

**Др Марина Димитријевић,**  
Ванредни професор Правног факултета,  
Универзитет у Нишу

ОРИГИНАЛНИ НАУЧНИ ЧЛАНАК

UDK: 336.201.1/.3

Рад примљен: 30.06.2015.

Рад прихваћен: 03.12.2015.

## **ПРАВИЧНОСТ И АКТУЕЛНО МОДЕЛИРАЊЕ ПОРЕСКИХ СИСТЕМА У СВЕТУ**

**Апстракт:** Предмет анализе у овом раду јесу могућности остваривања начела правичности у савременим пореским системима. Аутор, најпре, даје теоријски осврт на значење правичности у опорезивању и разматра општи амбијент у коме се одвија процес моделирања пореских система у свету. У наставку рада су обрађене актуелне промене у домену опорезивања дохотка, потрошње и имовине. Настале као непосредни одраз глобализације, пореске хармонизације и пореске конкуренције, оне указују на постојање изражене конфликтности начела правичности и начела ефикасности у опорезивању. Бројним аргументима, којима се то потврђује, посебна пажња је посвећена у завршном делу рада. Правичност нема улогу „идеје водиле“ у конципирању савременог опорезивања већ је теоријски идеал чија је стварна реализација остављена за неки будући период.

**Кључне речи:** порези, порески систем, пореска политика, пореске реформе, глобализација, пореска хармонизација, пореска конкуренција, правичност опорезивања.

### **1. Увод**

Порески системи се, у земљама широм света, перманентно реформишу. Промене система опорезивања се одвијају у амбијенту протканом бројним противуречностима, као непосредним одразом актуелних друштвено-политичких, економских и социјалних кретања. Преображаји пореских

---

\* marina@prafak.ni.ac.rs

\*\* Рад је резултат истраживања на пројекту „Усклађивање права Србије са правом Европске уније“, који финансира Правни факултет Универзитета у Нишу у периоду 2013–2018. године.

структура се, већ више од две деценије, остварују на начин који указује да се правац и приоритети пореске политике, сваке државе понаособ, битно мењају, као и да се бројна питања која се тичу пореза, као важан део процеса политичког одлучивања, са националног постепено премештају на наднационални ниво.

Системи опорезивања су резултат одређених компромиса у датим условима па потпуна реализација правичности у опорезивању, по правилу, изостаје. У савременим државама, које одликују нестабилна привредна кретања и незавидни економски положај већине популације пореских обвезника, питање правичности опорезивања се изнова актуелизује. Општи захтев да се моделирање пореских система остварује уз пуно уважавање теоријских поставки, које су претпоставка реализације пореске правичности и подстицајне улоге пореза у одвијању друштвеног и привредног живота, суочава се са много препрека и изазова. Да ли су они, по својој природи и снази, такви да суштински одређују „судбину“ правичности опорезивања? Да ли принцип правичности, имајући у виду околности у којима се моделирају савремени порески системи, може да однесе превагу над принципом ефикасности у опорезивању? Да ли је правичност савременог опорезивања могућа или је само реч о теоријском идеалу? Да ли је валидна тврдња да се модерно пореско право конципира на начин да буде у функцији заштите економски слабијих пореских обвезника? Наведена питања су, и у другој деценији 21. века, отворена а одговори на њих захтевају стално преиспитивање.

## 2. Теоријски осврт на правичност у опорезивању

Једна од кључних тема у сфери опорезивања тиче се начина на који треба обвезницима расподелити пореске обавезе како би се реализовала правичност. Правичност у опорезивању се може остварити на основу два начела: начела корисности (*eng. benefit principle*) и начела пореске (економске) снаге, тј. начела способности плаћања (*eng. ability to pay principle*) (Роровић, 2013: 39–41). Према начелу корисности, које се у теорији најпре заговарало, порези су својеврсна „цена“ за добра и услуге које обезбеђује држава. Начело пореске снаге као полазиште за утврђивање пореске обавезе узима способност пореског обвезника да доприноси финансирању јавне потрошње. Другим речима, пореска правичност је базирана на принципу да обвезници треба да сносе порески терет сходно својим економским могућностима. Остваривање пореске правичности се посматра преко два аспекта: хоризонталне и вертикалне правичности (Hillman, 2003: 472). Хоризонтална правичност, поред потребе да сви плаћају порезе (општост

