

SAVREMENO DRUŠTVO I NJEGOVI FISKALNI SISTEMI

U V O D

U fiskalnoj teoriji zadnjih godina uveliko se razmatraju pitanja vezana za prilagođavanje postojećih fiskalnih sistema potrebama savremenog društva.

Znači li to da fiskalni sistemi koji postoje danas ne odgovaraju delimično ekonomskom, društvenom i političkom nivou postojećeg stepena razvoja društva ili da su ovi sistemi u toj meri zastareli i prevaziđeni da se moraju u celini napuštati takvi kakvi jesu i zameniti drugim sistemima. Izgleda da u određenoj meri postoji i jedno i drugo. Čim je tako znači da u savremenom društvu mora doći do ozbiljnog ispitivanja i proveravanja funkcionisanja fiskalnih sistema da bi se utvrdilo posebno u svakoj zemlji može li se fiskalni sistem adaptirati potrebama društva, delimično menjati ili se mora izgrađivati ponovno i na drukčijim osnovama koje bolje odgovaraju privrednim i društvenim kretanjima.

Postojeći fiskalni sistemi ne odražavaju se podjednako na sve društvene sredine. Ekonomski stepen razvoja je presudan za merenje takvog odraza.

U razvijenim kapitalističkim zemljama proces prilagođavanja fiskalnih sistema razvoja privrede i društva u celini išao je postepeno sa privrednim i društvenim razvojem. U tim zemljama manje ili više blagovremeno je otkriven nesklad fiskalnih sistema sa razvojem, pa su preduzimane reformske mere sa ciljem da se uspostavi skladniji odnos. Samo treba primetiti da ove reformske mere ipak nisu isle potpuno u korak sa promenama privrednog i društvenog života i da su po pravilu zaostajale za kretanjem savremene ekonomske i društvene strukture. Međutim, sigurni pokazatelji postoje da su one primenjivane kao intervenijentne mere sa sposobnošću da, više ili manje utiču na otklanjanje nesklada. Kao intervenijentne mere one su i parcijalne. Znači nisu u tom obimu sistematske da parališu utvrđene štetne uticaje, ali su ih nesumnjivo otklanjale. Sa takvim karakterom ovih mera ipak su i razvijene zemlje danas u položaju, da i pored svih adaptacija

ne budu zadovoljne kompleksom svojih fiskalnih sistema. Da je tako jasno se vidi u sve većoj učestalosti mera intervencije u oblasti primene fiskalnih sistema koje sprovode gotovo sve razvijene zemlje sveta. Teorija koja prati život fiskalnih sistema ne proriče ovim sistemima neku briljantnu budućnost. Oni su po mnogim mišljenjima prepuni takvih suprotnosti da su dublje promene neminovne. To uviđa i fiskalna praksa ali kao konzervativnija od teorije, možda i opreznija, odbija da u celini prizna da takvo stanje doista postoji.

U zemljama u razvoju izgleda da su suprotnosti društveno-ekonomskog i fiskalnog sistema u današnjim danima veoma velike, bar daleko veće nego što je to slučaj u razvijenim zemljama. Razlog je pre svega u tome da se u tim zemljama nije moglo ostvarivati, čak ni delimično i povremeno, usklađivanje fiskalnih sistema promenama u odnosima proizvodnje, raspodele, razmene i potrošnje, usled toga su te promene, u domenu fiskalnih odnosa, bile suprotne zastarelim i nedovršenim fiskalnim merama jer kompleksni fiskalni sistemi ne postoje. Sa pravom se može tvrditi da je potreba za radikalnom promenom fiskaliteta isuviše jasna kod većine zemalja u razvoju. Samo gotovo po pravilu u ovim zemljama nastaje potreba za revizijama celokupnog do-sadašnjeg fiskalnog sistema i svih fiskalnih instrumenata.

U socijalističkim zemljama pojava zastarevanja i potreba readaptiranja fiskalnih sistema novonastalim privrednim i društvenim kretanjima danas je i te kako aktuelna. Razlozi koji uslovjavaju promene su istih korena kao i u ostalim zemljama i sastoje se u neusklađenosti fiskalnog sistema sa ne tako retkim promenama do kojih dolazi u privrednom i društvenom životu. I u ovim zemljama pre se radi o readaptiraju pojedinih fiskalnih instrumenata novonastalim uslovima nego o promenama fiskalnih sistema u osnovama. Zapaža se da privredni okviri, a u njima posebno odnos preduzeća prema društvenim fondovima, determinišu u najvećem broju slučajeva rekonstrukciju pojedinih fiskalnih instrumenata.¹

Kapitalističke zemlje

Neusaglašenost fiskalnih sistema i njihovih delova sa privrednim i društvenim razvojem u kapitalističkim zemljama ne predstavlja nov problem. I ako je tako, vlasti ovih zemalja dugo vreme odolevale su sve otvorenjim napadima na postojeće sisteme, primenjujući samo palijativne i druge manje vredne mere. Pri tome gotovo bez izuzetka odbijaju da prihvate šire razmere adaptacije.

Argumenti tih učestalih napada na fiskalne sisteme većine kapitalističkih zemalja vrlo dobro su poznati. Sumiranjem ovih argumenata dolazi se do nekoliko osnovnih, mada mora se priznati, još uvek nedovoljno preciznih argumenata. Gotovo uvek u prvi red se stavlja nesposobnost postojećih fiskalnih sistema da ostvare fiskalnu jednakost. To kao da je glavni materijalni argument. Pored toga ističe se, kao

¹ U ovome članku zadržaćemo se samo na fiskalnim sistemima kapitalističkih zemalja i zemalja u razvoju u kojima nije izgrađen socijalizam.

nužni pratilac, i nedovoljna stimulativnost u oblasti privređivanja. Najzad ukazuje se i na značajan formalni argument — složenost fiskalnih sistema.

Fiskalna jednakost, dosta proizvoljan i neodređen fenomen, dugo vremena je okupirala i zamarala fiskalnu teoriju. Pojamno, na prvi pogled precizna i jasna, fiskalna jednakost primenjena na složene društvene odnose savremenog društva, postajala je sve enigmatičnija, da bi svoju kulminaciju prave zagonetke doživela zadnjih godina.

Analitika, tako često primenjivana i zloupotrebljavana u fiskalnoj teoriji, otkrila je postojanje dve strane fiskalne jednakosti, a time i mogućnost njenog dvojakog funkcionisanja — u horizontalnom i vertikalnom smislu.

Smatra se da fiskalna jednakost deluje horizontalno ako „jednako deluje na jednake” (equal treatment of equals — traitement égale des égaux). To znači da će svaki obveznik kakve dažbine čiji je prihod 1.000 din. pri stopi od 10% platiti 100 dinara. Ta stopa od 10% jednak je znači za sve vlasnike prihoda od 1.000 dinara.

Fiskalna jednakost deluje vertikalno u slučaju da obveznik, čiji je prihod veći od prihoda drugog obveznika, plaća više od ovoga. Praktično to znači da obveznik sa prihodom od 2.000 dinara mora platiti više od obveznika sa prihodom od 1.000 dinara i to ne samo u apsolutnoj nego i u relativnoj vrednosti. U tom slučaju za njega važi i viša stopa.

Polje primene i ocene fiskalne jednakosti prostire se i na mogućnost izbegavanja da se dažbine plate. S te strane nejednakost postoji za razne kategorije obveznika poreza i drugih dažbina da izbegnu nje-govo plaćanje. Zbog specifičnosti, koje su svojstvene dažbinama koje terete potrošnju, velika je verovatnoća prevaljivanja ovih dažbina. To stavlja u bolji, ali prirodno nejednak položaj, obveznike dažbina na potrošnje prema obveznicima dažbina koje terete dohodak. Za ove obveznike postoji, samo izuzetno mogućnost prevaljivanja, ako se radi o obveznicima poreza na dohodak koji obavljaju kakvu samostalnu de-latnost (trgovinsku, industrijsku ili drugu obrtničku)².

Iz izloženog se može zaključiti da nejednakost deluje u dva pravca. Najpre između kategorije obveznika dažbina u oblasti potrošnje i kategorije obveznika dažbina koje terete dohodak, u tom smislu što prvi mogu da prevaljivanjem dažbine izbegnu njeni plaćanje, uvek i po pravilu, a drugi samo izuzetno, i to ne svi. Nejednakost deluje i unutar ove kategorije obveznika. Zbog toga nejednakost za obveznika dažbina koje terete potrošnju postoji samo za one koji dažbinu ne pre-vale. Za obveznike dažbina koje terete dohodak nejednakost postoji samo ako neki uspeju da dažbinu, inače neprevaljivu, prevale.

Primećuje se da u kapitalističkoj državi dažbine, poreske i druge, utiču dvostruko nepovoljno na razvoj savremenih privrednih aktivnosti.

Taj nepovoljni uticaj pojavljuje se u jednom na prvi pogled skri-venom obliku i posrednim putem „kažnjava” te aktivnosti. Najbolji primeri za to su: izuzeća od porezivanja poljoprivredne proizvodnje i zaštite koja se provodi putem carina. Kod primene ovih mera, koje

² Opširnije: Dr. M. Matejić, „Društveni prihodi”, Beograd, 1967, str. 110.

deluju kompleksno, ne vodi se, niti se može voditi, računa o tome da li su preduzeća prema kojima se primenjuju, savremeno opremljena, tehnološki modernizovana, produktivna i rentabilna ili su proizvodno i po sastavu sredstava zastarela. Kako jedan francuski autor duhovito kaže, oslobodenja i zaštitne mere za sve su podjednako „poklon koji im čini država”.³

Navedene mere tupe oštricu konkurenkcije i ostavlaju preduzeća prilično indiferentnim prema svakoj novaciji, poboljšanju proizvodnog procesa, proširenju kapaciteta i povećanju produktivnosti rada. Ona se, u najmanju ruku nalaze po strani od tehničkog procesa zadržavajući se na starom tehničkom i tehnološkom nivou. Zahvaljujući zaštitnim мерама države, za njih ne postoji opasnost da svoju proizvodnju dovedu u pitanje.

S druge strane nepovoljni uticaj dažbina na razvoj savremenih oblika privrednih aktivnosti deluje otvoreno i neposredno. Porezi naročito posredni, nejednako pogađaju savremena i zastarela preduzeća, stvarajući mnoge oblike diskriminacije na štetu naprednih preduzeća.

