

NEKI ASPEKTI OSNOVICE DAŽBINA

Polazeći od činjenice da su dažbine ne samo pravna već i politička, ekonomska i društvena kategorija, može se reći i za osnovicu kao bitan element dažbina da ima pravni, društveno—politički i ekonomski karakter. Primena osnovice u fiskalnoj praksi može izazvati različita dejstva što daje osnova za njeno posmatranje sa različitih aspekata: pravnog, ekonomsko—političkog, socijalno—političkog i tehničkog.

A. PRAVNI ASPEKT OSNOVICE

Pravna priroda osnovice proističe iz normativnog regulisanja ovog elementa dažbina. Ti pravni izvori regulisanja su ustav, zakoni i odluke administrativno—teritorijalnih jedinica (u našoj zemlji društveno—političke zajednice). Koristeći svoj fiskalni suverenitet svaka od njih ustanovljava, uvodi i određuje visinu fiskalnih prihoda a osnovica je takav element koji omogućava ovu poresko—tehničku operaciju. U našoj zemlji pošto po ustavu društveno—političke zajednice određuju visinu prihoda, one imaju prava da u okviru tog ovlašćenja, pod određenim uslovima, utvrđuju i osnovice (izuzev opština koje nemaju ova ovlašćenja).

Osnovno načelo oporezivanja ugrađeno u sve savremene poreske sisteme jeste njegovo plaćanje u skladu s ekonomskom snagom obveznika. Kao osnovne manifestacije ekonomske snage javljaju se dohodak koji obveznici ostvare, imovina koju poseduju ili pojedini akti potrošnje. Prioritet ima dohodak kao osnovni izvor iz koga se izdvajaju sredstva za podmirenje društvenih potreba. Utvrđivanje obaveze svakog građanina adekvatno njegovoj ekonomskoj snazi radi zadovoljavanja društvenih potreba, zahteva prethodno utvrđivanje i obračunavanje osnovice za svakog obveznika poreza. Osnovica se propisima ustanovljava kao opšta i zajednička za svaku određenu vrstu poreza. Da bi se utvrdila konkretna obaveza za svakog obveznika, osnovica se putem obračunavanja mora individualizirati. Ovakvo pravno regulisanje osnovice pruža mogućnost za razlikovanje jedne uopštene (apstraktne) i konkretne osnovice.

Po Ustavu fiskalni prihodi uređeni su kao sistemska kategorija tako da republike i pokrajine utvrđuju izvore, vrste, oblike i podoblike prihoda. Ovlašćenje utvrđivanja vrste prihoda podrazumeva i određivanje osnovnih elemenata u koje spada i osnovica (kao opšta kategorija). Bez

određivanja ovog elementa ne bi se mogla odrediti prava suština poreza jer se javlja kao kvantitativna i kvalitativna konkretizacija poreskog objekta. Konkretna osnovica utvrđuje se u posebnom postupku koji obuhvata sistem dedukcije i sistem majoracije čiji je rezultat konkretizacija (individualizacija) poreske obaveze za svakog obveznika.

Pravni karakter osnovice ogleđa se i u tome što se utvrđivanjem ovog elementa dažbina stvara određeni javno—pravni odnos. Taj odnos zasniva se između države (fiska) s jedne strane i obveznika dažbina, s druge strane. Posebnost (specifičnost) tog odnosa proističe iz zakonskih (fiskalnih) ovlašćenja fiska da jednostrano, preko državnih organa, zavodi obavezna davanja u cilju podmirenja opštih društvenih potreba. A to daje upravno—pravni karakter ovoj vezi fiska i obveznika.

U našoj zemlji, međutim, kao posledica svih društveno-ekonomskih i političkih promena, postepeno se menja taj odnos društveno—političkih zajednica prema građanima kao obveznicima prihoda. Polazeći od osnovnih postavki našeg sadašnjeg društveno-ekonomskog i političkog sistema (društvena svojina nad sredstvima za proizvodnju, samoupravljanje, delegatski sistem), prisutna je tendencija ka postepenom menjanju klasičnog fiskalnog odnosa u oblasti podmirenja društvenih potreba.

U uslovima samoupravnog organizovanja podmirenja opštih društvenih potreba, putem odlučivanja radnih ljudi i građana preko delegata i delegacija u skupštinama društveno-političkih zajednica, dolazi u znatnoj meri do defiskalizacije poreza i suštinske promene fiskalnih odnosa. Novi svojinski odnosi u privredi i različite forme društvenog samoupravljanja dovele su do izmene odnosa državnih organa prema građanima. Na osnovu novih svojinskih odnosa na kojima je postavljeno naše društveno i političko uređenje, građani a naročito radni ljudi stekli su takva demokratska prava koja iz osnove menjaju dosadašnji karakter upravno—pravnog odnosa¹⁾.

Međutim, treba imati u vidu da podmirivanje opštih društvenih potreba još uvek podrazumeva prisustvo određenog stepena prinude. To iz razloga što svako odlučivanje o vrstama, elementima i obimu oporezivanja, predstavlja primenu fiskalnog suvereniteta društveno—političkih zajednica.

B. EKONOMSKO—POLITIČKI ASPEKT OSNOVICE

Značajan zadatak svih segmenata ekonomske politike a naročito fiskalne, u sadašnjim uslovima, jeste ostvarenje stabilizacije i razvojnje politike društva. Prema tome, uticaj fiskalne politike na privredna kretanja ima za neposredan cilj ostvarivanje određenih i planiranih ekonomsko—političkih efekata. To se postiže izborom različitih oblika i vrsta fiskalnih prihoda kao i odgovarajućom kombinacijom njihovih elemenata. Kao najpogodniji za ostvarivanje ovih ciljeva javljaju se osnovica i stopa između kojih postoji funkcionalna veza s obzirom da njihova kombinacija uslovljava primenu dažbina. Ako u tom okviru posmatramo

¹⁾ dr Hristov, A.: Upravno pravo, Univerzitet Skopje, 1967, str. 31

fiskalnu (poresku) politiku možemo reći da zbir svih osnovica dažbina čini podlogu fiskalnog zahvatanja. A od toga koliko je široko postavljena i adekvatno zahvaćena ta osnova (deo nacionalnog dohotka), u velikoj meri će zavisiti ostvarivanje ekonomsko—političkih ciljeva.

