

СОЦИЈАЛНО-ПОЛИТИЧКИ ПРИНЦИПИ ОПОРЕЗИВАЊА У ЈУГОСЛОВЕНСКОМ ФИСКАЛНОМ СИСТЕМУ

У изградњи фискалног (пореског) система свака држава мора се руководити одређеним правилима, која изражавају систем друштвених вредности у датом друштву и представљају полазну основу система и његових циљева. То су принципи опорезивања који зависе, пре свега, од друштвено-економског и политичког уређења земље. У савременим државама посебан значај добијају поред фискалних и економских и социјално-политички циљеви опорезивања, уколико се посматрају ефекти фискалних захватања на материјални и друштвени положај обвезника. Садржај социјално-политичких принципа опорезивања претрпео је одређене промене током времена а њихово примењивање у пракси разликовало се у појединим државама.

У савременим државама уочавају се тенденције за што већим степеном „социјализације” фискалних система и политика. Увођење и прихватање социјално-политичких обзира резултат је више фактора: степена друштвено-економског развоја, односа политичких снага у земљи, традиције, културе и др.

Универзални захтев који се поставља пореским системима из социјално-политичких разлога, јесте праведност опорезивања. Појам праведности као вечити идеал свеукупног људског живљења и делања јесте општи филозофски проблем¹⁾ док је праведност у опорезивању превасходно проблем политичке природе. Стога је садржај појма праведности опорезивања под снажним утицајем економских, политичких, културних и других промена у друштву. У тим оквирима, друштвено прихватљиво схватање (интерпретација) праведног опорезивања у неком одређеном времену и простору, биће преовладавајуће мишљење већине које је најприближније њеним жељама. Финансијска теорија је покушала да осмисли садржај принципа праведности, формулисањем двају начела опорезивања:

- начело општости пореске обавезе и
- начело равномерности расподеле пореског терета.

Основни инструментаријум пореске политике којим би се могли остварити одређени ефекти с квалификацијом праведног опоре-

¹⁾ „После Аристотела, појам правде је приближен једнакости.” (Хаим Перелман: Право, морал и филозофија, Нолит, Београд, 1983, стр. 16.)

зивања јесу примена и одговарајућа комбинација одређених пореских елемената, као што су: порески извор, порески обвезник, пореска основица, пореске стопе, пореска ослобођења и олакшице.²⁾

Мора се приметити да овако схваћена праведност опорезивања увек је одражавала класни карактер државе и била у складу с њеним финансијским интересима, док је с друге стране, интерес пореских обвезника непрекидно био усмерен на што веће умањење негативних ефеката давања на њихов материјални и друштвени положај.

Универзалност (општи карактер) пореза јесте једна од друштвено-политичких и социјалних тековина француске буржоаске револуције, настала као реакција на бројне фискалне привилегије племства и свецтвенства тога доба, па и раније. У уставима савремених држава налази се одредба о једнакости свих људи пред законом, независно од њихових посебних обележја. Та се једнакост пред законом проширује и на подношење пореског терета.

Начело једнакости пред порезом из периода либералног капитализма супституисано је начелом једнакости путем пореза, где држава активном фискалном политиком врши редистрибуцију имовине и богатства у друштву. Ипак, општост опорезивања има релативно ограничено дејство, јер управо из социјално-политичких разлога неке категорије лица које су испод или на минимуму егзистенције, ослобађају се од плаћања пореза.

Друго начело, равномерност расподеле пореског терета, подразумева равноправан односно једнак третман за све пореске обвезнике. Такво дејство опорезивања може се остварити не само уз апсолутна већ и релативна померања у односима међу економским снагама пре и после опорезивања. То најадекватније омогућава до сада, према схватањима савремене финансијске теорије, примена прогресивних стопа чија је суштина и манифестација у већем оптерећивању оних обвезника који стичу знатније приходе и имовину. Доследна примена прогресивних стопа јесте само израз другег принципа плаћања пореза у складу с економском снагом обвезника.