Krivica za to baca se često na celokupan sistem preraspodele koja se provodi poreskim instrumentima, kao što se osuđuju i pojedini fiskalni instrumenti i mere. Nije redak slučaj da se optužuje porez na dodatnu vrednost, na primer u Francuskoj, naročito u početnim godinama njegovog primenjivanja da favorizuje sitne zanatlje a preduzeća savremeno opremljena stavlja u gori položaj⁴. To je anahronizam kad se ima u vidu da su velika preduzeća nosioci privrednog progresa. Istoči se, radi potvrde ove teze o zapostavljanju modernih preduzeća, i to da su inženjeri, tehničari, organizatori proizvodnje i nosioci tehničkog i tehnološkog progresa, a da su baš oni stavljeni u veoma težak položaj nerazumnim fiskalnim merama koje se prema njima primenjuju. Na njih se primenjuju veoma oštре progresivne stope poreza na dohodak koji ne mogu prevaliti na poslodavca, a plaćaju i visoke posredne, isto tako neprevaljive poreze.

Složenost fiskalnih sistema savremene kapitalističke države je rezultat složenosti privrednih i društvenih uslova kapitalističkog društva. Korene složenosti treba podjednako tražiti u tehničkom i tehnološkom napretku društva kao i u opštoj složenosti društvenih odnosa, a u prvome redu odnosa upošljavanja. Najzad korenii složenosti se nalaze i u težnji da se olakša uloga fiskalne administracije u prikupljanju prihoda države.

Zadovoljićemo se samo da pomenemo navedene uzroke koji dovode do složenosti fiskalnih sistema kapitalističke države. Na ovom mestu nema potrebe da se ulazi u njihovu dalju analizu, jer ponavljamo radi se o formalnim uslovima koji izazivaju potrebu otklanjanja složenosti čije je rešenje u kodifikaciji, spajanju i sažimanju pojedinih fiskalnih instrumenata i drugim meraima.⁵

Kapitalističke zemlje sa fiskalnim nedostacima koji su pomenuti pokušavaju da bar neke od tih nedostataka otklone, u glavnom one koji negativno utiču na privredna kretanja. Iz grupe glavnih nedosta-

³ M. Duverger: *Institutions Financières*, Paris, 1956, str. 176.

⁴ M. Duverger: citirano delo, str. 177.

⁵ Opširnije: Dr. M. Matejić: *Društveni prihodi*, str. 107.

taka fiskalnih sistema ove države pokušavaju da reše pitanje fiskalne nejednakosti i pitanje bolje privredne stimulacije. U pogledu složenosti fiskalnih sistema, smatra se da je to formalni nedostatak, pa se njegove posledice suzbijaju drugorazrednim merama uglavnom kodifikacijom.

U pokušajima da nađu rešenje za pitanja fiskalne nejednakosti i utvrde mere za paralisanje negativnih posledica nejednakosti kapitalističke države su se opredelile da reformišu svoje sisteme dažbina koje terete potrošnju. Potrošnja se oduvek smatrala oblašću društvenog života u kojoj je poreska nejednakost dolazila najviše do izražaja. Poznata je klasična primena da porez iste visine plaća lice koje kupuje jednu robu, bilo da je to lice krajnji siromah ili bogataš.

U okviru potrošnje jedno od prvih mesta u savremenim fiskalnim sistemima pripada porezu na promet u svim njegovim pojavnim oblicima. Ta prevashodnost poreza na promet u jednoj možda najosetljivoj oblasti društvene proizvodnje gde društvene i klasne nejednakosti pulsiraju do velikih razmara, učinila je da je baš taj porez predmet najčešćih inovacija.

To podjednako važi za sve kapitalističke zemlje. Prirodno da su neposredni uzroci koji nalažu novaciju poreza na promet počev od manjih njegovih korekcija do reforme celokupnog sistema ovog poreza različiti. Ali je dovoljno navesti da su ti uzroci podjednako prisutni.

Veći broj zemalja Zapada prihvatio je zadnjih godina jedan nov oblik zahvatanja potrošnje u vidu tzv. poreza na dodatnu vrednost (u Francuskoj *taxe sur la valeur ajoutée*, skraćeno T.V.A.).

Francuska je bila prva zemlja Evrope koja je uvela ovaj porez 1955. godine.⁶ Nekoliko godina docnije odnosi u Zajedničkom evropskom tržištu (ZET) nalagali su čvršće povezivanje fiskalnih mera pa je, pored ostalih, preporučeno radi usklađivanja bar nekih dažbina, da članice uvedu ovu dažbinu. Tako su u krugu ZET-a nekoliko zemalja odmah prihvatile ovu preporuku i počele uvoditi porez na dodatnu vrednost (Danska — 1967, Savezna Republika Nemačka — 1968. „Mehrwertsteuer”, Švedska — 1969, Holandija — 1969, Luksemburg — 1970. godine), dok su neke zemlje samo odlučile da ga uvedu (Belgija od 1971, Italija od 1972. godine).⁷

U zemljama u kojima je uведен porez na dodatnu vrednost zamenio je porez na promet koji je delovao „kaskadno” obuhvatajući sve faze prometa (slučaj u Saveznoj Republici Nemačkoj — „Lawinensteuer”) ili koji je plaćan kod proizvođača ili u trgovini na veliko (slučaj Danske) odnosno u trgovini na malo (slučaj Švedske).

Računa se da danas u Evropi postoji osam zemalja koje su svoje sisteme poreza na promet obogatile još jednim oblikom — porezom na dodatnu vrednost. Ovaj porez (naziva se i taksa) je uveden da optereći prodaju i da se plati na dodatnu vrednost proizvoda ili usluge svaki put kad proizvod u prometu pređe „iz ruke u ruku”.⁸

⁶ Porez je uveden na osnovu zakona od 10. aprila 1954., ali je taj zakon dopunjjen 1955. godine.

⁷ Björn Matthiasson: *La taxe sur la valeur ajoutée, Finances et Développement* br. 1/70 Publikacija Međunarodnog monetarnog fonda i Grupe svetskih banaka.

⁸ Razne stope poreza na dodatnu vrednost u zemljama Evrope, koje su ga uveli ili imaju nameru da ga uvedu, iznose: u Francuskoj za 1970. godinu — 23,45%, u Danskoj — za 1967. godinu — 12,50%, u Saveznoj Republici Nemačkoj za 1968. godinu — 11%, u

Iako je uvek trajanje poreza na dodatnu vrednost relativno kratko, ipak je njegova primena u praksi bila predmet veoma brižljivih ispitivanja. Rezultati do kojih se došlo u tim ispitivanjima pokazali su da je njegov uticaj veoma jak ne samo na ekonomske odnose u zemlji koja ga je uvela, već i na ekonomske odnose te zemlje sa drugim zemljama. Stoga se s pravom smatra da porez na dodatnu vrednost dejstvuje lepezano i u zemlji i van nje na sve ekonomske odnose.

Porez na dodatnu vrednost nije prihvaćen u teoriji sa najvećim oduševljenjem, ali je priznato da ima izvesna preimუstva koja su nedostajala porezu na promet. Prvo što se nametalo teoriji za rešavanje bilo je karakter ovog poreza.

U tom pogledu isticano je da porez na dodatnu vrednost ima neutralan karakter (neutralan porez). Neutralan karakter ovoga poreza potvrđuje se time što on ne stvara nikakve diskriminacije među proizvodima koje pogada. Svi ti proizvodi podjednako su podložni plaćanju ovoga poreza i po istoj poreskoj stopi. Na taj način isključuje se svako pogoršanje, finansijskog porekla, primene načela slobodne utakmice. Drugi argument za neutralnost poreza na dodatnu vrednost je u tome što kod njegove primene ne dolazi ni do diskriminacija u pogledu faza prometa koje on opterećuje. Svi su proizvodi na koje se on plaća podjednako opterećeni u svim fazama prometa, bilo da su one duže ili kraće. Treći argument opet se odnosi na nepostojanje diskriminacije ni između preduzeća ni između proizvoda i usluga. Najzad, četvrti argument je da primena poreza na dodatnu vrednost nema za posledicu nadoporezivanje (dodatno porezivanje) investicija.

Iako se na navedeni način uočavaju i ističu argumenti koji porez na dodatnu vrednost čine neutralnim ipak se mora priznati, da on ima uticaja na „ekonomsku sredinu” u kojoj se primenjuje. U pogledu njegovog tačnijeg opredeljivanja kao neutralnog poreza valja istaći da se porez na dodatnu vrednost nekako nalazi između onih poreza koje imaju apsolutan i prethodno određen uticaj na privredu i koji se baš i uvode sa ciljem da taj uticaj vrše i onih poreza čiji je ekonomski uticaj raznovrsan, često kontradiktoran i koji se veoma teško da analizirati. Takav karakter srednje grupe poreza, porez na dodatnu vrednost ima zato što je koncipiran tako „da ne izaziva promene u postojećim odnosima među raznim elementima ekonomske sredine.”⁹ Međutim, baš sa takvim svojstvom porez na dodatnu vrednost proizvodi određene promene u ekonomskoj sredini u kojoj je uveden i samo su te promene jednake za sve privredne subjekte te sredine.

Švedskoj za 1969. godinu — 11,11%, u Holandiji za 1969. godinu — 12%, u Belgiji za 1971. godinu — 20%, u Luksemburgu za 1971. godinu — 8% i u Norveškoj za 1970. godinu — 20%.

Karakteristika poreza na dodatnu vrednost je u tome da opterećuje gotovo sve proizvode u domaćem prometu, a isto tako i usluge. Izuzeća su veoma retka i različita u raznim zemljama. Najčešći je slučaj da se oslobadaju bankarske usluge, usluge osiguranja, poštanske usluge, zdravstvene usluge, dnevna štampa, kao i usluge i proizvodi koje koristi država. U nekim zemljama oslabadaju se poreza na dodatnu vrednost ulaznice za pozorišta, bioskope i druge priredbe, ali se zato opterećuju u nekim drugim dažbinama.

Neke zemlje (Turska, Finska i Grčka) uvele su neku vrstu poreza koji je sličan porezu na dodatnu vrednost ali se plaća samo na neke faze prometa.

