

МИРКО КУЛИЋ

Мегатренд универзитет

Београд

ГОРАН Б. МИЛОШЕВИЋ*

Криминалистичко-полицијска академија

Београд

УДК 336.2

ИД БРОЈ 192641548

Прегледни рад

Примљен: 23.04.2012

Одобрен: 14.06.2012

ЕКОНОМСКА НАЧЕЛА ОПОРЕЗИВАЊА**

Сажетак: У раду се указује на потребу да се приликом стварања и деловања пореског система и пореске политике уважавају одређена начела која је дефинисала савремена наука о порезима. Без обзира на то какво ће место порези заузети у структури јавних прихода државе, порески систем мора да се ослања на одређена начела. Та пореска начела треба да омогуће испуњавање одређених циљева пореске политике који се у датом тренутку постављају. Садржина појединих пореских начела се мора стално проверавати у пракси. У раду се не говори о социјално-политичким, финансијским и правно - административним пореским начелима, већ само о економским.

Кључне речи: порез, начела опорезивања, порески систем, пореско оптерећење, порески извор, порески дестинатар

Значај пореских начела

Порез је сложена категорија јер у себи садржи економске, финансијске, социјалне, политичке и друге елементе. Проучавајући оправданост опорезивања, као и циљеве опорезивања, можемо видети за које се све циљеве употребљавају средства прикупљена преко пореза и на које се начине то правда. С тим у вези, постоје извесна начела, односно

* goran.milosevic@kpa.edu.rs

** Овај рад је резултат реализовања научноистраживачког пројекта под називом „Развој институционалних капацитета, стандарда и процедура за супротстављање организованом криминалу и тероризму у условима међународних интеграција”. Пројекат финансира Министарство просвете и науке Републике Србије (број 179045), а реализује Криминалистичко-полицијска академија у Београду (2011–2014). Руководилац пројекта је проф. др Саша Мијалковић.

принципи опорезивања који имају задатак да пред пореску власт, односно порески систем поставе извесне захтеве у вези с прибављањем финансијских средстава за финансирање јавних расхода. У зависности од тога у којој се мери пореска власт придржава тих начела, закључује се да ли је порески систем добар.

Садржина појединих пореских начела се стално мора проверавати у пракси. Само тако се стварају услови да пореска теорија утиче на пореску политику. Пореска политика се обликује под дејством различитих услова, међу којима научна начела опорезивања немају увек водећу улогу. Зато начела опорезивања не треба да буду постављена апстрактно, изван датог социјалног амбијента. Садржину тих начела пореска теорија треба да уобличава узимајући у обзир прилике које владају у датом друштву. На прокламована начела опорезивања треба гледати као на идеал коме се тежи. Међутим, тај идеал није могуће сасвим достићи. Пореску политику треба тако осмислити да се целина постављених захтева у пореским начелима што потпуније оствари, при чему се мора имати у виду да до одређених одступања мора доћи (Поповић, 1997: 270–271).

Начела опорезивања је формулисао и систематизовао крајем XIX века немачки порески писац Адолф Вагнер (*Adolph Wagner*). Он је пореска начела груписао у четири групе: а) финансијска пореска начела, која су се састојала из издашности и еластичности, б) економска начела, која су се састојала у правилном избору пореског извора и вођењу рачуна о дејствима појединих пореза, в) социјална начела, која су обухватала општост и равномерност, и г) финансијско-техничка начела, која су обухватала законитост, угодност и ниске трошкове опорезивања (Перић, 1971: 236).

Пореска теорија је надоградила наведена Вагнерова пореска начела, тако да савремени порески системи почивају на следећим пореским начелима: 1) финансијским, 2) економским, 3) социјално-политичким и 4) правно-административним. У раду се неће разматрати сва пореска начела, већ само економска.

Економска пореска начела

Опорезивање изазива различите економске ефекте. Порез непосредно умањује економску снагу пореског обвезника, чиме мења начин његовог понашања у привредном животу. Порески приходи се мењају у

складу с коњунктурним кретањима националног дохотка, а промена пореских стопа може утицати на привредни раст.