Тежња за постизањем праведности опорезивања утицала је на финансијску теорију да проблем равномерности у пореском третману обвезника сагледа, полазећи од специфичне интерпретације самог појма једнакости, разликујући вертикалну и хоризонталну једнакост.³⁾

Према овом схватању, појам праведног опорезивања чини комбинација ова два појма односно њихово међусобно складно допуњавање: на принцип једнаког пореског третмана прихода из једнаких (истих) извора (хоризонтална једнакост) надовезује се принцип различитог пореског захватања већих и мањих прихода (вертикална једнакост). Да би се испунио основни захтев овако дефинисане праведности (једнаки третман за једнаке), у опорезивање треба унети поред објективне компоненте (извора прихода) и субјективне критеријуме везане за личност пореског обвезника. Уважавање различитости код

²⁾ мр Барбара Јелчић: Социјално-политички принципи опорезивања код Adolpha Wagnera, Финансије, 9—10/71, стр. 563

³⁾ Др Барбара Јелчић: Порезни обвезник и порезна политика, СНЛ, Загреб, 1977, стр.95

појединих категорија обвезника условиће и њихов различити порески третман, а таквим диференцирањем, сматра се, не одступа се од начела једнаког пореског третмана већ се оно јавља у свом специфичном изразу.

Као и у другим савременим државама, и Устав Југославије садржи начела о општој пореској обавези и доприношењу друштвеним (јавним) потребама сразмерно економској снази обвезника. Одредба исте садржине налази се и у одговарајућим фискалним прописима о опорезивању грађана⁴⁾ и привредних субјеката. Дакле, у начелу и формално-правно у нашем друштвено-економском и политичком систему прихваћен је принцип плаћања пореза сразмерно економској снази (материјалним могућностима) пореских обвезника, као интегрални елемент појма праведности опорезивања.

Полазећи од сврхе овог рада намеће се питање — може ли се самим прокламовањем овог принципа у нашем друштву обезбедити праведно опорезивање?

Да би се сагледало практично оживотворење овог основног социјално-политичког принципа опорезивања, треба поћи најпре од анализе структуре фискалног (пореског) система у нашој земљи.

Структуру југословенског (пореског) система карактерише неповољан однос између непосредних и посредних пореза, уколико се као основ упоребења посматрају системи фискалних прихода развијених земаља тржишне привреде. Преовлађујуће учешће пореза на потрошњу у укупним буџетским приходима земље, неминуовно цео систем прикупљања јавних прихода чини регресивним због њихове особине да се преваљују на крајње потрошаче односно купце опорезованих производа. Терет ових пореза подједнако носе сва лица а да се притом не води рачуна о њиховим материјалним могућностима, чиме се грубо нарушава уставни принцип доприношења друштвеним (јавним) потребама у складу с економском снагом свих субјеката у друштву.

Најважнији порески облици према фискалном рандману у структури укупних прихода јесу порез на промет производа и услуга и порез (доприноси) из личног дохотка радника. Већ дужи низ година такво одређење законодавца за скоро искључивим фискалним захватањем извора личне потрошње производи, поред осталог, и негативне последице на равномерну расподелу пореског терета између пореских обвезника у друштву. Опорезивањем промета у трговини на мало једнако се оптерећују сва лица (порески дестинатори) са врло различитом структуром прихода. С друге стране, конципирањем система непосредних пореза (пореза и доприноса из личног дохотка радника) тако да се они аутоматски преваљују на радну организацију и реално постају њена обавеза, чини се огромна неправда привреди као целини и појединим привредним областима, гранама, групацијама.⁵⁾

⁴⁾ Члан 1 стр. 1 Закона о порезима и доприносима Србије („Сл. гласник СР Србије” бр. 60/89.)

⁵⁾ На овакво неповољно дејство указивао је проф. Мирослав Петровић још 1972. године у раду „Порески систем и пореска политика”, изд. Института за јавне финансије, Загреб, 1972, стр. 22.

Ефекти такве конструкције огледају се у даљој прерасподели пореских давања на терет грана које се у погледу стицања дохотка већ налазе у неповољним економским и другим условима (тзв. радно интензивне организације).

Потпуно је у праву проф. Јелчић када указује да се социјално-политички принципи опорезивања морају односити на порески систем у целини, а не само на поједине пореске облике.⁶⁾ Видели смо да су у нашем систему друштвених прихода два основна пореска облика у суштини неправедно и неједнако распоређена, док су остали маргиналног значаја и њима се не могу остваривати одговарајући редистрибутивни ефекти у привреди у друштву.