⁹ M. Laure, Charles Campet: *Les conséquences de l'application da la T. V. A. Referat na kongresu Međunarodnog instituta za javne finansije. Istambul — 1969. godine.*

Sa ovakvim kvalitetima porezom na dodatnu vrednost se ostvaruje i opštnost i donekle jednakost zahvatanja, jer on pogađa sve proizvode i usluge i jer ih pogađa samo jedanput i sa jedinstvenom stopom.

Iako sa dosta pozitivnih svojstava porez na dodatnu vrednost ima i svojih nedostataka.

Nedostaci su u tome što se uvođenjem ovoga poreza broj obveznika znatno proširuje. On se kad-kad utrostručuje pa i učetvorosručuje u odnosu na broj obveznika koji postoje pri primeni drugih oblika poreza na promet, što izaziva znatno poskupljenje poreske administracije.¹⁰

Niz autora, među kojima naročito treba ubrajati belgijske nisu saglasni da je načelo opštnosti i jednakosti jasno izraženo kod poreza na dodatnu vrednost.¹¹ Ono je doista i tu izraženo u meri i obimu u kome može biti izraženo i kod drugih vrsta poreza na promet. Kao primer uzima se mogućnost da se sa razloga ekonomskih, socijalnih ili političkih odstupi od dva navedena poreska načela.

Jedina tačka u kojoj se dosta jednodušno priznaje efikasno delovanje poreza na dodatnu vrednost jeste da njegova primena otklanja posledice nadoporezivanja. Ustvari ne radi se tu o otklanjanju nadoporezivanja već o sprečavanju dvostrukog porezivanja do koga je do lazilo pri primeni poreza na promet proizvoda. Porez na promet proizvoda plaća se na sva investiciona dobra koja kupuje potencijalni proizvođač, kao da su u pitanju potrošna dobra. Pošto se jedan deo cene kupljenog investicionog dobra, putem amortizacije, uračunavao u cenu koštanja proizvoda, to se taj deo ponovno porezovao porezom na promet proizvoda. Do ponovnog porezivanja, međutim ne dolazi pri primeni poreza na dodatnu vrednost. Taj porez omogućava da se sve dažbine koje su teretile investiciono dobro odbiju. U tom smislu porez na dodatnu vrednost ne stavlja u teži fiskalan položaj faktor kapitala prema faktoru rada zbog čega omogućava veću produktivnost proizvodnje. Samo primećuje se da treba činiti razliku između odbitka koji su neposredni i onih koji su izvršeni „prorata temporis”. U prvome slučaju porez pogađa samo potrošnju, a u drugom slučaju pogađa podjednako i istovremeno i potrošnju i neto investicije što će reći kako sadašnju tako i buduću potrošnju.¹²

Ako se usvoji ova činjenica izgleda da otklanjanje dvostrukog zahvatanja investicionih dobara koje proizvodi porez na dodatnu vrednost nema za rezultat da stavi u isti položaj faktor kapitala i faktor rada u proizvodnji. Čak prema nekim tvrdnjama fiskalni položaj rada može se pogoršati u odnosu na kapital. To biva uvek kada su plate radnika opterećene znatnim dažbinama i parafiskalnim davanjima, kao što su doprinosi za socijalno osiguranje i sl.¹³

¹⁰ Za Englesku vladu ovo je jedan od glavnih razloga što nije usvojila porez na dodatnu vrednost i zadрžala porez na promet robe u velikoprodaji i kod proizvođača.

¹¹ Max Frank: tvrdi da načelo opštnosti i jednakosti nisu „osnovne karakteristike” poreza na dodatnu vrednost. Te karakteristike proističu iz „političkih odluka”.

¹² Max Frank: Les conséquences de la T. V. A. Komentar dat na Kongresu Međunarodnog instituta za javne finansije 1969. u Istanbulu.

¹³ E. S. Kirschen: La taxe sur la valeur ajouté, instrument de progrès technique et social. Cahiers économiques de Bruxelles 3/67.

Uspeh primene poreza na dodatnu vrednost zavisi i od toga koja je ranije postojeća dažbina u sistemu zemlje koja ga uvodi zamenjena sa ovim porezom. Ako je to bio porez na promet robe na malo koji se plaćao na iste proizvode i usluge omogućavajući oslobođenje od opterećenja sredstava za proizvodnju, onda uvođenje poreza na dodatnu vrednost ne može izazvati velike komplikacije. Ali ako je porezom na dodatnu vrednost zamenjena dažbina koja je opterećivala i investiciona dobra onda se primena ovog poreza pokazuje kao mnogo složenija.¹⁴

Za fiskalnu teoriju je jedno od značajnih pitanja da li porez na dodatnu vrednost može da utiče na ubrzanje privrednog rasta.

U pogledu privrednog rasta, zbog velike akumulativne sposobnosti izgleda da su autori jednodušni u oceni da porez na dodatnu vrednost može olakšati privredni rast. Država dolazi putem ovoga poreza do znatnih prihoda. S druge strane računa se na veoma uprošćen postupak zahvatanja koji isto tako posredno utiče na prikupljanje sredstava.

Za porez na dodatnu vrednost tvrdi se dalje da predstavlja jedinstveni fiskalni instrument u tom smislu da manje omogućava nepravilnu raspodelu od drugih dažbina. Čak se preporučuje zemljama koje imaju potrebu za brzim ekonomskim rastom da uvedu ovaj porez. Naročito za industrijski razvijene zemlje porez na dodatnu vrednost može imati povoljno dejstvo. S druge strane za zemlje manje razvijene ovaj porez ne bi bio pogodan. Preporuka za ove zemlje ne daje se u prvome redu zato što se prepostavlja da one nemaju iskusnu poresku administraciju.¹⁵

Uticaj koji vrši porez na dodatnu vrednost na privredne odnose unutar nacionalnih granica zemlje koja ga je uvela, prenosi se putem međunarodne razmene, koja se sve više razvija i na druge zemlje. Pitanje je u kojoj je meri taj uticaj povoljan i da li odgovara tim zemljama i njihovim ekonomskim uslovima. Od toga uticaja i njegove povoljnosti svakako da zavisi obim i kvalitet razmene i u krajnjoj liniji platni bilans.

Dejstvo poreza na dodatnu vrednost na platni bilans opsežno je analizirano, ali rezultati analize su prilično neujednačeni.

„Spoljne posledice“ poreza na dodatnu vrednost zavise najpre od pravilne primene načela koja su poznata kao „porezivanje u zemlji porekla“ i „porezivanje u zemlji opredeljenja“. Ta dva načela ovladavaju svim odnosima u međunarodnoj razmeni. Prvo načelo znači da roba proizvedena u zemlji A podleže porezivanju u toj zemlji (zemlja porekla) ako se proda ili ako se izveze u drugu zemlju B. Ta roba izvezena u zemlju B ne može biti porezovana u toj zemlji. Drugo načelo znači da roba proizvedena u zemlji A (zemlja porekla) može biti porezovana u toj zemlji samo ako je u njoj prodata. Ukoliko je takva roba izvezena u zemlju B (zemlja opredeljenja), mora biti oslobođena poreza u zemlji A da bi mogla biti porezovana u zemlji B. Poznato je da se na tzv. neposredne poreze primenjuje načelo porezivanja u zemlji

¹⁴ Danska je jedna zemlja od članica Z. E. T.-a čiji je fiskalni sistem predviđao oslobođenje investicionih dobara pre uvođenja poreza na dodatnu vrednost.

¹⁵ Citirani autor Björn Matthiasson.

porekla, a da se na posredne poreze primenjuje načelo porezivanja u zemlji opredeljenja.¹⁶

Polazeći od ovih načela praćeni su efekti poreza na dodatnu vrednost u zemljama članicama ZET-a. Ovo sa razloga što je u okviru ove organizacije usvojena u pogledu poreza na promet, svih oblika, primena načela „porezivanja u zemlji opredeljenja”. Zbog toga roba koja se izvozi treba da bude oslobođena plaćanja poreza na dodatnu vrednost i obratno. roba koja se uvozi treba da je opterećena kompenzatorom dažbinom koja je ravna domaćem porezu.

Analiza je utvrdila da porez na dodatnu vrednost ispunjava uslove koji se postavljaju u pogledu zahteva da omogući kompenzaciju dažbina. Pošto se obračunava na prodajnu cenu robe na veliko olakšava da se uvezena roba poreže po istoj stopi kao i roba domaćeg porekla.¹⁷ Izvezena roba znači da je oslobođena poreza na dodatnu vrednost (neto) dok se na uvezenu robu primenjuje isti tretman koji i na domaću.¹⁸

Povoljne okolnosti koje su izazvane primenom poreza na dodatnu vrednost u okviru ZET-a daju ohrabrenje nekim autorima da predlažu i očekuju proširenje primene tog poreza i na druge zemlje Evrope. U trgovачkim vezama zemalja Evrope došlo bi svakako do preciznijih fiskalnih odnosa, pa i zemalja drugih kontinenata.

¹⁶ Primena ovih načela usvojena je od strane G. A. T. A. (Opšti sporazum o trgovini i carinama) i u čl. 95—99 ugovora zaključenog u Rimu u okviru ZET-a.

¹⁷ Zato je porez na dodatnu vrednost u stanju da ispuni uslove koje postavlja G. A. T. i Rimski sporazum Z. E. T-a.

¹⁸ Međutim praksa je pokazala neodrživost tvrđenja da je moguća potpuna kompenzacija kako u pogledu izvoza tako i u pogledu izvoza robe među članicama ZET-a. Razlog tome je nejednak položaj tih članica. Sve članice ZET-a imaju u svojim fiskalnim sistemima zastupljeni kumulativni porez na promet koji opterećuje sve transakcije tako da je roba porezovana prema vrednosti proizvoda u svim fazama prometa. To čini da se ne može utvrditi stvarni iznos dažbine koji je uključen u cenu proizvoda između faze njegove proizvodnje i faze prodaje, pošto nije poznat ni broj tih faza, a ni visina poreske osnovice u svakoj od faza. Otuda države članice ZET-a, umesto oslobođenja u visini stvarno naplaćene dažbine, daju oslobođenje u vidu unapred utvrđenog iznosa koji se priznaje izvozniku. Visina ovakvih oslobođenja je utvrđena kad-kad ispod, a kad-kad iznad stvarne visine plaćene dažbine, pa se događa da su izvoznici u gore počinju, a roba koja se izvozi uživa jedno skriveno preimstvo. Isto se dešava i sa robom koja se uvozi. Pošto se ne može pozitivno saznati „eksterna” visina dažbine da bi se na uvoznu robu primenila adekvatna „kompenzatorska” dažbina ravna dažbini u unutrašnjem prometu robe, to se opet pribegava unapred utvrđenom iznosu kojim se uvezena roba opterećuje. I ovaj iznos može biti određen u visini koja je niža od visine dažbine koja se primenjuje na robu u zemlji, pa će zato domaća roba biti u težem polažaju i više opterećena, odnosno, u visini koja je iznad visine domaće dažbine, pa će uvezena roba biti više opterećena od domaće.

