez na dohodak se pojavio u skandinavskim zemljama u cilju ublažavanja nedostataka sintetičkog poreza i podsticanja ekonomske efikasnosti. Ovakav tip oporezivanja pojednostavljuje primenu sintetičkog poreza, tako što dohodak od rada umanjuje za lični odbitak i utiče na značajno redukovanje nestandardnih odbitaka. Međutim, i kod ovog poreza se primenjuju progresivne stope. Pored toga, za razliku od sintetičkog poreza, kod dualnog poreza, dohodak od kapitala se opterećuje niskim proporcionalnim stopama. Ovim putem ostvario se konkurentniji sistem oporezivanja neophodan u savremenim uslovima visoke mobilnosti kapitala.

Istraživanja koja su imala u fokusu portugalske zarade (Alvaredo, 2009, str. 571) pokazuju da se i ta zemlja uklapala u trendove poreskih reformi osamdesetih godina XX veka i da su najviše marginalne poreske stope imale tendenciju pada u tom periodu. Naime, između 1982. i 1989. godine najviša marginalna stopa je sa 70% (odnosno 80%, ako se posmatra kao poreski obveznik samo pojedinac, a ne porodica) pala na 40%. Ukoliko se analizira poresko opterećenje najviših 0,1% dohodaka u periodu od 1979. do 1989. godine, ono je sa 62% palo na 40%. Istovremeno, najviša stopa od 22% na zarade je ukinuta 1988. godine. Dok je tokom osamdesetih godina beležen i umereni rast nejednakosti u rasporedu, tokom devedesetih godina nejednakost se nije menjala. U Portugalu se, i pored progresivnog poreza na dohodak, a u svrhu privlačenja stručnjaka, nerezidentnih radnika u aktivnostima visoke dodatne vrednosti, nauke, umetnosti, tehničkih veština i ostalih deficitarnih zanimanja (arhitekta, inženjeri, lekari, stomatolozi, IT stručnjaci i sl.), dohodak u razdoblju do deset godina oporezuje jedinstvenom stopom od 20% (Burilović, 2018, str. 8). Na standardnu stopu poreza na dobit preduzeća dodaju se i prirezi na nacionalnom i lokalnom nivou, pa se tako u zavisnosti od veličine ostvarene dobiti, prirez razlikuje u pojedinim regijama, te ukupna stopa poreza može dostići maksimalnih 31,5% (tabela 4). Poslovni i poreski sistem u Portugalu ima i svoje specifičnosti pa privredni subjekti treba da isplaćuju lokalnoj radnoj snazi 13. i 14. platu, a ako zapošljavaju više od utvrđenog procenta radnika na određeno vreme, plaćaju dodatni porez.

Italija je zemlja mediteranskog dela EU koja ima više učešće poreza na dohodak u BDP u odnosu na druge poreske sisteme Mediterana. Za razliku od

skandinavskih zemalja, posmatrane mediteranske zemlje su se odlučile za sintetički porez na dohodak kao dominantan poreski oblik u oporezivanju dohotka. Kod ovog poreza poreska osnovica je široko definisana, zbirno obuhvatajući i jednako tretirajući dohotke iz različitih izvora, obuhvatajući takođe i brojne olakšice. Na tako utvrđenu ekonomsku snagu obveznika primenjuju se progresivne stope u cilju ostvarivanja pravednog oporezivanja.

OPOREZIVANJE IMOVINE I BOGATSTVA I FISKALNA DECENTRALIZACIJA

Porez na imovinu ima bogatu prošlost i raznoliku sadašnjost. Dok je u nekim sistemima taj porez osnovni prihod lokalnih vlasti, bez koga bi njihovo postojanje bilo teško zamislivo, u drugima je on periferan prihod, nepopularan među građanima i zanemaren od strane administracije. Prvi temelji poreza na imovinu udareni su u antičkoj Grčkoj. Slobodni građani Grčke gotovo da nisu plaćali direktne poreze, jer se to smatralo ponižavajućim za „slobodnog čoveka“. Najveći deo javnih rashoda je finansiran posrednim porezima i dobrovoljnim davanjima slobodnih građana (Vasiljević, 2015, str. 27). Ipak, stanovnici gradova koji su se tek oslobodili ropstva, kao i stranci koji su živeli u grčkim gradovima državama, plaćali su direktne poreze. Tako je i porez na imovinu bio jedan od izvora finansiranja polisa. U poslednjih deceniju i po učešće poreza na imovinu u BDP je poraslo za preko 50%, kao što se može videti iz tabele 5. Rast je prisutan kod svih mediteranskih zemalja, osim u Španiji, gde je prvo zabeležen trend pada koji je zamenio blag rast u tekućoj deceniji i stabilizacija na 2,7% učešća u BDP.

Tabela 5. – Pregled učešća poreza na imovinu u BDP odabranih evropskih zemalja u periodu 2005–2017.

<i>Porezi na imovinu</i>	<i>u % BDP-a</i>					<i>Prihod 2017. (u milijardama evra)</i>
<i>Porezi na imovinu</i>	<i>2005.</i>	<i>2008.</i>	<i>2011.</i>	<i>2014.</i>	<i>2017.</i>	
<i>Grčka</i>	2,0	2,3	2,7	3,0	3,2	5,80
<i>Španija</i>	3,0	2,3	2,0	2,7	2,7	31,64
<i>Italija</i>	1,9	1,7	2,1	2,8	2,5	42,93
<i>Portugal</i>	1,8	1,9	1,8	1,9	2,1	4,01
<i>Švedska</i>	1,4	1,0	1,0	1,2	1,2	5,56
<i>Finska</i>	1,2	1,1	1,1	1,4	1,6	3,55
<i>Norveška</i>	1,0	0,9	1,0	1,1	1,1	4,04
<i>Danska</i>	2,5	2,6	2,6	2,6	2,5	7,29

Izvor: Evropska komisija (2018), str. 242. Podaci za 2017. i monetarne vrednosti: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en pristup 19.03.2019.