пореске обавезе), указује и на принцип да порески обвезници с једнаким економским могућностима и истим особинама (породични статус, издржавани чланови породице и сл.) треба да буду подложни једнаким пореским обавезама. Вертикална правичност подразумева да порески обвезници са већом економском снагом треба да буду подложни већем пореском оптерећењу, што се остварује применом прогресивних пореских стопа. Заправо, потребно је одредити који обвезници би плаћали порез по вишим стопама, формулисати одговарајуће пореске прописе и, у сваком конкретном случају, утврдити износ средстава који, на име пореза, ти обвезници треба да плате. Вертикална правичност резултира одређеним социјалним учинцима а може се спровести непосредно путем опорезивања дохотка и имовине, као додатног показатеља пореске снаге, али и посредно преко опорезивања потрошње. У принципу, вертикална правичност се у пракси остварује установљавањем одговарајућих пореских облика. Неки порези, по својој природи, нису погодан инструмент за непосредно остваривање правичности. То важи за порез на додату вредност и акцизе, који су регресивни и процентуално више оптерећују обвезнике са мањом него обвезнике са већом економском снагом. Посредно, значајније захватање луксузних производа овим порезима могло би нешто више да оптерети богатије пореске обвезнике. Порези на потрошњу су због своје издашности, једноставности и погодности примене (тзв. режим „самоопорезивања“), као и задовољавајућег нивоа онемогућавања евазије, омиљени савременој пореској власти. На другој страни, преко пореза на добит корпорација (правних лица) се не могу постићи значајнији ефекти у домену пореске правичности будући да је његова првенствена улога остваривање економских ефеката. У принципу, највећи потенцијал за достизање правичности у опорезивању имају порез на доходак физичких лица (грађана) и порези на имовину. Пракса, међутим, показује да је, у многим земљама света, изузетно тешко адекватно конципирати опорезивање дохотка управо из разлога што право пореза на доходак не даје једнак третман разним облицима прихода. Најчешће су, у том сегменту правног регулисања овог пореза, присутна бројна непоштовања начела према коме би приходе требало третирали на исти начин без обзира на њихово порекло тј. чињеницу да ли приходи потичу од рада или од капитала. У томе се, пре свега, огледа и стално присутна конфликтност интереса глобализованог капитала и национално одређених пореских политика. Са економском кризом, присутном у већем делу света, актуелизује се питање значајнијег захватања имовине као запостављеног извора пореза. Порези на имовину нису толико популарни у пореској популацији, али могу бити погодан начин обезбеђивања прихода неопходних за финансирање нижих нивоа власти. Уз то, могу указивати на постојање правичнијег опорезивања

посебно уколико се њима адекватно опорезује велика имовина. Наравно, правично опорезивање имовине подразумева низ предуслова (нпр. тачна евиденција непокретности, реално утврђивање пореске основице, укључујући и адекватан обрачун амортизације и пореских кредита и сл.) који, најчешће, у већини земаља у транзицији нису испуњени.

У савременој теорији се, све више, истиче став да се вертикална правичност може остваривати и тзв. негативним порезима. Негативно опорезивање дохотка се односи на случајеве у којима је доходак пореског обвезника испод нивоа егзистенцијалног минимума. Држава, заправо, не врши опорезивање већ усмерава социјалне трансфере у корист оног дела пореске популације који карактерише слабија економска снага. Тиме се остварују одређени циљеви социјалне политике.

Хоризонтална правичност је широко прихваћена у стручним и друштвеним круговима, док је вертикална правичност, у највећој мери, резултат субјективних друштвених вредности. Општи став је да порески обвезници са већим пореским капацитетом треба да плаћају порез по вишим пореским стопама и тиме субвенционишу сиромашније делове друштва и стимулишу друштвену кохезију. Умањивање друштвених разлика и спречавање социјалне напетости резултати су који се очекују. Они ће изостати и принцип плаћања пореза сходно економској снази ће увек бити нарушен уколико је пореска власт неспремна да се ухвати у коштац са великим утајивачима пореза (*free riders*). Уколико је порески систем, сам по себи, извор додатних напетости у друштву неће бити, у потребној мери, прихваћен од пореских обвезника.

### **3. Општи амбијент моделирања савремених пореских система**

Свет се налази у великим, брзим и пуним променама. Економско-регионално повезивање, трговинско-финансијска либерализација, отварање и слабљење улоге државних граница, релативизирање суверенитета држава, економски фактор као „срце“ међународних свеколиких односа, представљају битне компоненте амбијента у коме се одвија моделирање савремених пореских структура. Настаје нови свет доминантно везан за процес глобализације (Veselica, 2003: 25). Глобализација обликује нашу садашњицу а програмирана је и усмеравана од стране најразвијенијих држава, највећих мултинационалних корпорација и моћних светских финансијских центара, у циљу обезбеђивања пословног континуитета, ширења и извлачења што већих профита (Drašković, 2007: 272). Глобализација остварује велики утицај на пореску област а снажне међународне финансијске организације теже да поставе оквире и стандарде

актуелног опорезивања. Пореска хармонизација и пореска конкуренција погодују остваривању тог циља. Порези су одувек били важан садржај политичког одлучивања, али се, захваљујући поменутиим процесима, већ извесно време, пореска питања постепено подижу са националног на глобални ниво. Расподела пореског терета у међународним оквирима једна је од основних дилема опорезивања (Andjelković, 2004: 105–107).