Tako je, kako kažu M. Laure i Ch. Campet, optočeo pravi tarifski rat među zemljama članicama ZET-a zbog želje da svaka utvrdi slabosti svih oblika kompenzatornih dažbina i da istovremeno reducira svoje carinske stavove.

U takvom „ratu” strategija šestorice bila je različita. Dok je Francuska zastupala tezu o prihvatanju nekumulativnog poreza na promet koji je imala, dotle su ostali pet članova ZET-a primenjivali kumulativan porez na promet. Zato je Francuskoj bila olakšana situacija, a u ostalim zemljama teško se moglo prepostaviti napuštanje kumulativnog i prelazak na nekumulativni sistem, bar ne tako brzo. Konkurenčija, usled smanjenja carinskih barijera, postajala je sve živilja, a iskušenje da se menjaju iznosi utvrđeni da povraćaj kod izvoza robe i kompenzatorne dažbine pri uvozu postajalo je sve veća.

Specijalizovana komisija ZET-a zauzela je stav u odbranu člana 95. i 96. zt. Rimskog sporazuma po kome države članice ne smeju dati oslobođenje za izvoznu robu u većem iznosu nego što su na ime dažbina u domaćem prometu zaista naplatile i da ne smeju isto tako na uvezenu robu naplaćivati kompenzatorske dažbine u većem iznosu od dažbina kojima opterećuju istu robu domaćeg porekla. S druge strane komisija je istakla potrebu da se izvrši uskladivanje (harmonizacija) poreza na promet, i to na temelju ne-akumulativnog poreza na promet. Ali ovo uskladivanje, koje znači napuštanje kumulativnog sistema poreza na promet, je dosta dug proces. Zato je pravno kumulativan sistem još uvek na snazi.

Pitanje odnosa u pogledu tretmana robe među članicama ZET-a nije u tome kolika je visina oslobođenja koja se daje za robu pri izvozu ili visina kompenzatorskih dažbina koje naplaćuju na uvezenu robu, već je pitanje da i visina oslobođenja i visina kompenzacije bude jedinstvena.

Međutim, primećuje se da između zemalja članica ZET-a i drugih zemalja Evrope koje nisu učlanjene u ovu organizaciju postoje isti ne-sporazumi i iste teškoće koje su postojale i između samih zemalja članica ZET-a, a posebno Francuske i drugih zemalja.

Primedbe idu u tom pravcu da usvajanjem poreza na dodatnu vrednost dolazi do favorizovanja izvoznika iz zemalja ZET-a, a da se jače nego ranije opterećuje uvoz u te zemlje robe koja je poreklom iz zemalja koje ne pripadaju organizaciji ZET-a (SAD, Velika Britanija, Švajcarska, skandinavske zemlje). Pojedini autori priznaju da je to tačno, ali, kako potiču iz zemalja koje su članice ZET-a pravdaju ovo čvršćim položajem svojih zemalja koje su uskladile svoje fiskalne sisteme u tačkama u kojima je to potrebno radi ostvarenja zajedničkih ciljeva u spoljnoj razmeni. SAD, sa svojim složenim sistemom posrednih poreza ne mogu računati na povoljnu međunarodnu kompenzaciju. Velika Britanija isto tako imajući svoju „Purchase Tax”, tako različitu od evropskog poreza na dodatnu vrednost, koja omogućava brze promene stopa ako se želi konjukturalna intervencija fiskalnim putem, potpuno se suprotstavlja intencijama poreza na dodatnu vrednost čije su stope stalnije i ređe podleže promenama intervencije koje se njime preduzimaju izazivaju ograničenje dejstvo.

Međutim tvrđenje da bi unifikacija poreza na dodatnu vrednost mogla da otvorи ekonomske granice i dovede do slobodnijeg kretanja roba među članicama ZET-a pa i drugih zemalja treba primiti sa priličnom rezervom. U tom tvrđenju osnovno je da porez na dodatnu vrednost predstavlja porez na potrošnju koji je uračunat u cenu koju plaća potrošač. Da, tačno je da je porez na potrošnju ali ne porez na potrošnju „u pravom smislu” kakav je porez na duvan ili alkohol, već porez koji opterećuje dodatnu vrednost u svakoj fazi proizvodnje ili prometa.¹⁹ Čak i kada se uzme u obzir da ukupan iznos dodatnih vrednosti odgovara vrednost proizvoda u fazi finalne potrošnje, ipak se ne može tvrditi da je porez na dodatnu vrednost potpuno sličan porezu na promet robe na malo. On je porez na potrošnju ali ipak „sui generis”. Unifikacija poreza na dodatnu vrednost prepostavlja primenu načela porezivanja u zemlji „opredeljenja”. Međutim, u ranijoj praksi, kako pravilno primećuje jedan od belgijskih autora, davana su u istom cilju harmonizacije fiskalnih sistema u okviru ZET-a i drukčija rešenja, na primer da se porez na dodatnu vrednost plaća u zemlji potrošnje ili da se kombinovano primeni načelo plaćanja „prema poreklu” i prema „opredeljenju” robe.²⁰ Ovaj zadnji je poznat kao „Gemeinsamer-Markt-Prinzip”, objašnjen u Nemačkoj literaturi.²¹

Sledujući osnovnu tezu izlaganja u ovoj raspravi da dokažemo potrebu adaptacije postojećih fiskalnih sistema odnosno njihovih delova

¹⁹ Dr. M. Matejić, Društveni prihodi, str. 87.

²⁰ Max Frank misli na tzv. Komisiju Neumark koja je obrazovana 1962. godine kao i na komisiju ZET-a koja je 1962. godine podnela izveštaj o mogućnosti uskladivanja poreza na promet.

²¹ D. Biehl: *Ausfuhrland-Prinzip, Einfuhrland-Prinzip und Gemeinsamer-Markt-Prinzip* Köln, 1969.

Kombinovani sistem porezivanja po načelu prema zemlji „porekla” robe i načelu prema zemlji „opredeljenja” robe omogućava da se u zemlji porekla robe A, izvoznik poreze porezom na dodatnu vrednost, a uvoznik u zemlji B moći će da odbije od iznosa dažbine koju plaća u svojoj zemlji sve dažbine koje je platio na kupljenu robu, uključujući i porez na dodatnu vrednost koji je plaćen u zemlji A. Tako će dažbina biti plaćena

uslovima savremenog ekonomskog života, moramo na zaključku dodati da usklađivanje samo poreza na dodatnu vrednost u okviru članica ZET-a nije dovoljno da ostvari taj cilj. Pored usvajanja jedne zajedničke stope poreza na dodatnu vrednost koja bi predstavljala ponderaciju postojećih stopa svake od zemalja članica, mora se unificiranje fiskalnog sistema izvršiti i na širem planu. Potvrda za to se nalazi u već učinjenim predlozima da se usklade porez na dohodak i drugi neposredni porezi.²² U tom cilju predviđalo se smanjenje poreza na dohodak u Saveznoj Republici Nemačkoj i Holandiji gde je ovaj porez visok, a povećanje u Francuskoj, Belgiji i Italiji, gde je ovaj porez niži. Smatra se da se to može ostvariti etapno kroz duži period vremena.

Iz ovoga se vidi sva složenost odnosa usklađivanja postojećih fiskalnih sistema sa potrebama i uslovima savremenog društva, složenost koja ne uliva mnogo nade da će biti ni tako lako ni tako brzo otklonjena.

Usklađivanje fiskalnih sistema sa potrebama savremenog života u kapitalističkim zemljama vrši se kao što je navedeno u velikoj meri putem pojedinačnih dažbina naročito onih koje imaju intervencionistički karakter. Dažbinama se utiče na privredne, društvene i političke odnose, za koje se smatra da su prevaziđeni i da država treba da pristupi njihovom razrešavanju. Koristeći pojedine dažbinske vrste i oblike, zajedno sa kompleksom drugih mera, ta država pokušava da otklanja, privremeno, teže posledice koje mogu nastati i dovesti do privrednih zaostajanja i teškoća, do većih socijalnih potresa ili političkih nezgoda.

Međutim, fiskalni sistemi u celini ostaju, bar za sada, još uvek na starim temeljima. Ovo se naročito zapaža u porezivanju imovine i dohotka čije je zahvatanje u klasičnom smislu neizmenjeno. Dograđivanje fiskalnog sistema u tom domenu, mora se priznati nije retko, ali se ne preduzimaju nikakve radikalne mere.

Zemlje u razvoju

Fiskalni sistemi zemalja u razvoju boluju od istih bolesti od kojih i sistemi kapitalističkih zemalja. Samo za razliku od njih te su bolesti mnogo teže. Pre svega, te zemlje su u gorem položaju jer nemaju celovito izgrađene fiskalne sisteme na makar iole jedinstvenim konцепциjama. S druge strane njihov položaj je pogoršan i time što stepen fiskalne jednakosti ni iz bliza ne odgovara stvarnim potrebama tih zemalja sa veoma različitom strukturu obveznika.

Dok se pitanje stvaranja jedinstvenih fiskalnih sistema, oslobođenih arhaičnih oblika dažbina, može smatrati kao problem čije se reša-

delom u zemlji A, kao zemlji porekla robe a delom u zemlji B, kao zemlji opredeljenja robe сразмерно dodatnoj vrednosti robe unutar granica obe zemlje. Pošto se može dogoditi, sve dok se ne izvrši usklađivanje u obema zemljama poreza na dodatnu vrednost i oslobođenje od ovoga poreza, da dažbine u zemlji B budu više od poreza na dodatnu vrednost u zemlji A i da zemlja B potražuje od zemlje A razliku između visine dažbina koje se u tim zemljama primenjuju potreban je obrazovati posebni kompenzacioni mehanizam. (Fond za kompenzaciju).

²² Još 1964. godine.

vanje vezuje za duži rok, dotle se pitanju ostvarenja fiskalne jednakosti mora posvetiti velika pažnja i na otklanjanju nejednakosti ubrzano raditi.