Učešće poreza na imovinu u BDP-u je u skandinavskim zemljama niže u poređenju sa posmatranim mediteranskim zemljama. Izuzetak čine Danska i Portugal, gde Danska ima stopu poreza na imovinu sličniju mediteranskim državama, a Portugal nešto nižu u odnosu ostale posmatrane mediteranske zemlje. Ukoliko u analizu uključimo i monetarnu vrednost prikupljenih javnih sredstava, uvidećemo da se u zbiru prikupljenih novčanih sredstava svih zemalja Skandinavije ne dostiže 65% vrednosti prikupljenih poreza na nepokretnosti kao u Španiji, niti 50% prikupljenih samo u Italiji. Da bi se razumeli razlozi ovakvih kretanja trebalo bi ekonomsku analizu proširiti i osvrtnom na političko-regionalne uzroke.

FISKALNA DECENTRALIZACIJA

Preduslov efikasne fiskalne decentralizacije, je izgradnja institucionalnog okvira u kojem će funkcionisati finansijsko upravljanje i kontrola sredstava. U kontekstu toga, zanimljiv je primer Kraljevine Španije. U Španiji su do 1994. godine, autonomne zajednice crpele svoje najznačajnije izvore finansiranja iz koncesija i prihoda od poreza, iz raspodele unutrašnjih prihoda države, kao i iz fondova Evropske unije. Posle usvajanja odluke od strane Saveta za fiskalnu i finansijsku politiku, oktobra 1993. godine regioni pod opštim režimom počeli su da primaju 15% od ukupnog poreza na lične dohotke na sopstvenoj teritoriji (Perović, 2010, str. 513). Tokom perioda od 1997. do 2001. taj procenat se popeo na 30%. Ukoliko se ovi procenti uporede sa 46% koje dobijaju države u okviru SAD, 34% za kanadske provincije ili 29% koliko primaju nemačke federalne jedinice, može se zaključiti da stepen finansijske autonomije španskih regiona nije zanemarljiv.

Italija je, slično Grčkoj, preduzela brojne mere da umiri investitore usvajanjem drakonskog paketa mera štediteljne sredinom septembra 2011. godine, sa ciljem smanjenja ogromnog javnog duga, koji je narastao na 120% BDP. U okviru fiskalne reforme prouzrokovane aktuelnom krizom, kao glavni prioritet najavljena je decentralizacija poreskog sistema. Fiskalna decentralizacija uslovljena je političkom decentralizacijom i objašnjena kao postupak približavanja centralne vlade građanima. Fiskalni federalizam se u praksi prvenstveno ogleda ustupanjem prihoda od oporezivanja imovine opštinama ili regionima. Regulatorno prihod od oporezivanja imovine u Italiji određen je do januara 2012. kao ICI (akronim od *Imposta Comunale sugli Immobili*, odnosno lokalni porez na imovinu), kada su obveznici bili dužni da porez na prihod plate opštini u kojoj se imovina nalazi. Izuzeci od ovog poreza bili su retki, na primer u slučajevima kada je imovina ruinirana i ne može da se koristi. Predizborno obećanje Silvija Berluskonija da će ukinuti ICI donelo mu je dosta glasova koji su doveli do njegove pobede na izborima, ali mu

nametnule i obavezu da nađe način da se opštinama nadomesti izgubljen prihod dodatnim dotacijama od čak 3,5 milijarde evra. ICI, koji je od 1993. godine bio na snazi, imao je široko definisanu poresku bazu (stambeni, industrijski i komercijalni objekti, dok je osnovicu činila katastarska vrednost), a poreske stope su zavisile od opštinskih uprava, tj. propisanog nivoa u rasponu od 0,4% do 0,7%. Tehnička vlada profesora Marija Montija je u okviru svojih fiskalnih reformi donela novi zakon 2012. godine, koji uvodi drugačiji način oporezivanja poznat kao IMU (akronim od *Imposta municipale unica*, to jest jedinstveni opštinski porez). Glavna novina je bila uvođenje u poresku osnovicu stambenih objekata u kojima žive vlasnici. Bazična poreska stopa je 0,76%, a može biti povećana ili smanjena za 0,3 procentna poena. Od 2012. godine su uvedeni i porezi na nepokretnosti koje poreski obveznici imaju izvan Italije (*Value of the Immovable Property located abroad – IVIE*), kao i porez na finansijske transakcije koje se izvrše u inostranstvu (*Value of the Financial Activities held abroad – IVAFE*).

Veliki pritisak EU partnera, MMF i kreditora da se sprovedu makroekonomske i strukturne reforme rezultovalo je time da je Grčka morala da donese neke veoma nepopularne fiskalne mere. Neprikosnovena crkvena imovina se počela oporezivati, čak je uvedena naplata taksi za kretanje na moru, te se takse prikupljaju od malih brodova pod svim zastavama, dužih od sedam metara, nezavisno od toga da li su trgovački ili vlasništvo fizičkih lica. Oštri fiskalni potezi, koje je Vlada Grčke preduzela od prve polovine 2010. godine, izmenili su i oporezivanje nepokretnosti. U Grčkoj je na snazi progresivni porez na nekretnine, ali postoji i posebna naknada na rezidentnu imovinu. Osnovica se računa na površinu stambene jedinice, pri čemu se ona koriguje za starost i lokaciju, a prikuplja se, slično RTS pretplati u Srbiji, preko računa za električnu energiju. Interesantno je da obavezu plaćanja javnih prihoda preko računa za struju Ustavni sud Grčke nije proglasio neustavnim, dok je s druge strane isključenje struje zbog neplaćanja poreza na imovinu neustavno.