Данас је немогуће изградити прихватљив порески систем земље независно од одвијања међународних економских односа. Процес глобализације и велики интереси, који иза овог процеса стоје, битно утичу на ниво пореског оптерећења у државама, дизајнирање појединих пореза и начине њихове примене. Прилично је тешко да државе одрже велике порезе ако се има у виду чињеница да власници капитала преусмеравају своје пословне активности ка подручјима са ниским или нултим пореским стопама и да се њима, у таквим подручјима, уобичајено нуди и низ других погодности, посредством врло лабаве легислативе. Пословање мултинационалних корпорација на светском тржишту, као важно обележје глобализације, праћено је често реалокацијом профита са једног на други крај света. То, неспорно, оставља последице на пореске приходе конкретне земље (због присутне евазије пореза), интегритет њеног пореског суверенитета, али и на реализацију правичности као базичног постулата опорезивања.

На суштинско моделирање пореских система релевантан уплив остварују и пореска хармонизација и пореска конкуренција. Пореска хармонизација (*eng. tax harmonization*) означава усклађивање пореских система, првенствено земаља чланица Европске уније (ЕУ), ради избегавања пореских мера које могу негативно утицати на функционисање заједничког европског тржишта. У принципу, реч је о прилагођавању пореског законодавства стандардима заједничким за све земље чланице Уније, утврђеним од стране супранационалних тела Уније. Пореска хармонизација је процес који се шири изван граница ЕУ. Наиме, један од предуслова приступања нових држава чланица Унији је усаглашавање њихових пореских система са пореским системима земаља чланица (Димитријевић, 2014: 755–756). Упоредо са пореском хармонизацијом одвија се и процес пореске конкуренције (*eng. tax competition*), која је битан аспект савременог опорезивања. Иако је устаљено мишљење да се ради о супротстављеним процесима, у суштини то није тако. Пореска конкуренција јесте инструмент привлачења мобилног капитала који „лута“ светом у потрази за бољом оплодњом уз што ниже фискалне трошкове. Истовремено, захваљујући „ефекту угледања“, пореска конкуренција као резултат производи и тзв. тиху хармонизацију пореских система. Ниједна земља не жели да, услед преференцијалног пореског режима друге

земље, омогући одливање сопствених пореских прихода, „еродирање“ националних пореских основица, нити жели да одбије улагање капитала на својој територији. Сходно томе, порески системи почињу да сличе један другом. Не може се, међутим, ставити по страни још једна чињеница. У ситуацији када је важан циљ пореског система привлачење финансијског и другог мобилног капитала, порески терет се нужно пребацује на немобилне основице опорезивања (потрошња, рад, имовина). Моделирање савремених пореских структура се и остварује, првенствено, преко постепеног јачања потрошно оријентисаних система опорезивања, што води опорезивању које није правично. Тиме се удовољава захтевима моћних финансијских субјеката као власницима капитала и, у знатној мери, подрива фискална основа државе благостања (*eng. welfare state*). Такође је сужена и могућност прогресивног опорезивања које омогућава остваривање редистрибутивне улоге пореза, тј. правично опорезивање.

Сумарно посматрано, глобализација, пореска конкуренција и пореска хармонизација су измениле фискалну улогу државе и ослабиле њену социјалну димензију. Пореско право није репрезентативна грана права која је у функцији заштите сиромашнијих (економски слабијих) обвезника. Наведено не охрабрује будући да је изградња савременог стабилног друштва неспојива са претеривањем у друштвеној неравнотежи.

#### **4. Актуелне промене у домену опорезивања дохотка, потрошње и имовине**

Кључни порески облик, који се може прилагодити личним приликама обвезника, јесте порез на доходак физичких лица (грађана). У модерним државама се срећу различита правна решења у погледу прихватања одређеног концепта опорезивања дохотка, чиме се одражава ниво уважавања захтева као што су: правичност опорезивања, подстицање економског раста, међународна конкурентност, издашност пореза и др. Другим речима, у концепту опорезивања дохотка физичких лица садржани су елементи, који су одраз прихваћених друштвених норми, економске теорије, економских прилика данашњице.