Следећи елемент у анализи остваривања (неостваривања) праведности опорезивања у нашем пореском систему јавља се као начин опорезивања односно избор одговарајуће врсте и висине стопа. Чињеница да држава путем примене пореских стопа најнепосредније делује на економску снагу обвезника, указује на значај њиховог правилног избора и одмеравања за оживотворење социјално-политичких принципа опорезивања. Теоријске расправе и дилеме у погледу примене једног или другог начина опорезивања (пропорционалне или прогресивне стопе) у одређеним историјским оквирима искристалисале су се у два гледишта о правилној расподели пореског терета: опорезивање по принципу корисности и опорезивање по принципу пореске способности. Ипак, као резултат тога спора, опредељење за све свестранију примену прогресивних стопа није истовремено имало за ефекат успешно решавање проблема равномерне расподеле пореског терета, на шта указује фискална пракса у многим савременим државама. На изузетну осетљивост овог вида финансијске активности државе, треба обратити посебну пажњу с обзиром да је питање одређивања степена прогресије предмет политичког консензуса.⁷⁾

Југословенски фискални систем несумњиво карактерише маргинална заступљеност прогресивних стопа. На основу тога, може се закључити да мотив њиховог увођења никада није био фискални ефект нити остваривање стварне редистрибуције прихода у друштву. Прогресивне стопе су у примени само код опорезивања имовине, прихода од имовине, промета непокретности и укупног прихода грађана.

Преовлађујућа оријентација у пореском систему и пореској политици за широм применом пропорционалних стопа била је мотивисана не само елиминисањем субјективизма и волунтаризма приликом утврђивања висине стопа (прогресивних) већ, пре свега, очекивањем да ће се такав начин опорезивања позитивно одразити на раст производње, продуктивност и ефикасност. Међутим, дугогодишња примена пропорционалног опорезивања је у све већој мери попримала регресивни карактер. Већом заступљеношћу пропорционалних стопа код пореза и доприноса нису могли да се остварују редистрибутивни ефекти у привреди и друштву. Зато су фискални приходи углавном

⁶⁾ Божидар Јелчић: Наука о финансијама и финансијско право, Информатор, Загреб, 1988, стр. 164.

⁷⁾ Graham C. Hockly: Public Finance, An Introduction, London, 1979, str. 182.

били (и данас јесу) неутрални у домену социјалних односа. Вођење такве фискалне политике умногоме подсећа на либералистичку концепцију управљања финансијама у периоду либералног капитализма.

За доминантну примену пропорционалних пореских стопа у нашој земљи, као и у осталим социјалистичким земљама, постоји још један разлог. Сматрало се и још увек се сматра да приходе од рада (тзв. нефундиране приходе) треба опорезовати блажим стопама и тиме им пружити повољан фискални третман, за разлику од фундираних прихода (од имовине). Анализа оваквих фискалних система потврђује њихову оријентацију ка цедуларном (аналитичком) опорезивању дохотка а не путем синтетичког пореза.

У југословенском позитивном фискалном систему постоји двојако оправдање за широм применом прогресивних стопа: а) као и овуда, различити порески третман прихода од рада и оних стечених из других извора (планирано увођење синтетичког пореза на доходак грађана подразумева искључиво примену прогресивних стопа и б) потреба за отклањањем односно минимизирањем регресивног деловања посредних пореза (на потрошњу).

Несумњиво је да је код нас неопходна реформа непосредних пореза, због ширег остваривања не само друштвено-економских већ и социјално-политичких циљева опорезивања. Тим пре, та је потреба израженија када порески инструменти дођу у несагласност са најшире постављеним и прокламованим циљевима пореске политике. Уколико се жели остварити већа равноправност (једнакост) у распореду пореског оптерећења, има мишљења у литератури, да се не мора мењати пореска структура већ се таква сврха може постићи једноставно променом пореских стопа.⁸⁾ Међутим, наш порески систем изискује радикалну реформу (што је несумњиво опредељење већине друштвених субјеката) а то подразумева претходно стварање простора за такво деловање. У тим оквирима као неопходан предуслов мора се извршити реинтеграција пореза и доприноса. Услови за промену структуре пореског система са већим учешћем непосредних пореза, морају се стварати у два правца:⁹⁾

— давањем ширег простора предузетничкој иницијативи реализоваће се и већи приходи (доходак, добит) чиме ће се знатно проширити и величина основице пореског захватања (НД), коју за сада карактерише низак доходак привредних субјеката и индивидуални доходак грађана, што има за последицу ограничену примену прогресивних стопа;

— до сада се кретање пореза и доприноса одвијало независно од реалних привредних категорија (због инфлације), што је такође онемогућавало већу заступљеност виших стопа (које подразумевају стабилне привредне токове и слободно функционисање тржишта).

Равномерност у расподели пореског терета као суштински елемент праведности опорезивања не остварује се онда када се, и по-

⁸⁾ Alan Peacock: De We Need to Reform Direct Taxes? prešt. iz Lloyds Bank Review, br. 129, juli, 1978, str. 29.