Prema tome, ekonomsko—politički aspekt osnovice može se sagledati sa stanovišta sprovođenja fiskalne politike tj. njenog uticaja na ekonomske prilike privrede i građana kao obveznika dažbina. U našoj privrednoj politici ovom pitanju se posvećuje posebna pažnja sprovođenjem tekuće ekonomske politike a ovi ciljevi su zacrtani i u određenim planskim aktima (društvenim planovima, rezolucijama, društvenim dogovorima).

Povezanost fiskalnog zahvatanja za dohodak i dohodovne odnose u udruženom radu i lične dohotke radnika i građana, nesumljivo se odražava na uslove privređivanja društvenog i individualnog sektora privrede. U tom cilju može se voditi tzv. restriktivna odnosno ekspanzivna fiskalna politika kao jedan od regulatora privrednih kretanja i ostvarivanja stabilizacionih mera. Prihvatanjem ostvarenog dohotka i njegovim redefinisanjem (odbijanjem većeg ili manjeg broja elemenata tog dohotka) kao osnovice poreza i adekvatnom primenom stopa, privredi ostaje veći ili manji deo dohotka za ulaganje u proširenje materijalne osnove rada. Prema tome, sprovođenje fiskalnih mera mora imati za prevashodan cilj očuvanje akumulacione i reprodukcione sposobnosti udruženog rada. Međutim, trenutno najefikasnije sredstvo za obezbeđenje odgovarajućih preraspodelnih i usmeravajućih dejstava fiskalne politike jesu oslobođenja i olakšice za određene privredne oblasti i grane. Tako se ekonomsko—politička dejstva kroz osnovicu fiskalnog zahvatanja javljaju u ograničenom obliku i da je ovde njena primena mnogo elastičnija u sadejstvu sa drugim elementima dažbina (posebno stopom).

Međutim, sa stanovišta poreskih obveznika osnovno ekonomsko—političko obeležje osnovice u domenu zahvatanja ekonomske snage građana, jeste delovanje osnovice kao stimulatивne ili destimulatивne mere. Otuda je osnovni cilj politike oporezivanja građana pružanje uslova za ostvarivanje određenih društveno—ekonomskih ciljeva, kao što su: stimulacija štednje; potpomaganje zapošljavanja; stimulacija udruživanja ili davanja u zakup zemljišta zadrugama ili organizacijama udruženog rada; stimulacija udruživanja individualnih poljoprivrednih proizvođača sa socijalističkim sektorom u poljoprivredi na proizvodnoj osnovi; stimulacija podizanja voćnjaka, vinograda i pošumljavanja; podsticanje razvoja samostalnog zanatstva; stimulacija stvaranja ugovornih organizacija udruženog rada; podsticanje stambene izgradnje ulaganjem ličnih sredstava i sl.²⁾

U okviru ovog aspekta postavlja se pitanje na koji način sagledati ekonomsku snagu obveznika kroz razne oblike osnovica dažbina. Problem se javlja u odnosu na realnost zahvatanja ličnog dohotka kao poreske osnovice. Mimo normativnog regulisanja osnovice poreza građana kao stvarno ostvarenog dohotka (uz neke manje izuzetke), u poreskoj praksi ne primenjuje se dosledno ovaj način zahvatanja ekonomske

²⁾ dr Gligorić, P. i dr.: Sistem i politika poreza u SR Srbiji van pokrajina, Ekonomski institut, Beograd, 1981, str. 116

snage. Postoji niz teškoća u utvrđivanju ne samo ukupnog prihoda od poslovanja, već i stvarnog iznosa troškova koji su bili potrebni za njegovo ostvarivanje. Osnovni razlog leži u nedostatku sigurnih podataka, tako da je teško oceniti u kojoj je meri poreski teret u ovoj oblasti oporezivanja realno i ravnomerno raspoređen. U takvim slučajevima pribegava se sistemu paušalnog oporezivanja, normiranju troškova i naplatom poreza obustavom od svakog ostvarenog dohotka kod onih poslova gde je to moguće. Na taj način nedoslednom poreskom politikom (neadekvatnim utvrđivanjem osnovice) stvara se neravnopravnost položaja građana u okviru poreskog sistema, jer se krši ustavni i poreski princip da svi građani bez obzira da li rade u društvenom ili individualnom sektoru, srazmerno svojoj ekonomskoj snazi doprinose podmirenju opštih društvenih potreba.³⁾

Jedan od zadataka poreske politike u narednom periodu posebno će biti podsticanje razvoja male privrede i zanatstva kao važnom području u celokupnom sistemu društvene reprodukcije. U tom cilju su predviđene određene mere kao što su olakšice građanima koji prvi put otvaraju zanatsku radnju u prvoj godini rada, oslobađaju se plaćanja poreza, a u drugoj godini im se razrezani porez umanjuje za 70%, u trećoj za 50%. Druga stimulatívna mera jeste izuzimanje iz poreske osnovice dela sredstava uloženi u opremanje zanatskih radionica kao i mogućnost umanjena razrezanog poreza zavisno od broja zaposlenih, u cilju stimulacije većeg zapošljavanja.⁴⁾

Međutim radi ostvarenja ravnomernog opterećenja građana, treba tražiti mogućnosti u približavanju poreskog zahvatanja ličnog dohotka od samostalnog obavljanja zanatskih i drugih privrednih delatnosti i ličnih dohodaka radnika u udruženom radu, što sada nije slučaj. Prema nekim podacima u SR Srbiji ukupno poresko opterećenje samostalnih zanatlija obračunava se po zbirnoj stopi od osnovice od 51,80% a opterećenje ličnih dohodaka u udruženom radu po zbirnoj stopi od 39,31%.⁵⁾ Ove osetne razlike u opterećenju ličnih dohodaka radnika i građana ne mogu se pravdati nemogućnošću realnog utvrđivanja dohotka u zanatstvu.

U cilju ravnomernijeg opterećenja građana koji obavljaju samostalne delatnosti, poreskom politikom treba obezbediti da se tim građanima iz njihovog dohotka po podmirenju društvenih obaveza, osigura za ličnu potrošnju deo koji je kao i kod radnika u udruženom radu srazmeran doprinosu njihovog rada i uloženi sredstava. U ostvarivanju ovog cilja potrebno je utvrditi realni lični dohodak (stvarnu osnovicu) ovih obveznika uz subjektivizaciju ovog zahvatanja ekonomske snage što bi sve vodilo postizanju određene jednakosti i ravnopravnosti u opterećenju porezima. Da to nije ostvareno u praksi pokazuju podaci o zatvaranju radnji, smanjenju prometa, odumiranju određenih vrsta zanata, prelasku u druga područja sa blažim poreskim tretmanom. Polazeći od korelacije osnovica sa stopama, obveznici se „preračunavaju” dokle im se isplati raditi utvrđujući sami neku svoju granicu oporeziva-

³⁾ Čl. 195. Ustava SFRJ i čl. 2 Zakona o porezima građana SR Srbije

⁴⁾ Čl. 83. i 88. Zakona o porezima građana SR Hrvatske

⁵⁾ dr. Gligorić, P. i dr.: navedena studija, str. 250

nja odnosno obveznici biraju optimalnu stopu čije prekoračenje potpuno destimulativno deluje na produktivnost rada. Prema tome, politiku oporezivanja građana treba sprovoditi na takav način da ona podstiče obveznike poreza na povećanje produktivnosti rada.