Interesantno je navesti i relikte napuštenih poreskih oblika, kao što je porez na neto bogatstvo. Takav oblik oporezivanja je postojao decenijama u poreskim sistemima skandinavskih zemalja, a ukinut je u Danskoj 1997. i Finskoj 2006. godine. U švedskom poreskom sistemu porez na neto bogatstvo je uveden 1910. godine. Prema ovom zakonu deo neto bogatstva (1/60) se dodavala na dohodak i oporezovala kao kapitalna dobit. Dodatni porez je bio opravdavan principom mogućnosti plaćanja. Smatralo se da prihodi od kapitala nude veći ekonomsku sigurnost, mogu lakše da se naplate nego prihodi od rada, te da omogućavaju veću mogućnost plaćanja od zarađenog prihoda. Sledstveno tome, prihod iz kapitala bio je više oporezovan nego zarađeni prihod. Porez na neto bogatstvo je 1947. godine je iz praktičnih razloga odvojen od poreza na prihod (Silfverberg, 2002, str. 368). Danas samo tri države u

Evropi praktikuju taj porez, i to Švajcarska, Španija i Norveška. U Norveškoj je u 2016. godini udeo poreza na neto bogatstvo u ukupnim prihodima iz poreza bio 1,1% (The Norwegian Tax Administration). Iste poreske stope se primenjuju na teritoriji cele države, ali se plaćaju različitim organima: većina (0,7%) plaća se opštini, dok se 0,15% plaća centralnoj vlasti. Imovina koja je predmet oporezivanja obuhvata finansijska sredstva i nepokretnosti. Stopa norveškog poreza na neto bogatstvo je linearna. Bogatstvo koje prelazi prag oslobođenja od poreza od 1.480.000 kruna (oko 154.000 evra) oporezuje se po stopi od 0,85%. U Španiji, 0,5% ukupnih poreskih prihoda ostvaruje se kroz oporezivanje neto bogatstva (Drometer i dr., 2018, str. 48). Imovina je predmet oporezivanja ako joj se može pripisati ekonomska vrednost.

Značajne poreske reforme sprovedene su tokom ove decenije u Portugalu kao posledica dogovora Evropske komisije, MMF i poreskih vlasti Portugala. Usvojena je ambiciozna agenda reforme poreske uprave, koja je programom objedinila reorganizaciju poreske uprave i stvorila posebnu organizacionu jedinicu, kao što je Centar za velike poreske obveznike u Srbiji. Formirana je organizaciona jedinica za upravljanje rizikom u poreskoj upravi i objedinjeni IT sistemi poreske uprave i carina, a formiran je i sistem e-fakturisanja između poreske uprave i obveznika i preispitan model vrednovanja nepokretnosti za potrebe poreza na imovinu. Treba naglasiti da od 2004. godine u Portugalu ne postoje porezi na imovinu u dinamici. Prihodi od poreza na imovinu i promet nekretnina pripadaju regionalnim jedinicama države, ali su predviđene posebne poreske stope za vlasnike imovine (7,5%) i kupce (10%). Za rezidente poreskih rajeva, stope su više (Burilović, 2018, str. 9).

Nivo socijalnog poverenja zavisi od načina na koji je raspoređeno ukupno bogatstvo u nekoj zajednici. Sa porastom ekonomske nejednakosti među ljudima dolazi do veće erozije socijalnog poverenja. Suprotno, što je raspodela bogatstva u društvu egalitarnija, to je i veći stepen socijalnog poverenja. Kao primer država sa visokim stopama socijalnog poverenja pojedini autori (Stojiljković, 2015, str. 97) navode skandinavske države. Presudni faktori koji su zaslužni za takvo stanje su visok nivo etničke homogenosti, većina stanovništva protestantske vere, i kao najvažnije, izrazito egalitarna raspodela bogatstva. Među zemljama u kojima je učešće prihoda od poreza na imovinu vrlo visoko nalazi se i Danska. U njoj je udeo poreza koji se prikupljaju od strane lokalnih vlasti iznad proseka Evropske unije, to jest u potpunosti je zaživela fiskalna decentralizacija. Danska se, osim toga, opredelila za jednostavnu progresivnu poresku strukturu i relativno visoke stope.

Finski zakon predviđa da opštine slobodno formulišu visine poreskih stopa, ali u okviru limita koji je odredila centralna vlast. Prihodi od poreza na imovinu u Finskoj sa učešćem od 1,2% u odnosu na BDP bili su daleko ispod proseka EU, gde je 2012. godine to učešće bilo 2,3%. U proteklih nekoliko

godina to učešće je poraslo za 33%. Stope poreza na imovinu se kreću između 0,32% i 0,75%, u zavisnosti od lokalne samouprave gde se nalazi oporezovana nepokretnost, a u kojima poreski obveznici imaju prebivalište. Opštine mogu uvesti i stopu koja ne može da bude viša od 0,6% u odnosu na opštu stopu (što znači da za one koji nemaju stalno prebivalište ne može da bude veća od 1,35%). Ta stopa se primenjuje uglavnom na vikendice, tj. drugu nepokretnost, u kojoj poreski obveznik nema prebivalište. Ne oporezuju se šume, vodene površine, poljoprivredno zemljište i infrastrukturni objekti. Ipak, ako su u pitanju energetski objekti, opštine ih mogu oporezovati do stope od 1,4%, dok je za nuklearne centrale ta stopa na višem nivou limitirana, tj. 2,2%.

UPOREDNA ANALIZA INDIREKTNIH POREZA

Evropske zemlje su stvarajući uslove za međunarodnu integraciju uvele PDV, koji dominira u strukturi izvora javnih prihoda. U reformama indirektnih poreskih oblika izražene su promene u odnosu na porez na dodatu vrednost i akcize. U zavisnosti od specifičnih uslova javljaju se raznovrsni modeli poreza na dodatu vrednost u pojedinim državama Evropske unije. Prihodi od akciza imaju takođe značajno učešće u javnim prihodima država Evropske unije. U cilju harmonizacije sistema akciza usvojene su brojne direktive. U direktivama su sadržani zajednički stavovi u odnosu na predmet oporezivanja, obaveze plaćanja, subjekte, teritoriju primene, minimalne stope i sistem akciznih olakšica (Miletić, 2015, str. 98).