⁹⁾ Слободан Комазец: Пореска политика и оптимално опорезивање у систему друштвеног финансирања, Финансије 3—4/87, стр. 40—41.

ред формалне једнакости пореских прописа, интенције законодаваца због различитих разлога не остварују у пракси.¹⁰⁾ Све те бројне деформације пореског система имају свој заједнички одраз у фактичкој расподели фискалног (пореског) терета у друштву, која се одвија одређеним аутономним токовима. Проблем праведности пореског система код нас мора се посматрати и у односу на структуру друштва у погледу расподеле друштвене моћи (богатства и власти). Истраживања наше савремене друштвено-економске и политичке стварности указују на јасну диференцијацију друштвених категорија (слојева) тако да они на вишој лествици друштвене моћи могу користити свој друштвени и материјални положај како би издејствовали и повољнији фискални режим¹¹⁾, мада је тај утицај мање изражен за разлику од западних парламентарних демократија.

Да ли ће порески обвезници један порески систем сматрати и доживљавати као праведан у великој мери може зависити и од повезаности користи (јавних услуга) и трошкова (износа пореза) у дистрибуцији пореског терета. Таква психолошка и социјално-политичка процена често има за последицу друкчију фактичку расподелу пореског оптерећења од оне законске. Зато би и наш законодавац морао да води рачуна о том мишљењу наима, у каквом се односу налази терет пореске обавезе према конкретној потреби, чијем задовољењу служе средства прикупљена путем пореза. Јер традиционално, од када је уведено опорезивање у свим земљама порези се доживљавају као намет без непосредне противнакнаде. Што је тај однос између принудног давања и јавних потреба ближи, то су и мање могућности (уз остале факторе) за њихово избегавање.

Оживотворење принципа плаћања пореза према економској снази подразумева претходно прецизирање критеријума „пореске способности“. Способност плаћања пореза изражава се кроз стицање дохотка, имовине, прихода од имовине, трошење дохотка. Наш законодавац је приликом теоретског дефинисања и одређења елемената пореске способности био у извесној мери недоследан¹²⁾, када је у питању подсистем опорезивања грађана, јер код захватања личних доходака радника основицу чини остварени доходак, код опорезивања личних доходака од самосталног обављања привредних и професионалних делатности основицу чини тзв. пречишћени доходак а укупан приход захвата се на основу тзв. расположивог дохотка.

Правилан распоред фискалног терета на поједине изворе односно категорије пореских обвезника мора се посматрати и шире, на нивоу целе земље што изискује остваривање тзв. хоризонталне једнакости (правичности) опорезивања између република, региона и општина. Глобални фискални притисак мора се диференцирати према достигнутом нивоу задовољења друштвених (јавних) потреба јер је и

¹⁰⁾ Божидар Јелчић: Наука о финансијама и финансијско право, Информатор, Загреб, 1988, стр. 164.

¹¹⁾ Загорка Голубовић: Криза идентитета савременог југословенског друштва, Филип Вишњић, Београд, 1988, стр. 320.

¹²⁾ Касим Беговић: Социјални ефекти пореског система, Финансије, Београд, 1—2/87, стр. 56.

фискални капацитет неједнак између територијално-административних јединица, уколико се посматра друштвена потрошња у целини. Неконзистентност, разуђеност, широка децентрализација нашег фискалног система не представља погодан оквир за постизање сагласности о минимуму друштвене потрошње, тако да се тзв. финансијско изравнање (хоризонтална правичност у глобалу) између ових субјеката друштвеног финансирања, своди углавном на допунска средства недовољно развијеним подручјима. Постављањем финансијских (фискалних) односа на таквим основама делимично се доводи у питање обезбеђење општих и заједничких услова живота и рада, најшире схваћеног као јавни интерес.

Већ одавно је уочено да је по многим својим карактеристикама фискални систем у врло великој мери формализован и не омогућава да се при опорезивању дође до тачних и веродостојних података и сазнања о стварној економској снази и пореској способности обвезника.¹³⁾

Фискална пракса као одраз друштвено-економске и политичке стварности региструје и упозорава на бројна одступања од захтева социјално-политичке природе који се формулишу као социјално-политички принципи опорезивања. Последице неостваривања или делимичног остваривања ових принципа огледаће се не само у неутралном односу на редистрибуцију богатства у друштву већ и у појави пореских отпора и других видова реакција пореских обвезника. Започете и предстојеће промене у привредном систему требало би да пруже основе за стварање не само економски ефикасног, друштвено-политички прихватљивог већ, и пре свега, социјално подношљивог фискалног (пореског) система, јер од тога у великој мери може зависити и успех пореске реформе. Међутим, за сада још увек нема уставног основа за спровођење целокупне реформе пореског система.