Postoje brojne smetnje koje sprečavaju ostvarenje fiskalne jednakosti u zemljama u razvoju. Neadekvatna raspodela nacionalnog dohotka, neujednačen tretman pojedinih kategorija obveznika i sužavanje domena fiskalnog zahvatanja ne samo nekoliko grupa obveznika, uglavnom sa niskim i srednjim prihodima, vodi ne samo isključenju fiskalne jednakosti nego i fiskalne tolerantnosti.

Fiskalne nejednakosti su posledica nasleđenih feudalnih odnosa koji su se vekovima odražavali na fiskalne sisteme zemalja bližeg i daljeg istoka kao i zemalja Latinske Amerike. Zaštita feudalnih privilegija kroz fiskalni sistem, slaba fiskalna administracija i neodgovarajuća tehnika otežavali su sa svoje strane i onako tešku situaciju ujednačavanja fiskalnih kriterijuma i ostvarenja pravilnijeg odnosa u porezivanju građana i organizacija.

Raspodela nacionalnog dohotka u nekim zemljama u razvoju pruža veoma šaroliku sliku opterećenu nizom nejednakosti. Izuzev slučajeva veoma bogatih ljudi čije bogatstvo proističe iz neraščaćenih feudalnih odnosa, prosečan građanin ovih zemalja ima veoma malene dohotke.²³ Uostalom podaci o visini nacionalnog dohotka ostvarenom po stanovniku su očiti dokaz toga, i ako nisu potpuno primenljivi na fiskalne odnose.

Takva raspodela, nejednaka u osnovi, mora se odraziti na fiskalni sistem, jer struktura dohotka sigurno uslovljava i strukturu fiskalnog sistema. Njegova konstrukcija mora biti takva da, zbog brojnosti niskih dohodaka, treba opterećivati baš ove dohotke. Na taj način se izmiče jedan broj srednjih i pretežan deo visokih dohodaka imućnijih i bogatih ljudi. U tehnici utvrđivanja osnovica mora se zato isključiti određivanje viših neoporezivih delova (minimum za egzistenciju). Taj minimum ostaje po pravlu nizak.

Sve to prirodne ne može dati povoljne rezultate. Zahvatanje putem neposrednih poreza, zbog niskih osnovica slabii fiskalni efekat pa se mora teret porezivanja prebaciti na potrošnju i u potrošnji tražiti izdašniji izvori državnih prihoda.

Jedan razlog, za nas dosta sumnjiv, ističe se protiv jačeg opterećivanja visokih dohodaka. Pošto se konstataže da je visina stopa zahvatanja ovih dohodaka na marginama fiskalnog randmana ukazuje se na opasnost dezinvestiranja ukoliko bi došlo do većeg opterećenja visokih dohodaka. Međutim, po našem mišljenju, to ne bi bila apsolutna opasnost već samo jedan slabiji rizik, jer visoki prihodi, po pravilu potiču iz fundiranih izvora, posebno zemljišta ili obradivog ili naftenosnog, pa je malo verovatnoće da su investitori baš vlasnici takvih dohodaka. Investiranja pre vrše stranci ili srednji vlasnici kapitala nego ovi feudalci — bogatiji ljudi.

Raspodela nacionalnog dohotka kao uzrok fiskalne nejednakosti u zemljama u razvoju je očita. Ona rezultira iz različitog tretmana obveznika sa malim i srednjim dohocima i obveznika sa visokim pri-

²³ Piramida dohotka u zemljama u razvoju u odnosu na piramdu dohotka razvijenih zemalja je „mršava”, jer je njen vrh „tanak kao igla”.

hodima. Nejednakost se aplicira u primeni fiskalne progresije, a to znači da se odnosi na njeno vertikalno dejstvo.

Neujednačeni tretman fiskalnih obveznika predstavlja isto tako ozbiljnu smetnju koja sprečava fiskalnu jednakost. Taj nejednak tretman oseća se u fiskalnom opterećenju poljoprivrednika, zanatlija i sitnih trgovaca.

Zemlje u razvoju, i pored svih napora da razviju svoju domaću industriju, ostaju još uvek zemlje sa pretežno agrarnom osnovom privredovanja. U poljoprivredi se upošljava i od poljoprivrede živi veliki deo stanovništva. Zato dohodak od poljoprivrede ima značajno mesto u realizaciji nacionalnog dohotka.

Prema nekim proračunima zapošljavanje u poljoprivredi se kreće prosečno od 40% do 70% od ukupnog broja stanovništva. Učešće dohotka ostvarenog u poljoprivredi u ukupnog obimu nacionalnog dohotka iznosi od 30% do 50%.²⁴ Tako veliki procenat upošljavanja u poljoprivredi i visok procenat učešća prihoda ostvarenog od poljoprivredne proizvodnje u obrazovanju nacionalnog dohotka ima za posledicu da dohodak od poljoprivrede ostvaren po jednom radniku predstavlja tek četvrti deo dohotka koji se ostvaruje van poljoprivredne delatnosti. U tom smislu tačna je konstatacija da dohodak od poljoprivrede jedva daje minimum sredstava potrebnih za život. Ta činjenica neobično je važna za određivanje fiskalnog stava prema poljoprivrednim proizvođačima. Zbog niskih dohodata politika stopa mora ići u pravcu manjih zahvatanja. Tako se dobija nešto izmenjeni odnos učešća dažbina koje terete poljoprivredni dohodak (porez na dohodak od poljoprivrede) u ukupnim sredstvima koje država ubira, prema učešću dohotka ostvarenog u poljoprivredi u strukturi nacionalnog dohotka. Naime, procenat učešća ovih dažbina u ukupnim prihodima države je niži nego procenat učešća dohotka ostvarenog u poljoprivredi u nacionalnom dohotku.

Pored poljoprivrednog sektora nacionalne privrede u zemljama u razvoju dosta je jak sektor zanatstva i prometa sa manjim trgovinama. I ako još uvek ne postoje precizni podaci o visini dohotka koji se realizuju od zanatske i trgovinske delatnosti ipak se kao sigurno uzima da su ti dohoci znatno iznad onih iz poljoprivrede, kao i da su veoma diferencirani unutar samoga sektora zanatstva i sitne trgovine. Pa ipak, nezavisno od toga što su dohoci viši nego u poljoprivredi, zanatstvo i trgovina su slabije porezovani. Na to utiče niz objektivnih i subjektivnih okolnosti. Pre svega veća mogućnost izbegavanja da se dažbine plate, bilo u vidu zakonske evazije bilo u vidu prikrivanja pravih prihoda. Bolja organizovanost zanatlija i malih trgovaca isto tako predstavlja jak bedem njihovog suprotstavljanja jačem porezivanju koji se koristi u političke i druge svrhe. Organizovani u komore i esnafe, zanatlije i trgovci predstavljaju za vladu znatan glasački potencijal, koji se može koristiti uz obostrane ustupke, pa i fiskalnog karaktera.

²⁴ Slučaj Turske, koji iznosi Orhan Dikmen profesor Univerziteta u Istambulu, ukazuje da se 70% stanovništva bavi poljoprivrednom proizvodnjom, a da 33% prihoda od poljoprivrede ulazi u nacionalni dohodak. O. D.: *Nouveaux objectifs des systèmes fiscaux*.

Tim putem, kao glasači, zanatlije i sitni trgovci vrše pritisak u fiskalnom domenu na vladu i njene organe. Zatim oni koriste i slabosti poreske administracije davanjem mita i poklona.

Jedan od uzroka za pojavu fiskalne nejednakosti je u domenu pre-raspodele gde zbog visokih stopa dolazi do jačeg porezivanja onih obveznika koje je fiskalni sistem predodredio da to budu. Razlog zbog koga su stope visoke nalazi se u uskom domenu zahvatanja, koji se svodi na nekoliko osnovnih kategorija obveznika, kao što su poljoprivrednici, zanatlije i sitni trgovci i druga lica sa srednjim prihodima. Sužavanje domena zahvatanja rezultat je i mnogih izuzeća zakonskih i nezakonitih koja postoje u kategorijama građana koji se inače porezuju. Takva slabo razvijena osnova — baza zahvatanja mora se, radi ostvarenja određenog i potrebnog fiskalnog efekta, „koristiti“ elementom stopa u visini iznad normalne za kategorije mogućih obveznika koji to i ostaju. Tako se dolazi do poznate spirale stopa zahvatanja koje su ekscesivne.

Najzad, može se opravdano uzeti da fiskalnu nejednakost u zemljama u razvoju izazivaju i vrste i oblici poreskog zahvatanja. U struktruri fiskalnih sistema ovih zemalja najbrojniji su poreske vrste i oblici koji zahvataju potrošnju. Za njima dolaze saobraćajni porezi koji opterećuju promet dobara i prava (nepokretnost). Osobenosti ovih dažbina su laka prevaljivost, usled koje one izazivaju i fiskalnu nejednakost jer svi obveznici nisu u stanju podjednako da ih prevale na drugoga.

U kojoj meri i kojim putevima je moguće uticati na poboljšanje stanja u pogledu fiskalnog izjednačavanja građana i organizacija u zemljama u razvoju u ovakvim prilikama dosta je teško oceniti.

Sigurno da su neophodne mnoge ispravke u raspodeli nacionalnog dohotka. Zemlje u razvoju preduzimaju niz mera da to postignu, kao što su mere agrarne reforme, nacionalizacije krupne i strane industrije i sl. Efikasnost tih mera u oblasti raspodeli nacionalnog dohotka mora u znatnoj meri uticati i na fiskalne mere, pa i na poboljšanje uslova za fiskalnu jednakost.

U preraspodeli, ispravkama fiskalnog sistema, njegovim adaptiranjem novim uslovima privređivanja i boljom organizacijom fiskalne administracije može se u znatnoj meri doprineti pravilnijem odnosu porezivanja među osnovnim kategorijama obveznika — poljoprivrednika, zanatlija i sitnih trgovaca. Dok se to ne ostvari nejednakost u fiskalnim odnosima deluje horizontalno pogađajući poljoprivredne proizvođače, kao najbrojniju kategoriju obveznika, i više i nepravičnije nego druge kategorije obveznika.