Tabela 6. – Stopa⁴ PDV-a zemljama članicama EU, 2000–2018.

(%)	Stopa PDV-a	2000	2002	2006	2010	2014	2018
Grčka	Opšta	18	18	19	23	23	24
	Posebna	8 (4)	8 (4)	9 (4,5)	5.5/11	6.5/13	6/13
Španija	Opšta	16	16	16	18	21	21
	Posebna	7 (4)	7 (4)	7 (4)	8 (4)	10 (4)	10 (4)
Italija	Opšta	20	20	20	20	22	22
	Posebna	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10/5 (4)
Portugal	Opšta	17	19	21	21	23	23
	Posebna	5/12	5/12	5/12	6/13	6/13	6/13

⁴ Stope u tabeli predstavljaju važeće stope u toj kalendarskoj godini, bilo da su uvedene od 01. januara ili 01. jula te godine. Ukoliko je stopa ispod 5% tzv *Super-reduced rates* je prikazana u zagradi. Podaci za Norvešku nisu dostupni pre 2007.

Finska	Opšta	22	22	22	23	24	24
	Posebna	8/17	8/17	8/17	9/13	10/14	10/14
Švedska	Opšta	25	25	25	25	25	25
	Posebna	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
Norveška	Opšta			25	25	25	25
	Posebna	-	-	14	14	15	15
Danska	Opšta	25	25	25	25	25	25
	Posebna	-	-	-	-	-	-
EU-28	Opšta	19,3	19,6	19,5	20,5	21,5	21,5
EA-19	stopa	18,1	18,5	18,7	19,7	20,7	20,8

Izvor: Evropska komisija (2018), str. 24 i norveška poreska administracija

U savremenoj teoriji i praksi postoji saglasnost o potrebi kombinacije neposrednih i posrednih poreza u cilju ostvarivanja optimalnog ekonomskog rasta, makroekonomske stabilnosti, raspodele dohotka itd. Dakle, i pored važnih nedoumica vezanih za procentualno oslanjanje na neposredne i/ili posredne poreze, u savremenim uslovima ne dovodi se u pitanje njihov zajednički opstanak u poreskim sistemima. Pri tome, učešće indirektnih poreza u ukupnim javnim prihodima država u tranziciji je osetnije veće, nego u razvijenim zemljama (Isailović, 2017, str. 626). Dve skandinavske zemlje su na vrhu liste po visini PDV stope u EU, dok je jedna sredozemna zemlja na samom dnu. Najviša opšta stopa PDV je u Mađarskoj (27%), zatim u Hrvatskoj, Danskoj i Švedskoj (25%). Najniža je u Luksemburgu (17%) i na Malti (18%) (Evropska komisija, 2018, str. 24). Ukoliko tražimo obrazloženje za poreski sistem Švedske, koji ima gotovo identično visok procenat učešća PDV u BDP skoro 15 godina, a istovremeno vodi i unutar EU i u učešću direktnih poreza u BDP-u, odgovore možemo naći u političkim prilikama. Zbog nepostojanja široke biračke baze početkom XX veka (tada je tek oko 10% populacije imalo pravo glasa za švedski parlament Riksdag) snažna birokratija bila je u prilici da zastupa visoke poreske stope u korist jake države, dok je vladajuća agrarna stranka bila zavisna od podrške oba doma parlamenta. Kompromis je doveo do situacije u kojoj svi dobijaju, osiguravajući s jedne strane finansijsku bazu za socijalne programe i širenje birokratije, a s druge strane povlađujući krupnom kapitalu. Takva praksa nastavljena je i tokom vlasti socijaldemokrata, koji zbog institucionalnih okolnosti nisu mogli izbeći korporativistička pregovaranja i politiku kompromisa (Munta, 2014, str. 129). Poreski sistem Švedske time iznedrava institucije koje akterima dopuštaju da se ponašaju na način koji pogoduje širenju poreske baze i povećanju javnih prihoda. Prema tradicionalnom gledištu na ulogu države, u anglosaksonskim državama nivo preraspodele iznosi 30–35%, a u skandinavskim više od 50%. Pojedini autori (Perić i dr, 2012, str. 252) ukazuju da taj podatak ne govori mnogo o pravičnosti poreskih sistema, s obzirom na činjenicu da tradicionalno

razvijeni socijalni transferi skandinavskih zemalja čine protivtežu visokom nivou poreskih oslobođenja.

Tabela 7. – Indirektni porezi u zemljama članicama EU i Norveškoj 2005–2017.

<i>Struktura po tipu poreza</i>	<i>2005.</i>	<i>2008.</i>	<i>2011.</i>	<i>2014.</i>	<i>2017.</i>	<i>Prihod u 2017. (u milijardama evra)</i>
<i>Indirektni porez</i>	<i>u % BDP-a</i>					
<i>Grčka</i>	12,0	12,7	13,6	15,8	17,3	31,1
<i>Španija</i>	12,4	9,8	10,1	11,7	11,8	137,9
<i>Italija</i>	14,1	13,7	14,3	15,5	14,6	252,5
<i>Portugal</i>	14,6	14,1	14,0	14,3	15,1	29,4
<i>Švedska</i>	22,7	22,5	22,1	22,0	22,7	107,7
<i>Finska</i>	13,4	12,5	13,9	14,5	14,2	31,8
<i>Norveška</i>	12,0	11,0	11,4	11,5	12,5	44
<i>Danska</i>	17,6	16,7	16,5	16,4	16,1	47,2

Izvor: Evropska komisija (2018), str. 172 Podaci za 2017. i monetarne vrednosti: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en pristup 19.03.2019.