У теорији се срећу два концепта опорезивања дохотка – потрошни и доходовни концепт. Могуће је да у пракси „заживи“ и тзв. хибридни концепт опорезивања дохотка који је комбинација елемената потрошног и доходовног концепта. Потрошни концепт опорезивања дохотка значи да порез на доходак терети оне делове дохотка (приходе) који су намењени потрошњи (ти приходи потичу првенствено од рада), док су делови дохотка (приходи) који потичу од капитала – штедње или инвестирања изузети

од опорезивања. Овај концепт опорезивања је ефикаснији у подстицању штедње и инвестиција. На другој страни, доходни концепт опорезивања дохотка шире дефинише пореску основицу, односно укључује сав доходак, тј. све приходе који се могу користити за потрошњу (укључујући и приходе од капитала). Према тзв. SHS (Shanz, Haig, Simons) концепту, као доминантном, доходак се дефинише свеобухватно (*eng. comprehensive income*), односно доходак је износ који се може користити за потрошњу а да се не умањи имовина која је постојала на почетку временског периода у коме се доходак утврђује. На бази потрошног и доходног концепта опорезивања дохотка у пракси су се искристалисала три основна модела: синтетички, цедуларни и мешовити модел. Синтетички модел опорезивања дохотка физичких лица има своје темеље у доходном концепту, с обзиром на то да подразумева да се сви приходи (и од рада и од капитала) синтетизују у укупан доходак који се опорезује једним порезом. Тиме се удовољава начелу хоризонталне правичности јер порески обвезници са једнаким пореским капацитетом морају сносити једнак порески терет. Вертикална правичност се остварује увођењем прогресивних пореских стопа, али и неопорезивог дела дохотка (Šimović, 2012: 1–3). Аналитички (цедуларни) порез на доходак подразумева да се поједини облици прихода опорезују засебно уз примену различитих пропорционалних пореских стопа. Мешовити (комбиновани) модел опорезивања дохотка садржи елементе и синтетичког и цедуларног пореза на доходак. У основи овог модела се налази цедуларно опорезивање појединих прихода током године праћено допунским прогресивним порезом који се по истеку године примењује на укупне приходе (доходак).

У условима глобализоване економије, већ пар деценија, видљиво је увођење новина у моделирању пореза на доходак физичких лица. Наиме, од пропагирања чистог синтетичког пореза на доходак физичких лица се одустаје, јер изискује приличне административне трошкове. Синтетички порез на доходак у одређеном облику се, углавном, примењује у развијеним земљама Западне Европе и Северне Америке. Такође, треба указати да су смањене могућности да се, преко овог пореза, уберу знатни порески приходи. Грађани са већом економског снагом првенствено остварују приходе од капитала (не од рада) и користе бројне могућности да свој капитал региструју на подручју са повољним пореским режимом. Тиме они избегавају плаћање пореза и озбиљно угрожавају правичност као базично начело опорезивања (Isailović, 2010: 665).

У циљу свођења напред наведеног понашања пореских обвезника на што мању меру у актуелној пракси су почели да се примењују алтернативни

начини опорезивања дохотка физичких лица – дуални порез на доходак и пропорционални порез на доходак.

Дуални порез на доходак (*eng. dual income tax*), настао осамдесетих година прошлог века у скандинавским земљама, као „одговор“ на глобализацију тржишта капитала, различито третира приходе од капитала и приходе од рада. Савремена законодавства, најчешће, пружају привилеговани порески третман приходима од капитала у циљу стимулисања штедње и инвестиција. Приходи од капитала (камате, дивиденде, капитални добици, ренте) опорезују се пропорционалним стопама које су једнаке најнижој стопи из пореске прогресије код опорезивања прихода од рада или су једнаке стопама пореза на добит (доходак) правних лица. Приходи од рада (зараде) се опорезују прогресивним стопама које су, у принципу, више од стопе пореза на приход од капитала, али не толико да би подстакле појединце да приход од рада прикажу као приход од капитала. У супротном би настао проблем у теорији назван Ахиловом петом дуалног пореза на доходак (Sørensen, 2009: 9) који може значајно да смањи хоризонталну правичност (постоје појединци који могу изнаћи начине да им се део прихода од рада опорезује као приход од капитала, док други то не могу), ослаби стварне редистрибутивне ефекте виших пореза на приход од рада (вертикална правичност) и доведе до губитка пореских прихода и ефикасности (OECD, 2006: 79). Приликом одређивања основице дуалог пореза на доходак користи се нето принцип, тј. трошкови се одбијају при обрачуна пореске основице. На другој страни, код пропорционалног пореза на доходак (*eng. flat tax*) основицу чине приходи од рада, а не од капитала. Заправо се ради о примени, већ поменутог, потрошног концепта опорезивања дохотка јер се опорезује оно што се троши (*eng. flat consumption tax*). Стопа пореза је једнообразна и пропорционална (често једнака стопи пореза на доходак правних лица), чиме се стимулише најпродуктивнији рад и склоност ка предузетништву и ризику. Код овог начина опорезивања дохотка, који је једноставан за примену, заступљен је територијални принцип опорезивања дохотка (опорезује се само доходак остварен у земљи). Укључена је, не у знатнијој мери, и социјална компонента у опорезивању, тј. осим егзистенцијалног минимума најчешће су ретки други одбици и олакшице, што доприноси остваривању индиректне прогресије (Djurović-Todorović, Djordjević, 2012: 38–39; Kesner-Škreb, 2005: 249–250; Zee, 2005: 229; Genser, 2006: 276–277). Она се, у земљама које у пореском систему имају овај порез (земље Централне и Источне Европе), није показала као довољно снажна у сузбијању регресивних ефеката пореза на потрошњу.