C. SOCIJALNO—POLITIČKI ASPEKT OSNOVICE

Ostvarivanje ekonomsko—političkih efekata kroz primenu fiskalnih instrumenata i njihovih elemenata gotovo uvek ima za posledicu i određena socijalno—politička dejstva. To znači da će se većina tih mera odraziti i na životne uslove obveznika i njegove porodice. Otuda se putem osnovice kao važnog elementa dažbina može voditi i određena socijalna politika, uz primenu i drugih odgovarajućih društvenih mera. U tom okviru analiziraćemo samo neke vidove delovanja poreskih instrumenata (putem određivanja osnovice) u cilju ostvarenja socijalno—političkih efekata.

U okviru ovog aspekta osnovice nećemo razmatrati politiku društva u odnosu na porodicu već kako se utvrđena osnovica odražava na uslove života porodice (kao i zapošljavanje žena u okviru tog problema). Određenu pažnju zaslužuje i proučavanje minimuma za egzistenciju kao fiskalnog instituta uvedenog iz socijalno—političkih razloga, čija primena znači smanjenje osnovice.

U načelu kroz ovaj aspekt osnovicu sagledavamo u svetlosti subjektivnog metoda fiskalnog zahvatanja predmeta dažbina. Takvo razmatranje pruža mogućnost subjektiviziranja poreskog zahvatanja odnosno približavanja poreske obaveze putem osnovice samoj ličnosti obveznika.

Smatramo da se u zavisnosti od postavljenog cilja našeg razmatranja to može ostvariti analizom stavova savremene teorije o poreskom subjektu povezujući ga i sa bazom za njegovo oporezivanje tj. za osnovicu. Na taj način mišljenja i stavovi koji su korišćeni u literaturi pri raspravi o utvrđivanju poreskog obveznika, istovremeno su odgovarajuća osnova za određivanje uz to lice vezane ekonomske snage odnosno osnovice za razrez poreza. Kombinacija ova dva elementa oporezivanja pružiće određenu sliku o mogućnosti njihovog delovanja na uslove i okolnosti pod kojima živi i radi obveznik (na brak i porodicu). Međutim, uspešnost njihove primene u praksi zavisice od društveno—političkih, ekonomskih i drugih odnosa neke države.

I. Uticaj osnovice dažbina na položaj porodice u poreskom sistemu

Kroz ne tako dugu istoriju poreza na dohodak bili su prisutni zahtevi za uvažavanjem porodičnih prilika poreskog obveznika, što je činjeno kroz lična oslobođenja ili još nedavno, propisivanjem različitih poreskih stopa da bi se ostvarilo naknadno razlikovanje naročito između srednjih i viših poreskih grupa. U ovim socijalno—političkim zahtevima prisutan je problem odlučivanja ko će biti poreski obveznik.

U savremenim državama poreski tretman porodice može se ostvariti (i ostvaruje se) kroz prihvatanje odgovarajućeg rešenja u pogledu izbora obveznika oporezivanja i adekvatno zahvatanje njegove (ili njihove) ekonomske snage. U skladu s tim primenjuju se sistem zajedničkog oporezivanja (zahvatanja ukupne ekonomske snage članova porodice) i sistem pojedinačnog zahvatanja dohotka obveznika. Koja će se od ovih dveju alternativa prihvatiti i primeniti u praksi, zavisi u prvom redu od postavljenog cilja poreske politike. Ova dilema bila je prisutna i u našem poreskom sistemu prilikom nedavne poreske reforme (kod donošenja novih zakonskih propisa republika i pokrajina o oporezivanju građana). Ako se želi ostvariti samo fiskalni cilj (ostvarenje prihoda) pogodniji je izbor određene institucionalizovane grupe (porodice) kao poreskog obveznika, jer će se poreske stope primeniti na ukupnu porešku snagu porodice, koja nastaje zbrajanjem pojedinačnih ekonomskih snaga svih članova. Fiskalni cilj može se postići i izborom pojedinca za poreskog obveznika ali tako što se prilikom zahvatanja njegove ekonomske snage (ukupnog dohotka) ne vodi računa o njegovom porodičnom položaju. S druge strane, socijalni cilj oporezivanja može se postići, uz poštovanje principa pravednosti, uvažavanjem porodičnih prilika obveznika kroz oslobođenja i olakšice za izdržavane članove porodice (smanjenjem osnovice).

Karakteristika ovih sistema oporezivanja porodice ogleda se u tome što se u svakom od njih na različit način utvrđuje poreska osnovica kao baza oporezivanja. Takvo različito utvrđivanje osnovice nejednako se odražava na poreski tretman porodice.

Savremene države koje su prihvatile zajedničko oporezivanje sprovode ga bilo primenom modela zajedničkog oporezivanja s nepromenjenim od oporezivanja oslobođenim iznosima, bilo primenom per capita modela oporezivanja.⁶⁾

U sistemu punog zajedničkog oporezivanja predviđene poreske stope (progresivne stope) primenjuju se na poresku osnovicu koju čini zbir svih pojedinačnih dohodaka članova porodice. Posledica ovako formirane ekonomske snage porodice ogleda se u jačem poreskom opterećenju jer sabrani dohoci bračnih drugova i članova porodice predstavljaju veću poresku osnovicu, koja povlači i više poreske stope, što znači da se s povećanjem osnovice od obveznika oduzima više i relativno i apsolutno. Povoljniji položaj navedenih subjekata postojaće samo u slučaju, da se od poreske osnovice odbiju zakonskim propisima uvrđeni nepromenjeni iznosi koji ne podležu oporezivanju, a predstavljaju oslobođenje minimuma za egzistenciju predviđenog da pokrije troškove života bračnih drugova i članova porodice. Međutim, poreski tretman porodice je u ovom sistemu mnogo povoljniji kad navedena oslobođenja rastu stepenasto u odnosu na visinu dohotka. U stvari visina stepenasto utvrđenih odbitnih iznosa može kompenzirati, pa čak i premašivati, jače poresko opterećenje sabranih dohodaka, do koga dolazi kao rezultat primene više progresivne poreske stope.⁷⁾ Značaj ovakvog umanjenja

⁶⁾ Detaljnije o tome videti; Jelčić, B.: Porezni obveznik i porezna politika, Zagreb, 1977, str. 122 i dalje

⁷⁾ Jelčić, B.: »Modeli oporezivanja porodice«, Finansije 7—8/1974., Beograd, str. 437

osnovice (jedinственог доhotка) огледа се у томе да деловање ових неопорезованих износа код опорезивања мора одговарати тачно онoм увећанју пореског optерећења, које је последица примене прогресивних пореских стопа.