Optimalni obim poreskih stimulacija penzijske štednje je česta tema društvenih i stručnih polemika u mnogim državama. Gubici poreskih prihoda po osnovu preferencijalnog tretmana penzijske štednje značajno variraju između država, u skladu sa različitim obimom poreskih stimulacija. Španija i Portugal beleže relativno niske gubitke prihoda po tom osnovu, oko 0,1% ukupnih poreskih prihoda. Interesantno je da Italija naplaćuje poseban porez na premije životnog osiguranja čiji je cilj da se nadoknade „izgubljeni“ poreski prihodi usled izuzeća industrije osiguranja iz sistema PDV (Arsić i dr, 2010, str. 70).

Tabela 8. – Ekološke takse u zemljama članicama EU i Norveškoj 2005–2017.

Struktura po tipu javnog prihoda - Ekološke takse u % BDP-a						Prihod u 2017. (u milijardama evra)
	2005.	2008.	2011.	2014.	2017.	
Grčka	2,1	2,1	2,9	3,7	4,0	7,2
Španija	1,9	1,6	1,6	1,9	1,8	21,4
Italija	2,9	2,6	3,1	3,6	3,3	57,4
Portugal	2,9	2,5	2,3	2,3	2,6	5,0
Švedska	2,7	2,6	2,4	2,2	2,2	10,3
Finska	3,0	2,6	3,0	2,9	3,0	6,7
Norveška	3,0	2,6	2,5	2,3	2,3	8,2
Danska	4,9	4,2	4,0	4,0	3,7	10,9

Izvor: Evropska komisija (2018), str. 232 Podaci za 2017. i monetarne vrednosti: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en pristup 19.03.2019.

Kao primer finansiranja regiona prvenstveno sopstvenim prihodima može poslužiti Italija, koja je postala regionalna država ustavom iz 1948. godine. U skladu sa ovlašćenjem datim ustavom, svi nivoi vlasti (opštine, provincije, gradovi i regioni) imaju pravo da uvode svoje poreze i druge prihode. (Dimić, 2016, str. 150) Reforma koju je u toku 90-tih godina uveo Franko Basanini, zasnovana na principu supsidijarnosti, dala je veće nadležnosti regionima i povećala njihovu fiskalnu autonomiju uvođenjem sopstvenih poreza: prirez porezu na dohodak, kao regionalnu doplatu (addizionale) na nacionalni porez na dohodak (IRPEF) i tzv. regionalni porez na produktivne aktivnosti (*imposta regionale sulle attività produttive - IRAP*). OIRAP je postao glavni regionalni sopstveni porez, obezbeđujući polovinu ukupnih regionalnih poreskih prihoda. Pored ova dva poreza koja obezbeđuju skoro 2/3 ukupnih prihoda, kao izvor finansiranja regiona pojavljuje se i doplata na nacionalnu akcizu na benzin. Italija je takođe interesantna ako se posmatraju ekološke i energetske naknade. Oko 70% prihoda od poreza na energetiku u EU prikupljeni su kroz transport goriva. U šest zemalja članica, transport goriva predstavlja 90% prihoda od energetske takse. Među državama sa niskim udelom transporta goriva u oporezivanju energetike (između 40% i 60%) nalaze se skandinavske države, Italija i Holandija (Danska, Italija, Holandija, Švedska i Finska). S druge strane Grčka je po udelu takse na energetiku u prihodima treća po redu, jer ovi prihodi čine čak 3 % BDP. Isto

tako, Grčka je, imajući u vidu krizu poslednjih nekoliko godina, gotovo udvostručila učešće tih regresivnih javnih prihoda u BDP.

PORESKI MORAL

Svaka država reguliše plaćanje poreza koji su neophodni za funkcionisanje javnih usluga. Ta istorijska obaveza je prisutna u svim društvenim uređenjima već vekovima, ali različiti narodi su do savremenog doba izgrađivali poseban odnos prema obavezi izmirivanja javnih prihoda. Porezi su glavni „fiskalni instrument prikupljanja javnih prihoda u cilju podmirivanja javnih rashoda“ (Glavina i dr., 2018, str. 176), tj. osiguravanje (finansijskog) funkcionisanja svake države. Međutim, negde postoje i neka tzv. „meka“ pravila, determinisana etičkim odnosom prema toj obavezi. Brojni subjektivni i objektivni činioci utiču na odnos stanovništva prema plaćanju poreza, a svojom isprepletanošću i determinisanošću dodatno je komplikuju. Izbegavanje plaćanja poreza zavisi od mnogih faktora poput obrazovne strukture stanovništva, razvijenosti svesti pripadanja određenoj društvenoj zajednici, disciplini poreskih obveznika u izvršavanju građanske dužnosti, stručnosti poreskih organa, efikasnosti kontrole prikupljanja poreza, sankcijama prema nedisciplinovanim obveznicima i svi ti faktori su uzajamno povezani i nadopunjujući. Križanec (2016) smatra se da je poreski moral:

1. relativno visok u skandinavskim državama, Velikoj Britaniji, SAD, Nemačkoj, Švajcarskoj;
2. da se o visokom poreskom moralu ne može govoriti u Francuskoj, Italiji i Španiji;
3. da je nastojanje izbegavanja plaćanja poreza naročito izraženo na Bliskom i Dalekom istoku, u Južnoj Americi, te u nekim afričkim državama.

Prema istraživanju Radojičić,(2013, str. 46) poreska evazija iznosi 5,1% od svetskog BDP-a i došlo se do zaključka da se u svetu na svakih šest zarađenih dolara, više od jednog dolara utaji. Ovaj odnos je najviši u Evropi, gde se utaji više od dolara na svakih pet, a situacija je posebno alarmantna u Grčkoj i Italiji, gde se utaji više od jednog dolara na svakih četiri zarađenih. Poreska utaja je uvek zločin i to ne samo zločin protiv pojedinca, nego je i zločin protiv društva i demokratije.