Privredni razvoj zemalja u razvoju, koji se postavlja kao opšti cilj nacionalne politike, susreće se sa znatnim teškoćama čiji su korenii između ostalog i u neadekvatnom sistemu. Teškoće se podjednako odnose na nedovoljnu akumulativnu sposobnost privrednih subjekata u zemlji i na uvoz stranog kapitala, često veoma potreban zemljama u razvoju.

Da bi se mogli postići navedeni ciljevi ubrzanja ostvarenja materijalne osnove privrednog razvoja zemlje u razvoju pokušavaju da adaptiraju svoje fiskalne sisteme uslovima ekonomске politike. Cilj

te adaptacije je u prvome redu da se fiskalne mere učine prihvatljivije za ostvarenje potrebnog obima akumulacije u zemlji i za uključivanje te akumulacije u planirane investicione tokove. S druge strane isto tako čine se pokušaji da se pruži fiskalna podrška uvozu stranog kapitala iz razvijenih zemalja koje imaju interesa za to, kako bi se stimulativna sposobnost tih dodatnih sredstava osnažila i pomogla.

Adaptacija postojećih fiskalnih sistema u zemljama u razvoju potrebama akutelne ekonomске politike radi bržeg privrednog razvoja treba da ima za polaznu osnovu pravilan izbor fiskalnih mera koje će biti u stanju da dejstvuju povoljno na taj razvoj. Te mere znači treba da budu dovoljno stimulativne.

U određivanju optimalne strategije privrednog razvoja fiskalni stimulans igra značajnu ulogu, bez malo ravnoulozi ostalih faktora tog razvoja. Prirodno da se računa uvek sa kompleksnim pristupom rešavanju privrednog razvoja i da su mere koje ga mogu podstići nerazdvojive.

U pogledu fiskalne stimulacije akumulativne sposobnosti centralno je pitanje na koji način omogućiti da se u privrednim jedinicama koje postoje u zemlji stvori osnova za prikupljanje većeg obima sredstava i tako ostvari potreban kapital koji će biti upotrebljen za investiranje u privredu radi njenog daljeg reprodukovana.

U zemljama u razvoju privatni sektor u privredi još uvek ima značajnu ulogu, kako u proizvodnji materijalnih dobara i usluga tako i u donošenju investicionih odluka. Zbog toga se mere fiskalne stimulacije u prvom redu odnose na privatni kapital.

Kad zemlja u razvoju vrši izbor mera kojima će uticati na povećanje stimulativnosti domaćeg kapitala za ulaganja u privredu smatra se da treba u prvome redu da se rukovodi efikasnošću izabranih mera. Ta „fiskalna efikasnost“ bila je i ostaje kao jedno od prvih načela koje treba da omogući uspeh njenom poduhvatu u stimulisanju kapitala.

U pogledu fiskalne efikasnosti značajno je da fiskalne mere treba da budu upravljenje na to da podstiču privredne aktivnosti koje nisu zastupljene ili da povećaju investiranje od strane preduzeća koja već postoje. Takve fiskalne mere smatra se mogu uticati na povećanje stope randmana investicija. Te mere mogu se sastojati u poreskim izuzećima i potpunim ili delimičnim oslobođenjima od poreza kao i u raznim oblicima ubrzane amortizacije, pa i oslobođenjima od plaćanja posrednih dažbina, na primer carina.

U pogledu prioriteta mera koje se sastoje u oslobođenju od poreza na prvo se mesto stavlja oslobođenje od poreza na dohodak (dobit). Bilo da je dato potpuno ili delimično ovo oslobođenje ima nesumnjivog uticaja na investiciono opredeljivanje preduzeća. Uspeh fiskalnog oslobođenja zavisi od brojnih mogućnosti, a u prvom redu od izbora dužine trajanja vremena oslobođenja, od izbora visine stopa, kod delimičnog oslobođenja, kao i od drugih pogodnosti. Oslobođenje deluje i na umanjivanje razlika pri investiranju zbog manjeg opterećenja. Tako postoji mogućnost veće predvidljivosti uspeha investicionih oblika.

Fiskalna efikasnost sastoji se u stvari u poreskim i drugim fiskalnim olakšicama koje u krajnjoj liniji imaju za rezultat podsticanje

štednje. To može biti uspešno samo onda ako postoje realni uslovi za štednju u najširem smislu reči to jest ako opšta akumulacija, po ekonomskim merilima, ima znatniji finansijski efekat. Tada se može računati da će mere fiskalne stimulacije dejstvovati efikasno i proizvesti željeno dejstvo, ali i to samo uslovno. Pored toga što mora postojati mogućnost znatnijeg obima štednje za efikasnost fiskalnih mera potrebno je da ušteđeni iznosi doista budu upotrebljeni za proširenju reprodukciju, što nije uvek slučaj i sa kojom devijacijom se mora računati. U praksi je čak veliko pitanje da li će dobijeni višak akumulacije koji je rezultat „žrtvovanih prihoda“ države doista biti korišćen u investicione svrhe. S tim u vezi postavlja se i pitanje da li će možda sama država, da je ubrala svoje prihode umesto što ih je prepustila preduzećima, postići bolje investicione efekte ulažući i sama dobijena sredstva. Pored toga treba računati i sa činjenicom da se akumulacija u preduzećima, koja je stečena putem odricanja države da ubere svoje prihode, često deli u samom preduzeću na deo koji se koristi za potrošnju i deo koji se usmerava u investicije. Koliki je sad koji deo i da li deo namenjen potrošnji može paralisati efekte investiranja predstavlja pitanje oportuniteta primenjenih oslobođavajućih fiskalnih stimulansa. Sama činjenica da postoji mogućnost podele sredstava koja je država prepustila preduzeću utiče na to da se sredstva za investicije umanjuju umesto da se uvećavaju u opštem obimu, jer bi država da je prikupila ta sredstva možda u celini namenila investicijama kao deo sopstvene akumulacije.

Najzad, da bi delovanje fiskalnih mera koje treba da stimulišu privatne investicije bilo što efikasnije treba pravilno kanalizati upotrebu sredstava dobijenih putem odricanja države da sama prikupi ta sredstva u privredne grane koje će moći da pruže najpovoljniji efekat. To su prioritetne grane i grupacije koje su kao takve utvrđene planom, pod prepostavkom da plan postoji.

Treba ipak podvući da i pored postojanja svih navedenih uslova koji treba da utiču na ubrzanje investiranja, kao što je znatnija mogućnost privatne akumulacije, želja i namera da se sredstva upotreba za investicije i odabiranje najpovoljnijih ulaganja u propulzivne grane, ostaje otvoreno pitanje ocene šta je korisnije da li merama fiskalne stimulacije podsticati privatne investicije ili pak državnom akumulacijom prikupiti sredstva i njih upotrebiti za privredni razvoj.²⁵

Ako se posmatraju odnosi zemalja u razvoju i njihovih fiskalnih sistema i zemalja koje treba da ulažu svoj kapital u privredu tih zemalja, onda se dolazi do zaključaka da smetnje ulaganju stranog kapitala često potiču od neujednačenosti njihovih fiskalnih sistema. Neujednačenosti ili blaže uzeto neusklađenost fiskalnih sistema navedenih privrednih partnera može da istakne niz veoma neželjenih posledica.

Kao prva smetnja koja se pojavljuje jeste mogućnost dvostrukog opterećenja dažbinama na dohodak (dobit) ne samo u zemlji u kojoj

²⁵ U Turskoj je stimulisanje investicija putem fiskalnih mera izvršeno 1963. godine na taj način što su investicije oslobođene dažbina, uvedena ubrzana amortizacija i odložena naplata carina za uvoz opreme. Međutim, stvarni rezultati ovih mera nisu još do danas poznati. Ukupni efekat ovih mera značio je za državu odricanje od 1.000 miliona turskih lira ili 5% od ukupnih prihoda države.

se stvara dohodak već i u zemlji izvoznici kapitala.²⁶ Zato, da bi se otklonile ove smetnje, potrebno je izgrađivati dovoljno elastičan fiskalni sistem koji bi omogućio da se u zemlji izvoznici izbegne dvostruko porezivanje preduzeća koja investiraju u zemljama u razvoju. To se može ostvariti ili pravnom interpretacijom ili parcijalnim izmenama propisa. Postoji prema mišljenju nekih autora i mogućnost da se rad filijala inostranih preduzeća uskladi sa fiskalnim propisima zemlje u razvoju, te da ove filijale steknu određenu autonomiju kako bi bile izuzete od primene zakonodavstva zemlje u kojoj se vrše ulaganja.²⁷

Međutim, od interesa je analizirati i ponašanje stranog kapitala i preduzeća kao nosioca tog kapitala prema merama fiskalne stimulacije ko i njihovu reakciju u pogledu primene fiskalnih mera. Ako zemlja u razvoju, uvoznica kapitala, oslobodi preduzeće zemlje koja izvozi kapital dažbina na dobit za jedno određeno vreme, a zemlja izvoznica kapitala stavi dobit koja potiče iz zemlje uvoznice kapitala pod isti fiskalni režim kao i dobit stekenu u zemlji, onda je položaj preduzeća koje investira u inostranstvu isti kao i položaj preduzeća koja investiraju u zemlji porekla kapitala. Prema tome neće postojati veliki interes preduzeća da investira u inostranstvu, pogotovo što njegov položaj otežava i rizik (politički pa i ekonomski) koji postoji u zemlji uvoznici kapitala. Dručiji bi bio položaj preduzeća koje investira u inostranstvu ako bi pored oslobođenja dažbina na dobit u zemlji uvoznici kapitala i zemlja njegove rezidencije iz koje izvozi kapital dala tom preduzeću isto tako oslobođenje za unetu sredstva dobiti. U tom slučaju postojala bi potpuna usklađenost fiskalnih stimulativnih mera pa bi takvo preduzeće bilo u posebno povoljnem položaju, što bi ga sigurno podsticalo na izvoz kapitala. Nešto pogoršan položaj bio bi ako bi pored oslobođenja od dažbina na unetu dobit u zemlji iz koje se izvozi kapital, zemlja uvoznica porezovala dobit ostvarenu u njoj posredstvom unetih sredstava ali stopama koje su veoma povoljne. Svakako da će u prvome slučaju koristeći povoljnosti oslobođenja od dažbina u svojoj zemlji, preduzeće investitor vratiti sredstva ostvarena od dobiti u svoju zemlju i time će umanjiti mogućnost da se i ona upotrebe za investiranje u zemlji u razvoju. U drugome slučaju porezivanje, makar i vrlo povoljnog stopom u zemlji u kojoj se investira, predstavlja će jednu vrstu kočnice za transfer dobiti preduzeća koje investira u zemlju porekla kapitala.