У овом систему полажај удате запoслене жене је лошији у односу на неудату запoслену жену, јер због самог карактера прогресивних стопа, она је подвргнута већем пореском optерећењу (без обзира на одбијене износе) него када би њен доходак био опорезован као одвојена величина. Она се неадекватно третира и у односу на незапoслену удату жену јер се по основу издвајања наведених износа изједначаје са издржаваним лицем.

У САД и Западној Немачкој прихваћен је „income splitting” модел опорезивања између мужа и жене као облик per capita модела опорезивања доhotка. У Француској splitting је допуштен између свих чланова породице. Овај наћин опорезивања породице може се јавити у виду делимићног или пуног splittinga. Пореска основица се формира на тај наћин што се сабрали појединачни доходи браћних другова односно породице, по одбијању одређених личних ослобођења, деле одређеним бројем (divizором) зависно колико има чланова породице. На тако добијене фиктивне износе доhotка примењују се прогресивне пореске стопе. Последице примене splittinga огледају се у томе што се ствара фиктивни доходак као основица а не стварни. У овом моделу порески третман браћних другова (и других чланова породице) ближи је у односу на опорезивање самача с једнаким појединачним доhocима. Разлог је фиктивна подела укупног (зajедничког) доhotка за потребе опорезивања која одступа од фактићког остваривања доhotака (појединачних), тако да је најповољнији третман породице у којој доходак остварује само један члан.

Kод делимићног splittinga доходак запoслене удате жене нестaje као самостална величина и уступа место вештаћки добијеној велићини која настаје као резултат сабирања појединачних доhotака браћних другова и њиховим делењем с divizором 2 на два једнака дела. Оћигледно да је запoслена удата жена у овом моделу другачије опорезована од неудате запoслене жене, нарочито ако је њен фактићки доходак већи. С друге стране, порески третман незапoслене удате жене огледа се у томе што јој се признаје одређени фиктивни део доhotка као резултат делења мућевљевог доhotка divizором 2 и на тај део доhotка примењују се ниже пореске стопе. У ствари жена домаћица добија један претпостављени доходак (imputed income) на основу тога што сама обавља неке послове у домаћинству. У нашем пореском систему овакав принцип опорезивања породице не би се могао сматрати оправданим пре свега због постојања принципа расподеле према раду и резултатима рада.⁸⁾

У ствари дејство splittinga је у reduciranју uticaja прогресије за браће парове. Klasiћан argument у прилог „income splittinga” је zajedничко трошење доhotка у оквиру породице.⁹⁾ Два закључка следе из оваквог shvatanja. Прво, браћни парови са истим zajedничким доhotком платиће исти порез независно од законске podele доhotка међу њима;

⁸⁾ dr. Jelčić, B.: »Oporezivanje ukupne ekonomske snage грађана неке dileme при izborу poreznog obveznika«, Finansijska praksa 5/1981, str. 56

⁹⁾ Pechman, J. A.: Federal Tax Policy, Washington, 1966, str. 83

drugo, poreske obaveze bračnih parova obračunavće se kao da su oni dva pojedinca (samca) sa njihovim ukupnim dohotkom podeljenim jednako između njih. Jedan od važnijih razloga za prihvatanje posledica „income splittinga” može biti činjenica da lična oslobođenja ne obezbeđuju dovoljno razlike između obveznika u sredini i na vrhu poreskih grupa. Samci će biti oporezovani više no bračni parovi jer oni nemaju troškove i odgovornost oko podizanja dece. Po nekim shvatanjima izvor teškoća u pristupu „income splittinga” je da je razlikovanje u veličini porodice vršeno pre kroz strukturu stopa nego kroz poreska oslobođenja.

U sistemu pojedinačnog oporezivanja porodice poresku osnovicu predstavlja ekonomska snaga (dohodak) određenog poreskog obveznika—pojedinca koji nastaje kao rezultat njegovog rada. Pritom se ne vodi računa o njegovom porodičnom položaju tj. zanemaruje se činjenica da on živi u porodici i da ima obavezu izdržavanja članova porodice. Poreski tretman zaposlene udate žene ovde je jednak položaju ostalih obveznika (samaca, kao što su neudata zaposlena žena ili neoženjeni zaposleni muškarac).

U našem poreskom sistemu zajedničko oporezivanje značilo bi kažnjavanje onih članova porodice koji su zaposleni a dovelo bi i do nekih negativnih društvenih i socijalnih pojava. Ovakav poreski tretman porodice doveo bi do fiktivnih razvoda, života u vanbračnoj zajednici, formalnog raskidanja zajedničkog domaćinstva, formalnih brakova i dr. Zato se naše poresko zakonodavstvo kod oporezivanja dohotka građana opredelilo za poreskog obveznika pojedinca čija ekonomska snaga predstavlja osnovicu poreza. Međutim prihvatanjem pojedinca kao obveznika ne sprečava se mogućnost za vođenje računa o njegovom ekonomskom i socijalnom položaju (njegovom imovnom stanju, sposobnosti za privređivanje, broju dece, bolesti u porodici, smrti itd). Tako određena ekonomska snaga pojedinca pruža mogućnost za poštovanje načela raspodele prema radu i rezultatima rada a bračna zajednica kao takva neutralno se odnosi u pogledu oporezivanja.

II. Minimum za egzistenciju

Zahtev za oslobođenjem minimuma za egzistenciju (izuzimanjem iz poreske osnovice) davno je formulisan i danas je prihvaćen u skoro svim zemljama. Kao fiskalni institut nastao je iz socijalno—političkih razloga oporezivanja. U tom smislu predstavlja izuzetak od principa opštosti poreske obaveze.