Порез на доходак (добит) корпорација (правних лица) се обично сматра ефикасним средством остваривања пореске конкуренције. Мање пореско



оптерећење подразумева смањивање дисторзивних ефеката које порези изазивају у економији, осигурава већу покретљивост капитала и привлачи слободна финансијска средства на домаћу територију. У пракси се овакав ефекат, најчешће, остварује ниском стопом пореза на добит корпорација. Поред законске пореске стопе, у виду треба имати и ефективну пореску стопу, јер она, поред бројчаних показатеља фиктивног пореског оптерећења, садржи и све остале параметре из пореских закона који утичу на величину стварног пореског оптерећења (нпр. врсту, структуру, трајност свих ставки, које се додају или одбијају, приликом утврђивања основице, као и појединих пореских ослобођења и олакшица). На овај начин се смањује основица пореза на добит корпорација и порески приходи од овог пореза у циљу остваривања конкурентног пореског система. Изузетно је важно да наведене мере за резултат немају „трку до дна“ (*eng. „race to the bottom“*), тј. енормно снижавање прихода од пореза на добит корпорација. У таквим околностима, пошто је неопходно обезбедити одређени износ средстава за финансирање јавне потрошње, а имајући у виду актуелне трендове у домену моделирања пореза на доходак физичких лица, терет опорезивања се, најчешће, преноси на потрошњу, што додатно повећава неправичност опорезивања. Такође, у условима постојања агресивног пореског планирања не треба превише ни глорификовати значај ниских стопа пореза на добит корпорација, као инструмента за привлачење страног капитала. Већина компанија изабере страна подручја где ће пословати а, потом, даје инструкције својим пореским одељењима да минимизирају порезе (Markusen, 1995: 171). Способност мултинационалних компанија да минимизирају порезе и да профит разноврсним пословним трансакцијама пребацују из земље са вишим у земље са нижим порезима фундаментално одређује значај који порез на добит корпорација има у домену утицаја на инвестицијске активности компанија. Овај значај није пресудан и није високо на листи приоритета код избора локације за улагање, уколико постоје друге баријере уласку инвестиција. Много важнији су макроекономска стабилност и постојано политичко окружење.

Порези на потрошњу (порез на додату вредност, акцизе) имају примат у актуелном опорезивању у већини земаља на свету. Аргументација за веће ослањање државе на опорезивање потрошње заснива се на чињеници да ови порези подстицајно делују на штедњу што се позитивно одражава на повећање инвестиција и запослености. Незаобилазан је и фискални значај потрошних пореза јер држава, на релативно лагодан начин, долази до издашних прихода. Посредно, дуални и пропорционални порез на доходак, који изузимају штедњу и инвестиције од опорезивања, пребацују порески терет на потрошњу. Уз то, свако смањивање пореза на доходак (приходе)

од капитала у односу на приходе од рада јесте корак ка опорезивању потрошње (Zee, 2005: 237).

Јаче ослањање на порез на додату вредност (а и акцизе) посебно је доминантно у времену (актуелне) економске кризе. Структура опорезивања у индустријски развијеним земљама постепено се помера у правцу потрошно оријентисаних система опорезивања дохотка и јачања финансијске улоге пореза на додату вредност (Brus, 2011: 6). У ситуацији када треба постићи фискалну консолидацију, у домену пореза на додату вредност, државе посежу за повећањем пореских стопа и шире обухват опорезивања. То је и очекивано с обзиром на то да повећање пореза на доходак или капитал, у кризним временима, може негативно да се одрази на подстицање инвестирања и запослености. У великом броју земаља са високим и средњим дохотком уочена је чврста и позитивна веза између повећања пореза на додату вредност и економског раста. То је, наравно, подразумевало политички избор између вишег економског раста и веће једнакости (Acosta-Ormaechea, Yoo, 2012: 18). Првенство је, по свему судећи, дато економском расту у односу на једнакост, тј. правичност у опорезивању.