Metodi fiskalne tehnike mogu u velikoj meri da doprinesu efikasnosti fiskalne stimulacije ili da tu stimulaciju umanju.

Ako zemlja iz koje se izvozi kapital primenjuje fiskalnu stimulaciju na taj način što dozvoljava izuzeće dažbina plaćenih u zemlji uvoznici kapitala (odbitna stavka) od celokupnog zaduženja obveznika tj. preduzeća koje je izvozilo kapital, onda će mere stimulacije koje su primenjene u zemlji koja uvozi kapital biti paralizane. Do tog parališanja mera dolazi baš zbog primene „metoda poreskog kredita”. Kad za dobit od 100 zemlja uvoznica kapitala utvrди stopu od 30% i kad je

²⁶ Dvostruko porezivanje odnosi se podjednako na dividende, kao i na dobit samih filijala stranih društava u zemlji uvoznici kapitala.

²⁷ Elias Gannage: La valeur des stimulants fiscaux, referat na Kongresu Međunarodnog instituta za javne finansije u Istanbulu, 1969. godine.

običajena stopa u zemlji izvoznici kapitala za istu osnovicu 40% obveznik će platiti dažbinu po stopi od 10%. Ukoliko stopa dažbina u zemlji koja uvozi kapital bude manja i ukoliko stopa dažbina na dobit (ili dividendu) iz inostranstva u zemlji iz koje se izvozi kapital bude viša, ukupan iznos dažbine koju treba platiti biće sve više jednak sa iznosom koji bi se platio ako bi cela dobit bila ostvarena u zemlji izvoznici kapitala. Tim načinom cilj stimulacije bio bi paralisan. Da bi se taj cilj podstakao mora doći do sporazumevanja između zemlje izvoznice kapitala i uvoznice kapitala. Ako to sporazumevanje ne doneše neke bolje rezultate, onda su sve mere koje se preduzmu samo pali-jativi. Nešto povoljniji rezultati za izvoznike kapitala dobili bi se ako njihova zemlja, umesto da primeni metod „poreskog kredita“ propiše normalno opterećenje, odričući se dažbina plaćenih u zemlji uvoznici kapitala.

U odnosima zemlje uvoznice i zemlje izvoznice kapitala, moguće je da zemlja uvoznica zatraži od zemlje izvoznice da povoljnije tretira preduzeća koja izvoze kapital na taj način što će izuzeti poreze plaćene u zemlji uvoznici. Samo i zaključivanje ovakvih fiskalnih konvencija nije bez neprijatnih posledica bilo za zemlju uvozniku bilo za zemlju izvozniku kapitala. Nezgoda za zemlju uvozniku kapitala je u tome što takvi ugovori mogu favorizovati transfer dobiti u zemlju izvozniku, usled čega će zemlja uvoznica biti prikraćena za jedan deo sredstava koja, pod drugim uslovima, mogu biti namenjena reinvestiranju. Moguće je da pod pritiskom moćnijih grupa dođe do velikih smanjenja državnih prihoda ako oslobođenja od dažbina i druge mere fiskalne stimulacije budu znatnije, a konkurencija među zemljama uvoznicama kapitala veća i nuđenje boljih uslova učestanije. Za zemlju izvozniku kapitala nezgode koje izaziva ugovaranje fiskalnih konvencija (sporazuma) su u tome što htela ili ne htela mora da usvoji stopu opterećivanja za koju zemlja uvoznica kapitala smatra da je najprihvataljivija. Na taj način ova država je lišena dela prihoda, a s druge strane njeni preduzeća koja investiraju u zemlju kaženjena su jer ne uživaju olakšice. Pošto su preduzeća koja investiraju u inostranstvu veoma jaka, to je diskriminacija utoliko teža, jer stavlja u gori položaj baš slabija preduzeća.

Mora se ponoviti da nije bez značaja ni činjenica da između zemalja u razvoju postoji dosta jaka utakmica u pogledu privlačenja stranog kapitala. U toj utakmici glavna meta borbe jesu bolji uslovi plasmana, pa među njima i bolji fiskalni uslovi. Samo ipak treba uslove fiskalnog tretmana staviti na prvo mesto, a to znači priznati da oni nisu ni u kome slučaju presudni za izvoznike kapitala. Mnogo jače na njihovu odluku deluju drugi uslovi nefiskalnog karaktera, koji omogućavaju stvaranje dobre „klime“ za investiranje. U te nefiskalne uslove spadaju obim tržišta, politička stabilnost, monetarna konvertibilnost, nepostojanje rizika koje prouzrokuju opasnosti od nacionalizacije i drugih mera oduzimanja stranog kapitala, prisutnost i pristupačnost sirovina (sirovinska osnova), povoljni uslovi za ostvarenje profita i dr.

Osećala se potreba za ujedinjavanjem napora zemalja u razvoju kako bi se utvrdila zajednička politika u pogledu podsticanja stranih

ulaganja u razvoj tih zemalja. U tom cilju došlo je u praksi do obrazovanja interesnih zajednica na regionalnim osnovama. Još 1960. godine zemlje centralne Amerike obrazovale su neku vrstu zajedničkog tržišta radi integracije industrijskih preduzeća koja su mogla koristiti posebne fiskalne povlastice (oslobodenje carina, poreza na dohodak i dažbina koje terete čist prihod). Međutim uspeh ovog poduhvata je izostao. U 1964. godini obrazovana je i pokazala nešto više uspeha Ekvatorijalna carinska unija (Kongo, Čad, Gabon i RCA), koja je uvela jedinstvenu stopu sa ciljem da raspodeli fiskalne prihode koji potiču od industrijskih preduzeća među zemlje članice unije prema njihovoj potrošnji industrijskih proizvoda. Najzad treba pomenuti i pokušaj stvaranja zajedničkog tržišta arapskih zemalja (UAR, Irak, Sirija, Jordan, Kuvajt) iz iste godine gde su carinske tarife bile neujednačene. Usklađivanje ovih tarifa predstavlja neku vrstu uvoda u Ekonomsku uniju čije ostvarenje zahteva duže vreme. I ako je još daleko od stvaranja zajedničkog programa podsticanja kapitala za ove zemlje, ipak je to pozitivna indicija napora ovih zemalja za prevazilaženje postojećih razlika i stvaranje daljih privrednih zajednica.

Opšta ocena fiskalne stimulacije u pogledu stranog investiranja ukazuje na nedovoljnost samo fiskalnih mera. Te mere moraju biti obogaćene i nizom drugih koje u sprezi sa njima mogu delovati doista podsticajno. Zbog toga vrednost fiskalnih mera ne treba niukome slučaju precenjivati, ali isto tako ne treba ni potcenjivati njihov značaj. Samo potpunim programom razvoja u kome bi bile zastupljene sve zavisne veličine, pa i fiskalne moglo bi se uticati na privlačenje stranog kapitala.

Uspeh fiskalnih mera u privrednom razvoju, sem stimulativnosti, kad se radi o domaćem kapitalu, i usklađenosti sistema, kad se radi o stranom kapitalu, u mnogome zavisi i od samoga izbora tih mera. One moraju biti selektivne.

Selektivnost je kompleksan pojam i odnosi se podjednako na izbor integralnog modela privrednog razvoja, kao i na primenu fiskalnih mera da bi se taj razvoj podstakao. Ne postoji nikakav efikasan model privrednog razvoja niti postoji model koji bi, kao opšti mogao biti primenljiv na sve ekonomске sredine. U prvi plan ciljeva privrednog razvoja mogu se staviti razvijanje sirovinske osnove, kad je u pitanju industrijalna ili poljoprivreda, zatim razvijanje međunarodne razmene i stvaranje propulzivnih grana koje će davati proizvode pogodne za izvoz ili podržavanje turizma i dr. Takve ili slične ciljeve privrednog razvoja imaju danas Obala Slonovače, Nigerija, Čad, Mauritanija, Niger i Senegal, dok Panama, Filipini i Meksiko planiraju neke uže ciljeve razvoja. Višak radne snage može u velikoj meri da opredeli izbor pravaca privrednog razvoja ako je potrebno uposlitи stanovništvo, ka ošto je slučaj sa Senegalom, Cejlonom, Karibijskim ostrvima, Izraelom, Libijom, Marokom, Libanom.

Sa ovako složenom problematikom izbora pravaca privrednog razvoja uporedno ide i izbor mera fiskalne stimulacije. U tom izboru vre-

menski period primene mera koje fiskalno treba da potpomognu taj razvoj igra važnu ulogu. Pitanje se postavlja da li predviđati dugoročnije ili kratkoročnije mere, da li oslobođenja i izuzeća od primene fiskalnih mera davati na duži ili kraći rok.

U vezi s tim je i izbor privrednih subjekata kojima treba pružiti fiskalne pogodnosti. To mogu biti postojeća preduzeća koja imaju određeni (često minimalan) kapital za investiranje ili preduzeća koja upošljavaju mali broj radnika. Za ovakve privredne subjekte smatra se da su povoljne dugoročnije mere fiskalne stimulacije. Tako su postupile neke zemlje posebno Afričke (Senegal, Republika Malgaš, Nigerija), zatim Siera Leona i Liberija. Ali ove mere nisu strane ni Maleziji, Pakistanu i Cejlonu. U pogledu preduzeća koja treba tek osnovati da kao pioniri razvijaju određene grane industrije, fiskalne povlastice su mnogo složenije za rešavanje. Pre svega tu se postavlja pitanje obim potencijalnih nosioca industrijalizacije kao i njihove stvarne mogućnosti. Odluke su u svakom slučaju arbitrarne jer se zasnivaju na pretpostavkama, bez poznavanja stvarnog stanja u času njihovog donošenja. Odlučiti šta predstavlja novo u industrijskom razvoju za određenu zemlju je složen posao. Zbog toga, umesto da se ide samo na preduzeća koja bi se osnovala za industrijske grane koje ne postoje, mnoge zemlje predviđaju fiskalnu stimulaciju i za preduzeća koja već postoje u određenim granama i koja imaju uslove da se dalje razvijaju.