Još od formulisanja ovog zahteva minimum za egzistenciju izazvao je spor među teoretičarima, tako da je oslobođenje minimuma imalo svojih protivnika i pristalice. Finansijski razlozi predstavljali su glavni argument protiv oslobođenja jer ako bi se veliki broj lica oslobodio poreza, to bi predstavljalo veliku finansijsku žrtvu za državu a moglo bi da dovede i do jačeg opterećenja ostalih građana.

Međutim pristalice ovog instituta navode neke druge razloge u prilog njegove primene. Tako je i poznati teoretičar Adam Smit savetovao da najamnine i životne potrebe od kojih je sastavljen realan dohodak za život treba da se izuzmu od oporezivanja, jer se porezi na siro-

mašne moraju ukinuti. Dohodak na koji se plaća porez treba da se odredi kao „čisti” dohodak ili dohodak iznad minimuma za egzistenciju.¹⁰⁾ Iz toga možemo da zaključimo da su osnovni razlozi za prihvatanje ovog instituta ležali u socijalno—ekonomskoj sferi oporezivanja. Otuda su klasični argumenti u prilog oslobođenja minimuma sledeći:

— opterećenje tako sitnih i za najosnovnije potrebe nedovoljnih prihoda bilo bi društveno nepravedno a s druge strane, takvi prihodi nisu ni izdašan izvor oporezivanja,

— takva ekonomski slaba lica oslobođena su samo neposrednih poreza ali ne i posrednih (porez na potrošnju), što za njih predstavlja daleko veću poresku žrtvu nego za bogatije građane.

Prema shvatanjima građanskih autora, minimum za egzistenciju je onaj iznos dohotka ili vrednosti imovine za koji se smatra da je svakom članu zajednice potreban za podmirenje određenog broja i vrsta potreba. Po njima oslobođenje minimuma predstavlja bitan preduslov za ostvarenje pravednosti oporezivanja. Sistem poreza na dohodak mora čuvati male dohotke, bliske minimumu za egzistenciju, koji se mogu oporezivati samo na simboličan način.¹¹⁾

Mada je pojam minimuma sa aspekta oporezivanja još uvek sporan u teoriji (zbog nedovoljno predviđenih kriterijuma za njegovo utvrđivanje), mogao bi se definisati kao iznos dohotka koji je približno dovoljan za pokriće osnovnih životnih potreba poreskog obveznika i njegove porodice. Politika „minimuma” može biti različita; idealno ovo bi trebalo da omogući reprodukciju radne snage. I baš stoga što je ovaj dohodak nužan za izdržavanje ne sme se dalje porezom smanjivati. Međutim oslobođenje se ne donosi na ukupan poreski teret, pošto je minimum oslobođen samo kod neposrednih poreza, a ne i kod posrednih poreza na potrošnju, koje putem prevaljivanja poreza snosi potrošač.¹²⁾

Danas se u razvijenim zemljama samo uslovno može govoriti o minimumu za egzistenciju. Napredak društva omogućio je da se prevaziđe zadovoljenje fizičkih potreba (sredstava za ishranu, stanovanje, odeću i obuću) i da se vodi računa i o nekim kulturnim, higijenskim, obrazovnim i drugim potrebama, o stepenu obrazovanja i sl. (kulturni odn. sociološki minimum za egzistenciju).

U današnje vreme minimum je ugrađen u poreske sisteme kako kapitalističkih tako i socijalističkih zemalja. Minimum za egzistenciju primenjuje se u poreskoj praksi tako što se ovaj iznos odbija od osnove poreza kako za obveznika tako i za bračnog druga ako je nezaposlen i za svakog člana porodice koji je nesposoban za privređivanje (ovaj odbitak može biti diferenciran za bračnog druga i za decu prema uzrastu). U nekim zemljama ovaj iznos se povećava ako je lice starije od određenog broja godina, kao i za slepe (npr. u SAD). Međutim zanimljivo je da prema bugarskoj poreskoj teoriji, minimum za egzistenciju je opšti ekonomski a ne finansijski pojam i označava onaj najmanji iznos dohotka, koji je pri datim opštim uslovima nužan, da bi jedno lice moglo živeti. Neoporezivi minimum je pak određeni minimalni

¹⁰⁾ Musgrave, R.: Teorija javnih finansija, Beograd, 1973, str. 76

¹¹⁾ Baudhuin, F.: *Precis de Finances Publiques*, II, Bruxelles, 1966, str. 13

¹²⁾ Karli, L.: *Nauka o finansijama*, I, Zagreb, 1963, str. 77

dohodak (ili druga poreska veličina), koji ne podleže oporezivanju. Oslobođenje od poreza može da se odnosi samo na poreske obveznike, koji imaju dohodak samo u takvoj veličini, ili da zahvati i one koji imaju veći dohodak, ali im se dohodak u toj veličini ne oporezuje. Kao osnov da se ne oporezuju najmanji dohoci navode se socijalni i finansijski razlozi.¹³⁾

Prema tome, u savremenim uslovima minimum za egzistenciju prisutan je kao socijalno—ekonomski činilac poreskih sistema. U praksi njegova veličina ne predstavlja stalno utvrđeni iznos. Utvrđuju ga, po pravilu, skupštinski organi u zavisnosti od ekonomskog, kulturnog, socijalnog drugog razvoja zajednice. Kao relevantni parametri u tom cilju mogu poslužiti dostignuti stepen materijalnog razvoja i nivo standarda, socijalni tretman pojedinca i porodice u društvu, nivo produktivnosti, stepen zaposlenosti, troškovi života, stečene navike i drugi faktori. Iznos minimuma za egzistenciju menja se kako u okviru šire, tako i u užim lokalnim zajednicama zavisno od kretanja ovih parametara.

Minimum za egzistenciju transformisan je u neoporezovani deo u poreskim sistemima koji se zasnivaju na dohodarini (porezu na ukupan dohodak), jer je za sve poreske obveznike utvrđen određen iznos dohotka koji se ne oporezuje (što je jedna od karakteristika ovog sintetičkog subjektivnog poreza).