Према економским начелима, метод опорезивања у једној држави треба да буде стабилан, водећи рачуна о томе да не угрожава егзистенцију заједнице и пореских обвезника, односно да не поремети нормалне привредне процесе. То уједно значи да порез не треба да буде претерано висок.

Ту групу пореских начела чине: 1) начело ефикасности, 2) начело умерености пореског оптерећења, 3) начело избора пореског извора, 4) начело флексибилности, 5) начело стабилности пореског система и 6) начело идентитета пореског дестинатара и носиоца пореског терета.

Начело ефикасности

Начело ефикасности означава захтев да порези што мање утичу на економске одлуке привредних субјеката на тржишту. Међутим, сваки порез нужно утиче на њихово понашање, јер им умањује расположиви доходак. Будући да су порези у савременом друштву нужност, када се воде расправе о ефикасности пореског система, углавном се разматрају порези који у најмањој могућој мери утичу на економске одлуке пореских обвезника.

У вези с начелом ефикасности, треба разликовати недисторзивне и дисторзивне порезе.

Недисторзивни порези су порези који не мењају модалитете понашања пореског обвезника на тржишту пошто не постоји начин да се ти порези умање, односно да се њихов терет превали на друга лица. Од свих до сада познатих пореских облика једино је главарина недисторзивни порез. Њу плаћају сва физичка лица у истом износу, без обзира на разлике у погледу економских, социјалних, личних и породичних прилика.

Дисторзивни порези су порези код којих обвезници предузимају мере да се ослободе своје пореске обавезе или да је умање, односно ту се јавља ефекат супституције. Изузев главарине, сви порези су дисторзивни. Увођење тих пореза наводи пореске обвезнике да промене своје понашање на тржишту. Дисторзија је терет за обвезника, при чему не доприноси повећању буџетских прихода. Код дисторзивних пореза укупно пореско оптерећење је веће од прикупљених пореских прихода пошто се појављује непотребан терет за обвезнике, који се у пореској теорији назива сувишним оптерећењем. Циљ је сваког пореског система да што више смањи сувишно пореско оптерећење, које одражава меру при-

вредне неефикасности. Тако ће бити максимално задовољено начело привредне ефикасности пореза.

Доследном применом начела ефикасности, државе би морале да уведу само недисторзивне порезе, односно да буџетске приходе остварују искључиво преко главарине. Међутим, како је главарина неправичан порез, она се не може примењивати. Зато се данас у пореској теорији траже одговори на питање како, и поред примене дисторзивних пореза, остварити најмање губитке у ефикасности.

Порески систем треба да допринесе успостављању тзв. ефикасне алокације економских ресурса. Сматра се да је ефикасна алокација ресурса постиже када никакво померање економских чинилаца не може да побољша положај једног лица, а да се, притом, не погорша положај другог лица. Обрнуто, ако је могуће побољшање положаја једног лица, а да се, притом, не изазове погоршање положаја других лица, онда је реч о неефикасној алокацији ресурса. Порески систем не сме нарушавати ефикасну алокацију економских ресурса.

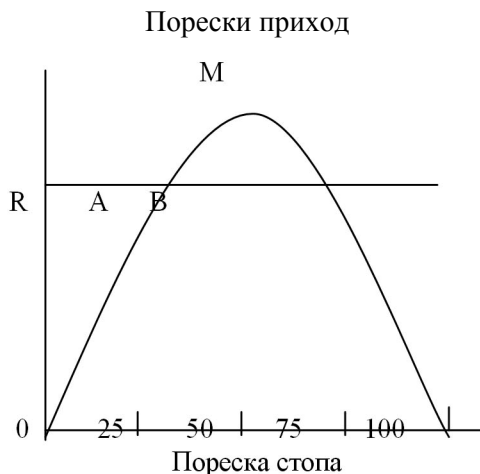
Начело умерености пореског оптерећења

1. За вођење успешне пореске политике важно је испоштовати начело умерености оптерећења које погађа обвезнике. То начело опорезивања налаже да порези не буду превисоки јер, ако обвезник сматра да нису умерени, то ће утицати неповољно на његову вољу за рад и развијање делатности којом се бави.