Iz izloženog mogu se uočiti mnoge teškoće izbora fiskalne stimulacije i nemogućnost primenjivanja nekog opštег modela. Činjenica je da čitav niz faktora, koji još nisu spomenuti, utiču na selekciju obima i intenziteta mera fiskalne stimulacije. Pomenimo samo neke — širina tržišta, konkurenцијa drugih zemalja i sl. Pri određivanju samoga kriterijuma za izbor mera stimulacije moguće su brojne varijacije. Ali kao marginalne mogućnosti pojayljuju se automatizam, pri kome se na sve nosioce privredne aktivnosti za koje postoje pretpostavke da će moći doprineti privrednom razvoju primenjuju mere fiskalne stimulacije, i slobodna ocena od slučaja do slučaja. U slučaju slobodne ocene pri izboru mera stimulacije administracija dobija veoma velika ovlašćenja što je često opasno, a naročito ako je obrazovan specijalizovani organ koji može da ispolji mnoge birokratske tendencije.

Sa ovakvim karakteristikama i nedostacima sigurno je da fiskalni sistemi zemalja u razvoju danas ne mogu biti u skladu sa nameravnim promenama koje utiru put većoj razvijenosti. Arhaični i statični fiskalni instrumenti ne stimuliraju ni državnu akumulaciju u meri u kojoj je to potrebno niti pak omogućavaju veći stepen reproduktivnosti privatnog sektora privrede i stanovništva uopšte.

Apstrahujući fiskalnu jednakost koja je u danim uslovima neostvarljiva, ciljevi rekonstrukcije fiskalnih sistema su postavljeni sa slijedećim ciljevima opštedsudržvenog razvoja svih zemalja, a u prvome redu privrednom razvijenošću. Država, prihvatajući plan privrednog razvoja kao nacionalnu orientaciju, primila je na sebe obaveze da u najvećoj meri potpomogne taj razvoj sredstvima koja sama ostvari i koja ulazi u investicije, čiji izbor odgovara dinamici i željenom stepenu rasta. Zbog toga država najpre izmenom fiskalnih instrumenata

postojećih fiskalnih sistema mora da obezbedi najoptimalniji fiskalni randman, unoseći u taj sistem adekvatnije, savremenije, elastičnije i fleksibilnije oblike zahvatanja koji istovremeno omogućuju i veću akumulaciju. Preporuke u tom smislu idu na to da uklone postojeće razlike porezivanja poljoprivrede, s jedne, i zanatskih i trgovinskih delatnosti, s druge strane, kako bi se ostvarili jednakvi uslovi zahvatanja za sve obveznike i da se uvedu novi oblici poreza na potrošnju (kao što je porez na promet i na dodatnu vrednost), kao i da se usklade fiskalne mere sa ciljem stimuliranja investicionih ulaganja od strane individualnog sektora privrede (kao što je izuzeće od zahvatanja investicionog kapitala).

Posebni uslovi pod kojima se ostvaruje privredni razvoj u zemljama u razvoju neminovno dovode do poremećaja u spoljnoj razmeni i do neuravnoteženosti bilansa plaćanja. Pokušati da se adaptiranjem fiskalnih mera otklone štetne posledice deficit-a u platnom bilansu bila bi svakako prva obaveza tih zemalja.

Nedostatak svetskog novca za izravnjanje platnog bilansa — zlata i deviza — po pravilu se nadoknađuje spolja. Ali samo dužina trajanja te pomoći ne može biti neograničena i zato se kao efikasnija i trajnija mera smatra stimulacija izvoza. U pogledu produžavanja izvoza međutim mere koje se mogu primeniti u fiskalnom domenu nisu tako efikasne. Ako se u te mere ubroji oslobođenje od svih dažbina izvoza robe, a isto tako uvoza opreme za proizvodnju roba namenjenih izvozu, onda kao da je lista fiskalnih mera iscrpljena. Druge fiskalne mere sa ciljevima ovakve intervencije su uvek ispod dejstva ovih a time i nedovoljne.

U kom pravcu treba da se trasira dalji put promena fiskalnih sistema zavisi od ostvarenja opštih ciljeva privrednog razvoja, dostignutog stepena u tom razvoju i akumulativne sposobnosti privrede i stanovništva. Ukoliko rezultati budu povoljni može se razmišljati o potpunijoj modernizaciji fiskalnih sistema u zemljama u razvoju i njihovoj adaptaciji naprednim teoretskim postavkama.

Dr Miodrag Matejić, profesor

LITERATURA

(Pored citirane u tekstu članka)

- Paul Marie Gaudemet: *Précis de Finances Publiques*, Paris, 1970.
Barrère Alain: *Politique financière*, Paris, 1959.
Brochier (H.) et Tabatoni (P): *Economie financière*, Paris, 1963.
Erauw Fernand: *Finances publiques*, Bruxelles, 1967.
Arena (C.): *Finanza pubblica*, Torino, 1963.
Cosciani: *Principii di scienza delle finanze*, Torino, 1961.
Kolms Heinz: *Finanzwissenschaft*, Berlin, 1966.
Haller: *Die Steuern*, Tübingen, 1964.

LA SOCIETE CONTEMPORAINE ET SES SYSTEMES FISCAUX

(Résumé)

Les systèmes fiscaux de la société contemporaine, qui comportent des héritages historiques séculaires, ne sont plus à même de suivre l'évolution des rapport sociaux. Il existe une contradiction flagrante entre l'assiette de ces systèmes et les besoins de la société contemporaine dans presque tous les domaines de son activité. C'est pourquoi, pour pouvoir suivre les tendances sociales contemporaines, les systèmes fiscaux doivent changer en fonction des conditions économiques, sociales et autres de la vie de la société.

Cependant, les mesures entreprises en vue de la modification de l'assiette des systèmes fiscaux, sont insignifiantes. La plupart des pays s'efforce de suivre les tendances économiques et sociales en adaptant leurs systèmes fiscaux respectifs aux changements intervenus dans la société, écartant ainsi le danger, tout ou moins, de voir les systèmes en question constituer un frein de leur développement.

L'auteur de l'article examine les diverses réactions notées dans les pays capitalistes et ceux en voie de développement face à la nécessité de modifier leurs systèmes fiscaux en vigueur. Il s'attache à analyser notamment les causes pour lesquelles les systèmes fiscaux actuels ne sont pas en mesure de répondre aux exigences de la société contemporaine.

En ce qui concerne les pays ayant une économie de marché développée, de l'avis de l'auteur les principales causes résident dans l'inégalité fiscale, l'activité économique insuffisamment stimulative et la complexité des systèmes fiscaux eux-mêmes. Les pays capitalistes s'attachent à éliminer les entraves résultant de l'inégalité de leurs systèmes fiscaux insuffisamment stimulatifs, recourant à des mesures de correction fiscale plus spécialement dans la sphère de la consommation. Non seulement les rapports au sein de ces pays mais aussi les conditions sur le plan des échanges, ont dicté d'importants changements en ce qui concerne l'instrument fondamental des charges fiscales grevant la consommation — l'impôt sur le chiffre d'affaires et les douanes. Dans cet ordre d'idées, l'auteur souligne les efforts déployés en premier lieu par les pays du Marché commun, pour harmoniser leurs systèmes fiscaux et introduire l'impôt sur la valeur additionnelle. Analyssant les résultats de ces efforts, l'auteur traite plus particulièrement de l'incidence de l'impôt sur la valeur additionnelle sur la croissance économique et la balance des paiements. Après avoir qualifié de favorables les résultats de l'harmonisation de l'impôt sur la valeur additionnelle, l'auteur passe en revue la tendance des pays membres à étendre cette harmonisation à d'autres pays en dehors du Marché commun. Dans la conclusion, l'auteur souligne le besoin d'une connexion plus complète des systèmes fiscaux des pays capitalistes et d'adaptation de ces systèmes, non seulement de leurs parties relatives à la consommation, mais aussi de celles réglementant l'imposition du revenu.

Le rapport des systèmes fiscaux existants des pays en voie de développement envers les courants économiques et sociaux semble plus défavorable dans ces pays que dans le monde capitaliste. En dehors de la répartition inadéquate du revenu national et du traitement fiscal inégal des différentes catégories de contribuables, parmi lesquels les producteurs agricoles se trouvent dans la situation la plus difficile, les pays en voie de développement n'ont pas une conception nettement élaborée de leurs systèmes fiscaux futurs. Avec leurs économies sous-développées et le développement de celles-ci comme objectif de leurs politiques nationales respectives, lesdits pays luttent pour une stimulation plus efficace du capital national et étranger. Les mesures de stimulation et les succès de ces mesures sont plutôt différents et dépendent d'une série de facteurs de nature matérielle et formelle (administration fiscale, technique fiscale, etc.).

Outre la tendance à adapter leurs systèmes fiscaux aux besoins du développement économique et à stimuler efficacement l'accumulation dans le pays en vue de la création du potentiel d'investissement de leurs économies nationales, les pays en voie de développement procèdent à une sélection soignee des stimulations fiscales, afin d'attirer le capital étranger. Sur ce plan, ils se

heurtent à une série de difficultés qu'il faut éliminer, telles que la possibilité de double imposition du profit des entreprises étrangères, dans le pays **d'origine du capital** et dans leurs propres pays, l'effet différent de l'exemption fiscale de ce profit, dont les conséquences risquent de paralyser les mesures de stimulation entreprises par les pays en question, etc.

Les difficultés résultant de l'importation du capital étranger peuvent être réglées, de l'avis de l'auteur, par la coordination et le rapprochement des diverses mesures fiscales des pays en voie de développement de celles existant dans les pays d'origine du capital, notamment des mesures exerçant un effet accentué sur le statut fiscal des partenaires étrangers.

Toutefois, estime l'auteur, les pays en voie de développement doivent procéder plus hardiment à l'étude de leurs systèmes fiscaux respectifs, remplaçant leurs assises par celles reposant sur des principes progressistes plus modernes. C'est ce qui permettra une inclusion plus efficace et plus rapide des pays en voie de développement dans la division internationale du travail et éliminera nombre de difficultés et de malentendus résultant des systèmes fiscaux existants.

Volume 27 Number 10 December 2000

ISSN 0305-182X • ISSN 1365-2710 • 10.1046/j.1365-2710.2000.00530.x

© 2000 Blackwell Science Ltd • Printed in Great Britain

Journal of Oral Rehabilitation is abstracted and/or indexed in the following:

Archives of Dentistry • British Dental Journal • Canadian Dental Association Journal •

Congressional Record • Dental Abstracts • Dental Literature Review • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •

Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update • Dental Update •