Пружање примата порезима на потрошњу и повећање њиховог удела у савременом опорезивању представља пренос пореског оптерећења са дохотка на потрошњу. Убрзана глобализација, интернационална мобилност капитала и радне снаге указали су на економске слабости високог опорезивања капитала и рада. Из тог разлога, са становишта конкурентности и продуктивности, опорезивање потрошње је постало пожељније. Глобализација је промовисала потрошно оријентисане пореске системе па отуда и приметно угрожавање пореске правичности.

Неопходно је указати да се у новијим економским истраживањима сугерише да је порез на додату вредност значајно мање регресиван (неправичан) него што се раније веровало. У контексту посматрања опорезивања у току целог животног века, ова истраживања сугеришу да је он чак и благо прогресиван. Остаје, међутим, нејасно колико су релевантни аргументи у корист коришћења животног века као оквира за опорезивање па смо, стога, мишљења да напред наведену тврдњу треба још научно проверавати.

Потребно је, такође, нагласити да свако повећање стопе пореза на додату вредност (акциза) не мора аутоматски да значи и повећање пореске неправичности. Наиме, неопходно је сагледати правичност фискалног система земље у целини (приходне и расходне стране), а не само једног пореског облика. Фискални систем у целини би требало да презентира задовољавајући ниво социјалне правичности и прерасподеле дохотка. Тако, примера ради, повећање регресивности пореског система би могло

да се избегне (или ублажени) ако би се убрани приходи од повећане стопе пореза на додатну вредност (акциза) искористили за неке социјалне потребе или додатно финансирање пензијског система. Политике јавних расхода, тј. различити програми социјалних трансфера могу бити ефикасније средство за редистрибуцију националног дохотка од пореске политике.

Усмеравање опорезивања ка имовини, као извору пореза, може да допринесе изградњи складнијих друштвених односа у једној земљи и правичнијем опорезивању. У принципу, намена и значај пореза на имовину се разликује од земље до земље. У земљама као што су Аустралија, Бразил, Чиле, Холандија, Израел, Канада, Нови Зеланд, Сједињене Америчке Државе и Шпанија опорезивање тржишне вредности имовине представља најзначајнији извор прихода локалних самоуправа и један од највећих јавних прихода. С друге стране, у земљама као што су Белгија, Француска, Немачка, Мексико, Тајланд и Велика Британија локалне власти убирају мало или нимало прихода од пореза на имовину, било због тога што је овај порез недовољно искоришћен и (или) зато што је у надлежности вишег нивоа власти. Порез на имовину (порез на непокретности) нарочито је недовољно искоришћен у транзиционим земљама и земљама у развоју. Проблеми као што су одређивање реалне тржишне вредности имовине, непопуларност пореза у популацији пореских обвезника (гласача на изборима) и, сходно томе, тешкоће да се на политичкој сцени нађу субјекти који ће се озбиљно позабавити њиме, квалитетно администрирање порезом на имовину, имали су кључни утицај на досадашње промене у домену опорезивања имовине (Levitas, Vasiljević, Vučić, 2006: 97–99).

Синтетички и субјектни порез на имовину (порез на нето имовину), којим се захвата нето имовина обвезника и који је погодан инструмент остваривања вертикалне пореске правичности, ретко је заступљен у савременој пореској пракси (на нивоу физичких лица постојао је, 2011. године, само у Француској, Швајцарској и Норвешкој). Приметно је и смањење значаја пореза на наслеђе и поклон (неке европске земље га укидају). Оно што се, у новије време, због недостатка пореских прихода и потребе фискалне консолидације у многим земљама актуелизује јесте порез на непокретности (IMF, 2013: 56–57). Уз то, све су снажнија залагања у погледу установљавања пореза на нето имовину, као најправеднијег пореза на имовину, са ограниченим временом трајања, а у циљу решавања проблема у јавним финансијама (Bach, Beznoska, Steiner, 2011: 2–20; IMF, 2013: 49). Имајући у виду управо чињеницу да се предлаже ограничено време примене овог пореза, његово евентуално установљавање и увођење у порески систем биће више одраз финансијске кризе, него стварне тежње да богатији порески обвезници плаћају веће порезе држави.

Залагање да се установе и уведу различити облици опорезивања финансијског сектора подржано је од мањег броја држава. Наиме, главна противљења порезу на финансијске трансакције произилазе из чињенице да би повећао трошкове задуживања и неповољно утицао на привредни раст. Наведено би се негативно одразило на санирање економске кризе и постизање фискалне консолидације као императива управљања јавним финансијама. Време које предстоји ће, такође, донети и нове изазове у области еколошког опорезивања и опорезивања електронске трговине, што ће се непосредно одразити на моделирање пореских система.