Prema nekim procenama, 80% španskih kompanija krije novac u poreskim rajeovima. U Španiji je posle smrti Franka, a pre otpočinjanja reformi, bio veoma nizak poreski moral. Prema istraživanju Torgler (2011, str. 34) krajem sedamdesetih godina prošlog veka procenjeno je da oko 40% poreskih obveznika u Španiji izbegava plaćanje poreza, dok je preko 90% svih

španskih poreskih obaveznika prepoznalo postojanje fiskalne prevare. Prijemom u Evropsku ekonomsku zajednicu (prethodnicu EU), poreski moral je umereno rastao. Uticaj socijalnog i društveno-političkog uređenja na poreski moral, očigledan je i u Portugalu koji je imao sličan istorijski kontekst kao i Španija. Uprkos odlivu mozgova (na primer, u Portugalu je veći broj emigranata danas nego tokom šezdesetih godina XX veka kada je na vlasti bio fašistički režim koji je vodio nekoliko ratova protiv svojih bivših kolonija), podaci pokazuju da je ogroman broj nezaposlenih. Ako nezaposlenima dodamo i one koji rade kao sezonski radnici (današnji radnik postindustrijskog globalnog kapitalizma često može računati samo na permanentnu nesigurnost, sa malim platama i penzijama), doći ćemo do zaključka da postoji veliki broj onih kojima je državna pomoć neophodna da bi preživeli. Prema Evrostatu, u južnoj Evropi se nalaze države u kojima je stanovništvo u najvećem riziku od siromaštva, a na vrhu te liste nalaze se Grčka (36% u 2014) i Španija (29,2%) (Patti i dr, 2017, str. 24).

Godine 2010. je tadašnja ministarka finansija Francuske (dosadašnja šefica IMF, a novopostavljena predsednica ECB Kristin Lagard, po kojoj je lista dobila ime) poslala tadašnjem grčkom ministru finansija Jorgosu Papakonstantinuu spisak sa imenima Grka koji izbegavaju porez. Nekoliko godina kasnije pokazalo se da su tri člana porodice Papakonstantinu bila na tom popisu, ali su njihova imena izbrisana, pa su izbegli istragu. Papakonstantinu je porekao bilo kakve zloupotrebe, ali ga je sud proglasio krivim zbog zataškavanja podataka. (Christians, 2014, str. 4) Ipak, neki mehanizmi poreskog postupka i poreske administracije Grčke su pohvalni, poput maksimalne iskorišćenosti podataka kojima raspolažu javna komunalna preduzeća u Grčkoj.

Poreske olakšice su pre krize bile i izdašnije, i koristio ih je širok krug poreskih obveznika. Grčki poreski stručnjaci Mavraganis i Agapitos isticali su kako rastuća brojka oslobođenja od plaćanja poreza, koju država nudi samo određenim društvenim grupama, kod grčkih poreznika stalno potkopava osećaj za pravdu. „Osujećivanje načela pravičnosti osigurava temelj za utaju poreza. Taj stav se najbolje potkrepljuje primerom iz 1995. godine, kada su fiskalna oslobođenja državu koštala 1.000 milijardi drahmi, što znači kako su određene društvene grupe platile manji iznos poreza nego one sa sličnim nivoom prihoda isključivo stoga što su uspele zadržati povlastice koje im daje država“ (Perić i dr, 2012, str. 247). Manjak poreskih prihoda očigledno su namirili drugi poreski obveznici. Razumljivo je da u takvoj nepravilnoj situaciji oni koji ne ostvaruju poreske olakšice radije biraju utaju poreza, čak i ako je reč o poštenim građanima koji se drže zakona. Utaja poreza postaje sredstvo ponovnog uspostavljanja jednakosti. Po Nemcima, do krize je došlo zbog razlika u kulturi i mentalitetu. Ključni faktori su navike, sistem vrednosti i društveni kapital. Novac se zarađuje na bazi zasluga i preduzimljivosti.

Samokontrolu bi trebalo nagrađivati, što ne važi za lenjost i samopovlađivanje. U tom smislu niko nema pravo da osuđuje Nemce i Holandane, nacije koje vredno rade, štede, odriču se, preduzimaju bolne reforme i ulažu u društveni kapital, zbog toga što neće da otplate dugove Grčke, Španije i Italije, koje su malo zarađivale i štedele prekomerno trošile, odlagale bolne reforme i sada izabrale da ne vrate svoje dugove (Radonjić, 2014, str. 133).

ZAKLJUČAK

Ovim radom je dokazana osnovna hipoteza od koje se pošlo kod izrade, a to je da su reforme poreskog sistema severa i juga Evrope uslovljene harmonizacijom propisa unutar EU i dalje zadržale brojne specifičnosti, uslovljene ciljevima koje poreske vlasti žele da ostvare. Premda je rad fokusiran na poresku politiku, svakako se ona ne može posmatrati izdvojeno u odnosu na socijalnu, ekološku i ekonomsku politiku EU i pojedinačne politike nacionalnih zemalja. Nivoi razvijenosti privrednih sistema i raspoloživih resursa umnogome opredeljuju obim i strukturu poreskog zahvatanja. Ipak to su samo neki od faktora koji utiču na uočljive razlike u primeni mehanizama javnih finansija zemalja severa i juga Evrope.

Poređeni su pravni sistemi različitih evropskih regija (Mediterrana i nordijskih zemalja) i dat kratak prikaz poreskih struktura, uz istovremeno poređenje učešća u BDP-u pojedinih poreskih oblika koji predstavljaju sredstva neophodna za finansiranje javnih potreba. U radu je akcenat ne samo na socijalnim aspektima, već i na zakonskim rešenjima u delu evazije poreza, pa se mogu izvući dragoceni zaključci i za regiju zapadnog Balkana. Iskustva drugih zemalja, problem utaje poreza i način kako ga regulišu visokorazvijene severnoevropske zemlje, dragocen su pokazatelj kaznenom pravu Republike Srbije, koje se vrlo često vodi rešenjima iz kazneno-pravnih sistema drugih država. Njihovo iskustvo služi kao uzor pri normiranju pojedinih poreskih odredaba i rešenja (poglavlje 16 u EU pregovorima), a poreska politika ima zadatak da osigura optimalnost u ostvarivanju alokativnih i redistributivnih ciljeva.