Начело умерености пореског оптерећења захтева да се утврди апсолутни порески лимит, који означава ниво пореског оптерећења друштвеног производа при коме даље повећање пореских стопа или увођење нових пореза не би могло да повећа пореске приходе. Када порески терет пређе апсолутни порески лимит, свако даље повећање пореза доводи до смањења прихода држави. Конкретан износ апсолутног пореског лимита се мора емпиријски утврђивати за сваку конкретну државу и у свако конкретно време. Тај лимит је условљен различитим чиниоцима. У националним привредама с високим националним дохотком, апсолутни порески лимит се налази на вишем нивоу него у земљама у развоју. И у земљама с приближно истим националним дохотком, апсолутни порески лимит настаје на различитим нивоима пореског оптерећења. На то утичу различити економски, социјални, политички и други чиниоци.

Концепт апсолутног пореског лимита објашњава тзв. Лаферова крива, која је настала осамдесетих година прошлог века у САД, у време када је председник био Роналд Реган. У то време се водила велика рас-

права о односу висине пореских стопа и висине пореских прихода државног буџета. Порески стручњаци предвођени Артуром Лафером (*Arthur Laffer*) сматрали су да су високе пореске стопе главни кривци за постојање ниске националне штедње, малих инвестиција и рецесије. Они су били уверени како ће смањивање пореских стопа побољшати економске прилике у САД. Основни аналитички инструмент помоћу којег су успели да увере председника Регана у нужност спровођења пореске реформе била је крива која је показивала однос између пореских стопа и пореских прихода. Та крива је по свом творцу названа Лаферовом кривом и заузима одређено место у пореској теорији. На апцисној оси се наносе пореске стопе, а на ординатној оси порески приходи који се остварују применом одговарајућих пореских стопа. Лаферова крива је приказана на графикону 1.



Графикон 1: *Лаферова крива*

Као што се види из приказане криве, при пореској стопи од 0% и при стопи од 100% порески приходи су једнаки 0. Порастом пореске стопе расту и порески приходи. Међутим, након неке тачке (М) – када се пређе ниво апсолутног пореског лимита – порастом пореске стопе се не повећавају порески приходи, већ управо обрнуто – опадају. Високе пореске стопе дестимулишу обвезнике да раде и да штеде. Они своју привредну активност селе у подручје тзв. сиве економије, или се одлучују за више слободног времена, а мање рада. Тачка (М) представља оптималну пореску стопу уз коју се остварују максимални порески приходи. Повећањем пореске стопе изнад висине одређене у тачки (М) об-

везници почињу мање да раде, а држава остварује ниже пореске приходе. Из тога се може закључити да повећањем пореске стопе изнад одређеног износа држава не спроводи примерену пореску политику. Тада су државни приходи мањи, мањи је радни напор, ниже су инвестиције и нижи је привредни раст. На основу Лаферове криве се може доћи до још једног закључка: држава може остварити исти порески приход (П) уз помоћ две пореске стопе – једне више (Б) и једне ниже (А).

2. Под утицајем резултата истраживања наведене групе пореских стручњака, у САД је спроведена пореска реформа. Очекивало се да ће се смањењем пореских стопа повећати порески приходи. Након смањивања пореских стопа 1981, 1984. и 1986. године, доходак најбогатијих Американаца је опорезиван по стопи од 28%, док је већина грађана била опорезивана по стопи од 15%. Сматрало се да ће се таквом политиком повећати понуда како рада, тако и капитала и подстаћи опоравак америчке привреде без пропратних нежељених нуспојава (без већег буџетског дефицита и већих цена). Међутим, пракса је демантовала Лаферову криву. Након смањивања пореских стопа, порески приходи се нису повећали, већ су се и смањили, што је допринело, између осталог, повећању буџетског дефицита. Тако су се предвиђања групе пореских стручњака показала погрешним. Снижавање пореских стопа није довело до веће понуде рада, веће штедње и већих пореских прихода. Без обзира на то негативно искуство, пореска власт мора да води рачуна да пореско оптерећење буде умерено.