### **5. Превага правичности или ефикасности у савременом опорезивању?**

Правичност и ефикасност су базични порески постулати између којих постоји тешко помирљив *trade off*. Превага правичности или ефикасности у опорезивању има своју „цену“ која се испољава у низу жељених и нежељених ефеката предузетих пореско-политичких мера. Избор између правичности и ефикасности опорезивања је, заправо, избор између друштвено прихватљиве или развојно усмерене пореске политике. У ширем контексту, наведени избор се тиче патерналистичког или либертинистичког става државе према благостању њених грађана.

Вредносни ставови повезани са појмовима ефикасност и правичност су, током времена, и утицали на обликовање пореских система у свету. Хоризонтална и вертикална правичност, 1960-их и 1970-их година, била је основни параметар за обликовање пореског система док се, данас, већи значај придаје утицају пореза на економску ефикасност. То је одговор на јачање конкуренције на светском тржишту роба и капитала и последица вишедеценијског искуства према коме је тешко остварити пореску правичност (нарочито вертикалну правичност).

Стварање нове вредности је доминантни циљ у савременом друштву. Стога се и опорезивање потрошње, са становишта економске ефикасности, пропагира као погоднији вид опорезивања у односу на порезе на приход и добит (доходак) јер мање омета деловање економских чинилаца, сужава простор за евазију пореза и мање утиче на конкурентност привреде у регионалном (глобалном) окружењу.

У принципу, од стране државе, у другој декади 21. века, може се очекивати заштита само егзистенцијалног минимума грађана. Прогресија у опорезивању је сведена на подношљиву меру а приоритет је дат мерама које гарантују већу ефикасност и бржи економски развој. Пореским

инструментаријом се подстиче предузетништво, креативност и улагање капитала и рада. Претеже потреба очувања расподеле извршене деловањем тржишта да би се стимулисао напредак у привреди, док плаћање пореза према економској снази има секундарни значај. Принцип ефикасности има превагу над принципом правичности у опорезивању, тј. потпуно остваривање правичности у савременом опорезивању јесте теоријски идеал.

Конципирање модерног пореског права и изградња примеренијих односа у друштву биће и убудуће сучени са доста препрека. Општи цивилизацијски захтев је да се пореско право конципира на начин да буде у функцији заштите економски слабијих пореских обвезника. Да ли ће се то, у потребној мери, остварити – показаће време. Осмишљавање и спровођење пореских реформи, у свакој земљи понаособ, под непосредним је утицајем институционалног одређења, а присутни су и сложени изазови, бројна законодавна и административна питања. Битно је и питање политичке економије пореских реформи јер их доносиоци политичких одлука могу (зло)употребљавати на начин да порески систем погодује појединим интересним групама (Јелчић, Вејаковић, 2012: 329). Коришћење пореских реформи, на овакав начин, остварује утицај на правичност у опорезивању и, у савременим условима, није ретка појава.

## **6. Закључак**

Савремене земље одликује сложена друштвено-економска стварност. Важност која се придаје фундаменталним пореским принципима, укључујући и правичност опорезивања, под снажним је утицајем текућих збивања данашњег времена. Земље извознице капитала, ради заштите сопствених интереса, преко моћних међународних финансијских организација, остварују улогу модератора савремених пореских система и тиме одређују њихову будућност.

Процеси глобализације, пореске хармонизације и пореске конкуренције су, својим дејством, у савременим условима, оформили пореске системе потрошног типа показујући тиме сву оштрину „борбе“ за ресурсе и привлачење капитала. Постојање стимулативног пореског амбијента је приоритетни циљ док је социјалним аспектима пореске политике, који се огледају кроз правичност, нарочито вертикалну, дат секундарни значај.

У условима актуелне економске кризе и кризе јавних финансија, у великом броју држава, највећи део пореских прихода се остварује преко пореза на потрошњу, који су регресивни. Како је неопходно ојачати економију, порески инструментариј се користи доминантно у правцу остваривања

тог циља, тако да принцип ефикасности има превагу над принципом правичности у опорезивању. Изградња пореских структура, које ће одликовати складнији однос разних пореских облика и адекватно вођење рачуна о пореској правичности, „резервисана“ је за неко боље време које ће донети стабилност и неће имати обележја кризе.