Brojni su faktori koji utiču na razlike u primeni mehanizma javnih finansija, pa se tako u industrijskim razvijenim zemljama očekuje da u poreskoj strukturi najveće učešće u javnim prihodima imaju direktni porezi. Međutim, u slučaju severnoevropskog regiona („bogatijeg“ regiona) to nije dokazano. Istovremeno da je u manje razvijenim zemljama (u ovom slučaju mediteranskim zemljama) učešće ovih poreskih oblika mnogo niže, nije dokazano. Naime, premda je učešće prikupljenog poreza na dohodak viši u zemljama severa Evrope, uključujući i korporativne poreze na dobit, mediteranske zemlje tu prednost kompenzuju višim učešćem socijalnih

doprinosa na dohodak i prikupljenim porezima na imovinu. Dakle, skandinavske zemlje, poznate kao velikodušne države blagostanja, nisu među zemljama sa najvišim poreskim opterećenjem rada. Učešće poreza na imovinu u BDP-u u skandinavskim zemljama, niže je od mediteranskih zemalja. Ukoliko u analizu uključimo i monetarnu vrednost prikupljenih javnih sredstava, uvidećemo da se u zbiru prikupljenih novčanih sredstava Skandinavije ne dostiže ni 65% prikupljenih poreza na nepokretnost samo u Španiji, niti 50% prikupljenih samo u Italiji. Da bi se ovaj fenomen razumeo, trebalo bi ekonomsku analizu proširiti i osvrtom na političko-regionalne uzroke.

Shvatanje da su porezi izuzetno efikasno sredstvo za realizaciju različitih ciljeva državne politike, doprinelo je da je u većini zemalja prisutna pojava većih i manjih dopuna poreskog sistema, kao i velikih poreskih reformi. Iako su evidentne promene u poreskim sistemima, generalni trend je da one nisu česte i radikalne. Posebno su konstantne stope na posredne poreze u skandinavskim zemljama gde se pojedine stope dugi niz godina nisu menjale (primer stope PDV u Švedskoj i Danskoj, tabela 6). S druge strane stope poreza na dobit su padale i tu se može pratiti trend prilagođavanja globalnoj poreskoj konkurenciji. Naime, svaka promena u metodama i načinu oporezivanja remeti u većoj ili manjoj meri uslove privređivanja i izaziva potrebe u kojima poreski obveznici mogu izgubiti energiju i volju da se prilagode novonastalim okolnostima. Kao jedna od najznačajnijih okolnosti koja je uticala na izmene u poreskim sistemima je svetska ekonomska kriza, ali i kriza javnog duga kod mediteranskih zemalja.

Analiza različitih aspekata poreskog sistema pokazala je kako se ne može govoriti o postojanju jedinstvenog modela mediteranskog poreskog sistema, niti o skandinavskom modelu države blagostanja, s obzirom da su prisutne specifičnosti kod svake zemlje ponaosob. Nordijske zemlje u mnogo čemu su primer dobro uređenih i prosperitetnih zemalja, ali pregled najviših poreskih stopa, kako na dohodak, tako i na dobit, pokazuje da regija severne Evrope ne prednjači u odnosu na mediteranske zemlje. Analizu bi trebalo dodatno proširiti i izdvajanjima država za socijalne politike kako bi se potvrdilo da li je možda taj aspekt uticao da se skandinavske zemlje nazovu zemljama modernog socijalizma. Govoriti o poreskoj politici pojedinih regiona Evrope, bez daljeg izučavanja brojnih elemenata poreskog sistema kao što su javni rashodi i socijalno delovanje pojedinih faktora zaista nije moguće. Razlike među njima uslovljene su pre svega političkim i privrednim uređenjem, ali na poreski sistem utiču i faktori kao što su poreski moral, obrazovna struktura stanovništva, osećaj pripadnosti, određenoj zajednici, stručnosti poreskih organa, kaznenoj politici i brojni drugi faktori.

SUMMARY

COMPARATIVE ANALYSIS OF TAX SYSTEMS OF SCANDINAVIAN AND MEDITERRANEAN COUNTRIES

Mutual differences between modern tax systems are conditioned by, first of all, the political and economic organizations of the state. Taking into account not only economic, but also social and political specifics of southern and northern Europe, and having in mind three main objects of taxation in the tax system of the country (consumption, income and assets), this paper analyses how structured are tax systems of different European regions. The countries of the north and south of Europe, despite the harmonization of taxes within the EU, are still characterized by numerous specificities in tax systems. Differences arise from combinations of direct and indirect taxes, with the aim of achieving optimal economic growth, macroeconomic stability and more even distribution of income that tax authorities of Scandinavian and Mediterranean countries want to achieve. The share of the collected income tax in GDP, which is higher in the countries of the north of Europe, including corporate income taxes, offset the Mediterranean countries by a higher share of social contributions to income and collecting property taxes. The Scandinavian countries, known as the generous welfare states, show that they are not among the countries with the highest tax burden on labour.