Međutim, osnovu našeg poreskog sistema čine analitički objektivni porezi uz prisustvo jednog korektivnog instrumenta (porez na ukupan prihod) sa proklamovanom pretežno socijalnom sadržinom, u cilju smanjivanja tzv. socijalnih razlika i zahvatanja nadprosečne ekonomske snage i poreske sposobnosti građana. Uveden kao socijalno—ekonomski korektiv „osnovnog” oporezivanja, porez na ukupan prihod očigledno je izgubio ovu svoju funkciju kroz sve veće utvrđivanje neoporezovanog dela, koji se odbija od osnovice ovog poreza. Ako se poreskom politikom žele ostvariti socijalno—ekonomski ciljevi u društvu korišćenjem ovog poreskog instrumenta, tada se njegov neoporezovani iznos mora bitno smanjiti (mada se u obzir mora uzeti povećanje cena usled inflacionih kretanja). Ovakvim regulisanjem ovaj poreski instrument postoji bez sadržine jer ne ostvaruje ni fiskalne ni ekonomske ni socijalne ciljeve kako je proklamovano. Prema tome, kao odbitak od osnovice poreza na ukupan prihod, neoporezovani deo je utvrđen samo kao jedan parametar za nadoporezivanje (Sur tax), koji višestruko premašuje minimum ličnog i porodičnog standarda kod osnovnog oporezivanja.

Kod osnovnog oporezivanja u našem poreskom sistemu ovaj subjektivni element prilikom utvrđivanja baze fiskalnih prihoda je izostao. Najveći broj građana nalazi se u grupi obveznika koji plaćaju porez iz ličnog dohotka iz radnog odnosa. Opšta karakteristika svakog fiskalnog prihoda koji ima karakter poreza na dohodak jeste da se prilikom njegovog odmeravanja vodi računa o subjektivnim okolnostima pod kojima živi i radi obveznik poreza. Naš porez iz ličnog dohotka iz radnog odnosa najpribližniji je takvom porezu na dohodak, ali on nema ni osnovna obeležja te vrste prihoda. Pri odmeravanju ovog poreza, svi obveznici

¹³⁾ Svrakov, G. i dr.: Finansi i kredit na socialističeskata država, Varna, 1975. str. 144

se tretiraju podjednako, bez obzira na veličinu ličnog dohotka. Kao opravdanje navodi se primena proporcionalnih stopa. Nedoslednost poreskog sistema i poreske politike u primeni ovog poreskog instrumenta ogleda se u neuvažavanju, posebno u sadašnjim uslovima, određenog minimuma porodičnog standarda ili minimuma troškova života. Prema tome, osnovica ovog poreza nije rešila problem minimuma za egzistenciju. Smatramo da pored reprodukcije fizičkih sposobnosti treba obezbediti i reprodukciju u širem smislu, koja sadrži i ostale elemente najnužnijih potreba u svim oblastima podmirivanja potreba. Tako se u definisanju minimuma za egzistenciju polazi od shvatanja životnog standarda u širem smislu odnosno ukupnog društvenog i ekonomskog položaja pojedinca u društvu. Nije teško dokazati da se to u praksi ne poštuje. Ovo potpuno zanemarivanje porodičnih i ličnih okolnosti obveznika može se objasniti samo time što se i ne polazi od pretpostavke da porez iz ličnog dohotka stvarno plaćaju radnici već radne organizacije. Eventualne olakšice i oslobođenja ne bi se odnosile na radnike sve dok se dosledno ne sprovede načelo „bruto ličnog dohotka”. Prema sadašnjoj praksi to bi stvarno bile olakšice za radne organizacije.

Međutim, činjenica je da je vrlo teško odrediti onaj najmanji iznos dohotka za izdržavanje obveznika i njegove porodice na onom nivou koji se smatra prosečno dostignutim u zemlji. Ovaj postaje posebno aktuelan u vreme sve većih inflatornih kretanja koja su zahvatila i našu zemlju, kada realni lični dohoci dosta sporije rastu u odnosu na porast troškova života. U poslednje dve godine, a naročito u 1980. godini, dolazi do značajnog pada realnih ličnih dohodaka po svim vrstama delatnosti. Po nekima to čak ugrožava i ono što se naziva minimumom za egzistenciju i da se došlo do one „kritične granice” kod radnika sa malim ličnim dohocima. Posebno se to odnosi na objektivno težu ekonomsku situaciju porodica sa niskim prihodima koje nemaju dopunske zarade i po pravilu ne raspolažu značajnim uštedama, mogućnostima zaduživanja, a ne pripadaju tzv. mešovitim domaćinstvima (koja se delom snabdevaju hranom sa sopstvenog imanja i stanuju u sopstvenim kućama.¹⁴⁾ Da li će to biti zajemčeni lični dohodak, prosečan lični dohodak ili neki drugi iznos dohotka (koji se neće zahvatati fiskalnim prihodima), nije stvar samo poreske politike već i društva u celini (a naročito ekonomsko—socijalne politike). Ovaj iznos trebalo bi prilagođavati konkretnim uslovima života u pojedinim sredinama a ako je potrebno i diferencirano zavisno od nivoa uzrasta dece, okolnosti da li su na redovnom školovanju ili ne i drugih momenata.

D. PORESKO—TEHNIČKI ASPEKT OSNOVICE

Osnovica dažbina spada u one elemente dažbina čije utvrđivanje nije ni malo jednostavno. Ovaj poresko—tehnički aspekt osnovice ogleda se u činjenici što je izuzetno složeno njeno obračunavanje kao npr,

¹⁴⁾ Janković, N.: Aktuelni problemi životnog standarda, Socijalna politika 11—12/1981, Beograd, str. 11

kako utvrditi visinu rashoda (troškova) koji su učinjeni radi ostvarenja prihoda, kako tretirati lične i porodične okolnosti obveznika dažbina i sl.

Postupak koji obavljaju poreski organi da bi se utvrdila poreska osnovica i na osnovu nje poreska obaveza naziva se razrez poreza. U stvari zavisno od vrste dažbina i osnovica se različito obračunava. Kada se porezi ne razrezuju prema bruto dohotku, prometu ili imovini, važni su odbici koji se priznaju iz razloga troškova, ali i neoporezovanog iznosa (u našem poreskom sistemu kod poreza na ukupan prihod).

Prvi uslov za obračunavanje stvarne osnovice, bez obzira na način njenog utvrđivanja (prema podacima iz poslovnih knjiga, na osnovu podataka koje prikuplja poreski organ ili upoređenjem) jeste da se utvrdi ukupan prihod a zatim obračuna dohodak obveznika. U fiskalnim sistemima skoro svih zemalja osnovicu poreza na dohodak predstavlja ukupan prihod koji se umanjuje za troškove koji su potrebni da bi se taj prihod ostvario. Ukupan prihod predstavlja ukupnu realizaciju proizvoda i usluga koja je ostvarena u godini za koju se utvrđuje osnovica. Znači da u ukupan prihod ulazi jednogodišnji iznos svih naplaćenih naknada za prodatu robu i za izvršene usluge.