У нашој финансијској литератури има мишљења да принцип плаћања пореза према економској снази у одређеној мери негира начело расподеле према раду, као основни принцип нашег друштвено-економског и политичког система.¹⁴⁾ Они не долазе у колизију једино уколико се опорезивањем према економској снази ублажава регресивно деловање пореза на потрошњу.

Принцип опорезивања према економској снази односно пореској способности обвезника по својој суштини подразумева постојање прогресивних стопа, док је за примену начела расподеле према раду био потребан идејно-политички и психолошки основ у циљу оправдања употребе пропорционалних стопа код пореза из личног дохотка радника, ради сразмерног очувања односа између економских снага после опорезивања.

¹³⁾ Мирослав Петровић: Порески систем и пореска политика, Институт за јавне финансије, Загреб, 1972, стр. 23.

¹⁴⁾ Божидар Јелчић: Цитирано дело, стр. 140.

Међутим, на данашњем ступњу друштвено-економског развоја није доследно остварен принцип расподеле према раду, на шта је и проф. Гамс у својој књизи „Својина” указао.¹⁵⁾

С друге стране, истиче се као посебан квалитет нашег система да је плаћање пореза према економској снази у складу с нашим схватањем принципа солидарности и узајамности. Сматрамо да нема потребе за таквим посебним наглашавањем јер у општости пореске обавезе огледа се солидарисање оних пореских обвезника који могу платити порез са онима који из друштвено оправданих разлога то не могу учинити.

Пошто се у пракси не поштује овај принцип и често има одступања од њега, управо би плаћањим пореза према економској снази могао да се коригује и захвата онај део дохотка који није резултат доследно примењеног принципа расподеле према раду. О нужности фискалне прерасподеле дохотка говоре и други аутори и то када се ради о сузбијању деформација у расподели због одступања од начела награђивања према раду односно према резултатима рада.¹⁶⁾

Посматрано у глобалу, наш фискални (порески) систем морао би да садржи у себи више елемената праведности у опорезивању економске снаге (пореске способности) обвезника (физичких и правних лица), за шта се у тек започетој реформи тог система морају обезбедити одговарајући предуслови, како у постепеном мењању структуре пореског система и његових инструмената тако и кроз уважавање мишљења и реакције пореских обвезника на тако конципирани порески систем.

¹⁵⁾ Андрија Гамс: Својина, Научна књига, Београд, 1988, стр. 327—332. објашњава немогућност спровођења у нашој самоуправној привредној пракси начела расподеле према раду, излажући о разним изворима дохотка и о утицају минулог рада на доходак.

¹⁶⁾ Перо Јурковић: Фискална политика у економској теорији и пракси Информатор, Загреб, 1989, стр. 87.

PRINCIPES SOCIO-POLITIQUES DE L'IMPOSITION DANS LE SYSTEME FISCAL YOUGOSLAVE

Dans son travail l'auteur considère en général le problème de l'équité de l'imposition dans notre système fiscal. Le système fiscal yougoslave, comme les autres systèmes fiscaux modernes, contient les principes socio-politiques de l'imposition qui sont: les obligations fiscales communes et l'uniformité dans la disposition de la charge fiscale. L'analyse du système des revenus sociaux (publics) faite, montre que dans la pratique arrivent des divergences des principes généralement acceptés de l'imposition. Les raisons de telles déviations se trouvent dans la structure du système fiscal, dans les formes fiscales appliquées, dans les catégories et le niveau de taux de l'impôt, dans le rapport des prestations fiscales et les besoins publics qui sont financés par les impôts et autres.

L'équité de l'imposition doit être réalisée non seulement des aspects des obligatoires mais sur le niveau du pays tout entier, par la distribution uniforme de la charge des impôts parmi les unités administrativo-territoriales.

Malgré les déterminations de principe (dans la Constitution et dans les règlements fiscaux correspondants) pour le support des charges publiques proportionnellement aux possibilités matérielles, observé en bloc, on conclut que le principe du paiement des impôts, d'après les forces économiques n'est pas réalisé.

La distribution uniforme des prestations fiscales n'est pas aussi réalisée et ce qui produit un effet défavorable sur la position matérielle et sociale de certaines catégories des obligations.

Notre législateur devrait tenir compte de la réalisation des principes socio-politiques de l'imposition comme d'une importante base psychologique de l'acceptation des changements futures (réformes) du système des impôts.