Keywords: the Scandinavian tax system, direct tax, tax morale, indirect taxes, the tax system of Mediterranean countries, dual tax system, net wealth tax

LITERATURA

1. Alvaredo F., (2009) "Top incomes and earnings in Portugal 1936–2005", *Explorations in Economic History*, vol. 46, pg. 404–417.
2. Arsić M., Altiparmakov N., Randelović S., Bučić A., Vasiljević D., Levitas T., (2010) *Poreska politika u Srbiji – Pogled unapred*, USAID Segra projekat, Beograd
3. Arsić S., Obradović J., Stojanović M., (2015) „Analiza nivoa javnog duga u razvijenim i zemljama u razvoju“, *Škola biznisa*, vol. 1/2015, str. 172–186.
4. Burilović L., (2018) *Portugal informacije za potencijalne izvoznike*. Preuzeto 16. aprila 2019. sa <https://www.hgk.hr/documents/hgk-portugalpotencijalno-trziste5af2b4912c83d.pdf>
5. Christians, A., (2014) "Avoidance, Evasion, and Taxpayer Morality", *Washington University Journal of Law and Policy*, Vol. 44, 39. Preuzeto 14. mart 2019. sa <https://ssrn.com/abstract=2417655>

6. Dimić S., (2016) *Savremena pravna rešenja u domenu oporezivanja dohotka fizičkih lica – alternativni modeli*, doktorska disertacija, Univerzitet u Nišu, Pravni fakultet Niš
7. Drometer M., Frank M., Hofbauer Pérez M., Rhode C., Schworm S. and Stitteneder T., (2018) "Wealth and Inheritance Taxation: An Overview and Country Comparison", *ifo DICE Report* 16 (2), pg. 45–54.
8. Evropska komisija (2018) *Taxation Trends in European Union: Data for EU Member States, Iceland and Norway 2018 Edition*, Publications Office of the European Union, Luxembourg. Preuzeto 19. mart 2019. sa https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf
https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en
9. Glavina D., Dragičević Prtenjača M., (2018) „Kazneno djelo utaje poreza kao oblik porezne evazije s posebnim osvrtom na poslovanje preko poreznih utočišta“, *Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske*, br. IX (1.), Akademija pravnih znanosti Hrvatske, Zagreb, str. 175–208.
10. Isailović Z, (2017) „Pogled na savremene poreske sisteme“, *Pravo i privreda*, br. 55(7-9), Udruženje pravnika u privredi, Beograd, str. 623–641.
11. Križanec J., (2016) *Porezna evazija*, Institut za pravo i finansije, Beograd. Preuzeto 25. maja, 2019. sa <http://ipf.rs/porezna-evazija/>
12. Miletić V., (2015) „Promene direktnih i indirektnih poreskih oblika u procesu reformi fiskalnog sistema Evropske unije“. *Megatrend revija*, 12(1), Megatrend Univerzitet, Beograd, str. 85–103.
13. Munta M., (2014) „Model države blagostanja u političkom životu Skandinavije: stranački sustavi i socijalne politike“, *Politička misao*, 51(3), str. 123-138. Preuzeto 10. aprila 2019. sa <https://hrcak.srce.hr/129732>
14. Patti D., Polyák L., (2017) *Funding the Cooperative City: Community Finance and the Economy of Civic Spaces*, Cooperative City Books, Vienna
15. Perić R., Szilovics C., (2012) „Pravednost i jednakost u sustavima poreza na dohodak“, *Suvremeni pravni izazovi: EU – Mađarska – Hrvatska: Mađarska- Hrvatska, Pečuh-Osijek; EUNICOP, IPA Cross-border Cooperation Programme Hungary-Croatia*.
16. Perović B., (2010) „Ustavno ustrojstvo regionalne države u Španiji“, *Međunarodni problemi*, br. 62, (3), Institut za međunarodnu politiku i privredu, Beograd, str. 489–530.
17. Radojičić S., (2013) *Izbegavanje plaćanja poreza, privredni kriminal i korupcija*, doktorska disertacija, Univerzitet u Kragujevcu, Kragujevac

18. Radonjić O., (2014) „Sukob kultura kao pogrešna premisa za prevazilaženje dužničke krize u Evrozoni“, *Teme*, br. 38.1, Univerzitet u Nišu, Nišu, str. 127–149.
19. Nenadić J., Raičević B., (2005). „Poreski podsticaji u sistemu poreza na dobit - uporedno pravna analiza rešenja u Srbiji i Crnoj Gori“, *Economic Annals* vol. 166, Ekonomski fakultet u Beogradu, Beograd, str. 81–107.
20. Rogers J., Cécile P., (2018) „The Tax Burden of Typical Workers in the EU 28—2016“, Published by New Direction The Foundation for European Reform, Institut Économique Molinari, Paris-Bruxelles, pg. 1–15.
21. Vasiljević, D., (2015) Utvrđivanje osnovice poreza na imovinu u Srbiji Demontiranje jedne zablude, Stalna konferencija gradova i opština, Preuzeto 15. maja, 2019., sa http://www.skgo.org/storage/app/uploads/public/152/095/908/1520959088_EU_Exchange_4_K2_Utvrđivanje_osnovice_poreza_na_imovinu_analiza_i_preporuke.pdf
22. Silfverberg C., (2002) „The Swedish Net Wealth Tax – Main Features and Problems“, *Scandinavian studies in law* No.44, Stockholm Institute for Scandinavian Law, Stockholm, pg. 367–374.
23. Stojiljković Z., (2015) *Politička sociologija*, Fakultet političkih nauka u Podgorici, Podgorica
24. Svetska banke, *Indikatori svetskog razvoja*. Preuzeto 11. maja, 2019, sa <http://datatopics.worldbank.org/world-development-indicators/>
25. Torgler B., (2011) “Tax Morale and Compliance- Review of Evidence and Case Studies for Europe“, *Policy Research Working Paper*, vol. 5922, World bank, Washington DC, pg. 1–84.
26. The Norwegian Tax Administration <https://www.skatteetaten.no/en/rates/wealth-tax/> i <https://www.skatteetaten.no/en/rates/value-added-tax/?year=2018#rateShowYear>
27. Vuković V., (2015) „Utrživost i kompozicija javnog duga: iskustva razvijenih ekonomija i pouke za Srbiju“, *Finansije*, Broj: 1-6/2015, Ministarstvo finansija, Beograd, str. 104–115.

Ovaj rad je primljen **21.07.2019.**, a na sastanku redakcije časopisa prihvaćen za štampu **25.12.2019.** godine.