Troškovi koji se odbijaju imaju dve karakteristike: da su učinjeni radi ostvarenja ukupnog prihoda i da su nužni (neophodni) kako bi se on ostvario. U poreskim sistemima mnogih zemalja postoji zakonska prezumpcija koji troškovi mogu biti nužni za ostvarenje ukupnog prihoda, pa se moraju odbiti od tog prihoda. Takvi troškovi nazivaju se „odbitnim stavkama” a odbijanje ovih izdataka naziva se sistem dedukcije. Međutim izbor takvih troškova nije lako izvršiti pre svega zbog same karakteristike troškova da moraju biti nužni. Jedno shvatanje može imati zakonodavac a drugo poreski obveznik za koga nužni mogu biti i troškovi domaćinstva, u slučaju teške bolesti, smrti i sl. jer i oni su „nužni”, nezavisni od njegove volje. Izdatke ove vrste ne priznaju baš svi poreski sistemi, što je slučaj i sa našim.

U praksi utvrđivanje ovih izdataka je za poreske organe složen posao jer i pored ovih zakonskih prezumpcija, oni utvrđuju troškove radi odbijanja za svaki konkretan slučaj. Obično se kao nužni smatraju troškovi proizvodnje i vršenja usluga, troškovi režije i drugi izdaci poslovanja (materijalni troškovi) u godini za koju se utvrđuje stvarna osnovica, i to u delu koji se odnosi na iznos naplaćene naknade za prodatu robu i izvršene usluge. U nekim poreskim sistemima priznaju se i kamate po dugovima (svi pasivni interesi), plaćeni porezi, iznosi osiguranja od rizika, amortizacija osnovnih i obrtnih sredsata i dr. Prema tome, od ukupnog prihoda odbijaju se troškovi poslovanja u pravom smislu i neki izdaci koji nisu u neposrednoj vezi sa proizvodnom delatnošću odnosno radom obveznika.

Da bismo ilustrovali karakter odnosa pojedinih poreskih sistema u pogledu priznavanja izdataka, navešćemo sistem dedukcije u poreskom sistemu SAD, jer se on dosta liberalno odnosi prema ovim izdacima. Poreska obaveza obuhvata sve prihode koji čine ukupan dohodak po odbitku određenih iznosa, na koje poreski obveznik ima pravo jer su određenim trajnim ili privremenim oslobođenjima vezani uz ličnost po-

obvezniku je bilo dopušteno da odbije 600\$ za sebe i dodatnih 600\$ za tzv. lična oslobođenja (personal exemptions). Od 1948. do 1969. godine obvezniku je bilo dopušteno da odbije 600 za sebe i dodatnih 600 za svakog izdržavanog člana. Ako je obveznik ili njegova supruga, bio stariji od 65 godina ili slep, postojalo je dodatno oslobođenje od 600\$ za svakog od njih. Ova lična oslobođenja često su branjena razlozima da ona predstavljaju minimum prihoda koji je potreban za život i da pravičnost zahteva da budu isključeni iz oporezivanja (osnovice). Iznos ličnog oslobođenja bio je povećan na 750\$ od 1970. do 1973. godine.¹⁵⁾

Novo zakonodavstvo u ovoj zemlji postepeno napušta princip „ostvarenog dohotka“ (adjusted gross income) kao osnovicu za oporezivanje u korist nove osnovice koju čini „raspoloživ dohodak“ (taxable personal income). U ukupan dohodak ne ulaze troškovi alata, kancelarijski troškovi, troškovi premeštaja (što nije slučaj sa troškovima putovanja na posao), troškovi obrazovanja ako su uslov da se sačuva posao (ali ne i oni koji su učinjeni radi usavršavanja za bolji posao).¹⁶⁾ Pored navedenih ličnih oslobođenja, obveznik ima pravo da odbije od ukupnog dohotka i lične odbitke (personal deductions) odnosno lične izdatke (personal expenditures). Veći odbici odnose se na plaćene kamate, izdatke za zdravstvenu zaštitu (ako su ovi izdaci iznosili više od 3% „ukupnog“ dohotka), razna davanja humanitarnim organizacijama i plaćeni porezi. Manji odbici obuhvataju razne gubitke (za svaku štetu iznad 100\$), troškove čuvanja dece i neke druge odbitke.¹⁷⁾ Prema mišljenju jednog američkog autora nema odgovarajućeg objašnjenja da bi se opravdali neki od ovih ličnih odbitaka. Mnogi od njih bili su dopušteni još od uvođenja poreza na dohodak. Pre nego što se odredi „dohodak“ dedukciju bi trebalo dopustiti samo za izdatke nužne radi ostvarenja dohotka. Izuzetak od ovog pravila trebalo bi učiniti za neuobičajene lične troškove koji prouzrokuju oskudicu kad su dohoci niski.¹⁸⁾ Umesto navedenih izdataka obveznik ima pravo da traži tzv. standard deduction koja iznosi 15% od ukupnog dohotka s tim da ovaj paušalni odbitak ne može iznositi više od 2.000\$.¹⁹⁾

Da bi se troškovi priznali i odbili od osnovice moraju biti pojedinačno iskazani u redovnoj godišnjoj prijavi obveznika i dokazani odgovarajućim ispravama. U slučaju da obveznik ne učini verodostojnim ove troškove, poreski organ ih utvrđuje po službenoj dužnosti (u našem poreskom sistemu prema tzv. normativima troškova). Potrebni troškovi mogu se utvrditi i upoređenjem sa troškovima drugih obveznika odgovarajuće delatnosti.