Начело умерености пореског оптерећења, из аспекта појединачног пореског обвезника, подразумева утврђивање релативног пореског лимита. Реч је о нивоу пореског оптерећења при коме даље повећање пореске обавезе проузрокује поремећаје у привреди, као што је смањење акумулативне способности привредних субјеката, смањење економских подстицаја, повећање пореске евазије и слично (Милошевић, Бошковић, 2009: 270). Ефекти ових поремећаја су већи од позитивних учинака јавних расхода финансираних тим повећањем пореза. Повећањем пореске стопе увећавају се размере неефикасности у алокацији ресурса.

Начело избора пореског извора

Једно од важнијих питања са становишта пореских обвезника, као и са становишта укупне економије, је избор пореских извора из којих се подмирује пореска обавеза. Као сталне пореске изворе треба користити само оне изворе који се непрестано обнављају (доходак или приход), а

не и имовину која се не обнавља, већ представља акумулирани доходак из ранијег периода (Раичевић, 2008: 11). Уколико је пореско оптерећење тако високо да обвезник не може да подмири своју обавезу из текућих прихода, већ је приморан да отуђи имовину како би платио пореску обавезу, поставља се питање поштовања начела умерености пореског оптерећења. Ако би обвезник плаћао порез из имовине, то би је онда умањило, што би утицало на смањење мотивације за рад и штедњу. Из аспекта пореског обвезника, плаћање пореза из имовине временом би угрозило обвезникову егзистенцију, док би на макро плану угрозило економску егзистенцију саме државе. С друге стране, опорезивање дохотка, као извора који се стално обнавља, не садржи потенцијалне опасности које са собом носи плаћање пореза из имовине.

У неким ванредним случајевима држава може увести порезе којима ће извор бити имовина. То су реални порези на имовину, који се обично уводе у ратним условима (да би се обезбедила средства за припрему за рат, за плаћање ратне одштете, за санирање последица рата, за опорезивање ратних профитера¹ и др.), за отклањање штета од природних катастрофа, ради обуздавања хиперинфлације и сл.

Законодавац може уводити реалне порезе и у појединим ситуацијама које се не сматрају ванредним. Такви су порези на наслеђе и поклон, као и порез на приход од игара на срећу. Природа тих пореза је таква да се код њих не јављају горенаведени неповољни учинци, пошто је повод за опорезивање прираштај имовине који је остварио обвезник, те се тим порезима, иако се плаћају из имовине, неће смањити дотле постојећа обвезникова имовина.

Реално опорезивање имовине се може вршити и када обвезник имовину не употребљава продуктивно, већ је користи само за своје уживање или је уопште не употребљава. Тако, нпр., може се увести порез на необрађено пољопривредно земљиште, те ако обвезник не располаже одговарајућом економском снагом и не може да порез плати из својих прихода, мораће да плати порески дуг из имовине, када ће порез стварно бити реалан.

¹ Француска је декретом од 15. августа 1945. године увела *порез националне солидарности* који је имао сва обележја реалног пореза на имовину. Реч је о порезу на увећану вредност имовине, који се односио на разлику између вредности укупне имовине на дан 4. јуна 1945. и на дан 1. јануара 1940. године, при чему је узета у обзир инфлација. Стопе тог пореза су биле прогресивне и кретале су се у распону од 5% (за раздео до 150.000 старих франака) до 100% (за раздео изнад 5.000.000 старих франака). На тај начин, реалним порезом на имовину, фактички је конфискована имовина појединих пореских обвезника. И у Србији је 2001. године уведен једнократни порез на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности, који такође има сва обележја реалног пореза.

Треба правити јасну разлику између номиналних пореза на имовину, чији је имовина објекат (који постоје у савременим пореским системима) и реалних пореза на имовину, чији је имовина извор.