### Литература

Andjelković, M. (2004). Globalizacija i oporezivanje – opšti osvrt. U M. Jovanović i M. Andjelković (Ured.), *Renessans finansija* (str. 105–112.). Niš: Centar za publikacije Pravnog fakulteta u Nišu

Acosta-Ormaechea S., Yoo J. (2012). Tax Composition and Growth: A Broad Cross-Country Perspective. *IMF Working Paper*. WP/12/257. 1–35

Bach, S., Beznoska, M., Steiner, V. (2011). A Wealth Tax on the Rich to Bring down Public Debt? Revenue and Distributional Effects of a Capital Levy. *SOEPpapers on Multidisciplinary Panel Data Research at DIW Berlin*. 397. 1–22

Brys, B. (2011). Making Fundamental Tax Reform Happen. *OECD Taxation Working Papers*. 3. 4–32

Veselica, V. (2003). Globalizacija i nova ekonomija. *Ekonomija/Economics*. 1(10). 23–61

Genser, B. (2006). The Dual Income Tax: Implementation and Experience in European Countries. *Ekonomski pregled*. 3–4(57), 271–288

Димитријевић, М. (2014). Процес европских интеграција и будућност националних пореских система. *Зборник радова Правног факултета у Нишу*. 68(LIII). 753–772

Dražković, V. (2007). Manifestacije ekonomske globalizacije. *Ekonomija/Economics*. 1(14). 257–274

Djurović-Todorović, J., Djordjević, M. (2012). Povezanost progresivnosti i izdašnosti kod oporezivanja dohotka fizičkih lica. *Ekonomске теме*. 1(L). 33–46

Zee, H. H. (2005). Svjetski trendovi u poreznoj politici: ekonomska perspektiva. *Financijska teorija i praksa*. 2(29). 225–247

IMF – International Monetary Fund (2013). Fiscal monitor: Taxing times. *World economic and financial surveys*. Washington, D.C. 1–107

Isailović, Z. (2010). Dileme u izgradnji poreskog sistema Srbije. *Pravni život*. 11(LIX). 659–674

Jelčić, B., Bejaković, P. (2012). Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj. Zagreb: Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti

Kesner-Škreb, M. (2005). Proporcionalni porez. *Financijska teorija i praksa*. 2(29). 249–251

Levitas, T., Vasiljević, D., Bučić, A. (2006). Porez na imovinu: analiza stanja i perspektive reformi. U M. Arsić (Ured.), *Poreska politika u Srbiji: pogled unapred* (str. 95–123.). Beograd: USAID i Fond za razvoj ekonomske nauke

Markusen, J. R. (1995). The Boundaries of Multinational Enterprises and the Theory of International Trade. *Journal of Economic Perspectives*. 9 (2). 169–189

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development (2006). Fundamental Reform of Personal Income Tax. *OECD Tax Policy Studies*. 13. 1–144

Popović, D. (2013). *Poresko pravo*. Beograd: Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu – Centar za izdavaštvo i informisanje

Sørensen, P. B. (2009). Dual income taxes: a Nordic tax system. *Economic Policy Research Unit. University of Copenhagen*. 1–34

Hillman, A. (2003). *Public finance and public policy*. New York: Cambridge University Press

Šimović, H. (2012). Razvoj poreza na dohodak u Hrvatskoj: reforme i promašaji. *Revija socijalne politike*. 1(19). 1–12

**Marina Dimitrijević, LL.D.**

Associate Professor,

Faculty of law, University of Niš

## **FAIRNESS AND THE CURRENT PROCESS OF MODELING TAX SYSTEMS IN THE CONTEMPORARY WORLD**

### **Summary**

*As an integral part of the economic and political system, tax system is permanently subject to reforms. In the past few decades, the transformation of tax structures in many countries all over the world has significantly affected the direction of change in national tax policies. Bearing in mind that tax systems are frequently a result of a compromise reached in specific historical, political, economic and social circumstances, it is indisputable that there are no perfect tax systems. However, despite many limitations underlying the process of modeling contemporary tax structures, it is essential to aspire to establishing those forms of taxation (as elements of structure) which shall be the presumption of a fair taxation and serve as an incentive for regulating different aspects of social and economic life.*

*In the course of modeling a national tax system, the determination and decisions are essentially based on the choice between the socially acceptable and development-oriented tax policy. The choice between fairness and tax efficiency is particularly important in a country featuring substantial differences in the taxpayers' economic power considering that each of the options comes at a price which is apparent in favorable and unfavorable effects of the undertaken taxation and political measures.*

*The process of modeling the contemporary tax systems worldwide is heavily influenced by the on-going globalization, tax harmonization and tax competition processes. In this paper, the author discusses the effects of these processes on the changes in the field of income, consumption and property taxation as well as on the exercise of fairness as one of the earliest taxation principles.*

**Key words:** taxes, tax system, tax policy, tax reforms, globalization, tax harmonization, tax competition, tax fairness.