Prema našim pozitivnim poreskim propisima, pored materijalnih troškova u užem smislu od ukupnog prihoda odbijaju se i drugi troškovi

¹⁵⁾ Davie, B. F. — Ducombe, B. F.: Public Finance, Holt Rinehart and Winston, Inc. New York, 1972. str. 295

¹⁶⁾ Isto, str. 294

¹⁷⁾ Oood, R.: The Individual Income Tax, The Brookings Institution, Washington, D. C. 1964, str. 153

¹⁸⁾ Pechman, J. A.: Federal Tax Policy, The Brookings Institution, Washington, D. C. 1966, str. 76

¹⁹⁾ Davie, B. F. — Duncombe, B. F.: citirano delo, str. 298

delatnosti (odbitne stavke). Kao troškovi priznaju se: vrednosti utrošenog osnovnog, pomoćnog i pogonskog materijala; isplaćeni lični dohoci za korišćenje dopunskog rada drugih lica (u visini iznosa prijavljenog zajednici zdravstvenog osiguranja); troškovi redovnog održavanja mašina i alata; amortizacija mašina, alata i uređaja; zakupnina za poslovne prostorije; opšti troškovi režije, kao što su: kancelarijski troškovi, ptt troškovi, troškovi za ogrev, osvetljenje, čišćenje poslovnih prostorija; troškovi prodaje proizvoda; putni troškovi; porez i takse kao i doprinosi plaćeni privrednim komorama.²⁰⁾ Tako se sistem dedukcije sastoji u redefinisanoj ostvarenog dohotka što vodi subjektivizaciji osnovice i subjektivizaciji poreskog zahvatanja. Međutim naše poresko zakonodavstvo nije dovoljno istaklo subjektivne okolnosti obveznika i troškove vezane za te okolnosti pod kojima živi i radi obveznik, kako bi se ti troškovi mogli odbiti od ukupnog prihoda prilikom utvrđivanja stvarne osnovice. Takođe ne priznaju se ni troškovi domaćinstva koji mogu dosta umanjiti dohodak obveznika, jer se priznaju samo troškovi vezani za poslovnu delatnost. Na taj način odstupa se u stvari od „subjektivizacije” poreskih prihoda.

Pored navođenja izdataka koji se mogu odbiti (sistem dedukcije) poreski zakoni obično navode i izdatke koje obveznici često u uverenju da smanjuju njihov stvarni dohodak odbijaju, ali ih zakon ne priznaje, odnosno dodaje osnovici. Takvi izdaci nazivaju se »pribitnim stavkama« a njihovo pribrajanje (dodavanje) osnovici naziva se sistem majoracije. U stvari ovde je zakon negativnom definicijom odredio izdatke koji, mada imaju karakter troškova učinjenih radi ostvarivanja ukupnog prihoda, ne mogu biti odbijeni, već se moraju uračunati u ukupan prihod. Pored navedenih troškova domaćinstva koji se smatraju dodatnim ili „pribitnim” stavkama, navode se još i: vrednost rada obveznika i članova njegovog užeg domaćinstva, ako sa njima nije zasnovao radni odnos, kao i iznosi plaćeni na ime socijalnog osiguranja za ta lica; pokloni i neugovorene nagrade zaposlenim licima na koje nisu obračunate i naplaćene društvene obaveze; kamate na sopstvena osnovna i obrtna sredstva obveznika; plaćeni porez od delatnosti; iznosi koje obveznik upotrebi za povećanje svojih osnovnih i obrtnih sredstava ili za otplatu duga; gubici iz ranijih godina.²¹⁾ Iz ovoga vidimo da postoji i jedna nelogičnost koja se ogleda u nepriznavanju nekih plaćenih poreza, što vodi primeni načela „porez na porez”.

Problem dedukcije i majoracije pojavljuje se i kod oporezivanja dohotka udruženog rada. Ovde su iz osnovice isključeni oni elementi koji se po prirodi stvari ne mogu uračunati u dohodak, što je slučaj sa zakonskim i ugovornim obavezama, zajmovima i nekim drugim zakonom utvrđenim izdvajanjima (zavisno od republičkog zakonodavstva odn. pokrajinskog).²²⁾ S druge strane, redefinisanoj dohotku dodaju se

²⁰⁾ Čl. 32 Zakonima o porezima građana (Sl. glasnik SRS br. 27/77)

²¹⁾ Čl. 82 Zakona o porezima građana (»Narodne novine SRH, br. 53/77)

²²⁾ Po Zakonu o porezu iz dohotka organizacija udruženog rada SR Srbije (»Sl. glasnik SRS«, br. 54/77)

„pribitne stavke” od kojih je najvažnija uvećana amortizacija, s tim da je i amortizacija različito rešena.

Iz svega navedenog može se zaključiti da sistemi dedukcije i majoracije kombinovani sa raznim poreskim olakšicama i oslobođenjima, pokušavaju da u sistem oporezivanja unesu što više elemenata na osnovu kojih se može sigurnije i preciznije odrediti realna poreska snaga obveznika (osnovica dažbina).

QUELQUES ASPECTS DU FONDEMENT DES IMPOSITIONS

R é s u m é

Dans l'article est examiné, sous des aspects différents, le fondement en tant qu'élément essentiel des impositions. L'aspect juridique découle de la réglementation normative du fondement où la loi distingue le fondement général (abstrait) et le fondement concret. La nature juridique de cet élément se manifeste aussi dans le fait que par la détermination du fondement s'établit le rapport juridique déterminé (juridico-administratif) entre l'Etat (le fisc) et le contribuable. Le caractère de ce rapport fiscal change progressivement à cause des prémisses fondamentales de notre système socio-économique et politique, dans le sens de l'intégration d'un cercle de plus en plus large de travailleurs et de citoyens dans le processus des décisions relatives à la satisfaction des besoins sociaux généraux.

Par le rassemblement adéquat du fondement peuvent être réalisés les buts économique-politiques déterminés de l'imposition (l'aspect économique-politique du fondement). Par le rassemblement réel de la force économique (le fondement de l'imposition) et en tenant compte des conditions de la gestion des affaires du contribuable (par les déductions) on peut avec la participation des autres éléments (en particulier par le taux) exercer l'influence sur la capacité reproductive et accumulative de l'économie, la productivité du travail, l'égalité et l'uniformité du contribuable dans la soumission aux obligations fiscales.

Dans le cadre de l'aspect socio-politique on n'examine pas la politique de la société par rapport à la famille mais comment le fondement déterminé se reflète sur les conditions de vie de la famille. Dans les systèmes fiscaux contemporains existent des modèles différents de l'imposition de la famille (les forces économiques globales) et la détermination différente du fondement dans chacun d'eux se reflète inégalement sur le traitement fiscal de la famille. A l'occasion de la détermination de la base de l'imposition, l'Etat ne s'attribue pas une partie déterminée du revenu pour des raisons socio-politiques. C'est le minimum d'existence qui dans notre système fiscal n'est pas résolu d'une manière adéquate dans l'imposition fondamentale.

L'aspect technico-fiscal du fondement se reflète dans l'application des systèmes déterminés du règlement du fondement (les systèmes de déduction et de majoration) qui exercent l'influence sur la subjectivité de l'opération fiscale.