Начело флексибилности

За разлику од начела еластичности, који захтева да се порески приходи прилагођавају кретањима јавних расхода, начело флексибилности захтева да се порески приходи аутоматски усклађују с цикличним кретањима националног дохотка. Међутим, код неких врста пореза је неопходно да се у законодавном поступку промени пореска стопа како би се порески приходи ускладили с коњунктурним кретањима у привреди. Те врсте пореза се убрајају у нефлексибилне. Разликовање флексибилних од нефлексибилних пореза је повезано с мерама које се предузимају у оквиру спровођења стабилизационе економске политике. Те мере могу да буду аутоматске и дискреционе. Аутоматске мере су системског карактера и изазивају одређене ефекте, а да носиоци економске политике не морају да предузимају никакве акције. Дискреционе мере подразумевају промену инструмената економске политике, као што је, нпр., промена пореске стопе.

У флексибилне порезе се убраја порез на доходак грађана. Ако се тај порез плаћа по прогресивним стопама, онда он показује висок степен флексибилности. Када доходак услед рецесије опада, пореска обавеза се брже смањује него што се смањује основица јер се примењују ниже пореске стопе. То смањивање пореских прихода може бити и пожељно, јер ће смањивање пореског терета обвезницима бити подстицај да повећају привредну активност. У условима инфлације, флексибилност пореза на доходак се губи, зато што се примењују више пореске стопе због раста номиналног дохотка, иако реални доходак опада.

Нефлексибилни порези подлежу само дискреционим мерама. У те порезе се убраја, нпр., порез на имовину. Дискреционе мере су инфериорне у односу на аутоматске због временског заостајања које се нужно појављује у поступку убирања пореза. То временско заостајање има следеће три компоненте: 1) време упознавања, 2) време имплементације и 3) време реаговања (Поповић, 1997: 288–289).

Време упознавања је период који протекне између тренутка када се појавила потреба за акцијом и тренутка када је носилац економске политике схватио да треба предузети акцију. У том периоду се прикупљају и анализирају релевантне економске чињенице. Тако, нпр., када

почне период рецесије, влади је потребно неко време да би анализирала одређене економске показатеље, на основу чега ће предложити промене у пореској политици.

Време имплементације је период који протекне од тренутка када је донета одлука о одређеној акцији до тренутка када је акција примењена. У том периоду министарство надлежно за послове финансија сачињава нацрт пореског закона којим се врше измене пореске политике, затим влада утврђује предлог закона, потом скупштина усваја закон према прописаној процедури, након чега се закон објављује у службеном гласилу, да би после одређеног времена ступио на снагу.

Време реаговања је период који протекне од тренутка примене одређене мере пореске политике до тренутка када та мера почне да утиче на привредне токове. Тако, нпр., изменом закона којим се уређује опорезивање имовине потребно је одређено време да пореска управа спроведе закон и да од обвезника наплати порез у складу с измењеним законом, што ће изазвати промену у понашању обвезника.

Начело стабилности пореског система

Начело стабилности пореског система налаже да порески систем не треба често мењати. Другим речима, без велике потребе не треба спроводити пореске реформе. У зависности од степена промена пореских прописа разликују се радикалне и парцијалне пореске реформе. Приликом спровођења радикалне реформе, порески систем се из корена мења тиме што се уводе нови порески облици док се неки укидају, или се из основа редефинише неки од постојећих облика пореза. Парцијална пореска реформа подразумева измене у пореској политици, односно промену неких елемената опорезивања, као што су пореска стопа или пореске олакшице. Уколико промена пореске стопе има радикалне ефекте, таква парцијална пореска реформа се може назвати и радикалном. То значи да се не може увек повући јасна граница између тих реформи.

Честе промене пореског система неповољно утичу на планирање пословних операција пореских обвезника. Порески обвезници се прилагођавају успостављеним условима привређивања, те им се при промени пореског система чини да је ранији порески систем био бољи од новог. Међутим, и поред тих сазнања, и развијене и неразвијене земље су често мењале пореске системе. Земље у транзицији су крајем XX века спровеле велике пореске реформе у оквиру којих су своје пореске системе прилагодили тржишним условима привређивања.

Радикалне пореске реформе су оправдане када се очекује да ће њихови позитивни ефекти бити већи од негативних ефеката. То би били случајеви када се, нпр., настоји да се повећаним пореским приходима обезбеде средства за финансирање повећаних јавних расхода, или када се жели извршити хармонизација с пореским системима других држава, како би се повећала конкурентност на светском тржишту и сл.

Начело идентитета пореског дестинатара и носиоца пореског терета

Посредни порези се могу преваљивати. До преваљивања пореза долази када лице које је законом одређено да плати порез успева да на тржишту терет пореза пренесе на друга лица – пореске дестинатаре. Тако је намера законодавца да порез на додату вредност буде преваљен на крајњег потрошача, чиме се умањује његова економска снага, а не економска снага претходних учесника у производно-прометном циклусу. Ако до тог преваљивања заиста дође, остварено је намеравано преваљивање, чиме је постигнут идентитет пореског дестинатара и носиоца пореског терета.

Могуће је да дође и до ненамераваног преваљивањепореза. То ће бити случај када порески обвезник порески терет превали не на дестинатара, већ на трећа лица – купце неких других производа, чију је цену обвезник могао да увећа. Поред тога, могуће је да порез не буде уопште преваљен. То ће бити случај када, нпр., законодавац повећа стопу пореза на додату вредност, али порески обвезник – продавац због прилика на тржишту донесе одлуку да не повећава цену производима, чиме порески терет пада на њега. У оба случаја није остварено начело идентитета пореског дестинатара и носиоца пореског терета.

Закључак

Пореска начела одражавају економске, политичке, социјалне и друге услове који опредељују карактер, место и улогу пореза. Пореска политика се ствара под дејством различитих услова, међу којима пореска начела не морају увек да имају водећу улогу. Зато та начела не смеју да буду постављена апстрактно. Наука мора да обликује њихову садржину узимајући у обзир прилике које владају у датој земљи.

При формулисању пореских начела мора се водити рачуна о улогама које су пореском систему и пореској политици поверене у оквиру не само система јавних прихода и јавних расхода, већ и у целини економског система земље. Због тога се садржина пореских начела мењала кроз историју.

Пореска начела која се утврђују важе за порески систем у целини, а не и за сваки појединачни порески облик у том систему. Не захтева се да свака појединачна врста пореза задовољава сва пореска начела, већ се захтева и подразумева да сви порези, узети заједно, задовоље сва пореска начела.

Литература:

1. Jelčić, Božidar (1983): *Nauka o financijama i financijsko pravo*, Informator, Zagreb.
2. Kulić, Mirko; Milošević, Goran (2011): *Poresko pravo: teorija i praksa*, Marso, Beograd.
3. Lovčević, Jovan (1975): *Institucije javnih finansija*, Službeni list SFRJ, Beograd.
4. Milošević, Goran; Kulić, Mirko (2011): Odnos krivičnih dela poreske utaje i neuplaćivanja poreza po odbitku u srpskom krivičnom pravu, *Anali Pravnog fakulteta*, 59(2).
5. Milošević, Goran; Bošković, Goran (2009): Poreska evazija u Republici Srbiji, *Bezbednost*, 52(1–2).
6. Perić, Aleksandar (1971): *Finansijska teorija i politika*, Savremena administracija i Institut za ekonomska istraživanja, Beograd.
7. Popović, Dejan (1997): *Nauka o porezima i poresko pravo*, Open Society Institut/Constitutional and Legislative Policy Institute, Budapest; Savremena administracija, Beograd.
8. Raičević, Božidar (2008): *Javne finansije*, Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu, Beograd.

Economic Principles of Taxation²

Summary: The paper points to the need of taking into account certain principles defined by the modern science of taxes when creating and implementing the tax system and tax policy. Regardless of what place taxes will take in the structure of public revenues, the tax system needs to rely on some principle or principles. The tax principles should enable the fulfillment of certain objectives of tax policy set at a given moment. The content of certain tax principles must continuously be checked in practice. In this paper, the authors did not deal with sociopolitical, financial, legal and administrative principles of taxation, but only economic.

Key words: Tax, Taxation Principles, Taxation System, Tax Burden, Tax Resource, Taxpayer

² This paper is the result of scientific research project "Development of Institutional Capacities, Standards and Procedures for Fighting Organized Crime and Terrorism in the Climate of International Integration". The project is funded by the Ministry of Education and Science of the Republic of Serbia, grant No. 179045.